

**INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK
INTEGRATION AND REGIONAL PROGRAMS DEPARTMENT
INTEGRATION, TRADE , AND HEMISPHERIC ISSUES DIVISION**



**INTEGRACIÓN REGIONAL
Y
ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA:
DESAFÍOS Y EXPERIENCIAS EN AMÉRICA LATINA**

FERNANDO VELAYOS – ALBERTO BARREIX – LUIZ VILLELA¹

ENERO 2007

¹ El presente constituye un capítulo de un libro en proceso de edición. V. Tanzi, A. Barreix y L. Villela; “Taxation and Integration in Latin America”. Inter-American Development Bank.

Índice

Introducción	3
1. En busca de una escala de actuaciones armonizadoras	3
1.1 Un repaso a la literatura	3
1.2 Construyendo una escala de armonización tributaria	7
1.3 La escala	7
1.4 La pirámide de los grados de armonización y su corolario: la coordinabilidad	11
2. Las experiencias en América Latina de acuerdo con la escala anterior	12
2.1 Uniformización:	13
2.1.a Arancel externo común y unión aduanera	13
2.2 Compatibilización	15
2.2.a Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)	15
2.2.b Decisión 578 de la CAN (1970 y 2004)	15
2.2.c Acuerdo CARICOM sobre incentivos tributarios 1973	18
2.2.d Tratado multilateral para evitar la Doble imposición y combatir el fraude y la evasión fiscal del CARICOM (1994):	19
2.2.e IVA armonizado de la Comunidad Andina	20
2.3 Coordinación	22
2.3.a Modelo de Tratado de Doble Tributación de los Estados De Centroamérica y República Dominicana:	22
2.3.b Modelo de Precios de transferencia de los Estados de Centroamérica y República Dominicana	25
2.4 Cooperación	27
2.4.a Intercambio de información	27
2.4.b Foros de Buenas Prácticas	28
2.4.b.i El CIAT	28
2.5 Convergencia:	29
2.5.a Precios de transferencia	30
2.5.b Acuerdos de Libre Comercio	30
2.5.c Código Tributarios:	31
2.5.d Modelo y tasas de Imposición sobre la Renta	31
2.5.e La frustrada armonización tributaria del MERCOSUR	33
3. Interrelación entre los objetivos de integración, los grados de armonización tributaria y los instrumentos legales	38
4. Conclusiones	40

Cuadros

1. Pirámide de la armonización	11
2. Recaudación, Productividad, Progresividad y Redistribución del IVA en la CAN	21
3. Algunos elementos estructurales comparados en la imposición a la renta de 10 países latinoamericanos	32
4. MERCOSUR - Presión Tributaria	34
5. Tributación en el MERCOSUR: Principales Asimetrías	35

Introducción²

Es reconocido que la forma de la inserción internacional define el comercio de bienes y servicios y los flujos de inversión; con ello, influye de manera relevante en el nivel tecnológico y la estructura de la producción de un país. En consecuencia, también condiciona la estructura tributaria. A su vez, si como dice Musgrave, integración económica es “el proceso por medio del cual se ensanchan y profundizan las relaciones económicas y la interdependencia entre áreas”³, resulta evidente que es necesario remover las barreras que se interponen a ese proceso para lograr la integración. Y los impuestos pueden constituir barreras a la libre circulación de bienes, servicios o factores de producción, de modo que debe revisarse su adecuación a la integración. Este capítulo no trata de repasar las teorías de la integración de mercados ni de los efectos de la imposición sobre el mercado⁴, sino que toma como un dato cierto la premisa anterior de que los impuestos pueden constituir un impedimento y se centra en el análisis y la descripción de las experiencias que se han dado en Latinoamérica para abordar la problemática de las barreras tributarias.

Las fórmulas planteadas para remover obstáculos fiscales a la integración son diversas, tanto en el grado de armonización que han perseguido y alcanzado como en el instrumento legal utilizado.

La primera parte de este capítulo se dedica por tanto a trazar una escala de actuaciones armonizadoras⁵.

La razón de ser de esta primera parte del trabajo es construir un marco conceptual que ayude a presentar de forma más coherente la experiencia armonizadora, en especial la latinoamericana.

La segunda parte del mismo está dedicada a repasar experiencias concretas de armonización en América Latina, ordenadas de acuerdo con la escala trazada.

En una tercera parte, se explorará a la luz de la experiencia latinoamericana, la interrelación entre los objetivos de integración, los grados de armonización tributaria y los instrumentos legales para alcanzar esos niveles, tratando de inferir alguna conclusión al respecto.

I. En busca de una escala de actuaciones armonizadoras.

1.1 Un repaso a la literatura

Un somero repaso a la literatura en materia de armonización tributaria nos pone de manifiesto varias cosas interesantes, a saber:

² Los autores agradecen a Vito Tanzi, José Manuel Calderón, Adolfo Martín Jiménez y Jerónimo Roca por sus comentarios, a Patricia Abad por su continuo apoyo bibliográfico y estadístico y a Maricela Cruz por su edición.

³ Musgrave, P. (1967) p. 208

⁴ Un resumen de estas cuestiones y las correspondientes citas bibliográficas aparece en Martín Jiménez, A. “Toward corporate tax harmonization in the EU”, Kluwer, Boston, 1999. pp 7-17.

⁵ El término “armonización” es difícil de definir y el capítulo dedica un espacio a analizar las distintas aproximaciones conceptuales a la cuestión.

- (i) No existe unanimidad en cuanto al concepto técnico de armonización tributaria:
- De entrada, el diccionario no nos ayuda demasiado; la definición general, que es la que corresponde al diccionario, no aborda una problemática técnica como es esta. Habla de “poner en armonía [esto es, en la “conveniente proporción y correspondencia de unas cosas con otras”], o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”. En el mismo sentido, la etimología de la palabra: deriva de *armós* en griego antiguo, esto es ajustamiento, articulación. Quizá la lección a extraer del análisis lingüístico es la de que armonía, al contrario de lo que han sostenido algunos autores y sobre todo cierta creencia popular⁶, no se puede equiparar a uniformidad, de que, como en la música, existen formas de acomodar unos sonidos con otros bien diferentes para que el todo “suene lindo”.
 - Pasando a la cuestión técnica, podemos tratar de analizar si existe un concepto legal explícito. Pues bien, si buscamos en el marco europeo, el art. 94 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TA) utiliza directamente el término, sin llegar a definirlo mientras que el artículo 95 TA parece esbozar una definición de lo que sería la armonización, sin llegar a utilizar la palabra⁷ e indicando que no es aplicable a la fiscalidad. De modo que no alcanzamos nada concluyente por este lado tampoco.
 - Si examinamos la literatura, el glosario del “Internacional Bureau of Fiscal Documentation”⁸ define la armonización fiscal como la eliminación de diferencias o incoherencias entre los sistemas tributarios de distintas jurisdicciones o hacer que esas diferencias o incoherencias fueran compatibles. Al respecto de esta definición, comentar que la segunda parte de la definición queda subsumida en la primera, puesto que, por ejemplo si se consigue “compatibilizar” una incoherencia, sólo puede ser que se haya eliminado.
 - Peggy Musgrave define la armonización tributaria como “el proceso de ajustar los sistemas tributarios nacionales para que sean conformes con un conjunto de objetivos económicos”⁹.
 - Pero también se ha utilizado el término de las más variadas formas: por ejemplo, mientras que algunos asimilan este concepto a la uniformización de tasas¹⁰,

⁶ David Fairlamb, “Tax Harmony, EU fracas” Businessweek, mayo 2004.

⁷ Art. 94: “el Consejo, por unanimidad, a propuesta del la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos anteriormente mencionados, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Interior”.

Art. 95: 1. El Consejo, (...), adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

2. El apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales, a las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena.

NB. Se utiliza aquí la numeración del texto consolidado del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de 1997.

⁸ IBFD International Tax Glossary, fifth edition, Ed. Barry Larkin. IBFD 2005

⁹ Musgrave, P.B. “Harmonisation of direct business taxes: A case study”.

Kopits, por su parte, matiza y habla de armonización fiscal concertada y espontánea¹¹, siendo la primera un acuerdo formal hacia la convergencia (no necesariamente igualación) y la segunda una convergencia como respuesta a presiones competitivas.

En conclusión, el término “armonización” ha sido definido de diversos modos, pero en general subyace la idea de que existen diversos grados de armonización posibles y que estos se ligan al trasfondo económico, es decir al nivel de integración que se persigue. La armonización tributaria es por tanto instrumental respecto de la integración económica.

(ii) la gama de instrumentos (y por ende de opciones) para remover obstáculos tributarios a la integración, es decir, para lograr la armonización tributaria, se ha incrementado:

- Pinder, recogiendo y transformando una idea de Tinbergen, hablaba, en 1968, de “integración negativa” e “integración positiva”, donde la primera estaría basada en obligaciones de no hacer para suprimir la discriminación entre agentes económicos y la segunda implicaría la formación y aplicación de políticas comunes y coordinadas.¹²
- González Cano defiende la existencia de dos mecanismos de armonización tributaria: la uniformización y la compatibilización¹³. Siendo este segundo el mecanismo a utilizar, según él, en etapas tempranas de integración económica, cuando la armonización tributaria es también incipiente. Ahora bien, la posición de González Cano encubre en cierto modo una confusión en el análisis de objetivos e instrumentos: el hecho de que la etapa de integración sea incipiente no significa que el grado de armonización tributaria tenga igualmente que ser débil o poco contundente, en términos de las obligaciones asumidas o de soberanía cedida por el Estado. Antes bien, veremos que, desde nuestro punto de vista, se produce exactamente lo contrario.
- Martín Jiménez desarrolla la idea de la relación entre objetivos e instrumentos al estudiar el papel de la legislación blanda en el esquema de instrumentos de armonización tributaria de la UE¹⁴, pero no lo hace bajo la óptica de estar estableciendo tipología o escala de acciones de armonización tributaria, ni es su objetivo analizar una relación entre fases de integración, grados de armonización e instrumentos comúnmente utilizados para alcanzar cada grado.
- Por su parte, J.M. Calderón y M.A. Caamaño, al igual que el autor anterior, son conscientes de que la lógica de la evolución y de la maduración del contexto internacional sofisticada los instrumentos que se ponen al servicio de las autoridades para acercar sus normativas tributarias evitando distorsiones o simplemente como

¹⁰ Krugman, P. y Baldwin, R.E. NBER w.p. num 920: “the most straightforward tax harmonization scheme: i.e. adoption of a common rate”. Ver también nota 6.

¹¹ George Kopits “Tax Harmonization in the European Community”, IMF Julio 1992, p. 1

¹² Para un análisis más pormenorizado de la cuestión puede verse Martín Jiménez, A. Op. Cit., a quien aquí seguimos.

¹³ González Cano, H.: “armonización tributaria del Mercosur”, p. 28 y ss

¹⁴ Martín Jiménez, A. Op. cit. pp 299 y ss

reacción al ambiente de agresión exterior¹⁵. Pero, si bien ofrecen una interesante descripción de ejemplos de lo que ellos denominan “coordinación tributaria”, ni definen este término ni establecen sus elementos diferenciales respecto de otros mecanismos de aproximación de normas o de armonización (aunque tampoco esto último resulta imprescindible en su análisis).

- Por contra, James se atreve con una clasificación de los grados de armonización¹⁶, que iría desde la “no armonización” a la completa “estandarización”. Su estudio parte de la idea de que para armonizar hay que empezar por tener un abanico común de Impuestos, es decir es importante empezar por armonizar los objetos imponibles. A falta de esto, el único factor sobre el que se puede trabajar es sobre la eliminación o mitigación de la Doble imposición (se entiende, aunque el autor no lo precisa, que de los impuestos directos).

El análisis de James es interesante en la medida en que reconoce y clasifica la armonización tributaria como una escala (esto es, con diversos escalones posibles), superando la concepción dual o “casi dual” que había imperado en otros trabajos más antiguos. Pero, si bien menciona brevemente la “cooperación administrativa”, no analiza los nuevos fenómenos de armonización no formal (el terreno de la coordinación en sentido amplio de que hablan Calderón y Caamaño) ni tampoco la posible relación entre grados de integración e instrumentos a disposición del responsable político para alcanzar la armonización pretendida. Su repaso a los grados de armonización es meramente descriptivo del resultado, echándose en falta también la explicación del sustrato metodológico (el criterio-guía parece ser el grado de uniformidad alcanzado).

En suma, su preocupación principal es otra: a saber, si está justificada la coexistencia de figuras tributarias diversas (p. ej. impuestos locales) junto con otros impuestos armonizados. Esto es, si hay un límite racional a la uniformización de tributos.

- Finalmente, dos coautores de este trabajo, Barreix y Villela¹⁷ exploran la idea de una propiedad del sistema tributario adicional a las cuatro clásicas (suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad): la “coordinabilidad”, que definen como la capacidad de coordinación de un sistema tributario con el de sus principales socios comerciales. Estos autores desarrollan la idea de un sistema tributario más coordinable en el MERCOSUR sin extrapolar su esquema conceptual fuera de ese ámbito, pero en esencia subyace la existencia una gama de acciones armonizadoras posibles (entre la “igualación” y la “guerra fiscal”, como ellos mismos dicen) y ante tal elenco hay que elegir las que mejor se adapten a las circunstancias (en este caso de los países integrantes de MERCOSUR) de acuerdo con unos límites (esencialmente límites a la quiebra de las 4 propiedades clásicas antes citadas).¹⁸

¹⁵ Caamaño, M.A. y Calderón, J.M. Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario? No obstante, conviene añadir que los autores sí parecen establecer una distinción entre coordinación dirigida y aproximación espontánea (vid. p. 28)

¹⁶ S. James “can we harmonise our views on European tax harmonisation?” Bulletin for International Fiscal Documentation, June 2000, p. 265.

¹⁷ Barreix, A., Villela, L. “tributación en el MERCOSUR: evolución, comparación y posibilidades de coordinación” (INTAL-BID 2003), pp. 79 y ss.

¹⁸ Puede consultarse, los 6 límites al proceso de armonización en Barreix, A. y Villela, L. Op. Cit., p. 80

Por tanto, y en conclusión sobre este somero repaso, ha ido calando la percepción de que evolucionamos hacia un espacio poliédrico, mucho más rico y complejo, de objetivos o grados de armonización, con sus consiguientes instrumentos; todo lo cual tiende, acaso imperfectamente, a la aproximación de los sistemas tributarios y quizá a un “sistema tributario internacional”¹⁹. Pero en la literatura tributaria no se ha establecido todavía con claridad una verdadera escala de acciones armonizadoras, junto con sus instrumentos normativos (de derecho formal y no formal).

(iii) Por otra parte, y a pesar de que está bastante bien establecida la evolución económica de los distintos grados de integración, descrita fundamentalmente por Balassa²⁰, no se ha estudiado si existe un paralelismo, una lógica intrínseca entre los niveles de integración perseguidos²¹, los grados de armonización tributaria necesarios y los instrumentos normativos utilizados. Este trabajo no pretende establecer una clasificación dogmática sino contribuir a clarificar los niveles de armonización y aplicarlos a la experiencia latinoamericana.

1.2 Construyendo una escala de armonización tributaria

A nuestro juicio, existe ya un bagaje teórico-práctico lo suficientemente sólido como para que nos atrevamos a establecer una escala propiamente dicha, es decir un orden lógico, basado en uno o varios criterios, de los distintos grados de armonización tributaria. Dejaremos para la tercera parte del trabajo, cuando hayamos repasado las experiencias concretas de armonización de Latinoamérica, el si se puede establecer alguna correlación entre objetivos e instrumentos y, en caso afirmativo, cuál es su lógica.

1.3 La escala

La primera cuestión metodológica que surge a la hora de construir la escala es la elección del criterio-guía para hacerlo.

Se presentan varios criterios posibles: el del rango de la norma jurídica utilizada, el del compromiso político adquirido, el de la importancia económica en juego, etc.

¹⁹ Vid Caamaño, M.A. y Calderón, J.M. Op. Cit.

²⁰ Balassa (1961) p. 2:

- Zona de Libre Comercio:

Los estados se comprometen a eliminar aranceles y restricciones cuantitativas al comercio de bienes. Si bien mantienen una tarifa exterior individual.

- Unión aduanera:

Se establece una tarifa exterior común

- Mercado Común

Junto al libre movimiento de bienes y servicios, se alcanza el libre movimiento de trabajo y capital

- Unión Económica

A todo lo anterior se añade la coordinación de las políticas económicas nacionales para eliminar las distorsiones que su divergencia causa.

- Integración económica

Se unifican las políticas monetarias, fiscales, sociales y contra-cíclicas.

²¹ Ver parte 3)

Finalmente nos hemos decantado por clasificar las acciones armonizadoras en función del compromiso político adquirido, y la razón es que determinadas acciones armonizadoras (entendiendo la armonización en un sentido muy amplio), o bien se alcanzan con instrumentos jurídicos diferentes, o bien no encuentran reflejo en un instrumento normativo dado, cuando menos no en uno que se pueda clasificar u ordenar conforme al criterio clásico de la pirámide normativa²².

Por otra parte, analizar el potencial de importancia económica que hay detrás de cada acción armonizadora hubiera exigido construir una metodología que midiera las repercusiones económicas implícitas en las acciones, lo cual no sólo resulta muy difícil, sino que además probablemente variaría en función del bloque regional donde se realizara la armonización; por ejemplo, no es seguro que la consecución de una Unión Aduanera tenga más efectos que el establecimiento de un IVA armonizado.

Por el contrario, el criterio del compromiso político admite una clasificación más uniforme (a priori, el grado de compromiso político detrás de cada tipo de acción puede considerarse universalmente comparable, aunque admitimos que pudiera ser discutible en casos concretos), tolera el encaje de los nuevos instrumentos normativos o nuevas fórmulas de aproximación y permite posteriormente un análisis de la “racionalidad” de la armonización, en el sentido de ver si se adecuan los medios (al menos medidos por su “coste político”) con los fines de integración.

Así, en función del grado decreciente del compromiso político, tendríamos los siguientes escalones de los procesos de armonización tributaria:

Uniformización: consiste en tener el mismo tributo o, en palabras de González Cano, “igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible, en igualdad de circunstancias”²³. Es la acción de máxima aproximación. Un ejemplo sería un arancel externo común.

Compatibilización: de nuevo podemos decir, siguiendo a González Cano, que se trata de “adecuar la estructura de los impuestos para (...) neutralizar o compensar los efectos distorsionantes de la disparidad de carga tributaria sobre el proceso de integración.”²⁴ Aunque el González Cano no lo dice expresamente, adecuar esos elementos estructurales del tributo no significa que sean idénticos necesariamente y en particular, la compatibilización no abarcaría ni la tasa ni los beneficios fiscales, al menos no en toda su extensión. La razón es que si así fuera no habría a penas distinción entre esta figura y la anterior y su elemento diferencial (el que no se agota la capacidad de aproximación, en particular en lo relativo a un elemento extremadamente sensible como es la tasa- y quizá el que permite hacer más política tributaria-) desaparecería.

En la literatura clásica, particularmente en la europea, se tiende a confundir con la “armonización” en sentido estricto: uniformar bases, puntos de conexión, sujetos pasivos, pero dejar cierto margen para tasa e incluso para exenciones. De alguna manera se está

²² En particular puede verse el análisis de la paradoja de la legislación blanda en Martín Jiménez, A., cap VII. Donde se evidencia que los instrumentos modernos de armonización encuentran difícil encaje jerárquico, en particular desde el momento en que un Tribunal (el TJCE en el caso del análisis de este autor), al recoger la tesis descrita en ellos, puede elevar su categoría inadvertidamente.

²³ González Cano, H.; Op. cit.

²⁴ Id anterior

asociando implícitamente la compatibilización con objetivos de integración más avanzados, es decir, cuando se detectan distorsiones en tributos internos.

Pero el campo de la compatibilización de normas tributarias puede en realidad empezar mucho antes: con las zonas de libre comercio. La concesión de ventajas arancelarias mutuas no tiene por qué darse de modo uniforme (unos Estados estarán en disposición de conceder ventajas en unos productos y otros en otros) pero sí debe mantenerse un principio de “reciprocidad global” en la concesión de ventajas y una tendencia gradual a aumentar las ventajas concedidas.

Por último, un esquema de compatibilización, idealmente, implica tener un mecanismo institucionalizado de seguimiento que asegura su eficaz aplicación (“enforcement”). A diferencia de la uniformización, donde el esquema de armonización es más simple, aquí, en la medida en que no siempre hay definiciones estrictas para considerar lo que ha sido compatibilizado y lo que no, es decir, las decisiones del Estado que respetan el objetivo armonizador y las que no, es altamente conveniente establecer un mecanismo de seguimiento de lo que va haciendo cada Estado, para estar seguros que no se perjudica el objetivo de aproximación. El ejemplo paradigmático de este grado de armonización es la Sexta Directiva de la Unión Europea, de armonización del IVA.

Coordinación: El concepto de coordinación tributaria dista de estar claramente establecido en la literatura. Para algunos autores coordinar parece ser todo aquello que trasciende los mecanismos clásicos de armonización, que podrían agotarse en las dos categorías anteriores²⁵. Sin embargo, esto acabaría con la tipología cuando, en realidad, las múltiples formas de aproximación de sistemas tributarios que han sido ensayadas permiten a nuestro juicio distinguir más categorías en la actualidad.

Quizá la mejor forma de definir esta categoría “bisagra” (pues en nuestra tipología es justo la tercera de cinco) es diciendo que “coordinación” es todo lo que no puede encuadrarse en ninguna de las otras 4 categorías. Con ello admitimos implícitamente, como otros autores, la dificultad de definirla. Ahora bien, desde el punto de vista de la intensidad del compromiso político, su posición supera las dos categorías siguientes, como fácilmente se deduce de las mismas. Los ejemplos de coordinación son muy variados. Un caso a nuestro juicio paradigmático son los Modelos de legislación (vid. infra).

Cooperación: consiste en la ayuda o asistencia mutua, ya sea por una cuestión recíproca (por ejemplo, un Estado suministra información de carácter tributario a la espera de recibir otra información en otro momento) o por una cuestión de mutuo interés (ej. ante un caso concreto de doble imposición sobrevenida, dos Estados tienen interés en cooperar). También puede distinguirse entre la cooperación práctica (como la del ejemplo anterior) y la teórica que consistiría brindar asistencia, compartir buenas prácticas, etc. En todo caso, la cooperación no implica ninguna puesta en común a priori de política tributaria (salvo el hecho mismo de que cooperar ya implica una política). Alguien puede llegar a argumentar entonces que, en la medida en que no hay puesta en común de políticas, no hay aproximación y no cabe incluir este fenómeno en la escala. Pero, si uno bien lo mira, los elementos de cooperación bi y multilaterales establecidos, sobre todo al conformar administraciones tributarias más homogéneas, están contribuyendo a

²⁵ Ver nota 12

homogeneizar la aplicación efectiva de los sistemas tributarios, logrando una mayor equidad horizontal y garantizando reglas de juego cada vez más iguales a los agentes económicos. Adicionalmente, el establecimiento de líneas de cooperación lleva a los Estados a conocer y a adoptar las mejores soluciones, tanto de política (por ejemplo, tras las pertinentes consultas, seguir los mismos criterios interpretativos en un caso complejo donde la legislación es pareja o media un Convenio de Doble Tributación) como de administración tributaria²⁶.

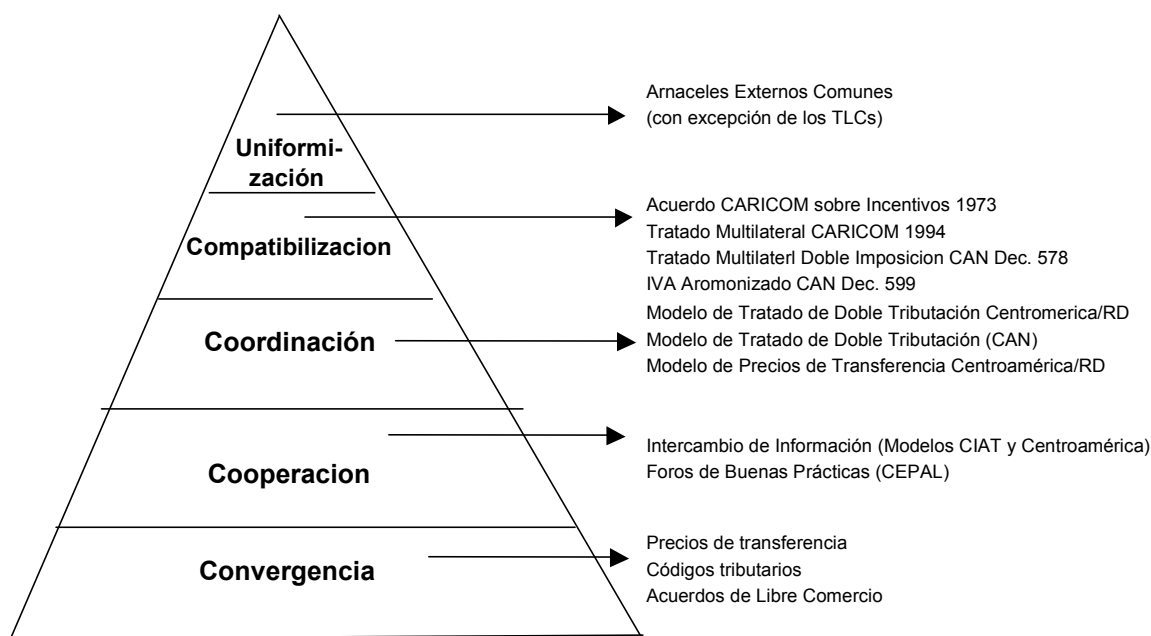
Convergencia: Curiosamente, este último extremo de la escala de acciones armonizadoras no ha pasado desapercibido a varios de los autores consultados²⁷: es el movimiento espontáneo (incluso a veces indeseado, pero inevitable) hacia el mismo tipo de soluciones, que provocan la globalización y la competencia. El hecho de clasificarlo en quinto y último lugar desde el punto de vista del grado de compromiso político voluntariamente asumido es que precisamente su característica es que no se ha asumido tal o cual medida de aproximación por una voluntad política²⁸, sino porque normalmente el Estado no puede sustraerse a esa tendencia o reconoce, probablemente a su pesar o inconscientemente, que esa tendencia es la idónea. En la convergencia espontánea, por tanto, hay siempre un elemento de disgusto o cuando menos de pasividad.

²⁶ Creemos que Caamaño y Calderón así lo defienden implícitamente también en el artículo citado, si bien ellos encuadran estas actuaciones dentro del concepto de coordinación porque consideran que las mismas parten de instrumentos pseudos-normativos emanados de Organizaciones Internacionales, las “backdoor rules”. Op. Cit, pp 18-21.

²⁷ Ver Kopits o Caamaño y Calderón.

²⁸ Cuando hay voluntad política, ya sea conjunta o unilateral, siempre se puede reconocer que está basada en un convencimiento, normalmente explícito de que la aproximación o adecuación con terceros es una respuesta correcta a una problemática concreta.

1.4 La pirámide de los grados de armonización y su corolario: la coordinabilidad



Corolario: la propiedad de “coordinabilidad”²⁹ del sistema tributario

En base a las acciones aquí descritas y graduadas, parece posible afirmar que un sistema tributario moderno debe ofrecer características que lo hagan coordinable, es decir, capaz de admitir un número razonablemente elevado de acciones de armonización, en particular con sus mayores socios económicos y comerciales, sin afectar por ello, sino todo lo contrario, a las demás propiedades básicas de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad.

En general, una economía mundial cada vez más interconectada comercial y financieramente requiere sistemas tributarios con mayor capacidad de adaptarse. Pero esto es especialmente importante ante procesos de integración cada vez más profundos que determinan grandes espacios económicos y políticos. Aquí, la armonización de los sistemas tributarios facilita la imprescindible integración comercial y financiera.

Por el contrario, la existencia de obstáculos legales, institucionales o culturales dificulta la predisposición al cambio de un sistema tributario, lo vuelve rígido y puede correrse el riesgo de que el país quede aislado y rezagado en los procesos de modernización y en su caso de integración.

El propósito de este trabajo no es analizar esas trabas, pero a modo de ejemplo cabe apuntar algunas de las más conocidas:

- Por ejemplo, los problemas del ICMS (IVA estadual de Brasil) tanto en sus diferentes variantes de base como de incentivos a la inversión perjudican no sólo a los productores brasileños (por su efecto acumulación) sino que traban el comercio en el MERCOSUR y la posibilidad de conformar una unión aduanera perfecta.

²⁹ Ver nota al pie núm. 17

- Otro ejemplo viene dado por el amplio secreto bancario de Uruguay o los "candados" constitucionales de Guatemala que no permiten el intercambio de información³⁰. Más allá de que graven por retención el ahorro, limitan la capacidad de acceder a convenios para evitar la doble tributación y la capacidad de combatir el fraude de los países que hacen parte del mismo proceso de integración económica. Fuera de Latinoamérica, hallamos un problema similar en la existencia de secreto bancario en varios países de la UE (Austria, Bélgica y Luxemburgo). Este hecho está dificultando, cuando no impidiendo, una integración más plena en materia de fiscalidad del ahorro en la UE (Directiva 2003/48/CE de 3 de junio de 2003, sobre el gravamen de los rendimientos del ahorro en forma de intereses -Directiva del Ahorro- y su modificación 2004/66/CE)³¹.
- Un caso de barrera "cultural" interesante lo constituye los niveles de tributación de las accisas en la UE: mientras la tradición noreuropea (quizá arraigada en ciertas formas de puritanismo religioso) lleva a establecer altas tasas de gravamen a los licores, la Europa meridional se resiste a esa elevación que no responde necesariamente a sus patrones culturales.
- Finalmente, la política de Estados Unidos de regirse estrictamente por la concesión del crédito fiscal por impuesto pago en otras jurisdicciones sin posibilidad de aplicar la cláusula por impuestos no pagados ("tax sparing") a las inversiones de sus residentes agrega una inflexibilidad en la negociación de tratados tributarios. Aquí nos hallamos ante un claro ejemplo de obstáculo político³² a la coordinabilidad del sistema tributario norteamericano.

En definitiva, una característica deseable de un sistema tributario moderno, e imprescindible de uno cuyo país quiera participar en un esquema de integración comercial regional, es el de su capacidad de adaptación, que denominamos "coordinabilidad", con los demás sistemas con los que está llamado a convivir. En la medida en que sea capaz de absorber más acciones armonizadoras, de acuerdo con la gradación descrita, el sistema es más coordinable y por tanto facilita la integración de ese país a escala internacional o regional.

2. Las experiencias en América Latina de acuerdo con la escala anterior:

Como nota previa, debemos advertir que este repaso tiene una doble finalidad: de un lado, recoger un número significativo de experiencias para demostrar que la historia económica de América Latina es también una historia de la armonización tributaria. El

³⁰ El Art. 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala dice: "Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley".

³¹ Martin Jiménez, Adolfo: "Loopholes in the EU Savings Tax Directive" IBFD Bulletin, Dic 2006 pp. 480-494.

³² Nada hay en la Constitución de EE.UU. ni en el Código de Impuestos de EE.UU. que impida esa cláusula; se trata tan sólo de una política instaurada (y nunca revisada) por el Senado de EE.UU. en los años 60.

interés respecto de las experiencias enumeradas es anotarlas y clasificarlas, por mucho que este último aspecto pueda ser en ocasiones arbitrario. Por tanto, salvo quizá de los fenómenos más recientes y que pueden suscitar el interés del lector por su novedad, no se realiza una descripción exhaustiva de la acción emprendida, sólo una reseña.

Por otra lado, creemos que la clasificación resulta interesante para trabajar, en la tercera parte, la eventual *ratio armonitatis* subyacente a la integración. Es decir, para elucidar si, en el convulso movimiento integrador latinoamericano, subyace una lógica intrínseca que demuestra que los grados de armonización fiscal son los mismos o similares, ante objetivos de integración parejos.

2.1 Uniformización:

2.1.a Arancel Externo Común y Unión Aduanera

Como ya mencionáramos³³, es el ejemplo paradigmático donde se procede a uniformizar las leyes tributarias de los países.

Una unión aduanera se puede definir como “la fusión de varios territorios aduaneros en un solo territorio aduanero con el propósito de consolidar la libertad de tránsito a las mercancías independientemente del origen de las mismas, previa nacionalización en alguno de los Estados Miembros, de los productos procedentes de terceros países”³⁴. Por tanto constituye un objetivo de integración económica. Para conseguir una verdadera Unión Aduanera, el elemento clave – que no único- es establecer un Arancel Externo Común (AEC), pero al mismo tiempo es esencial que ese arancel sea el mismo en todo el perímetro de la Unión, pues de lo contrario se produciría, entre otros fenómenos perversos, desviación de comercio.

Con independencia de su alcance efectivo, las Uniones Aduaneras en Latinoamérica son 4: la que conforma la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la Unión Aduanera del Caribe (CARICOM), el MERCOSUR y la Unión Aduanera Centroamericana (en formación).

CAN: el AEC³⁵ de la CAN nace a través de tres hitos principales: el propio capítulo VIII del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), de 26 de mayo de 1969, la formación de una zona de libre comercio entre Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela, que tiene lugar en 1993, al culminar el proceso de eliminación de las barreras al comercio de bienes y finalmente la puesta en vigencia del Arancel Externo Común (Decisión 370) en 1995.³⁶

³³ Vid. Parte 1 de este artículo.

³⁴ SIECA, 2006.

³⁵ AEC imperfecto ya que existen excepciones y aplicación diferenciada en Ecuador y Bolivia.

³⁶ La Decisión 370, como toda Decisión CAN es de obligado cumplimiento y directa aplicación para todos los Estados miembros El Tratado que crea el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (1979) así lo señala expresamente:

“Artículo 2.- Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina.

CARICOM: El tratado que establece un AEC es contemporáneo y entró en vigor en la misma fecha que el Tratado constitutivo de la Comunidad del Caribe (Tratado de Chaguaramas), el 1 de agosto de 1973. Debe reseñarse que el Tratado de Chaguaramas se revisó en 2001, y se profundizó en la integración económica, incluyendo ciertos aspectos de política comercial, arancelaria y tributaria³⁷.

MERCOSUR: De nuevo deben destacarse dos hitos históricos: el Tratado de Asunción de 26 de marzo de 1991 y la Decisión 22/94 del Consejo Mercado Común (CMC) del Mercosur, que crea el AEC y regula las excepciones al mismo³⁸.

En Centroamérica se encuentra la Unión Aduanera en fase de formación, con algún texto fundacional (aprobado a nivel de Tratado internacional³⁹), diversas resoluciones importantes de los Ministros de Economía de los países Miembros del Sistema de Integración Económica Centroamericana (SIECA)⁴⁰ y con grupos técnicos que realizan

Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

Artículo 4.- Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina”.

³⁷ A diferencia de la CAN, el CARICOM, de acuerdo con sus Tratados fundacionales (vid. Tratado de Chaguaramas revisado, arts. 7 a 18 o el Tratado por el que se crea la Corte de Justicia del CARICOM), utiliza mecanismos intergubernamentales para la toma de decisiones, manteniendo por tanto los Estados parte un alto grado de soberanía; lo cual no impide, pero sí complica y ralentiza, la puesta en marcha de una Unión Aduanera y el avance hacia la integración.

³⁸ Las Decisiones del Consejo del Mercado Común (así como las Resoluciones del Grupo del Mercado Común y las Directivas de la Comisión de Comercio) son de “obligado cumplimiento” para los Estados del MERCOSUR, pero no tienen efecto directo: Art 42 del Protocolo de Ouro Preto (de 17 de diciembre de 1994):” Las normas emanadas de los órganos del MERCOSUR previstos en el Artículo 2 de este Protocolo tendrán carácter obligatorio y, cuando sea necesario, deberán ser incorporadas a los ordenamientos jurídicos nacionales mediante los procedimientos previstos por la legislación de cada país.”

En este sentido, se puede decir que el MERCOSUR se sitúa más próximo al CARICOM que a la CAN; la naturaleza jurídica internacional del MERCOSUR se ha denominado “sistema de Derecho Internacional Público especial” (Rincón Eizaga, L. “la supranacionalidad en los esquemas de integración. Especial referencia a la Comunidad Andina y MERCOSUR”, en www.abogadoszulia.org) porque existen instituciones con ciertos elementos de supranacionalidad y normas de “obligado cumplimiento” para los Estados, pero no tienen efecto directo. (véase también “Integración y Supranacionalidad sin considerar los Desarrollos Europeos Recientes, Bases Constitucionales y Límites. La Experiencia del MERCOSUR”. Presentación del Dr. Daniel A. Sabsay en el Simposio "Process of European and Global Constitutionalization", Berlín el 15 de mayo de 1999, en www.farn.org.ar).

³⁹ Tratado General de Integración Económica Centroamericana, suscrito en el año de 1960, y sus Protocolos.

⁴⁰ Por ejemplo, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) fue aprobado por Tratado Internacional. El texto actualmente vigente es de mayo de 2006.

reuniones periódicas. A pesar de ello, el AEC para la Región no está completo: a julio de 2006 falta un 6 por ciento de rubros, principalmente agrícolas, para terminar de hacerlo⁴¹. Recapitulando, a los efectos que aquí interesa, lo destacable es el hecho de que en todos estos esquemas de Unión Aduanera se han utilizado instrumentos legales que garantizaran una aplicación lo más uniforme posible del arancel externo común y del resto de medidas que completan el esquema de unión aduanera.

Ahora bien, aunque el grado de armonización perseguido ha sido siempre el mismo, no lo ha sido el instrumento el utilizado, pues en gran medida depende del grado de cesión previa de competencias a las instituciones comunes o, dicho de otro modo, del grado de “supranacionalidad” alcanzado. Así, cuando la supranacionalidad es débil o está en formación, como en Centroamérica, la solución se basa en fórmulas intergubernamentales, donde Acuerdos o Tratados internacionales clásicos, debidamente ratificados, establecen compromisos para los Estados. Cuando se ha cedido un ámbito de competencias a las Instituciones correspondientes⁴², son estas las responsables de completar el proceso.

2.2 Compatibilización

Como analizábamos en la primera parte, el siguiente peldaño, donde el compromiso político (o la cesión de soberanía, si se quiere) es menor, es de la compatibilización.

Sin embargo, esta acción armonizadora puede ser la idónea cuando, resultando imprescindible un alto nivel de disciplina común para evitar distorsiones, sin embargo no deba o no quiera llegarse al extremo de uniformizar todos y cada uno de los elementos estructurales del tributo. Ejemplos de esto en Latinoamérica se pueden citar los siguientes:

2.2.a Asociación Latinoamericana De Integración (ALADI):

Sucesora de la ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio) que fue fundada en 1960, se constituye por el Tratado de Montevideo de 1980.

A pesar del nombre, es un esquema clásico de Zona de Libre Comercio, donde los países se conceden recíprocamente una preferencia arancelaria regional (PAR, Art. 5). En todo caso, los Acuerdos Regionales derivados del Tratado de Montevideo ya citado, en particular el acuerdo que desarrolla la PAR, regulan una serie de concesiones recíprocas en materia arancelaria que combinan detalle (reducción media de aranceles de 20%) con flexibilidad (listas nacionales) y que podrían encuadrarse en un concepto de “compatibilización arancelaria”.

2.2.b Decisión 578 de la CAN (Convenio Multilateral para Evitar la Doble Tributación), 1970 y 2004.

⁴¹ SIECA, “Estado de situación de la integración económica centroamericana, julio 2006”.

⁴² Sin ánimo de agotar la materia, que no es el objeto de esta obra, sí conviene resaltar que la única región continental que aspira, al menos sobre el papel, a la supranacionalidad, hoy, es la Comunidad Andina de Naciones.

- Historia:

En 1970, la Comunidad Andina (Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y, en aquel entonces, Chile, y no Venezuela) adopta la llamada Decisión 40, que ya contenía los elementos esenciales de esta decisión que nos ocupa. Sin embargo, esta decisión permaneció de facto inaplicada en gran medida y además no incorporaba ninguna disposición sobre los ajustes correlativos en caso de corrección de beneficios por operaciones entre empresas asociadas, lo cual hizo necesaria la elaboración de una nueva Decisión con este componente y algunas otras modificaciones técnicas, y cuya aplicación real no estuviera en cuestión. Así, en el año 2004, se aprueba la Decisión 578.

- Características:

- Se trata de un convenio multilateral para evitar la doble tributación.
- Consagra un tributación casi exclusiva en fuente (excepto navegación marítima o aérea y trabajadores diplomáticos o consulares).
- Si bien sigue aproximadamente la estructura de los Modelos OCDE y ONU en cuanto a los elementos de renta, mantiene ciertas peculiaridades: por ejemplo, las definiciones de los conceptos básicos que luego son empleados permanentemente: regalías, intereses, ganancias de capital, etc. se contienen al inicio de la Decisión. Sin embargo, llama la atención que no hay una definición de persona física residente o domiciliada. También hay ciertas peculiaridades en cuanto a determinación de los puntos de conexión, en particular en lo referente a servicios de asistencia técnica.⁴³ Y finalmente en el hecho de que no haya un artículo para eliminar la Doble tributación (lo cual es una consecuencia lógica de que todos los repartos de soberanía lo son en exclusiva).

- Algún problema:

- La Decisión no resuelve automáticamente conflictos fuente-fuente, es decir cuando dos países hayan considerado que la renta se produce en su territorio: pensemos en una oficina bancaria en el Estado B de una entidad financiera domiciliada en el Estado A que obtiene intereses de un préstamo, residiendo el deudor en otro Estado C: tanto B como C podrían considerar esta renta como producida en su territorio de acuerdo a la Decisión.
- No hay limitación de tasas en fuente.
- Genera oportunidades de planificación, sobre todo para personas físicas que verán reducida la progresividad de su imposición directa si obtienen una parte de su renta (por ejemplo la renta pasiva) en otro Estado signatario.

⁴³ “Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”

A tenor de lo anterior, el nivel de compatibilización alcanzado por la CAN en esta materia puede considerarse bajo, si bien no hasta el punto que pudiera plantearse que estas Decisiones más pertenecen al terreno de la coordinación que de la verdadera compatibilización: nosotros defendemos que pertenecen a esta última categoría porque, si bien es verdad que no se alcanza a armonizar tasas, sí hay un avance en cuanto a reparto de soberanía tributaria, definiciones técnicas de ciertos conceptos y visión común en pos de la eliminación de la doble tributación⁴⁴. A este respecto, incluso podría defenderse que El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la medida en que tiene jurisdicción sobre esta Decisión – como sobre todas las demás- , podría actuar como órgano de solución de controversias en última instancia.

En suma, el nivel de integración teórico que se alcanza gracias a esta Decisión es significativo. Pero además, de acuerdo con la información que se ha podido recabar directamente en Perú y Colombia⁴⁵, hoy por hoy, y a diferencia de lo que ocurría con la Decisión 40, la norma se observa plenamente, al menos en estos dos países, sin perjuicio de las dificultades que pueda entrañar el que este esquema de Convenio de Doble Tributación (CDT) (con tributación exclusiva en la fuente) conviva con Convenios que reservan mucha soberanía al Estado de la residencia (Perú, Bolivia y Ecuador tienen CDT de este tipo, y Colombia está negociando algunos).

En definitiva, es preciso reconocer que, en términos de armonización, la Decisión 578 es un avance en materia de tributación directa en la CAN.

Cuestión distinta es que obedezca (y sobre todo obedeciera) a una verdadera necesidad, dado el grado de integración existente, pues resulta cuando menos curioso que la experiencia de integración de la CAN avanzara, al menos sobre el papel, más del lado de la imposición directa (Decisión 40) que de la indirecta (se recuerda de la Zona de Libre Comercio no se establece de manera efectiva hasta 1993 y que el AEC data de 1995⁴⁶, mientras que la verdadera integración del IVA es todavía un proyecto más que una realidad). Esto puede explicarse por el hecho de que la integración fue (en gran medida lo sigue siendo) más formal que real, y resultaba sencillo armonizar (compatibilizar) fiscalmente aquellos aspectos que no tenían consecuencias prácticas. De hecho, un repaso a las estadísticas de los años 70 demuestra que, si el comercio intrasubregional era bajo, más bajo era todavía el flujo de inversión directa intrasubregional, de modo que la Decisión 40 era más un documento virtual que un verdadero texto legal con efectos reales. Del análisis del comercio entre los miembros fundadores de la Comunidad Económica Europea –CEE– (Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y

⁴⁴ Decisión 578, Artículo 6, in fine: “Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión” y Artículo 20: “La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.”

⁴⁵ El BID está llevando a cabo un diagnóstico del área internacional de las Administraciones tributarias de algunos países de la región, entre los que se incluyen Perú y Colombia. A raíz de este análisis, se ha tenido constancia, tanto por el lado de la Administración como de las empresas multinacionales, que la norma citada se está observando.

⁴⁶ Ver supra, p. 13.

Luxemburgo) surge que el porcentaje de comercio intrabloque alcanzaba ya casi el 50% a principios de los 70. En contraste, los países de la CAN apenas si llegaban al 3% en esas mismas fechas; a la fecha se aproxima al 15%, y aún hoy la inversión intrabloque es menos del 1% del total de la inversión extranjera directa lo que demuestra la falta de sustrato real de la integración comercial. Todo lo cual nos lleva a un corolario que formulamos en términos de pregunta a efectos de tenerlo en cuenta en la Parte Tercera: ¿se armoniza lo que se puede (en términos de coste político) o que lo que se debe (en términos de racionalidad económica)?

2.2.c Acuerdo CARICOM sobre incentivos tributarios 1973

Es un Tratado Internacional que establece una verdadera política de incentivos tributarios a las industrias.

Desde el punto de vista de su contenido, sorprende el alto grado de detalle que se alcanza:

a) tanto por los múltiples elementos que aborda: todo tipo de límites temporales; clasificación de empresas en función del “valor que agregan” – también definido y medido- para así poderles otorgar mayores o menores incentivos; obligaciones de control e informe que asumen las administraciones responsables de la aplicación de los incentivos en cada Estado para con el propio CARICOM; etc.

b) como finalmente por los tipos de incentivos que trata de regular o limitar. Por ejemplo, dentro del Impuesto sobre la Renta se aborda tanto la reducción general que se puede acordar en función del tipo de actividad --en particular, hay una tabla cuando se trata de actividad exportadora-- como cuestiones aparentemente menores (amortizaciones, incentivos sobre el gravamen de los dividendos o los intereses.). Además, se establecen limitaciones sobre tributos menores, como el Impuesto al tonelaje, etc.

Desde el punto de vista de lo que es nivel de la acción armonizadora, un texto legal de obligado cumplimiento con tan alto grado de detalle debía clasificarse en esta sección (compatibilización), porque hay un verdadero intento de homogeneización de la política tributaria de incentivos, sin por ello regular todo el detalle de los incentivos; esto es, todavía le queda a los Estados un margen relativamente importante de maniobra.

Adicionalmente, habría que mencionar otras tres notas: (i) por un lado que se trata de un tratado que impone obligaciones a los Estados en un esquema intergubernamental típico para CARICOM⁴⁷. (ii) Desde el punto de vista de los resultados, sin duda el alto grado de detalle, unido al hecho de que no establece ningún tipo de consecuencia jurídica (en forma de sanción o cualquier otra) en caso de incumplimiento provocó el que los países cuya política de incentivos tributarios no respondía inicialmente a este esquema no hicieran gran cosa por adaptarla, lo cual desincentivó a aquellos otros Estados que sí hicieron un esfuerzo por cumplir. (iii) El resultado hoy es que este texto no tiene efectividad⁴⁸.

⁴⁷ ART. 17: “Los Estados Miembros son responsables de aplicar este diseño (scheme) por vía de su legislación interna que esté de acuerdo con este Tratado.”

⁴⁸ Vid. Lecraw, D. “Investment Incentives in CARICOM Member States: Improving Effectiveness and Harmonization” Banco Interamericano de Desarrollo, 2003.

Finalmente, la reflexión que quizá procede es: si el esquema en su conjunto se puede considerar fracasado, como parece, ¿qué falló, el objetivo o el instrumento? A juzgar por el análisis del autor citado⁴⁹, fallaron las dos cosas: i) por un lado, el objetivo fue demasiado ambicioso, sin por otro lado enmarcarse en un contexto coherente, básicamente por la falta de definición de una auténtica política de inversiones para la región [y posiblemente, añadiríamos nosotros, el bajo nivel de integración económica real del Caribe] y ii) por otro lado, hubo enormes problemas prácticos en la implantación del Acuerdo por la carencia de mecanismos coercitivos. A nuestro juicio, lo que se deduce es que probablemente lo que más falló fue el objetivo *con relación* al instrumento. Probablemente, CARICOM no debió haberse embarcado en una política tan ambiciosa⁵⁰ sin contar con los instrumentos institucionales que permitieran asegurar el éxito- ya de por sí difícil- de tamaña empresa y en un estadio de la integración económica tan incipiente como el que había en 1973 para la comunidad del Caribe. Falló pues la racionalidad, la lógica interna de la integración.

2.2.d Tratado multilateral para evitar la Doble imposición y combatir el fraude y la evasión fiscal del CARICOM (1994):

Es en buena medida similar a la Decisión 578 de la CAN comentada; llama la atención que también tuvo un antecedente en otro Tratado de características similares de 1973.

Es decir, expresándolo en forma cronológica, aparece primero la Decisión 40 (1970), luego el Primer Tratado CARICOM (1973) , posteriormente el segundo acuerdo CARICOM (1994) y finalmente la Decisión 578 de 2004. En suma, por ser el ejercicio andino pionero sobre el del Caribe, se ha analizado con más detalle aquel. El Tratado multilateral del CARICOM tiene muchos rasgos comunes con las Decisiones 40 y 578 (tributación en fuente exclusiva, definición amplia de la tributación de los servicios de asistencia técnica, reservando la tributación exclusiva en fuente para estos también, etc.), pero tiene un rasgo diferencial que tiene especial trascendencia para nuestro análisis: fija tasas máximas de retención en fuente para dividendos, intereses, regalías y servicios de asistencia técnica⁵¹. Este aspecto es relevante porque implica un nivel mayor de armonización, y de hecho lo señalábamos más arriba como uno de los problemas fundamentales de las dos Decisiones CAN.

Ahora bien, dado el nivel de Inversión Extranjera Directa intrasubregional del Caribe en 1973⁵², de nuevo cabe la pregunta de si ese nivel de armonización era una necesidad en el

⁴⁹ Lecraw, D. Op. cit. pp. 34 y ss.

⁵⁰ De hecho, si a algo se parece, en cuanto a concepción, este acuerdo es a la “Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas” D.O.C.E. 10.12.1998 C/384/03

⁵¹ Vid Arts. 11 a 14 del Acuerdo entre los Gobiernos de los estados Miembros de la Comunidad del Caribe para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con relación a los Impuestos sobre la renta, los beneficios o las ganancias, y para la promoción del comercio y la inversión regional (“Agreement among the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, profits or gains and capital gains and for the encouragement of regional trade and investment”) (1994).

⁵² Si se toma el comercio interregional como determinante del nivel de IED, en la Europa de los 6 países fundadores éste alcanzaba al 70% de las exportaciones totales ya en 1973, en cambio, en el CARICOM

contexto de integración de mercados en el Caribe. Lo cierto es que vuelve a surgir la razonable duda de si se volvió a “construir la casa por el tejado”.

2.2.e IVA armonizado de la Comunidad Andina

Luego de un largo proceso que en 2004 la Comunidad Andina (CAN) aprobó las Decisiones 599 y 600 sobre la armonización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo (ISC), respectivamente. La armonización de los impuestos indirectos es necesaria para afianzar la unión aduanera que a la fecha constituye la Comunidad Andina; y para minimizar la existencia de regímenes tributarios indirectos muy disímiles que causan asimetrías en las condiciones de competencia.

El diseño del IVA andino puede resumirse en:

- (1) Método de crédito por facturación con base consumo y bajo el principio de destino, aplicado en cada etapa de la producción, evitando así el efecto acumulación de impuesto sobre impuesto, característico de los impuestos a las ventas o ingresos brutos, que discrimina contra las firmas especializadas en favor de aquellas integradas verticalmente.
- (2) En el largo plazo, adopción de una lista común para las exclusiones de bienes y servicios, básicamente, los servicios sensibles --educación, salud y transporte interno de pasajeros, excepto aéreo-- y los servicios de intermediación financiera; quedando su exención a la decisión de las legislaciones nacionales.
- (3) Reducción, en los casos que existan tasas múltiples, a un máximo de dos, siendo la tasa general igual o menor a 19%, mientras la tasa mínima no podrá ser inferior al 30% de la tasa general, para facilitar la administración del IVA. El límite de la tasa general se basa en un argumento de economía política ya que con alícuotas superiores se genera la presión por tasas diferenciales y excepciones. La tasa cero se reserva exclusivamente para las exportaciones tanto de bienes como de servicios.
- (4) Adopción de normas específicas para proteger de los derechos del contribuyente sin limitar las facultades de la Administración.
- (5) Implantación de mecanismos de coordinación en operaciones internacionales basados en el principio de la "no discriminación" entre producción nacional y extranjera.

El plazo para adecuarse a esta regulación varía dependiendo del tipo de medida siendo el máximo de 10 años y se ha dispuesto que los países miembros establecerán mecanismos de seguimiento con el objeto de verificar cada dos años los avances⁵³.

El modelo de IVA aprobado se basa en tres razones. Primero, la voluntad de integrarse para facilitar el comercio intrarregional, basándose para ello en la armonización del principal tributo (el IVA). Segundo, aumentar, con las mejores prácticas internacionales de política y administración, la calidad del IVA, que actualmente presenta una muy baja productividad (cuadro 1), con un respaldo regional. Por último, se ha observado que la

recién hoy llega a poco más del 25% —pese a que además, tiene los servicios turísticos como principal actividad—.

⁵³ Si bien mediante la Decisión 635 de 24 de julio de 2006, se ha acordado el aplazamiento de la efectiva entrada en vigor de las Decisiones 599 y 600 al 1 de enero de 2008, con la posibilidad de que cualquier Estado miembro solicite una nueva prórroga, motivada, de hasta 3 años.

generalización del impuesto tiene poco impacto distributivo (cuadro 1), de modo que resulta racional proceder de ese modo.

El diseño ha optado por la neutralidad y la simplicidad, la competencia por vía de tasas y la preferencia por impuesto definido exclusivamente a nivel nacional.

En primer lugar, se otorgó prioridad a la neutralidad entre los sectores y la simplicidad, que favorece la administración del tributo, definiendo los mecanismos administrativos que permitan combatir la evasión. Así, al estar gravadas prácticamente la totalidad de las transacciones se facilita la fiscalización del tributo por seguimiento de facturación a lo largo de la cadena de valor agregado. El cuadro también presenta la importancia de la recaudación del IVA respecto a la carga impositiva, cerca del 50% en promedio regional, y según dijimos antes, la relativa baja productividad del mismo para cada país pese a que ha habido una significativa mejoría de la calidad de las administraciones tributarias en la región en la última década.

Cuadro 1

Recaudación, Productividad, Progresividad y Redistribución del IVA en la CAN

	Bolivia	Colombia	Ecuador	Perú	Venezuela
Recaudación ^a					
Ingresos Tributarios	13.7	14.3	12.0	12.9	8.7
IVA (% de Ingresos Tributarios)	46.0	43.4	54.2	41.9	55.2
Productividad IVA ^b (Rec. IVA % PBI/Tasa Nom.)	42.4	38.9	54.6	29.7	30.0
Progresividad					
Gini Ingreso antes del IVA	0.556	0.537	0.408	0.535	0.423
Cuasi - Gini del IVA	0.547	0.469	0.445	0.358	0.473
Kakwani (si < 0 => regresivo; si > 0 => progresivo)	-0.009	-0.068	0.038	-0.177	0.050
Redistribución ^c					
Gini Ingreso despues del IVA	0.557	0.541	0.406	0.547	0.427
Transferencia del 50%- al 50%+ (o del 50%+ al 50%-)	-0.05%	-0.20%	0.09%	-0.60%	-0.22%
Perdedores	2 y 3	1 al 6 y 9	9 y 10	1 al 8	10
IVA- Quien paga el impuesto ^c					
20%+ (más rico) / 40% - (más pobre)	8.9	4.0	3.7	2.3	6.2

Fuente: Arias, Barreix, Valencia y Villela (2004) y Barreix, Roca y Villela (2006).

Notas: ^a y ^b Datos del año 2003. ^c Datos de Bolivia y Perú son del 2000. Datos de Colombia, Ecuador y Venezuela son del 2003.

En segundo término, se reconoce que el impuesto en la subregión es, en general, ligeramente regresivo en el ingreso pero progresivo en el consumo, un resultado similar a una serie de estudios en América Latina. Por lo anterior, si los recursos del IVA provienen en su mayoría del pago correspondiente a los sectores de mayores ingresos, su aplicación focalizada —el gasto público— en los sectores más vulnerables de la sociedad puede resultar una mezcla fiscal progresiva de ingresos por IVA y gasto público social eficaz y focalizado. En efecto, resultados del estudio para los países andinos⁵⁴, establecen que la relación de IVA pago, que puede aproximarse a su incidencia en una economía competitiva abierta, por el quintil más rico es varias veces el abonado por los dos quintiles de menores ingresos en promedio para los países andinos tal como se presenta en el cuadro anterior.

⁵⁴ Arias, L., Barreix, A., Valencia, A. y Villela, L. (2004). “La armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina”. BID, INTAL y A. Barreix, J. Roca y L. Villela (2006). “Política Fiscal y Equidad en los países de la Comunidad Andina de Naciones”. Comunidad Andina de Naciones. Lima.

Tercero, los Estados miembros conservan la autonomía suficiente para establecer la mezcla fiscal: recaudación del IVA, mediante la fijación de sus tasas del impuesto, y naturalmente por el nivel y tipo de gasto público que consideren más adecuado al país en términos económico, social y político.

Por último, se estableció la preferencia por un IVA definido a nivel nacional y con administración centralizada.

2.3 Coordinación

Nota previa: tratando de identificar experiencias de coordinación, entramos en un terreno de por sí resbaloso porque, como reconocíamos a la hora de establecer las categorías, la “coordinación” sólo se puede definir por oposición o contraste frente a todas las demás categorías establecidas, cuyos límites, dentro de un orden, están más claros.

De modo que, antes que desarrollar un concepto doctrinal más preciso de la coordinación, se ha preferido enumerar aquí todo lo que, razonablemente, no se ha considerado posible de encajar en las otras cuatro categorías.

2.3.a Modelo de Tratado de Doble Tributación de los Estados de Centroamérica⁵⁵ y República Dominicana:

Recientemente, ha visto la luz este Modelo, que ha sido aprobado por los Ministros de Economía y Finanzas de Centroamérica, República Dominicana y Panamá. No es un documento con fuerza legal para las partes, ni siquiera estos países asumen un compromiso político expreso de utilizarlo como su Modelo ante una negociación, pero genera un interesante nivel de coordinación en materia de política tributaria internacional del no residente, e incluso entre los propios países participantes por lo siguiente:

- (i) los países participantes no tienen ningún Convenio de Doble Tributación en vigencia⁵⁶. Por consiguiente no es lógico que se alejen de este texto, que previamente han debatido y trabajado y con el que se sienten cómodos. Así pues, con carácter general, el texto que los países están presentando para negociación con terceros sólo se modificaría cuando la legislación interna condicione o haga aconsejable una adaptación (por ejemplo, ante reglas constitucionales de secreto bancario).⁵⁷
- (ii) es previsible que, en el futuro, se realicen rondas de negociación conjuntas de algunos de estos países con terceros Estados. De esta forma, la contraparte aumenta su interés por negociar con varios pequeños países al tiempo y ellos aumentan también su poder de negociación. El “Modelo” se torna así un

⁵⁵ Incluye Panamá a estos efectos.

⁵⁶ Si exceptuemos acuerdos parciales (sobre navegación marítima y aérea) y el tratado, muy antiguo, firmado por la República Dominicana con Canadá en 1976.

⁵⁷ Algún país del grupo ha llegado a pedir la renegociación, sobre la base de este texto, de un Convenio ya firmado aunque no vigente.

elemento aglutinante, porque no se puede plantear una negociación conjunta si hay una desviación sustancial por cada co-negociador.

- (iii) El “Modelo” contiene interesantes peculiaridades que suponen sendas desviaciones de los “modelos” ONU y OCDE; aquellas obedecen a las características propias de estos países (debilidad institucional de las administraciones tributarias, necesidad recaudatoria, déficit tecnológico, etc.). Luego también desde un punto de vista económico resulta racional conservar el “Modelo” como el patrón de tributación del no residente.

En suma, estamos ante un instrumento con potencial y que supone un indudable avance porque: (i) significa que los países han decidido iniciar una política de negociación de CDTs que les coloca ante desafíos muy considerables de cara al futuro (negociación, interpretación, aplicación efectiva), (ii) los países han reconocido las ventajas de trabajar juntos en esto (o la enorme dificultad de iniciar esta política por separado) y (iii) el mero hecho de agrupar equipos técnicos para elaborar este producto crea una comunidad que tiende a mantenerse en el tiempo y que favorece una visión común y una mayor coordinación en última instancia, sobre todo en 3 cosas: la política tributaria para con el no residente⁵⁸ (arts. 6 a 21 del Modelo), el compromiso (y en gran medida la formulación técnica) de evitar o corregir la doble imposición internacional (art. 22) (y las formas de cooperación entre administraciones tributarias (arts. 24 y 25.)).

Ahora bien, conviene no engañarse: todos estos países tienen establecida una tributación para el no residente que obtiene rentas en su respectivo territorio que no es homogénea: por ejemplo, algunos tienen definición de establecimiento permanente en su legislación interna, pero otros no; las definiciones de conceptos como regalías o intereses son divergentes, etc. Sin embargo, la forma en que se un CDT interactúa con la legislación interna --sólo como instrumento que limita los contenidos de la Ley interna en determinados casos, pero preservando la aplicación de esta última en lo que el CDT no interviene⁵⁹-- no permite asegurar que la coordinación será total, si bien es verdad que tradicionalmente los países han tendido a replicar las definiciones de CDTs en sus leyes internas por una cuestión de simplicidad en su aplicación.

Entrando ahora en una somera descripción del contenido y características del “modelo de convenio RD-CA de Doble Tributación”, podemos decir lo siguiente:

- Está inspirado en el Modelo de Naciones Unidas.
- Sin embargo, se establece el gravamen en fuente de “los servicios de contenido técnico, jurídico, económico, financiero, administrativo u otros análogos, incluidos los servicios de consultoría” en toda ocasión --prestados con o sin establecimiento

⁵⁸ A este respecto, y si bien formalmente la Decisión 578 de la CAN llega más lejos que este modelo, pues es de obligado y directo cumplimiento entre los países andinos, Aquella, al disponer la tributación en fuente para casi todas las rentas obtenidas por no residentes, no “armoniza” una tributación del no residente común y además consagra las políticas que sobre esta materia ya se estuvieran llevando a cabo por cada Estado; Además, y sobre todo, la Decisión 578 opera “ad intra”, es decir tiene poca trascendencia económica real porque los grandes inversores en los países andinos distan de ser los propios países andinos.

⁵⁹ Vogel, K. “On Double Taxation Conventions”, Kluwer Law, 3ª Edición, p. 20.

permanente (EP)⁶⁰. Este es el rasgo más característico del modelo, y obedece a una triple argumentación: (i) preserva una tributación en fuente a la que los Estados participantes no estaban dispuestos a renunciar de entrada, (ii) simplifica la operatoria del no residente, pues puede ser sometido a retención por el pagador residente y no debe preocuparse por la existencia de EP⁶¹, zona siempre oscura que genera inseguridad jurídica a quien se encuentra bordeándola y (iii) porque no supone una ruptura de la gestión del no residente para la administración tributaria. En efecto, esta ya viene acostumbrada a gravar al no residente mediante una retención. Por tanto, esto permite a la Administración mantener este sistema de cobro con carácter general, y devolver en los (raros) casos en que el pago al no residente por el servicio prestado no puedan ser gravados en fuente de acuerdo al CDT. En esencia, la Administración tributaria (AT) evita tener que entrar a la discusión sobre la existencia de EP en la inmensa mayor parte de servicios prestados por no residentes, optimizando así el uso de sus escasos medios y la litigiosidad⁶².

- No contiene ninguna peculiaridad por el hecho de ser todos los países signatarios países con tributación por renta territorial: en esencia todos ellos siguen teniendo un concepto de residente (domiciliado o similar), y establecen diferencias de trato para quien tiene ese estatus residente y quien no; y además, por las definiciones amplias de determinados puntos de conexión en las legislaciones internas (sobre todo prestación de servicios) y por la existencia de un incipiente control de precios de transferencia, pueden estar generando una doble imposición internacional; de modo que tiene sentido que exista un artículo donde se comprometan a eliminarla.

A diferencia de otros varios instrumentos analizados o descritos aquí, este es nuevo. De modo que es difícil valorar el alcance y la efectividad reales que tendrá. El elemento desencadenante fue CAFTA, pero sería simplista pensar que esta decisión de coordinar tributación se toma sólo por CAFTA: antes⁶³ y después⁶⁴ de CAFTA se

⁶⁰ Si existiera establecimiento permanente (EP), se tratan como tal EP, sin novedad.

⁶¹ En este sentido, el mantenimiento de un artículo 5.3 b) equivalente al del Modelo ONU “ (b) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por una empresa de un Estado contratante mediante empleados u otro personal contratado en el otro Estado contratante, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un periodo o periodos que en total excedan de seis meses dentro de un periodo cualquiera de doce meses.” Introduce algo de confusión técnica. La forma de solucionar este solapamiento es asumiendo que el 5.3 b) podrá ser utilizado por las empresas para pasar a tributar por su renta neta cuando tengan especial interés en esto, cumplidos los mínimos requisitos de permanencia y vinculación con el territorio que se detallan en el precepto mismo.

⁶² Para terminar este punto, quizá deba añadirse que lo que se propone no es del todo novedoso en la Región, puesto que ya en 1970, el Anexo II de la Decisión 40 de la CAN incorporaba un Modelo de Convenio de Doble Tributación para ser negociado entre los países miembros de la CAN y Terceros países. (si bien la realidad ha demostrado que nunca se aplicó). En ese Modelo ya se contenía esta tributación en fuente (ilimitada, por cierto) de los servicios de asistencia técnica. Del mismo modo, el Convenio multilateral del CARICOM (ver más arriba) contiene similares planteamientos, si bien le ocurre, como a la Decisión 578, que su trascendencia real es pequeña, dado el bajo nivel de inversión directa intrasubregional en el Caribe.

⁶³ Un repaso somero al portal web de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (www.sieca.org.gt) da buena cuenta de toda la actividad desplegada históricamente en este campo.

⁶⁴ En particular, los países centroamericanos están negociando con la UE un Tratado de similares características a DR-CAFTA.

producen avances en la integración. De hecho es interesante observar cómo el proceso centroamericano de armonización tributaria ha venido utilizando toda una gama de instrumentos, con diversos grados de sofisticación, para poder seguir avanzando al ritmo que la integración lo requiere:

Las primera fase de armonización (la unión aduanera) está basada en instrumentos intergubernamentales clásicos⁶⁵, y los avances y propuestas más recientes (IVA centroamericano, Código tributario y Modelo de CDT) proponen instrumentos jurídicos más variados y sofisticados⁶⁶.

2.3.b Modelo de Precios de transferencia de los Estados de Centroamérica⁶⁷ y República Dominicana

Este Modelo, en estudio, será presentado en la primavera de 2007 a las autoridades de Centroamérica, R. Dominicana y Panamá y constituye un paso significativo en el esfuerzo de la Región de evolucionar hacia un marco jurídico-tributario más acorde con estándares internacionales y de mejora de la inserción internacional de los países.

No es, al igual que le ocurre al Modelo de Convenio de Doble Tributación, un documento con fuerza legal para las partes, ni siquiera estos países asumen un compromiso político de que su normativa interna lo siga, pero genera un interesante nivel de coordinación en materia de política tributaria internacional, e incluso entre los propios países participantes por lo siguiente:

- Los países han acordado unas bases de política tributaria comunes en materia de precios de transferencia, las cuales se tomaron como punto de partida para la preparación de este modelo de normativa (ver *box*).
- Los países trabajan en común en el área de la Administración tributaria con vistas a crear o desarrollar estructuras administrativas que permitan la aplicación efectiva de estas normas. Y ese trabajo en común constituye en sí mismo una línea de armonización tributaria. De hecho, el BID está desarrollando un trabajo de creación y/o fortalecimiento de las Administraciones tributarias centroamericanas y de la República Dominicana en materia de tributación internacional.
- Finalmente, y dado que buena parte del impulso a este trabajo ha venido gestándose en el seno de un Grupo de Trabajo regional (Grupo Técnica de Política Tributaria o GTPT), se abre la posibilidad de explorar vías de trabajo auténticamente compartido, con vistas a ganar en dimensión y reducir costes (por ejemplo, para adquirir material muy especializado, capacitar al personal, etc.).

⁶⁵ Tratado General de Integración Económica centroamericana de 1960 y sus diversos Protocolos (Protocolo de Tegucigalpa, 1991, de Guatemala de 1993, etc.).

⁶⁶ Como ya hemos dicho, el Modelo de CDT es, como su nombre indica, un simple patrón recomendado; la propuesta de IVA centroamericano – todavía en fase de estudios preliminares – , por el contrario, pretende ser de obligado cumplimiento, y reconoce la necesidad de una plena aplicación. Para ello, los autores de esta interesante propuesta manejan dos instrumentos: la posibilidad de elevar el texto a la categoría de “Codigo Centroamericano”(entiéndase, de directa aplicación a los Estados e invocable por el sujeto pasivo) y la necesidad de crear una institución regional para interpretación legal y solución de controversias (Thompson , E. y Cornik, J. “Propuesta de IVA armonizado para Centroamérica”, Mimeo. BID 2006).

⁶⁷ Incluye Panamá a estos efectos.

Orientaciones de política tributaria acordadas por el Grupo Técnico de Política Tributaria para Centroamérica, Panamá y la República Dominicana en materia de precios de transferencia, con vistas a la elaboración de un Modelo de normativa en la materia para los países miembros del grupo.

1) Objetivos generales: el GTPT comparte los objetivos generales de (i) normativa acorde, con carácter general, con los principios y estándares internacionales; (ii) igual relevancia de los objetivos de lucha contra evasión/elusión y eliminación de la doble imposición y (iii) simplicidad.

2) El principio de libre competencia como estándar internacional: el GTPT respalda, como sustrato de esta política, el principio de libre competencia y los elementos que lo cualifican a través del denominado análisis de comparabilidad (características de los productos o servicios, análisis funcional, cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias comerciales).

3) Directrices de la OCDE: se aceptan las directrices OCDE como elemento de referencia técnica de la propuesta, pero sin citarlas expresamente, por varias razones, siendo una fundamental que ningún país miembro del GTPT pertenece a esa organización.

4) Ámbitos subjetivo, objetivo y territorial del futuro Proyecto de normativa: El GTPT convino en: (i) una definición de criterios o casuística de vinculación (empresas asociadas) bastante desarrollados, incluyendo una norma de cierre; reflexionar sobre la vinculación económica para incluirla con mucha prudencia y por último, en particular, no utilizar la expresión “paraíso fiscal”, sin perjuicio de las decisiones que cada Estado soberano tome en cuenta a los países y territorios que no intercambien información. (ii) No establecer restricción alguna en cuanto al ámbito objetivo de las operaciones afectadas (sin perjuicio de que el tratamiento de la subcapitalización y además de otros temas no vinculados con este tema se estudien más a fondo por el GTPT en el contexto de los temas de futuro a abordar por el GTPT). (iii) El ámbito territorial de la normativa que debería abarcar el Modelo, que es el de todas las operaciones internacionales así como las operaciones internas si se produce menor tributación o un diferimiento de la misma.

5) Obligado cumplimiento de las normas de precios de transferencia: El GTPT convino en que el Modelo incluya un principio de valoración que sea de obligado cumplimiento para el contribuyente, donde el valor contable coincida con el valor fiscal (en la medida que las normativas internas lo permitan) y donde se limite la actividad de la Administración a supuestos de menor tributación o diferimiento en el país.

6) Métodos de valoración de los precios de transferencia: el GTPT estuvo de acuerdo en fijar una prelación de métodos (siguiendo el estándar internacional), pero mencionar que el objetivo es el mejor método.

7) Respeto a las operaciones realmente efectuadas: se acepta introducir una norma antiabuso que, sin embargo, debería usarse prudentemente.

8) Utilización de un rango de plena competencia: El Grupo decidió que se utilizaran los 2 sistemas que aparecen en el derecho comparado, valor más adecuado y en su defecto rango intercuartil.

9) Refugios seguros: El Grupo dijo sí a contemplar refugios seguros (*safe harbor*) para maquila y para empresas de servicios. También estuvo de acuerdo en limitar obligaciones de información en el caso de pequeñas y medianas empresas.

10) Análisis de transacciones específicas: El GTPT estuvo de acuerdo en (i) establecer normas específicas para servicios intragrupo, definiendo previamente el concepto de “servicio intragrupo” fijando criterios de deducibilidad, esto es: efectividad, necesidad y costo, prestando especial atención a las reglas que impidan abusos; (ii) establecer la no deducibilidad de los gastos en acuerdos de reparto de costes; (iii) para subcapitalización, ver apartado 4.

11) Documentación: El GTPT apoyó incorporar al Modelo obligaciones de documentación como medio que tiene el contribuyente para probar que ha respetado el principio de libre competencia. Se aceptó un “Modelo único”, valorando las economías de escala de este proceder. La idea es buscar una carga de documentación equilibrada (entre el formalismo y la imposibilidad de control efectivo). Los sujetos obligados a entregar información (en declaración de ISR) serían todos, en principio; en cuanto al aspecto temporal, la documentación debe ser contemporánea y debe quedar a disposición de la Administración (sin entrega automática). El grupo convino en dejar el correspondiente margen de flexibilidad en cuanto a plazo para entrega de la documentación previo requerimiento.

12) Infracciones y sanciones: El GTPT se mostró partidario de proponer cautelas o reglas o guías que se tengan en cuenta por los países cuando incorporen a su régimen sancionador general sanciones por estos temas. En particular, en lo que se refiere a un régimen sancionador por incumplimiento de elaboración/entrega de documentación específica se podría conllevar la posibilidad que la Administración realizara sus ajustes con la información que disponga.

13) Medida para evitar o eliminar la doble imposición. Se aceptó la inclusión de una regulación para eliminar de la doble imposición cuando esta surgiera a consecuencia precisamente de la aplicación de la normativa de precios de transferencia.

14) Procedimiento amistoso y arbitraje: El grupo de países miembros del GTPT ya tienen aprobado un Modelo de Tratado de Doble Tributación que incorpora estos instrumentos. Por tanto, en la medida en que lo incorpore el correspondiente TDT, se considera que estas medidas ya estarían disponibles.

15) Comprobaciones simultáneas: Aunque la región no parece ver la necesidad inmediata de aplicar estos métodos de control, se convino en incluir la base legal en el Modelo de normativa para el futuro.

16) Acuerdos de Precios por Anticipado (APAs): El GTPT acordó incluir y desarrollar los APAs en el Modelo de normativa.

2.4 Cooperación

Si empezáramos este apartado con una “boutade”, probablemente tendríamos que decir que la cooperación es la forma más civilizada de armonización, porque se deja a un lado toda aproximación de políticas, esto es, se respeta la soberanía, y además sólo se coopera ante la existencia de un interés ya identificado, ya sea este recíproco o mutuo.

El ejemplo por excelencia de este tipo de armonización tributaria es el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

2.4.a Intercambio de información

Todo lo relativo al intercambio de información en Latinoamérica, incluyendo los datos sobre las cláusulas o acuerdos de intercambio de información actualmente vigentes, se contiene en Pita (2007).⁶⁸

A los efectos del presente capítulo, cabe añadir algún comentario general, en concreto:

- Es un claro mecanismo de cooperación y lleva vigente en la Región, bajo una u otra fórmula, más de 30 años.⁶⁹

⁶⁸ El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional C. Pita en Tanzi, V., A. Barreix y L. Villela, *Taxation and Integration in Latin America*. IDB.

- Recientemente hemos asistido a la aparición de instrumentos legales más potentes (en términos de la información que se puede solicitar y de cómo se puede usar) y más flexibles en términos de su aprobación y entrada en vigor, pues se trata de simples acuerdos entre administraciones tributarias⁷⁰ es decir, no son tratados internacionales clásicos, lo cual facilita su negociación y agiliza su entrada en vigor.
- Se desconoce el número efectivo de actos de transmisión de información que se intercambian los Estados de la región, tanto entre sí como con Estados no regionales. También se desconoce si los Estados logran resultados concretos en la lucha contra el fraude derivado directamente de estos intercambios, o incluso si hacen un seguimiento de esta cuestión. A este respecto, aunque resulta totalmente comprensible el máximo nivel de confidencialidad en los datos concretos de los contribuyentes, sería deseable poder conocer, a nivel agregado, estadísticas que permitan valorar la efectividad y el costo (la eficiencia por tanto) de este intercambio.
- A falta de lo anterior y sin perjuicio de que pueda existir un cierto efecto anuncio que resulte en la corrección o moderación de algunas conductas fraudulentas, la experiencia de los que subscribimos este capítulo, basada en nuestro trabajo de campo en las Administraciones de la Región y en los resultados de un estudio concreto sobre administración tributaria internacional en determinados países⁷¹ nos dice que esto está en los comienzos y debe ser reforzado.

Además, en los raros casos en que existe efectivo intercambio de información, este suele ser asimétrico, es decir hacia países con Administraciones tributarias más desarrolladas, que suelen ser países no regionales, de modo que no se descubren fraudes ni tramas de fraude en los mercados interiores, con lo que se pierde una oportunidad de armonización y de caminar hacia una mayor integración económica subregional y regional.

2.4. b Foros de Buenas Prácticas

Un interesante ejemplo de cooperación en Latinoamérica lo constituyen los foros, institucionalizados o no, donde se ponen en común experiencias y se discuten estrategias futuras.

2.4.b.i El CIAT

El foro de cooperación en materia tributaria más afamado en la Región es el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁷²; existen otros foros igualmente

⁶⁹ Sólo la Decisión 40 de la CAN data de 1970, pero muchos CDT, especialmente brasileños y argentinos, también entraron en vigor en los años 70.

⁷⁰ Acuerdos España-Argentina, Perú-Argentina, Brasil-Argentina de información, firmados todos ellos sobre la base del modelo CIAT.

⁷¹ Ver nota al pie No. 45.

⁷² El CIAT fue creado en 1967, consta de 37 países miembros, 29 americanos, 6 europeos y 2 africanos y tiene su sede en Panamá. Su misión consiste en estimular la cooperación entre las administraciones tributarias y aduaneras de los países miembros, realizar estudios sobre sistemas, legislación y administración tributaria y divulgar experiencias a través asambleas, conferencias técnicas, seminarios, cursos y publicaciones; también presta servicios de asistencia técnica, organiza reuniones promueve el

prestigiosos (CEPAL, Comisión Económica para América Latina) pero tienen una vocación más amplia (no sólo tributación) y por lo general enfoques menos operativos (dedicándose al estudio de corte más doctrinal o académico). La influencia del CIAT es grande, hasta el punto que acoge a 6 países europeos entre sus miembros y a 2 países africanos⁷³.

A parte del Modelo de intercambio de información ya analizado, son ejemplos de esa actividad de cooperación su Modelo de Código Tributario (1997, actualizado en 2006), el de Modelo para la Administración Tributaria, su trabajo sobre indicadores fiscales y aduaneros (2002), su Manual de Fiscalización (2003), o su Modelo de Código de Conducta (2005).

En realidad, algunos de estos trabajos, en tanto sirven de referencia a los cambios normativos e institucionales que se producen en la Región, vienen a trascender el límite de la cooperación para acercarse a la coordinación. De hecho, el CIAT está contribuyendo de forma significativa a homogeneizar las Administraciones tributarias de la región. Y esto es también, como ya hemos señalado, una forma de armonización, porque se consigue un trato más parejo en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en la Región, lo que aumenta la equidad horizontal.

En esta línea de cooperación, tendente de forma indirecta a la coordinación por medio de “backdoor rules” o normas de “trastienda” se encuentran también los trabajos de otros organismos internacionales que han venido prestando apoyo a la Región, en materia de fortalecimiento de la administración tributaria y de asistencia técnica a los procesos de reforma tributaria por décadas⁷⁴.

2.5 Convergencia:

Dando por buena la definición de “convergencia” contenida en la primera parte, una reflexión general nos lleva a la conclusión de que en este terreno hay, en América Latina, tantas luces como sombras; es decir tan pronto se observa una tendencia general centrípeta, y cabe pensar que lo que no se consigue por una voluntad consciente y un trabajo explícito, se logra a consecuencia de la lógica de los tiempos que corren; como en otras ocasiones la observación lleva a pensar que hay un movimiento centrífugo, y por tanto hacia la “desintegración”.

desarrollo institucional de sus administraciones participantes y capacita a funcionarios. Finalmente, promueve y financia estudios tributarios y edita una publicación periódica.

⁷³ Existen otros foros de similares características en otras latitudes: International Organisation of Tax Administrations (IOTA), que aunque con vocación internacional es esencialmente europea en membresía; Centre des Reencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), para países francófonos; Commonwealth Association for Tax Administrators (CATA), para los países miembros de la Commonwealth británica; pero probablemente ninguno tenga la presencia e importancia de CIAT.

⁷⁴ El Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo son los principales protagonistas de esta forma de aproximación en la Región.

2.5. a Precios de transferencia (PP.TT.)

Con independencia de que el grado de armonización pueda ser mayor en ocasiones (ver apartado 2.3.b), uno de los pocos campos donde se ha observado una tendencia, al menos nominal, hacia la convergencia es en materia de precios de transferencia: si uno revisa lo acontecido en este terreno⁷⁵ puede observar una línea de tendencia relativamente uniforme en materia de la regulación de precios de transferencia: con la sola excepción de Brasil⁷⁶ y alguna puntual fórmula de cálculo del valor de mercado para exportación de materias primas (“Sexto método”⁷⁷ argentino), la tendencia en toda la Región es a respetar el principio de plena competencia (arm’s length) y a respetar, en líneas generales, los principios establecidos por la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE.

Ahora bien, como decíamos al principio, esta convergencia es más nominal que real y está basada en el hecho de que los textos legales, en particular cuando se carece de experiencia, tienden a parecerse por mimetismo y prudencia; pero, en realidad, la forma en que efectivamente se respeta el principio de plena competencia depende de la política de control tributario que se ejerza sobre la empresa multinacional y sus operaciones y, de un lado, es sabido que hay enormes diferencias de capacidad entre unas administraciones y otras y, por otro lado, se observa que, cuando una A.T. tiene experiencia concreta sobre el terreno, (Brasil, México, Argentina), tiende a salir del Modelo teórico OCDE hacia alguna fórmula más tuitiva de la Base Imponible y practicable al tiempo.

2.5. b Acuerdos de Libre Comercio

En los últimos quince años, América Latina ha impulsado un modelo de regionalismo abierto, afirmando liberalizaciones comerciales y financieras unilaterales con integración económica, primordialmente subregional. Así, se ha formalizado de un creciente número de acuerdos, bilaterales y multilaterales, de libre comercio firmados --y en negociación-- tanto entre los países latinoamericanos como con terceros de América del Norte, Europa e inclusive Asia. Estos tratados no incluyen cláusulas relativas a la armonización tributaria, excepto por concepto muy generales, y muy poco han servido para avanzar en la misma. Por ejemplo, como se explicó anteriormente, en más de quince años de vigencia desde el Tratado de Asunción, en el MERCOSUR solamente se han logrado acuerdos que aseguren la no discriminación en el comercio de bienes y servicios, persistiendo distorsiones en todos los países miembros que afectan la competitividad y la localización del ahorro y la inversión (Barreix, Roca y Villela⁷⁸, 2005). Otros acuerdos, como el DR-

⁷⁵ Ver Mercader, A. (2007). Transfer Prices in Latin America, in Tanzi V., A. Barreix y L. Villela *Taxation and Integration in Latin America*. IDB.

⁷⁶ El modelo brasileño (Ley 9.430/96 e Instrucción Normativa 38/97) parte de la premisa que las operaciones entre partes relacionadas se facturan a precios manipulados (superiores o inferiores al de mercado según los casos). Por este motivo, procura definir criterios objetivos para la determinación de los PP.TT., con el establecimiento de márgenes presuntos de ganancia. Ver nota anterior.

⁷⁷ La Ley 25784 introduce este método en Argentina para determinar los precios de venta de exportaciones de materia prima (con precio de Chicago). Ver también notas anteriores.

⁷⁸ Los limitados avances tales como el establecimiento de un procedimiento y un tribunal arbitral general con sede en Paraguay han estado orientados al cumplimiento del artículo 7 del Tratado de Asunción que prescribe el principio de no discriminación tributaria en bienes y servicios entre los Estados Parte. Barreix, A., J. Roca y L. Villela (2005). “Tributación en el MERCOSUR y la Necesidad de Coordinación”; en

CAFTA incluyen un marco sobre la expropiación indirecta a través de los impuestos e introduce los conceptos de inversión, la obligación de no expropiar y los mecanismos alternativos de resolución de disputas (Rodríguez⁷⁹, 2005). Pese a esto, es necesario reconocer que en algunos casos, como ser el NAFTA, el acuerdo comercial se negoció en paralelo con el Convenio para Evitar la Doble Tributación entre los Estados Unidos y México, y en Centroamérica el DR-CAFTA está revitalizando el proceso de integración tributaria en Centroamérica ampliada con República Dominicana y Panamá.

En breve, salvo las excepciones antedichas, los acuerdos comerciales han limitado al mínimo la armonización tributaria y consecuentemente, los resultados han sido acordes.

2.5.c Códigos Tributarios:

Como veníamos diciendo, existe una línea de coordinación (sobre todo en Centroamérica) y otra de cooperación (a partir del Modelo CIAT y de los trabajos de los organismos internacionales) en materia de estructura y de funcionamiento de las administraciones tributarias en su conjunto: estas líneas de trabajo llevan a que las administraciones tributarias incorporen las mejores prácticas o los más altos estándares que se conocen a nivel regional e internacional, tanto en cuanto a los derechos reconocidos al contribuyente como sobre todo en materia de potestades atribuidas a la Administración para su labor de recaudación y control tributario. Esto se refleja fundamentalmente en (i) un movimiento de reforma en esta materia bastante extendido en la Región⁸⁰ y (ii) en la existencia hoy por hoy o de cara a un próximo futuro, de Códigos tributarios similares, o tendientes a ello, en muchos países de Latinoamérica y el Caribe.

2.5.d Modelo y tasas de IR

En América Latina convive una amplísima gama de diseños (y tasas) de la imposición a la renta (IR) en sus tres componentes, rentas personales, empresariales e internacionales. Desde México, con una imposición a la renta tipo Haig-Simons que incluye renta mundial con una sofisticada tributación a las rentas de capital ajustadas por inflación y una completa integración entre el impuesto personal y el corporativo; hasta el semi-uniforme de Paraguay que presenta una tasa de 10% en personas físicas (igual que la tasa general del IVA) y de 20% en empresas que permite ilimitadas deducciones de gastos efectivos. Esta situación se ilustra con claridad en el cuadro 2, siguiente.

Tanzi, V., A. Barreix y L. Villela (editores), *Tributación para la Integración del MERCOSUR*. Diálogo Regional de Política. BID,

⁷⁹ A. Rodríguez, 2005. *International Arbitration Claims Against Domestic Tax Measures Deemed Expropriatory or Unfair and Inequitable*. IDB/INTAL.

⁸⁰ Simplificando, se puede decir que, sin perjuicio de los trabajos teóricos auspiciados por la Organización de Estados Americanos (que publicó un Modelo de gran calidad, pero ya desfasado- 1967) y el CIAT (1997/2006), el movimiento o la tendencia empieza con sucesivas reformas del Código tributario dominicano (reformas de 2001, 2004 o 2005), entre las que se intercala el nuevo Código tributario boliviano (2 de agosto de 2003), y sigue con una cadena de reforma de códigos en la región. Actualmente, están en marcha, en distintas fases, las reformas de los códigos tributarios de Paraguay, Nicaragua y Haití, entre otros.

Cuadro 2. Algunos elementos estructurales comparados en la imposición a la renta de 10 países latinoamericanos

	Renta Mundial	Integración IRPF y IRPJ	Ganancias de Capital	Tasas IRPF	Tasa IRPJ	Tasa intereses (1) Ahorro Financiero
Argentina	SI	NO	NO	9-35%	35%	NO(2)
Brasil	SI	NO	25%	15-27.5%	34% (3)	15%
México	SI	SI	NO	32%	29%	NO
Colombia	SI	NO	SI	20-38.5% (4)	38,5% (4)	NO
Costa Rica	NO	NO	NO	10-25%	30%	15-8%
Perú	SI	NO	SÍ(5)	15-30%	30%	NO (6)
Chile	SÍ	Si	17% (o 40%)	0-40%	17%	4% o 35%(7)
Paraguay	NO	NO	10%	10%	30 / 10%	NO
Uruguay	NO	NO	Sí	10-25%	25%%	12%
Honduras	SI	NO	10%	10-25%	25%	10%

Fuente: elaboración propia

Nota 1: se consigna un tanto por ciento cuando la tasa es liberatoria (impuesto dual)

Nota 2: hay exención de las rentas del ahorro más habituales

Nota 3: 25% (+ 9% Seg. Soc.)

Nota 4: (35% + 10% extra)

Nota 5: hay exención de la mayoría de las ganancias de capital

Nota 6: hay exención de las rentas del ahorro más habituales

Nota 7: sin Convenio de Doble Tributación

La tributación internacional no escapa a la diversidad aunque el agrupamiento es más nítido. En efecto, las economías más grandes tienen renta mundial y legislación internacional específica como ser precios de transferencia y tienen vigentes convenios bilaterales para evitar la doble tributación, el número de ellos depende del país. Tal es el caso de Argentina, Brasil, México, Venezuela, Perú y Chile. En tanto, las economías pequeñas tienden a limitar el gravar la renta a la fuente, utilizan sistemas duales en rentas de capital y, al utilizar retención liberatoria, en general, no integran renta empresarial con la personal. A la vez, presentan escaso desarrollo de la legislación tributaria internacional y, salvo excepciones, un exiguo número de acuerdos tributarios. Este es el caso de los países centroamericanos, Panamá, la República Dominicana, Paraguay y Uruguay.

A su vez, la reducción y la uniformización de los aranceles por el regionalismo abierto implantado en América Latina han disminuido significativamente la protección efectiva de la producción nacional, a lo que se ha sumado el abandono progresivo por parte de los gobiernos de las políticas sectoriales y regionales. Como respuesta, han surgido fuertes presiones por nuevos incentivos y beneficios fiscales para proteger sectores o regiones, que han resultado en renuncias tributarias importantes. De ahí la proliferación de zonas francas, beneficios al turismo, a la minería, a la forestación, etc. en muchos países.⁸¹

⁸¹ Barreix, Roca y Villela (2005), Op. Cit.

Si bien en la Unión Europea (UE) también existe una diversidad, considerada a nivel de los 27, no tiene tan marcadas diferencias. Por un lado, es justo reconocer que la institucionalidad de la UE es una diferencia relevante pues cuenta con instrumentos tales como un tribunal supranacional (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas), con acuerdos como el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial⁸² o la Directiva del Ahorro (ya citada) que han contribuido a una mayor armonización, en especial en la base gravada.

Recientemente, la diversidad en el IR ha aumentado en la UE con el ingreso de 12 nuevos miembros⁸³ –algunos de los cuales tienen vigentes fórmulas heterodoxas de imposición a la renta empresarial en el contexto europeo, como es el caso de Estonia. Sin embargo, es llamativo que ya los antiguos miembros de la Unión Europea reaccionan para mantener la competitividad en términos tributarios con un movimiento de adecuación tal como se verifica en Alemania (con las propuestas de reducción de tasas para empresas), en España, (introducción por Ley 35/2006 de 28 de noviembre de 2006 del dual (IRPF) y reducción de la tasa del Impuesto sobre Sociedades) o en Suecia (reducción de tasas en la imposición directa, entre otras reducciones y modificaciones tributarias anunciadas).

Por otro lado, el impuesto a la renta tiende a una mayor armonización ante comercio intrarrama. Así, en la UE, donde lo que cuenta es la especialización por economía de escala o aglomeración, se hace más relevante el impuesto para competir que en América Latina. En los procesos de integración latinoamericanos no sólo se comercia poco intrabloque en términos relativos sino que se da un intercambio mayoritariamente interrrama (ricardiano), por lo que se compite casi exclusivamente por la atracción de inversión.⁸⁴ En efecto, el comercio intrabloque en la EU alcanza casi el 70% del total, en tanto que en América Latina actualmente ningún acuerdo subregional alcanza el 15%⁸⁵.

2.5.e La frustrada armonización tributaria del MERCOSUR

Los sistemas tributarios de los países integrantes del MERCOSUR (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay) resultan, en un primerísimo examen, muy similares. En todos los casos la recaudación tributaria se estructura en torno a un peso preponderante de los impuestos generales sobre bienes y servicios, una alta participación de los aportes y contribuciones a la Seguridad Social, y una recaudación tradicionalmente baja de la imposición directa⁸⁶(ver cuadro 3).

⁸² Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

⁸³ En 2004 ingresaron Estonia, Letonia, Lituania, Hungría, Eslovenia, Eslovaquia, Rep. Checa, Malta, Chipre y Polonia y en 2007 Rumanía y Bulgaria.

⁸⁴ Es necesario reconocer que en la mayoría de los procesos de integración latinoamericanos el comercio intrabloque se fomenta por el desvío de comercio producido por la ventaja arancelaria otorgada a los miembros.

⁸⁵ Se consideran las exportaciones de zonas francas para el cálculo en el Mercado Común Centroamericano. El comercio intrabloque del Tratado de Libre Comercio de América del Norte es cercano al 60% del total y el del CARICOM es levemente superior al 25%.

⁸⁶ Barreix, A., J. Roca y L. Villela (2005), op. cit.

Cuadro 3

MERCOSUR - Presión Tributaria
Año 2003
Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
En porcentaje del PBI

Jurisdicción e impuesto	Argentina	Brasi	Paraguay	Uruguay
<u>Gobierno Central</u>	20.6%	16.3%	9.8%	19.4%
Sobre Bienes y Servicios	7.6%	7.6%	6.0%	12.5%
IVA o Semi IVA (BR)	5.3%	4.8%	4.2%	9.3%
Selectivos	2.2%	2.5%	1.8%	2.5%
Otros	0.1%	0.3%	0.0%	0.7%
Renta	4.4%	6.3%	1.7%	3.9%
Personas Físicas	1.3%	0.0%	0.0%	2.1%
Personas Jurídicas	2.6%	0.0%	1.7%	1.8%
Otros	0.5%	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	2.0%	0.0%	0.0%	1.6%
Otros	0.8%	1.9%	0.3%	0.2%
Comercio Exterior	3.0%	0.5%	1.8%	1.2%
<u>Contribuciones a la Seguridad Social</u>	2.8%	8.4%	2.5%	8.5%
<u>Gobiernos Subnacionales</u>	3.8%	10.5%	0.2%	3.2%
Sobre Bienes y Servicios	2.4%	8.1%	n/d	0.3%
Renta	0.0%	0.0%	n/d	0.0%
Propiedad	1.0%	1.2%	n/d	2.4%
Otros	0.4%	1.2%	n/d	0.5%
Total	24.4%	35.2%	12.5%	31.1%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP; BNDES -Secretaria para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal, Brasil; Ministerio de Hacienda y Banco Central del Paraguay, Paraguay; Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto, Uruguay; Ministerio de Economía y Producción, AFIP e Instituto Nacional de Estadística y Censos, Argentina.

Sin embargo, esta similitud es más aparente que real tal como se muestra en el *Cuadro 4* siguiente:⁸⁷

⁸⁷ Barreix, A y L. Villela (2003). "Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación". INTAL. Buenos Aires, Argentina.

Cuadro 4

Tributación en el MERCOSUR: Principales Asimetrías

Instrumentos	Punto	Contrapunto
IVA e ICMS (IVA de Brasil)	IVA, nacional, base amplia, pocas alícuotas, total aprovechamiento de créditos: Argentina, Paraguay y Uruguay.	ICMS, IVA estadual de Brasil, limitado a mercaderías y unos pocos servicios, gran número de alícuotas, con limitaciones al aprovechamiento de ciertos créditos de etapas anteriores que se complementa con, PIS (1.65%) y el COFINS (7.6%), impuestos tipo IVA pero a nivel federal
Tributos con ineficiencia por acumulación	Uruguay (excepto Cofis, que es un IVA mayorista sobre bienes) y Paraguay no tienen.	- Brasil: PASEP, CPMF (impuesto a los débitos bancarios a 0.38‰) e ISS (impuesto municipal a los servicios). - Argentina: Impuesto a los Ingresos Brutos, recauda más de la mitad de los ingresos de las provincias (2,2% del PBI) e Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.
Impuestos Selectivos	- Monofásicos, aplicados al nivel del productor o importador de los bienes gravados: Argentina (Impuestos Internos), Paraguay (Impuestos Selectivos) y Uruguay (IMESI). - Base imponible “tradicional”: combustibles, tabacos, bebidas alcohólicas y vehículos (Argentina, Paraguay y Uruguay).	- Plurifásico no acumulativo – tipo IVA-: Brasil (IPI). - En Brasil, el IPI no grava los combustibles. Por tanto, en el ICMS, que sí los grava, se aplican tasas altas, más propias de un impuesto selectivo que de un IVA.

Impuesto a la Renta	• Brasil y Argentina tributan las personas físicas. Paraguay adoptó en 2005 un impuesto a la renta lineal (<i>flat</i>) de 10% y admite una amplísima deducción de los gastos personales. • Brasil y Argentina aplican el criterio de renta mundial y los dividendos no se incorporan en la base del impuesto personal para evitar doble tributación.	• Uruguay no grava las personas físicas en la forma tradicional. Aplica un impuesto cedular que grava rentas de actividades empresariales individuales. • Uruguay y Paraguay aplican el criterio de fuente, gravando residentes o no residentes exclusivamente por sus rentas de fuente nacional. • Uruguay no retiene impuestos sobre intereses de no residentes.
Impuestos a los Activos	• Brasil y Paraguay no tienen	• Argentina y Uruguay aplican impuestos generales al patrimonio o activos de las personas físicas y empresas. Argentina grava incluso los bienes ubicados en el exterior.
Seguridad Social	• Reformas y sistemas mixtos en Argentina y Uruguay. • Argentina: sistema mixto, con obligatoriedad de optar por (a) sistema de reparto (público) o (b) sistema de capitalización (privado). • Uruguay: sistema mixto: (a) de reparto y obligatorio para la totalidad de los afiliados (público), y (b) de capitalización y obligatorio para los afiliados con ingresos superiores a determinado monto (privado).	• Sistemas de reparto en Brasil y Paraguay.

Transferencias a nivel Subnacional	Poco relevante en Uruguay y Paraguay, estados unitarios.	- Muy importante en Argentina y Brasil. - Argentina: Provincias y municipios recaudan 5% del PBI y reciben 8% del PBI de coparticipaciones. - Brasil: Estados y municipios recaudan más del 11% del PBI y reciben de la Unión 2% del PBI por transferencias
Tratados	Argentina y Brasil tienen un tratado entre ellos y, entre ambos mas de 30 tratados con países desarrollados	Uruguay y Paraguay no tienen tratados con países de América Latina y sólo intercambio de información con algunos pocos países desarrollados.
Administración Tributaria	Argentina y Brasil tienen aduanas y administración de tributos internos en un mismo organismo.	Uruguay y Paraguay tienen la Aduana y la Administración Tributaria como entidades separadas.
Precios de Transferencia	Uruguay y Paraguay no tienen legislación.	- Argentina: sí, siguiendo los métodos de la OECD con alguna adaptación como el aplicado a <i>commodities</i> (conocido como el 6º método). - Brasil: sí, de acuerdo a (a) precios independientes comparables, (b) precio de reventa menos descuentos y comisiones o (c) costo de producción más lucro.

Adicionalmente, los acuerdos del MERCOSUR plantean una escasa cesión de soberanía, por lo que no ha pasado de ser una unión aduanera incompleta, dada la falta de política comercial conjunta y de institucionalidad comunitaria. Así, dentro del MERCOSUR, pueden reconocerse dos estrategias diferentes de inserción internacional: a) la de “país grande”, seguida por Argentina y Brasil, y b) la de “país pequeño”, adoptada por Paraguay y Uruguay que tienen importantes repercusiones en materia fiscal.

Argentina y Brasil gravan la renta mundial de sus residentes, no existen los regímenes de sociedades anónimas con acciones al portador (sólo hay acciones nominativas), en Brasil hay retención en la fuente para las rentas de capital, en particular para los intereses, y tienen legislación menos garantista del secreto fiscal y bancario, lo que les ha permitido firmar acuerdos para evitar la doble tributación y el intercambio de información (aunque

en la práctica no opera ningún intercambio automático con otra jurisdicción). A la vez, brindan importantes beneficios a las inversiones reales, aprovechando la ventaja comparativa de su amplio mercado potencial. Esto último ha generado una competencia subnacional expresada en "guerras fiscales", que han aumentado el gasto tributario especialmente en Brasil. Estos incentivos concedidos a nivel subnacional –con un fuerte componente de impuestos indirectos-- han sustituido el progresivo abandono de las políticas regionales por parte del Estado central en los países federales de la región, Argentina y Brasil.

Por su parte, Paraguay y sobre todo Uruguay han seguido una estrategia de "país pequeño" consistente en captar el ahorro externo en la forma de depósitos bancarios y servicios conexos tipo *offshore* o de manejo de patrimonios --vía sociedades anónimas al portador con activos en el exterior-- protegidos por fuertes secretos bancario y fiscal. En particular en Uruguay, a partir de la liberalización financiera de los años setenta y con el objetivo de convertirse en la plaza financiera de la región, la tributación se adaptó al desarrollo de la banca *offshore* y actividades conexas en las zonas francas de servicios. En estas jurisdicciones no se grava el ahorro externo, ni la renta obtenida en el extranjero por residentes, la tenencia de acciones continúa siendo anónima y el secreto tributario está ligado al secreto bancario que sólo puede ser levantado mediante acción judicial por lo que se vuelve muy complejo el intercambio de información con otras jurisdicciones.

3) Interrelación entre los objetivos de integración, los grados de armonización tributaria y los instrumentos legales

La escala de objetivos de integración más conocida corresponde a Balassa (ver nota al pie de página número 20).

Una escala de grados de armonización queda elaborada y descrita en la primera parte de este capítulo. Finalmente, una enumeración de instrumentos legales para alcanzar la armonización puede entresacarse de los distintos instrumentos mencionados a lo largo de la segunda parte de este capítulo; brevemente: Tratado internacional, Decisiones de órganos con competencias supranacionales, Códigos de Conducta (inexistentes en la región), Modelos, trabajos teóricos o doctrinales, etc.

La pregunta que procede es doble:

Primero, si a un estadio de la integración dado corresponde algún grado de armonización y no otro.

Segundo, si los instrumentos legales existentes a disposición se asocian a su vez con determinados grados de armonización y no con otros.

A la primera pregunta responde Pelkmans⁸⁸ al declarar que “la preocupación, en las primeras tres fases del modelo de Balassa está con los elementos de integración negativa [básicamente, obligaciones de no hacer que evitan o suprimen discriminaciones], y las dos últimas se caracterizan por la integración positiva [esto es, la formación y aplicación de políticas comunes y coordinadas]”.

⁸⁸ Pelkmans (1986), p. 324

No obstante, debemos matizar la afirmación anterior con el siguiente contraejemplo: el elemento esencial de la unión aduanera (una de las primeras fases de la integración) lo constituye el Arancel Externo Común y este es un claro ejemplo de una política común o de “integración positiva”⁸⁹. En suma, no resulta siempre claro que las primeras fases de integración requieran de un compromiso más tenue en materia de armonización tributaria, al menos si debemos incluir dentro de aquella a la política arancelaria.

Profundizando en el análisis, en un intento de superar la tesis de Pelkmans, sí se puede decir que las fases más perfeccionadas de integración, donde se requiere más “integración positiva”, se suelen corresponder con grados de armonización más sofisticados. Esto es cierto en la UE en particular, pero también ha ocurrido en la distintas subregiones de Latinoamérica: hemos descrito también aquí experiencias de cooperación, coordinación y convergencia.

Es más, creemos que esto no es así por casualidad: la mayor integración económica conlleva dos consecuencias en sí potencialmente antitéticas:

De un lado está la presión de las fuerzas del mercado hacia la eliminación de más y más trabas al comercio y a la inversión, trabas que no se reconocen más que cuando se va profundizando en la integración: un buen ejemplo puede ser la “segunda vuelta de tuerca” que la UE ha debido dar a las Directivas de fusiones y de distribución de dividendos entre matrices y filiales⁹⁰, porque se observaba que las cada vez más complejas y diversificadas formas en que unas empresas se decidían a tomar participación en otras no tenían ya cabida en unas normas producidas al principio de la década de los 90: en suma, desde un punto de vista económico, es preciso seguir eliminando trabas a la creación de un verdadero mercado interior en Europa.

De otro lado está el condicionante político que supone la exigencia de mayor armonización tributaria: se pierden muchos grados de libertad en materia de política tributaria, de ahí que la mayoría de organizaciones supranacionales mantengan el veto en materia fiscal.

Para superar esto, se ha armonizado utilizando fórmulas sutiles (como la coordinación o la cooperación) o “involuntarias” (como la convergencia).

Respecto de la segunda pregunta, si los instrumentos legales existentes a disposición se asocian a su vez con determinados grados de armonización y no con otros, lo cierto es que la respuesta se deriva en parte de la reflexión anterior. La aparición de nuevos instrumentos va esencialmente ligada a la existencia de nuevas fórmulas o grados de armonización. A más sutileza de éstos, más sofisticación de aquéllos⁹¹. No habría sido necesaria una dosis de imaginación tan importante de no haber sido porque se llegó al

⁸⁹ adicionalmente, se recuerda que el proceso de constitución de un área de libre comercio (ALALC-ALADI) significó una cierta compatibilización de la política arancelaria (vid supra, parte 2 b)).

⁹⁰ Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

⁹¹ Vid. Martín Jiménez, op. cit.

convencimiento que los mecanismos de armonización clásicos estaban agotados o tenían limitaciones serias.

De otro modo dicho: a medida que la integración se adentra en el núcleo de los aspectos más sensibles de la soberanía tributaria, y por mucho que eso sea siempre a consecuencia de una aproximación económica, se alejan las posibilidades de resolver el conflicto entre integración y soberanía a favor de la primera, y se buscan instrumentos jurídicos y no jurídicos más flexibles para seguir avanzando. Podría decirse que el viaje centrípeto hacia la integración genera soluciones centrífugas de política tributaria, en el sentido de que soslayan el ataque al núcleo duro de la soberanía.

Esto que describimos aquí es especialmente digno de tener en cuenta en Latinoamérica, por cuanto la región ha realizado toda suerte de experimentos de integración, y las áreas de integración tampoco están claras, pudiendo decirse que en buena medida, y quizá salvo la incorporación casi sin fisuras de México al proceso de integración norteamericano, el resto de procesos se traslapan parcialmente, en particular en estos momentos en que la CAN y el MERCOSUR parecen haber entrado en crisis aunque éstas se han sucedido intermitentemente en ambos bloques.

4) Conclusiones

En este capítulo hemos partido de la distinción entre niveles de integración económica, grados de armonización tributaria e instrumentos legales o pseudo-legales al servicio de este impulso. En particular hemos tratado de clasificar y ordenar las experiencias armonizadoras en 5 grandes secciones o niveles de armonización predefinidos en función del compromiso político que los países adquieren, porque el concepto de armonización que defendemos ha superado, a nuestro entender, un esquema clásico, dual, y ha llegado a un planteamiento poliédrico complejo.

Respecto a Latinoamérica, se ha observado que existen experiencias armonizadoras en todos los grados de la escala, de forma que, a pesar de que la integración económica de los mercados latinoamericanos es relativamente baja, incluso en el interior de las 4 zonas de integración pre-identificadas (MERCOSUR, CARICOM, MCCA y CAN), y que por tanto la armonización tributaria es enormemente imperfecta también, los movimientos hacia la sofisticación de las formas y grados de armonización no son exclusivos de ninguna región del globo en especial⁹². Hasta el punto de que puede hablarse de una

⁹² El capítulo no profundiza sobre las causas de esta anomalía, porque más bien es el objeto de otras partes de esta obra colectiva, pero someramente se pueden citar:

- en su proceso: (i) La imposición indirecta no ha ido primero; enorme disfunción que todavía no se ha arreglado; (ii) los contornos geopolíticos de las áreas de integración no están establemente trazados; (iii) la estrategia de EE.UU. de firma de TLC bilaterales (como camino al ALCA) introduce nuevas distorsiones.
- en sus mecanismos: (i) debilidad institucional generalizada (ii) falta de marco jurídico-institucional que, incluso habiendo voluntad política, compromete el resultado (ej. Centroamérica).
- en sus resultados: son esencialmente erráticos: escasa armonización en IVA y accisas; extraña armonización en directos (ej decisión 578 CAN genera poca armonización que favorezca la integración efectiva– inversiones cruzadas-). La armonización por convergencia es el ejemplo más claro de esto.

cierta “inflación armonizadora” en Latinoamérica: En América Latina se ha armonizado más lo que se ha podido (lo que no suponía verdadero sacrificio o esfuerzo) que lo que se ha debido, y seguro menos que lo prometido.

Los procesos de integración latinoamericanos en general tienen un nivel de comercio intrabloque más bajo que la UE y sobre todo, con más comercio interrrama – por ventaja comparativa ricardiana-- que intrarrama –especialización por escala y aglomeración-- por lo que los países tienden más a ser competidores por la inversión extranjera que por cooperación para beneficio mutuo de comercio.

Adicionalmente, la región refleja una institucionalidad relativamente débil. A medida que se sofistican el esquema político de la colaboración entre Estados soberanos plenamente asentados, aumentan tanto los tipos de armonización como los instrumentos utilizados para “aproximar” la normativa tributaria. La armonización es más compleja técnica y políticamente cuanto más fino y sutil es el ajuste que se requiere, no al revés.

Otro aspecto destacable es que la tensión no se plantea exactamente entre armonizar y no armonizar, sino entre uniformizar y conservar soberanía. A consecuencia de esta tensión surge precisamente toda una gama de soluciones intermedias. Son soluciones armonizadoras, pero no uniformizadoras. De ahí, que hemos considerado posible construir una pirámide de acciones de armonización progresiva lo que nos lleva también a describir una nueva (quinta) propiedad deseable del sistema tributario, la “coordinabilidad”. Ésta se define como la capacidad de coordinación de un sistema tributario con el de sus principales socios comerciales.

Finalmente, de las experiencias latinoamericanas –que hemos tratado de sistematizar gracias a la pirámide de la armonización-- se extrae la lección (o quizá sea más correcto decir la no-lección) de que, en cuestión de integración y armonización tributaria es difícil saber si debe colocarse antes el carro o los bueyes. Porque hay ejemplos donde los trabajos de armonización tributaria a pesar de haber sido precursores, la avanzadilla de la integración (caso Decisión 40 de la CAN o Tratado de armonización de incentivos tributarios del CARICOM), no resultaron en mayores niveles de integración. Mientras que, en otros supuestos, Latinoamérica sigue arrastrando problemas de armonización básicos, como la incorrecta aplicación efectiva de las uniones aduaneras.

Por lo anterior, es probable que responder a objetivos menos ambiciosos e instrumentos más limitados redunde en armonizaciones más efectivas. Por ejemplo, responder a la necesidad de proteger los ingresos fiscales evitando prácticas de incentivos perniciosas mediante la aplicación de códigos de conducta o controlar el incesante aumento de las operaciones de empresas multinacionales y regionales con la cooperación entre administraciones –tal el caso del intercambio de información eficaz— resulte en un nuevo impulso a la armonización en la región.