



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



# La armonización de los impuestos generales y selectivos al consumo en el mercosur: análisis y perspectivas

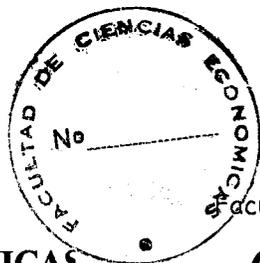
Horvat, Miriam Cristina

1998

Cita APA: Horvat, M. (1998). La armonización de los impuestos generales y selectivos al consumo en el mercosur : análisis y perspectivas. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.  
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
POSGRADO EN ESPECIALIZACION TRIE**



Secretaría de Posgrado  
Facultad de Ciencias Económicas

**016-0082**

**TRABAJO FINAL**

*Cal. 1502/0243*

**LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS GENERALES Y  
SELECTIVOS AL CONSUMO EN EL MERCOSUR:  
ANALISIS Y PERSPECTIVAS**

CATALOGADO

por Miriam Cristina Horvat  
Registro nº 5055

*top. N. 2334, D. 1244  
H4  
Tonia Pange*

**Buenos Aires, 29 de abril de 1998**

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

## INDICE

	Pág.
I. <u>INTRODUCCION</u>	1
II. <u>PROPUESTAS EUROPEAS</u>	2
i. Informe de Neumark	2
ii. El libro Blanco de la Comisión: declaraciones del Consejo europeo con relación al mercado interior	9
III. <u>LA EXPERIENCIA EUROPEA</u>	18
i. La armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido	20
ii. La armonización de los Impuestos Especiales	34
IV. <u>ANTECEDENTES DE INTEGRACION ECONOMICA Y ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LATINOAMERICA</u>	41
i. Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)	41
ii. Pacto Andino	43
iii. Integración Económica Centroamericana (SIECA)	45
iiii. La Comunidad del Caribe (CARICOM)	46
iiiii. MERCOSUR	47
iiiii 1. Acuerdo de Complementación Económica Chile - MERCOSUR	49
iiiii 2. Acuerdo de Complementación Económica Bolivia - MERCOSUR	52
V. <u>PRINCIPIOS RECTORES DE LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS INTERNOS AL CONSUMO</u>	53
i Necesidad de armonizar los impuestos generales al consumo en los procesos de integración económica	53
ii Principios de imposición	54
ii 1. Principio de imposición exclusiva en el país de origen	54
ii 2. Principio de imposición exclusiva en el país de destino	56

ii 2.1. Aspectos generales	56
ii 2.2. Modalidades que adopta el principio de destino en los procesos de integración económica	57
ii 2.2.1. Mantenimiento de fronteras fiscales	57
ii 2.2.2. Supresión de fronteras fiscales	58
ii 2.2.2.1. Sistema de compensación del crédito tributario o "clearing"	58
ii 2.2.2.2. Sistema de pago diferido	59
<b>VI. <u>LOS IMPUESTOS GENERALES Y SELECTIVOS AL CONSUMO VIGENTES EN LOS PAISES DEL MERCOSUR</u></b>	<b>59</b>
<u>CHILE</u>	60
<u>i IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS</u>	60
i 1. Características	60
i 1.1. Base imponible	61
i 1.2. Alícuota	61
i 1.3. Bienes de capital	62
i 1.4. Insumos	62
i 1.5. Pequeños contribuyentes	62
i 1.6. Limitaciones al cómputo de los saldos a favor de los contribuyentes	63
i 1.7. Devolución de inversiones de capital	64
i 1.8. Principio de destino en bienes	65
i 1.9. Principio de destino en servicios	65
i 1.10. Materias primas destinadas a la producción de exportaciones	66
i 2. Distorsiones en la exportación de bienes	67
i 2.1. La devolución rápida a los exportadores	67
i 2.2. Limitaciones en la devolución	67
i 3. Distorsiones en la importación de bienes	67
i 4. Distorsiones en los servicios	68
<u>ii IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS</u>	68
ii 1. Características	68
ii 1.1. Tabacos	68
ii 1.2. Artículos diversos de consumo de alto nivel social	69
ii 1.3. Bebidas	69
ii 1.4. Vehículos de pasajeros y de carga	70

ii 2.1.exención a las exportaciones	71
ii 2.2. Devolución de impuestos	71
ii 2.3. Distorsiones en la exportación de bienes	71
ii 2.3.1. Bienes gravados que forman parte de un bien exportado	71
ii 2.3.2. Devolución de gravámenes	71
ii 3. Distorsiones en la importación de bienes	72
ii 4. Distorsiones en los servicios	72
iii <u>AUSENCIA DE IMPOSICION ESPECIFICA A LA ENERGIA ELECTRICA Y COMBUSTIBLES</u>	72
<u>PARAGUAY</u>	73
i <u>IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS</u>	73
i 1. Características	73
i 1.1. Base imponible	74
i 1.2. Sector agropecuario	76
i 1.3. Alícuota	77
i 1.4. Bienes de capital	77
i 1.5. Insumos	77
i 1.6. Pequeños contribuyentes	78
i 1.7. Tratamiento de los saldos a favor de los contribuyentes	78
i 1.8. Exenciones	79
i 1.9. Principio de destino en bienes y servicios	80
i 2. Distorsiones en la exportación de bienes	81
i 2.1. Devolución a exportadores y prestadores de servicios de fletes	81
i 2.2. Limitaciones a algunas devoluciones	81
i 2.3. Régimen de excepción	82
i 2.4. Grado de generalización	82
i 2.5. El tratamiento a los pequeños contribuyentes	83
i 3. Distorsiones en la importación de bienes	83
i 4. Distorsiones en los servicios	84
ii <u>IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES</u>	84
ii 1. Características	84
ii 1.1. Tasas y bienes gravados	85
ii 2.1. Exención a las exportaciones	85
ii 2.2. Distorsiones en la exportación de bienes	86
ii 2.2.1 Devolución de impuestos	86

ii 2.2.2. Exportación por no contribuyentes	86
ii 3. Distorsiones en la importación de bienes	87
ii 4. Distorsiones en los servicios	87
iii. <u>AUSENCIA DE IMPOSICION ESPECIFICA A LA ENERGIA ELECTRICA</u>	87
<u>URUGUAY</u>	87
i <u>IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS</u>	88
i 1. Características	88
i 1.1. Base imponible	89
i 1.2. El sector agropecuario	93
i 1.3. Alícuota	95
i 1.4. Bienes de capital	95
i 1.5. Insumos	96
i 1.6. Pequeños contribuyentes	96
i 1.7. Tratamiento de los saldos a favor de los contribuyentes	97
i 1.8. Principio de destino en bienes	98
i 2. Distorsiones en la exportación de bienes	99
i 2.1. Devolución a exportadores y prestadores de servicios	99
i 2.2. Limitaciones en las devoluciones	100
i 2.3. Limitaciones en el cómputo de los créditos fiscales	101
i 2.4. Pequeños contribuyentes	101
i 3. Distorsiones en la importación de bienes	102
i 4. Distorsiones en los servicios	102
ii <u>IMPUESTO ESPECIFICO INTERNO (IMESI)</u>	103
i 1. Características	103
ii 2. Distorsiones en la exportación de bienes	105
ii 2.1. Los insumos y la exportación	105
ii 2.2. Las exportaciones a través de los terceros	106
ii 3. Distorsiones en la importación de bienes	106
ii 4. Distorsiones en los servicios	108
<u>ARGENTINA</u>	108
i <u>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</u>	108

i 1. Características	108
i 1.1. Base imponible	109
i 1.2. Alícuota	111
i 1.3. Sector agropecuario	113
i 1.4. Exenciones	113
i 1.5. Principio de destino	115
i 1.6. Régimen de devolución por exportaciones	115
i 1.7. Pequeños contribuyentes	115
i 2. Distorsiones en la exportación de bienes	116
i 2.1. Pequeños contribuyentes	116
i 2.2. Costos financieros en la devolución a las exportaciones	117
i 3. Distorsiones en la importación de bienes	117
i 4. Distorsiones en los servicios	117
ii <u>IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS</u>	119
ii 1. Características	119
ii 2. Impuesto sobre los combustibles líquidos	119
ii 2.1. Distorsiones en la exportación de bienes e importación	120
ii 3. Impuestos internos	121
ii 3.1. Distorsiones en la exportación de bienes	123
ii 3.2. Distorsiones en la importación de bienes	124
ii 3.3. Distorsiones en los servicios	124
ii 4. Impuestos a la energía eléctrica	124
<u>BRASIL</u>	125
i <u>IMPUESTO SOBRE OPERACIONES RELATIVAS A LA CIRCULACION DE MERCADERIAS Y SOBRE PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL Y DE COMUNICACIONES (ICMS)</u>	126
i 1. Evolución reciente	126
i 2. Proyectos de reforma	129
i 2.1. Proyecto de Enmienda Constitucional 175/95	129
i 2.2. Propuesta del Ministerio de Hacienda de agosto de 1997	135
i 3. Ley Complementaria nº 87 del 13/09/96	135
i 4. Características del nuevo ICMS	137
i 4.1. Campo de imposición	137
i 4.2. Conceptos no gravados	138

i 4.3. El hecho imponible	138
i 4.4. Exenciones	140
i 4.5. Base imponible	140
i 4.6. Crédito fiscal	142
i 4.7. Alícuotas	143
i 5. Incidencia sobre los servicios	144
i 6. Incidencia sobre las importaciones	144
i 7. Incidencia sobre las exportaciones	145
ii <u>IMPUESTOS SOBRE LOS PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)</u>	146
ii 1. Descripción	146
ii 1.1. Etapa de imposición	146
ii 1.2. Efectos de acumulación	146
ii 1.3. Ambito de imposición	148
ii 1.4. Alícuotas	148
ii 1.5. Exenciones	149
ii 1.6. Tratamiento de los créditos provenientes de etapas anteriores	149
ii 1.7. Exportaciones	150
ii 2. Distorsiones en la exportación de bienes	151
ii 3. Distorsiones en la importación de bienes	152
ii 4. Distorsiones en los servicios	153
iii <u>AUSENCIA DE IMPUESTOS ESPECIFICOS A LA ENERGIA ELECTRICA Y COMBUSTIBLES</u>	153
iv <u>IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE SERVICIOS (ISS)</u>	154
iv 1. descripción	154
iv 1.1. Hecho imponible y campo de imposición	154
iv 1.2. Exenciones	155
iv 1.3. Efectos de acumulación	155
iv 1.4. Alícuotas	156
VII. <u>PRINCIPALES DIFERENCIAS DETECTADAS Y SUS POSIBLES INCONVENIENTES</u>	157
i 1. Diferencias estructurales	157
- <i>imposición general a los consumos (IVA)</i>	157
- <i>imposición selectiva a los consumos</i>	160
i 2. Campos de imposición del impuesto	162
- <i>imposición general a los consumos (IVA)</i>	162

- <i>imposición selectiva a los consumos</i>	163
i 3. Tratamiento de las exportaciones de bienes	164
- <i>imposición general a los consumos (IVA)</i>	164
- <i>imposición selectiva a los consumos</i>	165
i 4. Tratamiento de las importaciones de bienes	166
- <i>imposición general a los consumos (IVA)</i>	166
- <i>imposición selectiva a los consumos</i>	169
i 5. Tratamiento de los servicios	170
- <i>imposición general a los consumos (IVA)</i>	170
- <i>imposición selectiva a los consumos</i>	171

VIII. <u>CONCLUSIONES Y PROPUESTAS PARA LA PRIMERA ETAPA</u>	
<u>DE LA ARMONIZACION Y PARA EL LARGO PLAZO</u>	172

## **I. INTRODUCCION**

El presente trabajo tiene por objeto realizar un estudio de las legislaciones de los impuestos generales y selectivos al consumo de los países miembros del MERCOSUR y de Chile a fin de identificar las distorsiones que entorpezcan el proceso de armonización y diseñar soluciones a corto y largo plazo.

Para ello se inicia analizando la situación de uno de los ejemplos de integración económica más importante a nivel mundial de nuestros días, es decir la Unión Europea en cuanto a las directrices que se consideraron en la coordinación de la imposición a los consumos y las marchas y contramarchas que caracterizan dicho proceso de integración.

Posteriormente se enumeran en forma sucinta los distintos antecedentes de procesos de armonización tributaria en Latinoamérica, los resultados a los que se arribaron, llegando hasta la más reciente experiencia del MERCOSUR y sus Acuerdos de Complementación Económica con Chile y Bolivia.

También se realiza un repaso de los criterios básicos de asignación de las potestades tributarias en los procesos de armonización de los impuestos a los consumos como lo son el principio de país de destino y país de origen con sus ventajas, desventajas y etapas de aplicación.

A continuación se realiza un estudio de las legislaciones comparadas de los impuestos generales y selectivos al consumo de Argentina, Paraguay, Uruguay y más profundamente de Brasil que es el país que ofrece las mayores dificultades de integración impositiva y cuyo sistema tributario tendrá que sufrir profundas modificaciones. Asimismo, y aunque no ha asumido los mismos compromisos con el proceso de integración económica y por ende no requiere tanto grado de armonización tributaria, en este trabajo se incluye a Chile dada su importancia comercial que es de gran trascendencia en su vinculación con el MERCOSUR.

Se deja aclarado, que en relación a la Argentina el análisis se centró sobre el IVA y los impuestos específicos pero sin desconocer los efectos negativos de los impuestos provinciales sobre los Ingresos Brutos, técnicamente considerados como gravámenes a las transacciones y no al consumo, en un proceso de integración económica ya que por tratarse de un tributo tipo cascada no permite individualizar y calcular exactamente el impuesto por los insumos utilizados en la elaboración de productos exportados. En consecuencia, los productos salen al exterior con carga impositiva perjudicando así a los exportadores argentinos.

Por último, se detallan las distorsiones detectadas en la imposición general y selectiva a los consumos de los países estudiados en el presente trabajo y los inconvenientes que ocasionan al proceso de armonización fiscal, finalizando con la formulación de medidas a implementar tanto en el futuro inmediato como a más largo plazo.

## **II. PROPUESTAS EUROPEAS**

### **i. Informe Neumark**

El análisis de los artículos del Tratado de Roma que se destinan a las disposiciones fiscales y a la armonización ha mostrado la gran relevancia de la imposición indirecta, en la medida en que ésta es susceptible en mayor medida que la directa de ocasionar distorsiones contrarias al funcionamiento del mercado común. Aspectos tales como la tributación en el país de destino, las desgravaciones y reembolsos a la exportación y la existencia en la mayoría de los Estados miembros - cuando se formó la CEE - de impuestos en cascada son meramente ejemplos de los problemas que justificaron que los órganos comunitarios centraran su atención desde un principio y muy especialmente en

los impuestos sobre el volúmen de las ventas cuya situación era muy dispar en los Estados miembros.

En consecuencia, los órganos comunitarios manifestaron desde un comienzo preocupación por las distorsiones fiscales originadas por la imposición sobre el volúmen de ventas y así el Comité Fiscal y Financiero de la CEE (constituído en abril de 1960) inició sus tareas encaminadas a la detección y propuestas de solución de los problemas fiscales que se oponían al logro de los objetivos comunitarios, teniendo en cuenta que el citado Comité, cuyos trabajos constituyen el llamado Informe Neumark (asumiendo el nombre de su presidente) que terminó con la reunión del CFF en París los días 7 y 8 de julio de 1962, no tenía por misión el diseño de un modelo fiscal ideal sino de forma más concreta, "el exámen de las disparidades que en aquel momento presentaban los sistemas fiscales de los países miembros y su posible eliminación" (Eiroa).

De acuerdo al Informe Neumark, las soluciones para la eliminación de las distorsiones fiscales eran variadas: globalmente la primera solución viable aplicable a los impuestos indirectos especialmente era la de adoptar mecanismos de compensación o de neutralización de las consecuencias de la distorsión, es decir eliminar los efectos pero no las causas de los mismos y solo posible de utilizar en la primera etapa de formación del Mercado Común.

La segunda solución esgrimida por el Informe Neumark estaba orientada a la armonización fiscal donde mediante un proceso de aproximación progresiva de los sistemas tributarios, se suprimirían las causas y efectos que provocaban las distorsiones.

La última solución propuesta y a la cual era difícil de arribar en el corto y mediano plazo era la plena integración financiera que haría desaparecer las distorsiones financieras por completo siendo el último escalón de una política armonizadora.

Teniendo presente las tres soluciones, el CFF se pronuncia por la consecución de un "objetivo intermedio" consistente en la armonización de los sistemas fiscales (segunda de las soluciones propuestas) " cuya realización servirá para eliminar o entorpecer todas las medidas financieras tomadas por los Estados miembros que pudieran perturbar o falsear la competencia en el seno de la CEE".

De acuerdo a Cayón Gallardo y Falcón Tella [1990, p. 180) concebido desde un primer momento como un programa armonizador, el Informe Neumark centró su atención preferentemente en las medidas a adoptar en el marco de la imposición indirecta y en concreto a la imposición sobre el volumen de venta, la supresión de las distorsiones y el inicio de la armonización en este sector de la imposición y las medidas a adoptar por los órganos comunitarios.

En consecuencia, el Informe Neumark determina como objeto preferente de armonización y por considerarlo como principal impuesto indirecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) siendo esta elección crucial para los Estados miembros y para la financiación comunitaria aunque no exenta de polémica ya que en 1962 solo un Estado miembro (Francia) tenía desde 1958 un impuesto similar al propugnado por el CFF.

Las consideraciones del Informe Neumark sobre la imposición indirecta relativa al volumen de ventas, que desembocan en la sugerencia del establecimiento del IVA en los Estados miembros, pueden resumirse de la siguiente manera:

*a) los impuestos sobre el volumen de negocios pueden concebirse bajo la forma de un impuesto único, de un impuesto sobre varios estadios o de un impuesto sobre la totalidad de las fases de producción ; en éstos dos últimos casos, el impuesto puede ser acumulativo (en cascada o no).*

Ante esta triple concepción de la imposición sobre el volumen de ventas, el Informe Neumark considera que "conviene, en todo caso, en interés de la

armonización, inevitable precisamente en este campo, que ningún Estado miembro de la CEE mantenga el sistema de impuesto sobre el volúmen de negocios de cascada. Esta clase de impuesto presenta, ante todo, el inconveniente de provocar distorsiones en la competencia en el interior de las economías nacionales donde se aplica y de provocar artificialmente la concentración de empresas. Este impuesto falsea los intercambios internacionales por el hecho de la imposibilidad de calcular exactamente la carga global del impuesto sobre el volúmen de negocios para un bien determinado y en consecuencia - caso de aplicación del principio de destino - el montante de los derechos compensatorios o de los reembolsos correspondientes a esa carga".

*b) ante la supresión de los impuestos en cascada la elección del modelo del impuesto sobre el volúmen de ventas es algo que depende de un problema previo, cual es el de saber si quiere mantener el principio de tributación en el país de destino o si, por el contrario, se juzga conveniente su sustitución por el principio de tributación en el país de origen.*

En este sentido, el informe Neumark considera inviable dicha sustitución durante un largo período "mientras los regímenes nacionales de imposición sobre el volúmen de negocios difieran considerablemente y/o subsistan diferencias importantes en lo que respecta al nivel de la carga fiscal".

A pesar del mantenimiento de la tributación en destino, es posible adoptar una decisión en favor de "un impuesto sobre el volúmen de negocios neto en todos los estadios (impuesto sobre el valor añadido)" pero de acuerdo al Informe Neumark la aplicación del impuesto al comercio minorista no es posible por razones técnicas (en concreto, el amplio número de comerciantes minoristas, de los cuales la mayoría son incapaces de llevar una contabilidad exacta) de tal manera que el IVA podrá ser "eventualmente completado por un impuesto

sobre el comercio minorista que podrá ser diferente en cada país sin ocasionar por ello distorsiones en la competencia".

*c) tras defender la supresión de los impuestos en cascada y la adopción de un sistema de imposición neta en todos los estadios de la producción (salvo en el comercio minorista), es decir, tras el pronunciamiento en favor del sistema IVA, pasa el Informe Neumark a esbozar las características básicas de este impuesto, lo cual supone, además un trazo firme acerca de las pautas a seguir por los órganos comunitarios de cara a la armonización del IVA.*

En tal sentido, es oportuno precisar que es posible elegir entre el método de "base sobre base" o "cuota sobre cuota". Tras constatar que ambas alternativas presentan ventajas e inconvenientes, el Informe deja completa libertad a los órganos comunitarios para la adopción de una u otra al menos mientras se mantenga la tributación de en el país de destino, ya que en los intercambios de bienes entre los Estados miembros las diferencias entre uno u otro método "no juegan un papel importante si se aplica el principio del país de destino, puesto que entonces es posible operar una compensación exacta en los intercambios entre los Estados, a condición de que no haya exenciones (diferentes según los países) o diferencias en los tipos de gravámen. Si se adopta el principio del país de origen, por el contrario solo podría considerarse el método de deducción base sobre base, lo que implica naturalmente que se renuncia a una diferenciación de los tipos de gravamen fundada sobre la naturaleza de los bienes sujetos".

En consecuencia, la neutralidad de uno u otro método de deducción, si se mantiene la tributación en el país de destino, queda sujeta a la inexistencia de divergencias en las exenciones o en los tipos de gravámen; relacionado con las primeras, considera el CFF primordial que los diferentes países se pongan de acuerdo sobre el número de bienes exentos en el impuesto sobre el

volúmen de negocios, dado que las diferencias en las exenciones provocan distorsiones importantes en los intercambios internacionales.

En cuanto al tipo del gravámen en el IVA, el Informe Neumark se declara claramente en favor de un tipo uniforme o único (que no implica necesariamente al menos en una primera etapa que sea igual en todos los países) ya que la "existencia de tipos diferentes hace nacer grupos de interesados que reclaman tipos más bajos para los bienes que producen". En tal sentido, en vez de defender tipos reducidos, se sugiere una exención total para un número limitado de productos de primera necesidad y viceversa, en vez de proponer tipos incrementados para los productos suntuarios se aplica la discriminación fiscal sobre los mismos se lleve a cabo a través de impuestos sobre consumos específicos.

*d) otros pronunciamientos referidos a aspectos sectoriales del IVA están contenidos en el Informe Neumark; la exclusión del régimen general o la concesión de un derecho de opción a los profesionales liberales, el cálculo de los reembolsos en los intercambios con terceros países cuando se exporten a tales países bienes producidos en más de un Estado miembro de la CEE, etc. En consecuencia, el Informe Neumark considera (a raíz de las diferencias presupuestarias de los Estados miembros) que la armonización se hará en forma gradual pero que al finalizar el proceso deberá existir un acuerdo unánime respecto al régimen de las exenciones, a las obligaciones tributarias objetivas y subjetivas, al tipo de gravámen, etc. es decir que la armonización debe afectar a la estructura del IVA.*

Recién al concluir el proceso armonizador, podrá tener lugar la aplicación del principio de tributación en el país de origen, es decir aplicar la tercera solución que a nivel general propugnaba el Informe Neumark y que no es otra sino la integración financiera.

Además de estas pautas generales, el Informe Neumark contiene un calendario de medidas de armonización fiscal pero sin indicación de la cantidad de años que insumirían cada una de las fases del proceso. El calendario de actuaciones del Informe Neumark se limita a señalar el orden a seguir en la adopción de las medidas propuestas y en las medidas que preparan la fase siguiente. En tal sentido, la armonización del IVA se concentra dentro de las medidas a adoptar en la primera fase del calendario ya que se considera su implementación como "la medida más importante y urgente a adoptar en el cuadro de la política de armonización fiscal".

Dentro de la primera fase, el Informe de Neumark señala que "habrá que suprimir el impuesto sobre el volumen de negocios bruto percibido en todos los estadios (impuesto en cascada) y reemplazarlo por un impuesto al valor añadido o eventualmente por un impuesto monofásico. Cada Estado miembro puede establecer y aplicar el impuesto sobre las transacciones en el estadio del comercio minorista, destinado a completar el impuesto añadido. Una vez instaurado este último, las fronteras fiscales serán suprimidas, en la medida en que esto sea posible, en lo que respecta al impuesto al valor añadido".

Junto a la constitución del Comité Fiscal y Financiero, también se formó un grupo de trabajo (subdividido en tres subgrupos) cuyo objetivo es también el estudio de los problemas fiscales de la Comunidad. Sus conclusiones que también se conocieron en 1962 pero menos difundidas que las del Informe Neumark, son relevantes en cuanto a la exposición de opiniones favorables de la introducción del IVA. Siguiendo a Wägenbaur, las conclusiones del denominado "Grupo de Trabajos de Expertos Gubernamentales y de representantes de los Servicios de la Comisión" pueden resumirse en las siguientes alternativas:

a) adopción de un impuesto general único percibido en el estadio anterior del comercio minorista, combinado eventualmente con una débil imposición

suplementaria de los minoristas en función de las diferentes necesidades de cada país miembro,

b) adopción de un impuesto común percibido en el estadio de la producción, combinado con un impuesto autónomo percibido en el estadio de la comercialización ,

c) adopción de un impuesto al valor añadido común, combinado llegado el caso con un impuesto percibido en el estadio de la comercialización.

Teniendo en cuenta las conclusiones a las que llegaron los Informes de Neumark y el Grupo de Trabajo de Expertos Gubernamentales, la tarea de los órganos comunitarios en la implementación del IVA dieron comienzo inmediatamente y en noviembre de 1962 presentaba la Comisión una proposición directiva que tras algunas modificaciones introducidas en 1964 a fin de receptar las sugerencias del Comité Económico y Social y del Parlamento, se convertiría en la Primera Directiva IVA del 11 de abril de 1967. (67/227/ CEE, J. O. 71, de 14 de abril).

## **ii. El Libro Blanco de la Comisión: declaraciones del Consejo europeo con relación al mercado interior**

Tras la década de los años setenta en la que se llevaron a cabo importantes avances en materia armonizadora afectando fundamentalmente al IVA, a los impuestos especiales, a la imposición sobre los movimientos de capitales , a la estructura del impuesto sobre las sociedades y a las franquicias fiscales en frontera en el régimen de los viajeros, envíos de escaso valor comercial, etc. y ante la persistencia de la crisis económica por la que atravesaba la Comunidad, la mayoría de la doctrina señala la apertura de un período amplio de estancamiento en el proceso armonizador, en el que los Estados miembros resucitan pautas proteccionistas de sus respectivos intereses económicos.

Para impulsar la armonización en todos los órdenes la Comisión elaboró un extenso programa de actuación que tenía como fin la "culminación del mercado interior", entendiendo por tal la supresión de todas las barreras (físicas, técnicas y fiscales) que obstaculicen la consecución de la meta.

En opinión de Cayón Gallardo y Falcón Tella [1990, p. 49] el documento tiene un interés especial por dos razones fundamentalmente: uno es que su texto fue adoptado como propio por el Consejo (por primera vez en el campo de la armonización fiscal) y el segundo es el carácter total de las materias a las que enfrenta y de las que depende la construcción de una Comunidad sin fronteras internas en la cual el libre tránsito de mercancías, la libre circulación de personas y capitales y el derecho al libre establecimiento de empresas sean posibles en términos similares a los existentes en un mercado integrado.

Finalmente, también se destaca en esta declaración el valor que tiene en cuanto documento técnico en el que en una extensa argumentación se desarrolla la explicación de la técnica de las alternativas a seguirse en el futuro a fin de obviar las principales dificultades que necesariamente se suscitarán en el desarrollo de las tareas que allí se especifican.

En la parte tercera del Libro Blanco se aboca al estudio de la eliminación de las barreras fiscales, el objetivo que traza el Consejo para el año 1992 se define así: "no nos referimos aquí a la simplificación de los controles y de las formalidades y el establecimiento de un documento único contemplado por los Reglamentos de 1985, sino a la supresión de las fronteras, único medio de alcanzar el objetivo contemplado: la libre circulación de las personas y los bienes".

De acuerdo a lo que surge del Libro Blanco, la meta de la actividad armonizadora fiscal de la Comunidad Europea se centró básicamente en la imposición indirecta, especialmente en el impuesto sobre el Valor Añadido y en los impuestos Especiales, en los cuales la tributación de las importaciones y la desgravación a las exportaciones habrán de resolverse con técnicas

adecuadas que no requieran ningún tipo de control en las fronteras, tanto para el régimen de viajeros que importen efectos personales como para las entradas de bienes con carácter comercial, técnicas que ya han sido aplicadas en otros mercados interestatales con resultados con resultados y experiencias positivos. Concretamente, en relación con el sistema IVA, "la venta daría lugar a una tributación sobre el vendedor y el IVA abonado por el comprador sería deducible cualquiera que fuese el Estado miembro de la recaudación. Habría que establecer entonces un sistema de compensación para garantizar que el IVA recaudado en el Estado miembro exportador y deducido en el Estado miembro importador se reembolsa a éste último".

Cayón Gallardo y Falcón Tella [ 1990, p. 51] expresan que la búsqueda de esta transparencia en el interior del sistema del IVA supone afrontar tres problemas fundamentales que los autores del documento no solo analizan sino que ofrecen soluciones concretas para cada uno de ellos.

El primero de ellos se centra en la necesidad de evitar grandes posibilidades de defraudación (ocultación y evasión fiscal en el sentido no técnico) que surgen con este sistema y que necesitan abordarse con los siguientes instrumentos, también señalados en el programa:

- en primer término, será necesario incrementar la cooperación y la información entre las diferentes Administraciones tributarias de los Estados miembros. En tal sentido la Comisión propuso y el Consejo aprobó ya una Directiva, y se han realizado trabajos y propuestas de todo orden.
- en segundo lugar, será preciso que los controles que normalmente se realizan por las Administraciones tributarias en las fronteras, se verifiquen en el interior del Estado y en la sede las Empresas. (También se hace esta misma recomendación cuando se señala la necesidad de controles fronterizos con miras a la necesaria confección de las estadísticas que los Gobiernos han de disponer a fin de tomar decisiones de cualquier contenido).

Luego de que se lograra introducir el IVA en el último país miembro de la Comunidad en el cual aún no regía, que era Italia y lo cual sucedió el 1º de enero de 1973, se concluía la etapa de una búsqueda de una forma de imposición neutral y propiciadora de una competencia libre competencia que desterrara las distorsiones fiscales que afectaban al comercio comunitario y la libre circulación de bienes y servicios.

En la siguiente etapa del proceso armonizador se reparó en que la generalidad de la base del IVA dotaba de ese gravamen de un gran potencial recaudador, de allí que se decidió utilizarlo para proveer el financiamiento al Presupuesto Comunitario.

En la decisión de abril de 1970, el Consejo acordó la sustitución de los aportes financieros de los estados miembros al Presupuesto Comunitario por un sistema de recursos propios tomados del IVA y obtenidos en base a una tasa no superior al 1% aplicada a “una base imponible fijada de manera uniforme por los estados miembros conforme a las normas dictadas por la Comunidad”.

Así surgió en mayo de 1977 la Sexta Directiva sobre la base imponible uniforme del IVA. Según Artana [1993, p. 61] esta directiva fue el resultado de un largo proceso negociador consisten en concesiones recíprocas imprescindibles para lograr la convergencia de nueve legislaciones nacionales que respondían a estructuras presupuestarias, económicas y sociales muy diferentes. El aspecto de negociación y concesión que imperó queda reflejado en que no todas las disposiciones de esta directiva tienen el mismo tono imperativo.

Sería no obstante una visión simple pensar que la Sexta Directiva es una norma que solo viene exigida por la Decisión de 1970 y que por lo tanto se debía ceñir a la armonización de la base imponible en sentido estricto, de tal manera que los restantes elementos estructurales del impuesto podrían seguir siendo disciplinados por la Segunda Directiva de 1967.

La Decisión de 1970 aceleró y concentró los esfuerzos de la Comisión y el Consejo en la armonización del IVA, pero el resultado a que se llegó en 1977 no responde sólo a motivos de financiación del presupuesto comunitario, ya que éstos son únicamente una de las finalidades de la Sexta Directiva. Junto a ellos, existían razones estrictamente de técnica fiscal que postulaban la armonización de la base imponible del IVA, entre ellas que el proceso sólo podía conseguirse con una previa uniformidad de la base imponible y el hecho de que la armonización no podía detenerse en la mera implantación del impuesto.

Por estos motivos adicionales, la Sexta Directiva regula íntegramente los elementos estructurales del IVA y ordena la cesación de los efectos en los Estados miembros de lo dispuesto en la Segunda Directiva en la medida en que no podía pretenderse armonizar la base imponible si subsistían amplios márgenes de discrecionalidad para los Estados en materia de exenciones, adopción de regímenes especiales, etc., tal como sucedía con la Segunda Directiva. De ahí que fuera absolutamente necesario que para el logro de los objetivos propuestos, la Directiva de 1977 se orientara a regular el ámbito objetivo y subjetivo del impuesto, el sistema de deducciones, las exenciones y los regímenes especiales y todos aquellos elementos de cuya armonización dependía la obtención de una base imponible uniforme que no solo fuera formal o aparente.

La adopción por los Estados miembros de las medidas previstas en la Sexta Directiva (cuya entrada en vigencia estaba prevista para el 1º de enero de 1978) fue objeto de numerosos aplazamientos y solo en el ejercicio presupuestario de 1981 pudo entrar en vigor, de forma plena, el sistema de financiación diseñado en la Decisión de 1970.

La Sexta Directiva supuso un hito importante en el proceso armonizador del IVA, tal como lo puntualizan Cayón Gallardo y Falcón Tella [1990, p.190] pero no la culminación del mismo en la medida en que el objetivo más importante y

último de aquel - la armonización de los tipos de gravamen - quedaba al margen de la misma. Tampoco constituye la única normativa comunitaria en materia del IVA pero sí la base de la mayoría de las que surgieron con posterioridad.

En otro orden de problemas técnicos y referidos, era necesario avanzar en el en el proceso armonizador del IVA en dos sentidos concretos: el primero se relacionaba con el elevado número de derogaciones que se habían previsto en la Sexta Directiva al régimen común y del que los Estados han hecho uso abundante. Para acabar con tal situación la Comisión ha efectuado numerosas propuestas de directivas que no han obtenido la aprobación del Consejo **hasta el momento con lo cual ha quedado pendiente la situación de estabilización de la armonización de la base y de la estructura del IVA.**

El último de los problemas que se abordan en el documento es la armonización de los tipos de gravámenes que conlleva el de la armonización de las relaciones de bienes de servicios que puedan quedar sujetas a diferentes tipos si los hubiere.

La cuestión es una de las problemáticas, pues las implicaciones de tipo presupuestario que necesariamente **habrán de surgir**, así como las diferentes valoraciones sociales que encierran estas decisiones sociales hacen imposible el planteamiento de una igualación en los tipos impositivos del IVA y sin embargo ello aparece como fundamental en el marco de los objetivos de la Comunidad pues evidente que las divergencias en los tipos de los gravámenes de los impuestos indirectos afectan a los precios con su efecto distorsionador sobre la competencia en los mercados.

A fin de eliminar esas divergencias, la Comisión se comprometió a realizar profundos estudios sobre las diferencias entre las legislaciones de los Estados miembros y a partir de esos datos articular una solución concreta fundada en la idea de fijar dos tipos de gravamen aplicables a los bienes y servicios, permitiendo a los Estados el establecimiento de sus tipos nacionales en un

rango que no pueda oscilar en más de un 2,5% respecto del tipo de referencia fijado en la directiva.

Como se puede apreciar, el proyecto o programa de armonización contiene el Libro Blanco con respecto del IVA es realmente ambicioso máxime si se tiene en cuenta que se ofrece un calendario con etapas fijadas y detalladas dentro del cual se materializan la puesta en vigor de una amplia gama de Directivas algunas ya propuestas por el Consejo.

Sin embargo, desde un comienzo surgieron voces de oposición a los lineamientos volcados en el Libro Blanco: desde la simple invocación de las ya mencionadas razones presupuestarias hasta la elaboración de alternativas a su enfoque total, es decir su finalidad última de buscar como solución al avance en la construcción de la Europa comunitaria mediante la eliminación de las fronteras entre los Estados miembros.

Asimismo, surgieron posiciones señalando la innecesariedad para cumplir este objetivo de la supresión de las fronteras en el sentido indicado por la Comisión, siendo suficiente como ocurre en otros Estados Federales, con la inserción de un conjunto de medidas de carácter técnico que satisfagan la *inexistencia* de controles y trámites fiscales en las fronteras sin por ello llegar a la supresión total de las mismas, pues este objetivo quizá resulta descompensado en proporción al costo que supone, en términos de soberanía fiscal a los Estados miembros a los que conduciría a problemas de reajuste de sistemas fiscales en su total extensión.

Junto a las propuestas que se contienen en el Libro Blanco en relación con el IVA, existe otro conjunto de temas de importancia que se refieren a los Impuestos Especiales. En tal sentido, la Comisión constata que los intercambios comerciales que se realizan de los productos sometidos a tributación por medio de impuestos sobre los consumos específicos, parten del almacenamiento de los mismos en depósitos bajo controles fiscales, gravándose los productos en el momento de la salida de estos almacenes.

Por lo tanto no sería difícil, con solo intensificar la vigilancia de estos depósitos - uno situado en el Estado donde se realiza la venta, y el otro ubicado en el territorio en que se destine a consumo - prescindir de los controles fronterizos por motivos de la gestión de estos Impuestos.

Si bien en este ámbito no se detectan dificultades de este tipo en orden de a los objetivos diseñados en el Libro Blanco, sí existen peligros de defraudación y evasión fiscal importantes, así como la distorsión que ocurriría en el mercado comunitario como consecuencia de la proliferación de Impuestos Especiales y de las diferencias de tipos de gravámen que existen cuando varios Estados han establecido impuestos con estructuras similares.

Los autores del documento creen factible la armonización de este conjunto de impuestos a pesar de las dificultades que han conocido en algunas figuras especialmente conflictivas tal como ese el caso del impuesto sobre los cigarrillos.

En algunos países surgieron problemas principalmente presupuestarios para armonizarse con los demás a la vista de profundas divergencias de sistemas, sin embargo en opinión de la Comisión existe una interdependencia entre la futura armonización del IVA y la que afectará a los Impuestos Especiales de manera que se espera hallar mayor facilidad si se desarrollan paralelamente ambas vertientes de la imposición indirecta y se introduce un acuerdo por el que los Estados miembros se comprometen a no apartarse de las bandas comunes (en relación a los tipo de gravamen).

Esto afecta a los Estados miembros en el sentido de no poder establecer nuevos Impuestos Especiales cuando eso lleve como consecuencia la necesidad de efectuar algún control en frontera, pero no implica necesariamente la imposibilidad de sujetar a tributación determinados consumos de productos susceptibles de ser gravados.

Esta observación es importante en un Estado como España en el cual junto con el Estado también existen otros poderes de base territorial reducida con potestad tributaria aunque con limitaciones.

Dos cuestiones más concluyen la propuesta contenida en el documento: la necesidad de extender o introducir un impuesto sobre el vino en determinados Estados miembros y la necesaria coordinación entre las administraciones públicas para crear la debida interconexión entre los regímenes de depósito aduanero.

Con respecto a los obstáculos tradicionales a la armonización siguen siendo argumentos vivos para ser esgrimidos en su contra, aunque la experiencia ha demostrado que siendo reales no son sin embargo insalvables. Uno de los argumentos es que siendo los sistemas fiscales instrumentos de política económica, la pérdida de soberanía en este ámbito pondría en graves dificultades a los Estados, se ha demostrado contrariamente que un mayor grado de integración económica exige un mayor grado de integración de coordinación de políticas económicas y de aproximación de los instrumentos a su servicio.

El segundo contraargumento a la armonización que consistía en motivos de tipo presupuestario debería también reconocer sus límites, pues a cada paso en la integración se ha de producir una simplificación de las cargas fiscales de los Estados, dado que las competencias o servicios que se transfieren a las Comunidades pasan a ser un peso en el presupuesto de éstas. El sistema de la afectación de ingresos armonizados como ha sido el de establecimiento de "recursos propios" - tarifa aduanera y participación en el IVA - no debe hacer perder de vista que este sistema de financiación se reitere.

Por último, cabe destacar que las propuestas y metas del proceso armonizador no se agotan con el contenido del Libro sino que sus objetivos generales y sus reflexiones en muchos temas importantes fueron puntos de partida de otros campos de la fiscalidad y reactivados por la entrada en vigor del Acta Unica

Europea que trajo nuevos impulsos integradores a todos los ámbitos desde los cuales se construye la unidad europea.

### **III. LA EXPERIENCIA EUROPEA**

La imposición indirecta representa el sector de la tributación donde mayores logros ha conseguido el proceso armonizador comunitario e incluso hasta fechas recientes, el único sector donde dicho proceso se había plasmado en la aprobación de Directivas, dadas las dificultades por las que ha atravesado , históricamente la armonización de la imposición indirecta, singularmente del impuesto sobre las Sociedades, único donde se ha producido algún tipo de avances. Incluso el vocablo armonización aparece conectado en el Derecho comunitario, exclusivamente con la imposición indirecta como se observa en el artículo 99 del Tratado de la CEE. En ese caso en particular, para De La Hucha Celador [1994, p. 14] la armonización presenta una doble limitación: por una parte, la que deriva de su ámbito objetivo, circunscripto a los impuestos sobre el volúmen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos; por otra la limitación dimanante del dato en cuya virtud la armonización no es un fin en sí mismo sino un instrumento al servicio de un objetivo claramente identificado: la de garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, de manera que solo cuando la armonización sea necesaria para el cumplimiento de dicho objetivo será legítima su utilización por parte del Consejo y de la Comisión. De esta doble limitación se desprende que la armonización en la imposición indirecta no está concebida como unificación de las legislaciones tributarias de los Estados miembros, sino que por el contrario, pueden subsistir divergencias entre éstos, siempre que no obstaculizen o condicionen los objetivos de la Unión Europea; igualmente en las condiciones extraíbles ex artículo 99 del Tratado CEE, hay

que colegir la inviabilidad de recurrir a la potestad armonizadora para la corrección de aquellas divergencias en la legislación tributaria de los Estados miembros que , sin embargo, no ponen en peligro los objetivos del mercado interior.

En 1962, el Informe Neumark según fue analizado oportunamente, proponía un orden de prioridades en esta labor, señalando que debía afrontarse primeramente la armonización de los impuestos indirectos y que ésta debía traducirse en la implementación generalizada del IVA en los Estados miembros, así como el establecimiento de un mínimo común de impuestos sobre los consumos específicos , labor a la que seguiría después la armonización *strictu sensu* de la estructura (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible y tipos de gravámen) de dicho mínimo. Es digno de resaltar que, pese a tratarse de una Comunidad de seis Estados, la primera medida implicaba una alteración sustancial en el sistema tributario de éstos, puesto que un solo Estado (Francia) lucía un impuesto similar al propugnado por el Comité Fiscal y Financiero. Por su parte, la imposición sobre consumos específicos presentaba una asimetría tal entre los Estados miembros que la propuesta del Informe Neumark era la única asumible en ese momento histórico.

Con mayor o menor éxito (especialmente en el aspecto del tiempo de la adopción), el conjunto de las recomendaciones del Informe Neumark ha sido cumplido en la imposición indirecta a pesar de poder observarse profundas diferencias en la armonización del IVA y de los impuestos especiales.

A continuación se analizan por separado dada su relevancia, dos aspectos de la experiencia europea en armonización tributaria: el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales .

## **i. La armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Los órganos comunitarios manifestaron desde un comienzo distorsiones fiscales originadas por la imposición sobre el volumen de ventas y así el Comité Fiscal y Financiero de la CEE (creado en abril de 1960) estudió las diversas propuestas que, en sede teórica, podían formularse sobre este tipo de imposición, destacándose en sus conclusiones finales redactadas en 1962, por el Impuesto al Valor Añadido como principal tributo indirecto y como objeto preferente de la armonización, elección no exenta de polémicas si se tiene en cuenta que Francia contaba desde 1958 con un tributo similar. El Informe Neumark admitía la posibilidad de cohonestar el modelo IVA con el principio de tributación en el país de destino, si bien entendía esta opción como una solución transitoria hasta tanto se produjeran avances sustanciales en la implantación del tributo en todos los Estados miembros seguida de la ulterior y necesaria armonización, la transitoriedad de la solución se seguía aún manteniendo en 1995 ya que la aplicación del principio de tributación en el país de origen sigue siendo una característica del IVA como consecuencia de los retrasos en el logro del objetivo del mercado interior.

Otros aspectos destacados del Informe Neumark versan sobre el método de deducción en el IVA (admitiendo, transitoriamente, el principio de tributación en destino se considera irrelevante la elección del modelo de deducciones sobre bases o sobre cuotas, si bien advirtiéndose que, en el momento de adopción del principio de tributación en origen, el único método aplicable es el de deducción sobre bases) y sobre los tipos de gravámen (inclinándose por un único tipo que, al menos en una primera fase, no tiene por que ser idéntico para todos los Estados y proponiendo mecanismos de exención para los productos de primera necesidad - frente a la alternativa de tipos reducidos - así como la aplicación de impuestos sobre consumos específicos para los productos que

podrían calificarse como de lujo frente a la alternativa de tipos incrementados).

Los trabajos armonizadores dieron inicio en noviembre de 1962 y el 11 de abril de 1967 se aprobaron las dos primeras Directivas relativas al IVA. La primera de ellas se orienta a determinar la sustitución de los impuestos sobre el volumen de negocios existentes en cada Estado miembro (generalmente impuesto en cascada) por el IVA entendido como un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravámen. La Primera Directiva no se pronuncia ni pretende armonizar los elementos estructurales del IVA salvo el de adoptar el sistema de deducciones sobre cuotas. El objetivo de armonizar los elementos estructurales del IVA descansa en la Segunda Directiva, donde se contiene la regulación del hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos y base imponible además de dar reglas para la fijación del tipo de gravámen. No obstante, esta armonización estructural ha de calificarse de parcial por el amplio margen de discrecionalidad que permitía a los Estados miembros y que posibilitaba la existencia de diferencias importantes en el modelo del impuesto general indirecto de los países de la CEE. En síntesis, se trata de una norma típica de la primera fase de la armonización que, sin embargo, condicionó en aspectos importantes, como por ejemplo el hecho imponible, la verdadera y propia armonización llevada a cabo casi en su totalidad por la Sexta Directiva del año 1977.

En definitiva, las dos primeras Directivas de 1967 se limitan a establecer un sistema de imposición sobre el volumen de negocios neto en todas las fases del ciclo de producción y distribución, hasta la fase de comercio minorista, pudiendo ser completado por un impuesto complementario autónomo sobre dicha fase minorista (en línea con los postulados del Informe Neumark); este sistema se estructuraba en torno al IVA en el cual se adoptaba el método de

deducción de "cuota sobre cuota" ( para el CFF era indiferente la elección del método de deducción, siempre que se mantuviera la tributación en el país de destino), conforme se señala en los artículos 2º de la Primera Directiva y 11º de la Segunda Directiva.

Si bien la Primera Directiva preveía la implementación del gravámen en los Estados miembros a partir del 1º de enero de 1970, las dificultades de su introducción en algunos países determinaron sucesivas prórrogas de dicho plazo hasta el 1 de enero de 1973 para encontrar establecido el IVA en los entonces seis Estados de la CEE. Sin embargo la armonización estaba condicionada por lo establecido en la Decisión 21 de abril de 1970 sobre el sistema de recursos propios de la CEE: se contemplaba un recurso propio obtenido por la aplicación de un tipo que no podía exceder del 1% de una base calculada de manera uniforme para los Estados miembros, conforme a las reglas comunitarias. Para De La Hucha Celador [1994, p. 17] la importancia de esta Dirección en la armonización del IVA ha sido resaltada por toda la doctrina por la propia Comisión en el Libro Blanco de 1985, puesto que la configuración como recurso financiero parcialmente comunitario exige necesariamente la armonización de los elementos estructurales del tributo, si no se quería que la aportación de los Estados por el recurso IVA estuviese distorsionada; bajo esta perspectiva la Decisión de 1970 llevaba aparejada implícitamente, la necesidad de armonizar la base imponible del IVA, única forma de no crear distorsiones en el modelo de financiación establecido en 1970.

Una prueba de esta supeditación del sistema 1970 a la armonización de la base imponible del IVA viene constituida por la distinción que efectúa la citada Decisión en su artículo 3º entre una fase transitoria (donde coexistiría el antiguo mecanismo de contribuciones financieras de los Estados miembros y el de los recursos propios, limitado este último a las exacciones agrícolas de forma plena y progresivamente a los derechos aduaneros) y una fase definitiva (a partir de 1975, teniendo en cuenta las salvedades que en relación

con el IVA se establecían en el artículo 4º) de cara a la aplicación del nuevo modelo de financiación comunitaria.

Pese a esta necesidad objetiva, la armonización del IVA sufrió un retraso mayor del planeado cuya causa principal fue la incorporación en 1973 de Dinamarca, Irlanda y Reino Unido a la CEE, puesto que era precisa la previa implantación del IVA en los tres nuevos Estados miembros para poder lograr la armonización en la base imponible, la cual se logró finalmente con la Sexta Directiva del 17 de mayo de 1977, enderezada a la regulación íntegra de los elementos estructurales del IVA (no limitándose únicamente a la base imponible), a la par que sienta la cesación de los efectos en los Estados miembros de la Segunda Directiva, ya que no podía pretenderse armonizar la base imponible mientras subsistieran amplios márgenes de discrecionalidad en dichos Estados. En ese sentido, la discrecionalidad podía mantenerse mientras no hubiese avances sustanciales en la consecución de los objetivos fundamentales de la CEE pero era inaceptable en la medida que pudiera distorsionar el cálculo del recurso comunitario constituido por el IVA tras la Decisión de 1970.

Tras superar los numerosos aplazamientos ocasionados exclusivamente a la inacción legislativa de los Estados miembros, la Sexta Directiva solo tuvo un efecto armonizador con trascendencia directa en el sistema de recursos propios de la CEE en el ejercicio presupuestario de 1981 en el cual se pudo materializar la Decisión de 1970 minimizando las distorsiones derivadas de una base de cálculo carente de unitariedad en el recurso de comunitario del IVA. La tarea armonizadora se completó con otras Directivas que sin embargo no afectaban intrínsecamente a la estructura del tributo, sino que aparecen orientadas a la regulación de aspectos concretos del IVA, como por ejemplo, las devoluciones a los sujetos pasivos establecidos en el interior del país (Octava Directiva), la exención del IVA en ciertas importaciones, definitivas de bienes (Directiva de 28 de marzo de 1983), la aplicación del IVA al

arrendamiento de bienes muebles corporales (Décima Directiva de 1984) o la exención de del IVA en materia de importaciones temporales de bienes distintos de los medios de transporte (Décimo séptima Directiva de 1985).

Las Directivas mencionadas en los párrafos anteriores constituían el acervo comunitario básico que en materia de armonización del IVA, encontró España cuando ingresó a la CEE en 1986 y que lógicamente tuvo una influencia fundamental en los trabajos parlamentarios que culminaron con la aprobación de la Ley 30 del 2 de agosto de 1985.

En 1985 no solo se aprueba la ley española del IVA sino que en el ámbito comunitario se compila el Libro Blanco de la Comisión Europea que muestra claramente los pasos ulteriores de la armonización en este tributo tal como fue analizado oportunamente. Las principales medidas afectan a básicamente a los tipos de gravámen, proponiendo la Comisión una doble medida: por un lado, eliminar las divergencias entre los Estados miembros (que se daban en dos aspectos: en la estructura - tipos reducidos, incrementados, etc. - y en el quantum dentro de cada uno de ellos) y por otro aproximar los tipos de gravámen. En lo referente a la primera cuestión, la Comisión proponía imponer a los Estados miembros la prohibición de aumentar el número de tipos de gravámen o de acentuar las divergencias entre los mismos. En cuanto a la segunda cuestión, la Comisión establecía la necesidad de aprobar proposiciones de Directivas dirigidas a fijar el o los tipos - ejes, así como los márgenes autorizados que a su juicio debían limitarse a más menos cinco puntos porcentuales con la finalidad fundamental de evitar efectos negativos, sobre todo en Estados limítrofes.

Asimismo, el Libro Blanco de 1985 puntualizaba la existencia de dificultades de tributación de algunos sectores del consumo (productos alimenticios, bienes usados, carburantes, etc.) si bien solo anunciaba las propuestas de Directiva relativas a los regímenes especiales de la pequeña empresa, a los agricultores en régimen de estimación objetiva y el transporte de pasajeros.

Por el año 1992 y con la supresión de las fronteras fiscales, la Comisión propugnaba un idéntico tratamiento para las compras y ventas intracomunitarias que para las realizadas en el interior de un Estado miembro, adoptando un sistema de compensación (clearing) que, a su juicio podía ponerse en marcha aún antes de haber concluido el proceso aproximación - aún no armonización - de los tipos de gravamen. Las previsiones, especialmente la relacionada con los tiempos marcados por la Comisión en el Libro Blanco de 1985 se vieron superadas por la realidad, sin embargo la mayor parte de sus consideraciones explican los avances llevados a cabo en el proceso armonizador hasta 1994. Proceso armonizador que cobra nuevos bríos con la creación del mercado interior en el ámbito comunitario a partir del 1 de enero de 1993 con el efecto de la eliminación de las fronteras fiscales, supresión que exige el cumplimiento de tres objetivos: en primer lugar, la regulación específica de las operaciones intracomunitarias a fin de lograr el fin propuesto por la Comisión; en segundo lugar, la aproximación de los tipos de gravámen del IVA, de cara a su futura armonización y por último una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros, insoslayable para poder gestionar adecuadamente el tributo en el marco de un mercado interior.

La regulación de las operaciones intracomunitarias - que implica la reformulación del hecho imponible *importaciones de bienes* en el IVA - es resultado lógico de la medida contenida en el nuevo artículo 8 A del Tratado CEE, dirigida a la adopción de las medidas necesarias para el establecimiento progresivo del mercado interior, el cual implica entre otras consecuencias, la abolición de las fronteras fiscales y la paralela supresión de los controles en frontera. En teoría ello implicaría que las operaciones intracomunitarias se contemplasen de igual modo que las realizadas en el interior del país, aplicando el principio de la tributación en origen. Sin embargo, las dificultades existentes en algunos Estados miembros llevaron a la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario,

a establecer un régimen transitorio donde se reconoce la supresión de las fronteras fiscales, pero manteniendo el principio tributario en destino. Para 1997 (la duración del régimen transitorio es de cuatro años), el Consejo deberá decidir sobre la procedencia o improcedencia de la aplicación del régimen definitivo - y la subsiguiente tributación en origen - o si por el contrario, conviene, en función de los avances llevados a cabo en el proceso de consolidación del mercado interior, prorrogar el régimen transitorio previamente aludido.

Al desaparecer las fronteras fiscales operativamente desde el 1 de enero de 1993, pero sin abdicar del principio de tributación en destino, la Directiva citada se ve obligada a establecer un nuevo hecho imponible *adquisición intracomunitaria de bienes* y la modificación correlativa del hecho imponible *importaciones de bienes* que solo operará respecto de los bienes de procedentes de terceros países no miembros de la CEE. A fin de guardar coherencia en el sistema, es necesario modificar las exenciones relativas a las exportaciones, que se configuran como las relativas a las entregas de bienes enviados o transportados fuera de la Comunidad , ya que cuando se remitan a otro Estado miembro se producirán entregas intracomunitarias y en consecuencia, seguirán el régimen específico de este *nuevo* hecho imponible.

El sistema español ha incorporado las modificaciones impuestas por el Acta Unica y por las Directivas comunitarias a través de la vigente Ley 37 del 28 de diciembre de 1992 que recoge los cuatro puntos capitales anudados al régimen transitorio y que son: la creación del hecho imponible *adquisición intracomunitaria de bienes*, la regulación de las exenciones de ligadas a este *nuevo* hecho imponible, el establecimiento de los regímenes particulares que se utilizan, instrumentalmente, para preparar e impulsar la sustitución del régimen transitorio por el definitivo (régimen de viajeros, de personas en régimen especial, régimen de ventas a distancia y régimen de medios de

transporte nuevos) y la regulación de los deberes de formales vinculados al hecho imponible.

El segundo objetivo de la política comunitaria viene representado por la armonización de los tipos de gravamen, aspecto éste al que endereza la Directiva 92 del 19 de octubre de 1977 de la CEE la cual no ofrece un modelo estricto de armonización de alícuotas ya que permite ciertos márgenes de discrecionalidad a los Estados miembros, pero sí introduce sustanciales avances respecto de la situación precedente. En ese sentido, los aspectos sobresalientes de la Directiva serían los siguientes:

a) establecimiento de una lista de categorías de bienes y servicios que pueden ser gravados a un tipo reducido, teniendo en cuenta su interés social o cultural. Se debe tener presente que es una lista de máximos que no puede ser sobrepasada por los Estados miembros, eliminándose de tal manera la discrecionalidad de éstos que ha constituido una de las características básicas del largo proceso de armonización de este elemento de la estructura del impuesto. En el ordenamiento español el elenco de bienes y servicios a los que es de aplicación un tipo reducido está en el artículo 91.1 de la Ley 37 del 28 de diciembre de 1992 del IVA.

b) los Estados miembros deberán aplicar un tipo general de igual o superior a al 15% y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5% para los bienes y servicios contemplados en la lista mencionada en a). La normativa española contenida en la Ley 37/1992 del IVA, se adecúa perfectamente a lo establecido en la Directiva comunitaria, habiéndose normado para 1995 un tipo de 16% y un tipo reducido del 7% de acuerdo a las previsiones contenidas en los artículos 90 y 91 de la Ley citada, en la redacción dada por el artículo 78 de la Ley 41 del 30 de diciembre de 1994 de

Presupuestos generales del Estado para 1995 (durante 1993 y 1994, los tipos de gravámenes eran del 15% y del 6% respectivamente).

c) hay un reconocimiento en favor de los Estados que venían aplicando tipos cero o inferiores al nuevo tipo de reducido contemplado en la Directiva, e igualmente se reconocen ciertas potestades a los Estados que por no aplicación de aquella se vean obligados a incrementar en más de dos puntos porcentuales su tipo general de gravámen. Esta cláusula de la Directiva afecta a España que en cuanto Estado cuyo ordenamiento interno contemplaba tipos de gravámenes inferiores a los previstos en la normativa comunitaria; para 1995 el tipo reducido - que afecta a los bienes y servicios ligados a consumo de primera necesidad según la enumeración contenida en el artículo 91.2 de la Ley 37/1992 - es del 4% (durante 1993 y 1994 el tipo reducido era el 3%), conforme a las previsiones contenidas en el ya citado artículo 78 de la Ley 41/1994 de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Evidentemente, la nueva estructura de tipos impositivos en el IVA impuesta por las exigencias derivadas de la armonización fiscal ha ocasionado desde el 1 de enero de 1993 la eliminación del tipo incrementado introducido en el ordenamiento español por la primitiva Ley de 1985.

Finalmente, el tercer objetivo del proceso armonizador se plasma en el Reglamento 92/218/CEE del 27 de enero, relativo a la cooperación que debe establecerse entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros de cara a la gestión de un impuesto tendencialmente dirigido a su concepción desde la idea del mercado único y que ha sido objeto del oportuno desarrollo normativo del ordenamiento interno en España, básicamente desde el Real Decreto 1624/1992 del 29 de diciembre por el que se aprueba el reglamento del IVA y teniendo en cuenta además las previsiones del Real Decreto - Ley 7/1993 del 21 de mayo sobre medidas urgentes de adaptación de las

operaciones triangulares a la normativa comunitaria, así como las modificaciones que en el reglamento del IVA y en la normativa reguladora de la composición y forma de utilización del número de identificación fiscal han sido introducidas por el Real Decreto 1811/1994 del 2 de setiembre.

Los progresos en el proceso de armonización del IVA han originado las coetáneas modificaciones legislativas en el sistema de tributario de los Estados miembros, como ejemplo de España se puede nombrar la promulgación de la Ley 37/1992 del 28 de diciembre que incorpora el acervo comunitario en la materia, al tiempo que corrige determinados aspectos de la regulación de tributos que si bien no responden a exigencias derivadas de la armonización comunitaria vienen sin embargo inducidos por la experiencia acumulada en la aplicación y gestión del tributo.

El futuro de la armonización en el IVA no resulta difícil de traducir en términos de los objetivos que restan de alcanzar por las instituciones comunitarias - superación del régimen transitorio y adopción de un régimen definitivo desde la tributación en destino a la tributación en origen con posible variación del método de deducción -, pero puede sufrir un retraso en el tiempo originado principalmente por dos factores: el primero de ellos son los avances en la implantación en los Estados miembros del régimen transitorio previsto en la Directiva 91/680/CEE del 16 de diciembre. El segundo factor de dilatación son los condicionamientos que pueden venir por la ampliación de la Unión Europea - Austria, Finlandia y Suecia desde el 1 de enero de 1995 - y que teniendo en cuenta la historia de la Comunidad, han provocado retrasos en el proceso armonizador.

Dejando de lado estos interrogantes, es innegable que las exigencias del mercado interior obligarán la adopción del principio de gravámen en el país de origen y el posterior establecimiento de un sistema de compensación financiera que permita mantener niveles de recaudación considerados normales en los países que como España pueden resentirse del impacto que sin duda generará

la colisión de los objetivos de la Unión Europea. Asimismo, es dable predecir una labor armonizadora tendiente a reducir (hasta llegar a la anulación) las facultades que aún asiste a los Estados miembros en materia de tipos de gravámen en una dirección previsiblemente estará condicionada por el mantenimiento de la recaudación y por la eliminación de las excepciones que aún permite la Directiva del 19 de octubre de 1992 y que para España significará si lugar a dudas una elevación del tipo general o normal del gravámen del IVA, en la línea ya iniciada con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Según De la Hucha Celador [1994, p. 23] las tensiones que ello provocará en la política económica de algunos Estados miembros - entre ellos España - especialmente al cumplimiento de los objetivos macroeconómicos que permitan la incorporación al conjunto de países a la primera fase de la integración económica y monetaria prevista en un principio para 1997 pero que aún no se logró - hay que tener presente los efectos inflacionarios de los incrementos del tipo general del IVA en países que no poseen una férrea disciplina económica como la exigida por la Unión Europea - y la situación de la política económica y tributaria de aquellos Estados que permanezcan extramuros de la unión económica y monetaria.

En cuanto al régimen de transición del IVA que abarca los períodos 1993 - 1996 implica la aparición de un nuevo hecho imponible: "la compra en otro país de la comunidad". Para el comercio intracomunitario, las exportaciones e importaciones fueron reemplazadas por "entrega a otro país de la Comunidad" y "adquisición a otro país de la Comunidad". La adquisición hace que el comprador del país de destino sea el obligado a pagar el impuesto a la Administración Fiscal de su país. Por otro lado, "las entregas intracomunitarias" de bienes están exentas en el país de origen y con derecho a devolución del IVA por el crédito fiscal contenido en las compras de los insumos utilizados por el vendedor pero con la condición de cumplimentar con 2 requisitos: 1) que el

bien hubiese sido transportado efectivamente desde el Estado miembro de origen y 2) que la entrega se realice a un sujeto pasivo identificado y registrado como tal en el otro Estado miembro manteniendo el principio de destino.

Para las operaciones con consumidores finales, está prevista la tributación en origen, siendo necesaria la mayor aproximación de tipos de gravámen para evitar distorsiones en el comercio fronterizo. No obstante se prevee dos regímenes especiales que aplicarán el principio de destino para las entregas realizadas a consumidores finales en los casos de 1) venta a distancia y 2) venta de automóviles.

El régimen transitorio requiere que el sujeto pasivo informe a su Estado las entregas y adquisiciones intracomunitarias efectuadas, así como el intercambio permanente de información entre las administraciones fiscales de los respectivos Estados miembros para evitar la evasión que podría sufrir un incremento por la eliminación de los controles fronterizos.

En cuanto a las operaciones con terceros países, se sigue aplicando el régimen de IVA con ajustes en frontera para exportaciones e importaciones.

De acuerdo a Gonzalez Cano [1996, p. 191] la aplicación del régimen transitorio del IVA intracomunitario a partir del 1º de enero de 1997 dio origen a algunos problemas de implementación en ciertos países: con la eliminación de las fronteras y controles aduaneros se produjo una baja en la recaudación del 1º trimestre de 1993 e Portugal, España y Grecia ya que no funcionaba adecuadamente el mecanismo de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los doce países a fin de verificar que las mercaderías que no pagaban el tributo en el país exportador lo hacían efectivamente en el país importador.

Posteriormente, esos problemas fueron corregidos mediante una mejor aplicación del sistema "VIES" (Vat Information Exchange System) que prevee el intercambio de administración entre las administraciones tributarias. El mencionado sistema está basado en una "Red del IVA" (Value added network)

que conecta los sistemas de computación de las doce administraciones tributarias. Una parte importante de la base de los datos comunitarios del IVA se refiere a los registros de inscriptos en el IVA al cual tienen acceso inmediato los contribuyentes vendedores de los otros estados y las demás administraciones tributarias. Asimismo, es importante el intercambio de información entre las administraciones para verificar que en las ventas efectuadas en un país a un comprador de otro país miembro se pague efectivamente el IVA por la venta intracomunitaria en el país comprador, a efectos de evitar maniobras fraudulentas. Algunos de los problemas que hubo que enfrentar y solucionar era la nivelación de la tecnología informática de los doce países, diferencias de idiomas y monedas, la ausencia de una red europea de comunicación informática, el almacenamiento de datos del IVA durante cinco años, el acceso de la información en poder de las administraciones tributarias durante las 24 horas del día y durante toda la semana.

El informe de la Comisario de la Comisión de la UE para asunto tributarios de fines de 1993 indica que el sistema transitorio del IVA intracomunitario ha funcionado bien en términos generales como así también el sistema VIES de intercambio de información está operando plenamente satisfaciendo los requerimientos de las empresas, los consumidores y los Estados Miembros.

Las piezas claves para el adecuado funcionamiento del sistema fueron la comunicación entre los vendedores y los compradores respecto del número de inscripción del IVA como así también la conservación de los documentos que prueben el transporte de las mercaderías fuera del país vendedor.

Las dificultades que surgieron en esta etapa del régimen transitorio fue principalmente la falta de coordinación de algunos regímenes especiales que deben armonizarse, tal como las ventas en consignación o ciertas formas modernas de manejo de stocks, trabajos sobre contratos, etc. También surgieron problemas en el régimen automotor, las compras realizadas por

personas exentas y en las ventas a distancia ya que poseen distintos umbrales, alícuotas y la exigencia de nombrar un representante tributario lo cual no es siempre posible. Por lo tanto, es muy posible que las ventas a distancia y otros regímenes especiales no tengan lugar en un mercado comunitario.

De acuerdo al diario Corriere della del 11/07/96 a fines del año 1996 se reunió la Comisión de la Comunidad Europea bajo la dirección del comisario Mario Monti para diseñar el programa de trabajo hasta el año dos mil para la introducción de un sistema de tasa única en el Impuesto Valor Agregado aplicable a toda la Unión Europea.

En principio, la base de la reforma consiste en que el impuesto será abonado en el país de origen del producto y no en el país de destino como lo era con anterioridad, eliminando así toda diferencia entre las operaciones nacionales e internacionales.

En opinión del Comisario Monti, de esta manera se simplificaría el sistema fiscal y se obtendría un doble resultado: facilitar a las empresas, ante todo a medianas y pequeñas y evitar confusión en la base y por ende la evasión fiscal.

De acuerdo a la estimación de la Comisión el valor de las mercaderías que anualmente circulan en la Unión sin abonar el IVA en el país de origen esperando pagarlo en el país de destino asciende a 700.000 millones ECUS. Frente a este gran capital en circulación, la evasión fiscal es muy fácil ya que se ve favorecida por complicaciones burocráticas y ausencias de controles: una tasa de evasión prudente del 1% equivale a 7.000 millones de ECUS.

A fin de evitar dicha evasión, el monto del IVA cobrado (percibido) en el país de origen será después redistribuido entre los Estados miembros en base a un sistema de control estadístico de las variaciones en el consumo es decir una base macroeconómica al considerarse datos comunitarios. Pero para lograr tal

objetivo es necesario una profunda reforma y una armonización de las alícuotas impositivas intracomunitarias.

Actualmente, los sistemas impositivos y los regímenes particulares vigentes en los Estados miembros conforman un abanico de doscientas normas diversas únicamente a nivel europeo que necesitan una pronta unificación como así también de tasas.

La Comisión deberá fijar una cuota única, aceptando una media máxima y mínima en ambos extremos porcentuales. Sin embargo, el complejo sistema de tasa reducidas deberá ser sujeto a discusión entre los distintos órganos de la Comunidad Europea.

Toda esta compleja transformación se realizará en varias etapas. Como eslabón final se encuentra el establecimiento de una tasa única que será presentado por la Comisión al Consejo de ministros de la Comunidad en la primera mitad del año 1999 y no entrará en vigencia antes del año 2002.

En definitiva, la idea es que siga rigiendo un sistema de destino pero con cobro en el país de origen para reducir la evasión.

## **ii. La Armonización De Los Impuestos Especiales**

De acuerdo a lo previsto en el artículo 99 del Tratado de la CEE, los impuestos sobre consumos específicos constituyen también objeto principal de la armonización comunitaria en la medida en que dichos gravámenes ocasionen distorsiones en las operaciones comerciales del mercado comunitario. El problema principal que según el Informe Neumark planteaba la armonización de estos impuestos, derivaba del hecho de tratarse de impuestos bifrontes, es decir no solo gravan el consumo sino que también pueden ser considerados como impuestos de fabricación al recaer sobre bienes utilizados en el proceso productivo industrial (especialmente sucede en la tributación del petróleo y del alcohol). El Informe del año 1962 indicaba que no era necesario armonizar los

impuestos sobre consumos específicos si se mantuvieran como impuestos que gravan únicamente el consumo, salvo que se suprimieran las fronteras fiscales y se adoptara el principio de gravámen en el país de origen, en cuyo caso se consideraba imprescindible proceder a su armonización.

Es necesario marcar la diferencia con la situación que ocurría en el caso del IVA: los impuestos sobre consumos específicos sí gozaban de una cierta tradición en los Estados miembros, tradición que se veía acompañada de una profunda heterogeneidad en el sistema tributario de aquellos, de forma que en la década de los sesenta no se trataba solo armonizar la imposición sobre los consumos específicos sino que con carácter previo había que precisar qué tributos debían subsistir, puesto que este paso - establecimiento de un mínimo común en los impuestos especiales en todos los países miembros - era previo al de la armonización.

El Informe de Neumark recomendaba la supresión de los impuestos sobre los consumos específicos que no estuvieran implantados en la totalidad de los países miembros, siempre y cuando esa supresión no tuviese consecuencias recaudatorias negativas en el plano presupuestario; frente a este primer grupo de tributos (en principio suprimibles) existirían dos subclases de impuestos especiales: aquellos para los cuales se sugería ser subsumidos por el IVA ( y la paralela desaparición del sistema tributario de los Estados miembros) y aquellos otros que se perciben en todos los Estados miembros sin que sea posible su integración en el IVA, ni su supresión.

Únicamente respecto de éstos últimos es posible hablar de armonización comunitaria lo que lleva a una simplificación del problema. Para De la Hucha Celador [1994, p. 24], dentro de los impuestos especiales susceptibles de ser armonizados, se puede establecer una subdivisión entre impuestos sobre el consumo en sentido propio e impuestos sobre productos que pueden servir como bienes de consumo y como medios de producción; en relación con los primeros no es necesario en forma inmediata el inicio de un proceso de

armonización, mientras que los segundos deben constituir el objeto primario de los trabajos comunitarios, puesto que provocan distorsiones susceptibles de poner en peligro los objetivos del Tratado de la CEE. Las soluciones que el Informe Neumark propugnaba para éstos difería de las posteriormente adoptadas por la Comisión y por el Consejo. Puesto que aquel se destacaban por la siguiente alternativa: fusión de estos impuestos con el IVA o en caso de mantener su existencia concesión a los sujetos pasivos de la facultad de deducirlos del IVA; cualquiera de estas propuestas se debía adoptar simultáneamente al establecimiento del IVA.

El impacto en la recaudación de los Estados miembros de cualquiera de las medidas propugnadas, la inercia de la Comisión y los retrasos en la implantación del IVA determinaron una separación entre las propuestas de 1962 y el proceso armonizador de los impuestos especiales. Asimismo, el impulso armonizador en el IVA - dado especialmente por la Directiva de 1970 en cuanto a recursos propios de la CEE - centró todos los esfuerzos armonizadores en ese tributo, lo que influyó indirectamente al retraso en la armonización de los impuestos sobre los consumos específicos. En la teoría ese proceso armonizador debió comenzar con la determinación de los impuestos de aplicación común en los Estados miembros y la simultánea desaparición del resto de los impuestos especiales en los sistemas tributarios de aquellos. Sin embargo los trabajos armonizadores iniciados con la aprobación de seis proposiciones Directivas en 1972 por parte de la Comisión no tuvieron éxito alguno por cuanto la propuesta de Directiva que sentaba la determinación de los impuestos que debían ser mantenidos y/o establecidos en el sistema tributario de aquellos Estados que no los tuvieran regulados (estuvo paralizada por mucho tiempo los referentes al vino, a los hidrocarburos, a la cerveza y al alcohol) a excepción del impuesto sobre las labores del tabaco. Se produce así una situación contradictoria ya que se comienza la armonización en un tributo si haber definido previamente los impuestos sobre

los consumos específicos de establecimiento obligatorio en todos los países miembros. En cuanto al impuesto sobre las labores del tabaco no se cuestionó en cuanto se trataba de un tributo con amplio potencial recaudatorio, no susceptible de gravar bienes utilizados en los procesos de producción y establecido en todos los Estados miembros.

La situación se complicó en 1973 por la entrada del Reino Unido a la CEE siendo productor de petróleo con intereses parcialmente contrapuestos a los restantes Estados miembros (solo consumidores de productos petrolíferos) lo que originó posiciones encontradas respecto de la armonización del impuesto sobre los hidrocarburos. Unido a ello, la Directiva - marco de 1972 indicaba los problemas por el establecimiento y ulterior armonización de los impuestos sobre el alcohol, la cerveza y el vino, problemas que eran predecibles por la lógica división de intereses entre los Estados miembros: Francia e Italia por un lado y Alemania por el otro, dada la diferente tradición en el consumo de los productos). De allí también surge que la única coincidencia haya sido respecto al impuesto sobre el tabaco, único tributo según lo mencionado previamente que existía en todos los países miembros y que no ofrecía dificultades sin solución en ninguno de ellos.

La armonización del impuesto sobre las labores del tabaco se inició con la Directiva del 19 de diciembre de 1972, la cual sin embargo no sigue el plan teóricamente previsto para la armonización de los impuestos sobre los consumos específicos, puesto que sin contemplar la armonización de los aspectos estructurales del tributo (hecho imponible, devengamiento, sujetos pasivos, exenciones) se concentra en las clasificaciones y definiciones de los tabacos manufacturados y se ciñe a la estructura de los tipos del gravámen de los cigarrillos. La Primera Directiva de 1972 fija las bases para la armonización del impuesto en varias etapas, determinan el ámbito objetivo de aplicación del tributo así como la no discriminación entre los tabacos nacionales e importados y establecer la gravabilidad exclusiva del consumo del cigarrillo al IVA y al

respectivo impuesto especial. También determina la estructura de la cuota tributaria mediante la combinación entre un tipo específico y un tipo proporcional, así como la relación existente entre ambos.

La paralización de la armonización en el resto de los impuestos especiales determinó que el impuesto sobre el tabaco constituyera el único logro en tal sentido en las décadas de los setenta y de los ochenta. Las tareas comunitarias quedaron reforzadas con la Segunda Directiva de 18 de diciembre de 1978 enmarcada en las pautas contenidas en la Directiva de 1972 que delimita en forma definitiva del ámbito objetivo de aplicación del impuesto, ampliándolo a las distintas labores del tabaco sometidas al impuesto especial (la Primera Directiva se circunscribía a la armonización parcial de los cigarrillos).

Esta es la situación de España al momento de su incorporación a la CEE, lo que implicó que la Ley 45 del 23 de diciembre de 1985 de Impuestos Especiales no contemplase el establecimiento de todos los tributos propuestos en la Directiva - marco de 1972 y que la recepción del ordenamiento comunitario solo se reflejase en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, único tributo en el que proceso armonizador que poseía Directivas vinculantes para los Estados miembros.

Posteriormente al período de parálisis del proceso armonizador que ocurrió entre 1972 y 1986, se sucedieron épocas de grandes avances que incluso llegan al presente. Entre los primeros pasos dados hacia la armonización se puede mencionar al Libro Blanco de 1985 en el cual se proponía la elaboración de Directivas atinentes a los tipos de gravámenes que teóricamente afectarían en forma conjunta al IVA y a los impuestos sobre los consumos específicos. También se trata de reactualizar la Directiva de 1972 que sufrió leves modificaciones en cuanto al conjunto de gravámenes exigibles para todos los Estados miembros y la prohibición de establecer impuestos especiales no susceptibles de armonización de los Estados comunitarios (en 1985 solo

existía la uniformidad en los sistemas tributarios de los Estados miembros en el caso de los impuestos sobre las labores del tabaco, bebidas alcohólicas - con excepción del vino - e hidrocarburos aunque había serias diferencias respecto de las exenciones).

La armonización de los impuestos especiales cobra un impulso decisivo con la aprobación del Acta Unica Europea y especialmente con la creación del mercado interior y la supresión de las fronteras fiscales intracomunitarias. El año 1992 es de gran importancia en el proceso armonizador ya que se aprueban las Directivas básicas que afectan a los impuestos sobre consumos específicos no armonizados, al tiempo que se completa la armonización del impuesto sobre las labores del tabaco iniciada en 1972 y continuada en 1979.

La imposición sobre el alcohol y bebidas derivadas es objeto de armonización a través de las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE ambas del 19 de octubre, referidas a la armonización de la estructura y a la aproximación de los tipos del gravámen respectivamente. Las Directivas comentadas obligaron a España a establecer a través de la Ley 38/1992 dos nuevos tributos: el impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y el impuesto sobre Productos Intermedios. En el primero de ellos se trataba de tipos ceros de gravámen de forma que la introducción del gravámen en el sistema era exclusivamente instrumental ya que su único fin era posibilitar la utilización por parte de los productores del vino y bebidas fermentadas del sistema intracomunitario de circulación a la cual se refiere la Directiva 92/12/CEE del 25 de febrero.

En lo referente al impuesto sobre Productos Intermedios no significó una gran modificación de la legislación interna vigente sino una especificación en la gravabilidad de determinados alcoholes según la Ley de 1985: estas bebidas tributaban en función del encabezamiento del alcohol (alcohol añadido). Tras la armonización impuesta por la CEE, se tributa por el volúmen del producto sin tener en cuenta el contenido alcohólico ni si el alcohol es obtenido por destilación o por fermentación.

En el área de la imposición de los hidrocarburos, los avances armonizadores se tradujeron en las Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE ambas del 19 de octubre concernientes a la armonización de las estructuras y a la aproximación de los tipos de gravámenes respectivamente. En este tributo la armonización es más formal que real ya que la solución adoptada por el Consejo no resuelve sino elípticamente los conflictos de intereses originados entre los Estados miembros ya existentes en 1973 y en ascenso con la incorporación de Gran Bretaña en ese mismo año ya que se trata del gravámen que posee la mayor incidencia en la recaudación de los impuestos especiales. El hecho de la no incorporación de Noruega a la CEE logró a que la situación no se agravara puesto que se trata de un Estado productor de petróleo.

En el caso particular de España, la legislación impositiva de 1992 amplía el número de productos petrolíferos sujetos a gravámen pero sin introducir grandes cambios a la normativa vigente en 1985 ya que se amplía la gama de regímenes de devolución y de exenciones, dando un resultado neutro en términos de presión fiscal y de recaudación.

El impuesto sobre las Labores del Tabaco, las modificaciones introducidas por ley en 1992 son limitadas ya que las principales adecuaciones a la integración fueron realizadas en 1985. Cabe destacar que por las disposiciones contenidas en el Tratado de Adhesión, España gozaba de un período de transición para la adaptación de sus tipos de gravámenes a los porcentajes mínimos establecidos a nivel comunitario concluyendo ese lapso el 1 de enero de 1995 tras la modificación introducida por el artículo 83 de la Ley 41/1994 del 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

#### **IV. ANTECEDENTES DE INTEGRACION ECONOMICA Y ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LATINOAMERICA**

La experiencia de armonización tributaria en los grupos de integración de Latinoamérica como se analizará a continuación, ha sido muy reducida puesto que solo llegaron a aplicarse algunas medidas comunitarias de armonización en el plano de los incentivos fiscales y algunas soluciones referidas a la doble tributación.

En la mayoría de los casos existió demoras en la implementación de los cronogramas fijados para la formación de mercados únicos llegando incluso en algunos casos a su abandono total o retrasos en la aplicación de los aranceles externos comunes. Todos estos problemas llevaron a la ausencia del dictado de normas específicas de armonización tributaria, principalmente en cuanto a los impuestos sobre los consumos que constituyen el primer eslabón del mencionado proceso.

No obstante, en este último tiempo resurgieron las tratativas de armonización regional (ALADI, Pacto Andino y MERCOSUR) y cuyas principales herramientas son la adopción de aranceles externos comunes de niveles inferiores a los estipulados en décadas pasadas como así también el uso generalizado del IVA en los países miembros con aplicación del principio de destino.

##### **i Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)**

El tratado aprobado en 1980 por parte de la Asociación Latinoamericana de Integración (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela) se refiere a un esquema de integración mucho menos ambicioso y más flexible que el anterior puesto que permite la existencia de acuerdos parciales no sujetos a cláusula de nación más

favorecida que extienda las concesiones a los demás estados miembros. Además no se fijan fechas límites para llegar a un mercado común tal como lo establecía el Tratado de Montevideo.

En el nuevo convenio de ALADI no hay disposiciones referentes al uso de mecanismos de armonización tributaria interna puesto que los acuerdos de alcance regional y/o parcial se instrumentan esencialmente mediante reducciones arancelarias con objetivos comerciales, sin adoptar medidas más profundas que requieran coordinación de políticas fiscales. No obstante, se mantiene la cláusula no discriminatoria en materia de impuestos internos sobre bienes y servicios con el fin de otorgar el mismo tratamiento a bienes nacionales e importados.

En cuanto a los impuestos que afectan a la competencia comercial, es decir los generales y selectivos al consumo, en la mayoría de los países integrantes rigen impuestos generales tipo IVA con aplicación de imposición exclusiva en el país de destino gravándose por lo tanto las importaciones y eximiendo a las exportaciones logrando evitar distorsiones en numerosos casos. El único país que escapa a este panorama es Brasil con un sistema tributario integrado por un impuesto general al consumo a nivel estadual tipo IVA, el ICMS que posee efectos de acumulación que se estudiarán con mayor detalle más adelante cuando se trate los impuestos al consumo en el Mercosur. Sin embargo, con la reforma tributaria mediante la Ley Complementaria nº 87/96 se trata de corregir determinadas distorsiones a través de eximir a las exportaciones y permitir la deducción de créditos fiscales por bienes del activo fijo.

En cuanto a los servicios, subsisten los problemas ya que en varios casos se gravan las exportaciones y no se desgravan las importaciones a excepción de Chile y México en el IVA de servicios se aplica el principio de destino, igual que con los bienes.

Por el lado de los impuestos selectivos al consumo, en la mayoría de los países es de tipo monofásico a nivel productor e importador rigiendo también el

principio de destino pero surgen inconvenientes por la inexistencia de mecanismos de devolución para exportadores que no sean fabricantes.

Durante la década del setenta se realizaron distintos estudios técnicos por medio del ALALC sobre armonización tributaria pero que quedaron en suspenso al aprobarse el nuevo tratado del ALADI que no necesita medidas de armonización. No obstante, recientemente se reflataron las posibilidades de un reinicio de los estudios con vista a los convenios para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta.

En opinión de Gonzalez Cano [1996a, p. 200- 201] la flexibilidad adoptada en el nuevo tratado de ALADI de 1980 no es una limitación para la recepción por parte de ese organismo de los modelos de integración que aparecen. Sin embargo existe una corriente de opinión que considera que sería necesario actualizar el tratado de Montevideo con el fin de acompañar y no obstaculizar los movimientos de integración en la región.

## **ii Pacto Andino**

El proceso de integración andino se desarrolló rápidamente en los años setenta a través de los programas de liberación económica y de acuerdos de producción sectorial. Aparecen en esta época dos normas que regulan la armonización fiscal como son la Decisión 24 sobre Inversión Extranjera y la Decisión 40 sobre Doble Tributación. Durante la década del 80 a través de la tarea encomendada al CIET/OEA se efectuaron distintos estudios sobre las orientaciones para la armonización de impuestos internos sobre bienes y servicios, orientaciones para la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones, etc. pero que no llegaron a convertirse en Decisiones.

Sin embargo la crisis que afecta en la primera mitad de la década del ochenta al sector externo de los países miembros, provoca el olvido de las pautas integradoras delineadas hasta el punto de hacer peligrar la vigencia del

Acuerdo de Cartagena. Tal situación comienza a mejorar con la firma del Protocolo de Quito en 1987 que adaptó el acuerdo original a las nuevas circunstancias. A partir de 1989 en varias reuniones a nivel presidencial, se toman decisiones tendientes a perfeccionar por etapas la zona de libre comercio andina en 1995, adoptar un arancel externo común que entra en vigencia entre 1993 y 1994 y medidas para armonizar las políticas económicas directamente vinculadas con el funcionamiento del mercado ampliado.

En cuanto al grado de cumplimiento logrado, se avanzó sobre el perfeccionamiento de la zona de libre comercio y aplicación de un arancel externo común aunque la crisis política del Perú en 1992 produjo una interrupción al proceso de integración que se resolvió con distintos acuerdos bilaterales de ese país con los restantes países del Grupo Andino. Actualmente el arancel externo común entró en vigencia a partir del 01/01/95 excepto respecto de Perú, temporalmente apartado del Pacto.

En relación con aspectos macroeconómicos, recién se han fijado algunos lineamientos para ser completados en el futuro.

Con relación al campo de las armonizaciones de políticas, se acordó que en sus inicios no sea integral, ni rígida ya que se adaptará a las estructuras económicas de los países, consolidándose a medida que avance el proceso de integración. Así los objetivos más cercanos de armonización además de la estabilidad, deberán establecerse en función a los requerimientos de transparencia para el Mercado Ampliado y la consolidación de la Unión Aduanera.

Gonzalez Cano [1996a, p.203] indica que las decisiones más importantes que se adoptaron fueron el establecimiento de un régimen de incentivo tributario a las exportaciones y un tratamiento más favorable a la inversión extranjera y determinados casos a la nacional. En cambio no se incursionó en la armonización de los impuestos internos: cuatro de los cinco países miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) tienen un impuesto general al consumo

tipo IVA con aplicación del principio de destino. En 1992 en Venezuela empezó a regir el IVA pero siendo limitado solo a la etapa industrial y mayorista, aunque luego se extiende gradualmente al sector minorista.

También se fijaron lineamientos para la creación de tribunales supranacionales para dirimir controversias y que se encuentran funcionando en la actualidad.

### **iii. Integración Económica Centroamericana (SIECA)**

El Tratado General de Integración Económica de Centroamérica fue firmado en 1960 a fin de formar una unión aduanera mediante dos instrumentos principalmente: la zona de libre comercio y el arancel externo común (AEC). En 1962 se firmó el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial para uniformar los incentivos tributarios para evitar disparidades en la oferta de productos manufacturados y evitar interferencias en la localización de las inversiones.

A pesar de los compromisos asumidos por los países de Costa Rica, Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua, se otorgaron numerosos incentivos fiscales en sus leyes internas originando verdaderas disputas para atraer la mayor cantidad posible de inversiones extranjeras. Asimismo a partir de 1978 las constantes turbulencias político - militares y crisis económicas paralizaron al proceso de integración.

El mismo se restableció en diciembre de 1991 con la firma del Protocolo de Tegucigalpa para lograr en forma paulatina una unión económica mediante el establecimiento de un arancel externo común y un régimen aduanero común para la valoración y procedimientos. Asimismo, se están efectuando estudios de comparación de los sistemas tributarios con miras a su futura armonización comenzando por los impuestos al consumo.

### **iii. La Comunidad Del Caribe (CARICOM)**

El tratado de la Comunidad del Caribe (CARICOM) fue firmado en Chaguaramas en julio de 1973 originariamente por Barbados, Guyana, Jamaica, Trinidad y Tobago que representan a los países de mayor desarrollo del Grupo. Lo integran además Antigua, Belice, Dominica, Grenada, Montserrat, St. Kitts Nevis, Saint Lucia y St. Vicent. La finalidad del grupo fue establecer en forma paulatina un mercado común a través de la liberación comercial, establecimiento de un arancel externo común (AEC), la armonización de políticas por etapas y de incentivos fiscales a la industria. A los países de menor desarrollo se les otorga un plazo más extenso para cumplir con los objetivos. También existen normas respecto de los acuerdos de doble tributación en cuanto a que los que se celebren con terceros países deberán realizarse en base a los criterios comunitarios a igual que las disposiciones que favorezcan a los movimientos de capital dentro del Grupo destinados con preferencia a los países miembros menos desarrollados.

En forma similar a lo ocurrido con los demás países de la región, el proceso de integración sufrió numerosas postergaciones debido a la crisis del sector externo en los años ochenta hizo que se produjeran numerosos incumplimientos del Tratado y que se aplazara indefinidamente la adopción del AEC, aprobándose recién en 1993 con un nivel máximo del 40%.

Asimismo, el art. 17 del Tratado del CARICOM establece el principio de no discriminación en la aplicación de impuestos internos aplicados sobre productos importados en relación a los productos nacionales. Posteriormente, se inició el estudio de un Convenio Multilateral para evitar la doble tributación del Impuesto a la Renta.

Si bien la formación de un mercado común ha sufrido demoras al no tomarse medidas de armonización tributaria, si lo han hecho con respeto a los incentivos fiscales con un alto grado de acatamiento por sus miembros.

#### **iiii. MERCOSUR**

El Tratado de Asunción firmado el 26 de marzo de 1991 se propuso constituir un mercado común integrado por Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay a partir del 1º de enero de 1995, aprovechando los basamentos establecidos en el Acuerdo Argentina - Brasil.

En 24 artículos y 5 anexos se estableció un acuerdo entre los países miembros y se adoptaron como principios jurídicos de la integración, el gradualismo, la flexibilidad, el equilibrio y reciprocidad de las medidas a tomar y la coordinación de políticas. No se estipularon reglas fijas sino que el compromiso es siempre resultado de la negociación entre ellos. Una muestra de ello es el Protocolo de Brasilia firmado el 17 de diciembre de 1991 en el cual se dispone un sistema permanente para la solución de controversias de negociación directa de carácter abierto ya que incluso los particulares pueden acceder a él. Sin embargo, hasta ahora ha sido poco aplicado.

El Mercosur al ser definido como mercado común, no solo tiene por objeto la coordinación la política comercial intrasubregional y con terceros países sino también otras políticas económicas como tributarias.

Para lograr sus fines el Tratado establece en su artículo 1º:

- libre circulación de bienes, servicios, y factores productivos entre los países a través de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otro medio equivalente;
- fijación de un arancel externo común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados;
- coordinación de políticas fiscales macroeconómicas y sectoriales: aduanera, agrícola, industrial y otras;

- compromiso de los Estados miembros para armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes para lograr el proceso de integración, en particular la política fiscal.

Asimismo, en el artículo 7º del Tratado se enuncia tratamiento igualitario en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos de los productos originarios del territorio de un Estado Parte respecto de los de otros Estados Parte.

Es decir y de acuerdo con Reig [1995, p. 171] en lo que se refiere al aspecto fiscal, tanto el Tratado de Roma - que dió origen a la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea - como el Tratado de Asunción hicieron hincapié a las formas de tributación que tienen una primera y directa incidencia en la creación de inconvenientes entre los países miembros como lo son los impuestos aduaneros y los impuestos generales al consumo. Es así que el Tratado de Roma, en su parte tercera referente a la Política de la comunidad, Título I , Reglas Comunes, capítulo segundo, Normas Fiscales establece la igualdad de tratamiento de los productos provenientes de otros Estados Partes respecto de similares productos domésticos en relación a los impuestos a las ventas acumulativos (turnover taxes), los impuestos específicos sobre consumo (excise duties) y otras formas de imposición indirecta pero sin hacer mención a los gravámenes que conforman el sistema tributario directo como lo son que alcanzan a la renta y al patrimonio.

A fines de 1994 mediante los acuerdos de "Ouro Preto" se implementó en el MERCOSUR una unión aduanera imperfecta. Estos acuerdos tratan temas principalmente arancelarios, parancelarios, aduaneros y regulaciones sobre el intercambio comercial entre los países miembros como en relación a terceros países. Así se estableció entre otras disposiciones, la perfección de la zona de libre comercio (cero de arancel a partir del 01/01/95 para el comercio entre los países del mercado común, se fijó un arancel externo común (AEC) para el 85% del universo arancelario pero luego se extendió el plazo de aplicación del

AEC para la producción de bienes de capital, informática y telecomunicaciones, dando origen a una unión aduanera imperfecta. El AEC fluctúa entre un 0% a 20% a excepción de los tres sectores mencionados, lista de excepciones y de productos que fueron objeto de beneficios en la etapa de transición (1991-1994) y para los cuales se prevee un plazo final de desgravación arancelaria de 4 años a partir del 01/01/95.

Es decir, en los acuerdos de Ouro Preto no se hace mención a otras normas relacionadas con la tributación interna y que es coincidente con la etapa inicial del Mercosur puesto que recién se está analizando la armonización de los impuestos a los consumos ya sea impuestos generales (IVA) o los selectivos (internos, específicos, etc.) que son los que poseen mayor incidencia en los costos de los productos y por ende en la competencia de mercado. También tienen gravitación los incentivos a las exportaciones los cuales si se encuentran armonizados a través de la Decisión 10/94 en función a las normas del GATT de agosto de 1994. Tal como se mencionó en párrafos anteriores se sigue los lineamientos de integración ya recorridos en su oportunidad por la Unión Europea.

#### **iiii 1. Acuerdo de Complementación Económica Chile - Mercosur**

El 25 de junio de 1996 en una reunión desarrollada en las cercanías de la ciudad de San Luis, Chile firmó un **Tratado de Libre Comercio** con el MERCOSUR que comenzó a regir a partir del 1º de octubre de ese año.

Chile que posee la economía más abierta de América del Sur, a los comienzos se mantuvo alejada de sus vecinos proteccionistas y firmó acuerdos bilaterales con Méjico, Colombia y Venezuela con el fin de eliminar los derechos de aduana en el transcurso de 10 años. Asimismo, Chile esperaba sumarse al NAFTA , el Tratado de Libre Comercio que une a los Estados Unidos con Canadá y Méjico. Pero a raíz del colapso monetario mejicano que ocasionó

que el déficit comercial con los Estados Unidos se transformara en superávit, la idea de expandir el NAFTA hacia el sur se enfrió.

Según Haddad de Morbelli [1997, p.1161] , El Tratado de Libre Comercio entre Chile y MERCOSUR significa un mercado de 220 millones de personas con un producto bruto combinado equivalente a un billón de dólares y un comercio total de 175 mil millones lo que lo hace particularmente interesante para negociar con el NAFTA. Esto es una señal importante para el proyecto de formar un área de libre comercio que una a las Américas en un todo que los líderes del continente esperaban para el 2005 y que en realidad está bastante lejano en el horizonte.

Si bien la intención inicial de los países del MERCOSUR era que Chile se incorporara plenamente al proyecta mercado común - hoy en etapa de unión tarifaria imperfecta - esto quedó bastante descartado tanto por los obstáculos técnicos como políticos. En el primer caso, se trata de la diferente estructura arancelaria externa que ambas partes poseen: el Mercosur tiene un arancel externo común - con excepciones - conformado por una escala que va del 0 al 20% de acuerdo el producto, mientras que en Chile existe un único arancel del 11%. De todas maneras, el Mercosur tiene un arancel promedio de similar envergadura, por lo que no se descarta un nuevo intento de integración de Chile a la Unión Aduanera en el largo plazo. En opinión de Hekiman [1996, p.84] políticamente, la resistencia interna chilena ostensible en el Acuerdo que se ha firmado, habría sido aún mayor si se hubiera intentado un proceso de integración más profundo.

La principal meta acordada es la de formar una zona de libre comercio entre los cinco países que alcanzará a todo el universo de productos en un plazo de 18 años. Esto significa la libre circulación de mercancías entre los países miembros, pero manteniendo ambas partes sus propios aranceles externos. No se prevee por ahora, la libre movilidad de trabajo ni de capital entre Chile y los

países del Mercosur. En cuanto al comercio de servicios, las partes promoverán la progresiva liberación del mismo.

De acuerdo al nuevo Tratado, Chile bajó sus aranceles aduaneros con los países del Mercosur inicialmente en un 40% a partir del 1° de octubre de 1996 para el 85 % de los productos que componen el intercambio comercial entre ambas partes y posteriormente seguirá bajando en forma paulatina en 8 años - el 1° de enero de 2004. Para el 15% restante, conformado principalmente por productos agropecuarios y manufacturas derivadas cuyos plazos de desgravación están contemplados en cuatro categorías. La Desgravación General o Patrimonio Histórico (productos que gozaban de cierta preferencia arancelaria en el marco del ALADI) comienza con un 40% de preferencia llegando al 100% en 8 años, el de Productos Sensibles arranca con un 30% de desgravación y dentro de cuatro años se inicia una quita de gravámenes lineal y automática que se completa en diez años. Finalmente se ubican los Sensibles Especiales (industria textil y del calzado) con el comienzo de recortes en los derechos aduaneros dentro de cuatro años llegando al 100 % en una década y los exceptuados que inician la desgravación dentro de diez años, completando el proceso a los quince, excepto para el trigo y sus derivados y para el azúcar que completarán en 18 y 15 años respectivamente.

Asimismo, la Argentina no aplicará a los productos chilenos la "tasa estadística" del 3% que le obra a las importaciones extra - MERCOSUR.

También se le permite a Chile negociar con terceros, siempre que no perjudique el acceso preferencial que los productos de los países del MERCOSUR tendrán en el mercado chileno. Las partes se comprometen a no aplicar nuevos derechos aduaneros específicos ni agregar barreras para - arancelarias.

En materia de impuestos, tasas u otros tributos internos, las partes se remiten a lo dispuesto en el artículo III del GATT/OMC es decir que no se puede utilizar el sistema de impuestos internos para proteger la industria nacional.

Asimismo, con el propósito de estimular las inversiones recíprocas, los estados signatarios procurarán celebrar acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación sin por eso interferir en los ya vigentes en la actualidad o que se firmen en el futuro.

Al no formar parte integrante del Mercado Común, Chile no adquirió compromisos con el proceso de integración económica y requiere un grado menor de armonización tributaria que no interfiera en el intercambio de bienes y servicios. En consecuencia, la multiplicidad de criterios y niveles de tributación afectarán las condiciones entre productores de la región como la rentabilidad de los inversores externos al grupo y las condiciones impositivas más óptimas.

#### **iiii 2. Acuerdo de Complementación Económica Bolivia - Mercosur**

Este acuerdo tiene el mismo origen que el firmado con Chile pero entró en vigencia con posterioridad es decir recién el 28 de febrero de 1997, posiblemente por no presentar tanta importancia económica como el otro país andino . En la X Reunión del Consejo del Mercado Común cuyas deliberaciones culminaron el 25 de junio de 1996 en la provincia de San Luis , Argentina con la presencia de los presidentes de los países miembros del MERCOSUR, además de los presidentes de Bolivia y Chile, se analizaron pautas para el Programa de Liberación Comercial en sus aspectos específicos como así también el Régimen de Origen aplicable entre el MERCOSUR y Bolivia.

Tal como se indicó, el presente acuerdo guarda numerosas similitudes con el firmado con Chile, entre ellas el objetivo es decir la formación de un área de libre comercio entre las partes contratantes en un plazo máximo de diez años mediante la expansión y la diversificación del intercambio comercial y la

eliminación de las restricciones arancelarias y no arancelarias que inciden en el comercio recíproco.

En la denominada Zona de Libre Comercio se aplicará un Programa de Liberación Comercial de una duración también de diez años para los productos originarios y procedentes de los territorios de las partes contratantes. Dicho programa consiste en desgravaciones progresivas y automáticas aplicables sobre los gravámenes vigentes para terceros países en el momento de despacho a plaza de las mercaderías.

En cuanto al tratamiento en materia de tributos internos, los productos originarios del territorio de una parte gozará en el territorio de la otra parte de un tratamiento no menos favorable que el aplicable a productos nacionales en circunstancias similares, respetando las disposiciones del GATT al respecto.

Asimismo, las partes signatarias examinarán la posibilidad de suscribir acuerdos a fin de evitar la doble tributación. Los acuerdos suscriptos hasta el presente mantendrán su plena vigencia.

## **V. PRINCIPIOS RECTORES DE LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS INTERNOS AL CONSUMO**

### **i necesidad de armonizar los impuestos generales al consumo en los procesos de integración económica**

La necesidad de eliminar distorsiones en la competencia y de asegurar el perfeccionamiento de la integración económica entre los mismos miembros hace que la armonización de la imposición al consumo de bienes y servicios sea necesaria, especialmente cuando se perfeccione el mercado.

## **ii principios de imposición**

En los procesos de integración económica, existen dos criterios básicos para la atribución de la potestad tributaria de los países partícipes en materia de gravámenes indirectos al consumo: “principio país de origen” y “principio país de destino”.

### **ii 1. principio de imposición exclusiva en el país de origen**

El principio de país de origen implica que los países exportadores preservan sus facultades tributarias y que el país importador no somete a imposición las importaciones interzonales. El mismo fue analizado en profundidad por la Comisión Neumark y su adopción por la Unión Europea prevista para el año 1997 se encuentra demorada ya que para evitar distorsiones requiere la igualdad de todo el IVA y particularmente de las alícuotas.

Este criterio también implica la necesidad de conocer con exactitud la carga tributaria del país exportador que incide en el precio productor salido de fronteras, dado que el país importador se ve obligado a efectos de preservar las condiciones competitivas, a reconocer un crédito de impuesto por el concepto indicado. En consecuencia, dada la igualdad de alícuotas, cada país recauda el tributo en función del valor que agrega al bien o servicio dentro de sus fronteras.

Señala Vicchi [ 1995, p. 482] que por la característica apuntada en el párrafo anterior se lo ha tildado como una imposición a la producción en vez a los consumos. Tal afirmación carece de validez, ya que la incidencia impositiva a través del proceso de traslación no se produce en el productor sino en el consumidor final. Simplemente la carga tributaria se reparte entre los países productores de los bienes y servicios consumidos, en función del parámetro económico constituido por el valor agregado en cada uno de ellos.

El atractivo de este principio reside en la posibilidad de levantar las fronteras fiscales entre los países integrantes de la zona, eliminando así los ajustes de frontera y los controles aduaneros.

Este principio presenta dos aspectos destacables: el primero de ellos es que su utilización es posible en integraciones económicas con un desarrollo económico similar y un grado importante de complementación económica. El otro aspecto remarcable se da con las exportaciones a terceros países fuera del mercado común. De tal manera, un producto importado del país A por el país B, ambos miembros de una integración económica y exportado a un país C fuera de la misma, obliga a B a reintegrar impuestos en frontera a efectos de preservar la competitividad. Así, la administración fiscal de B debería estar en condiciones de solicitar el correspondiente reintegro a la administración tributaria de A.

En consecuencia, el criterio de origen exige para su plena aplicación, madurez en la evolución del proceso de integración, tanto por sus implicancias técnicas como por la necesidad de atender un desarrollo armonioso de la región, además de la uniformidad o igualdad en todos los países de los criterios y niveles de imposición de los impuestos internos sobre bienes y servicios a fin de evitar distorsiones en el tratamiento de la producción local respecto de la extranjera. También requiere administraciones tributarias muy eficientes ya que sobre ellas descansa toda la fiscalización de los impuestos al consumo al suprimirse los controles aduaneros fronterizos.

Como consecuencia de estos requerimientos, se lo aconseja para etapas muy avanzadas de integración.

## **ii 2. principio de imposición exclusiva en el país de destino**

### **ii 2. 1. aspectos generales**

Mediante este principio, las facultades de imposición en las operaciones comerciales internacionales recaen sobre el país importador de bienes y servicios, el cual les debe otorgar igual tratamiento fiscal que el que corresponde a la producción local.

La aplicación de este criterio crea la necesidad de mantener las fronteras fiscales entre los miembros de la zona de integración con el objeto de preservar las condiciones competitivas, como así también el reintegro por parte de los países exportadores de los impuestos que han incidido en los costos de los bienes y servicios exportados, de tal manera que su sistema tributario no los coloque en posición desventajosa con respecto a los países compradores. No obstante, existe una variante de este principio que consiste en la eliminación de las fronteras fiscales que se analizará más adelante.

Asimismo y a fin de defender el mencionado nivel de competencia, es necesario extremar los recaudos para evitar las distorsiones que ocasionan reintegros excesivos en frontera a la exportación respecto de la real incidencia impositiva contenida en los precios de bienes y servicios exportados. A su vez, un reintegro en defecto afecta la capacidad competitiva de los exportadores.

En cuanto al país importador, este debe aplicar las mismas alícuotas y regímenes exentivos que los utilizados con la producción local, evitando la discriminación tributaria según el origen de los bienes, asegurando así la igualdad competitiva de bienes y servicios, independiente de su origen.

Por otra parte, este criterio permite en principio, a los estados que lo integran, el mantenimiento de sus potestades tributarias en cuanto a la fijación de alícuotas en función a sus necesidades presupuestarias. De tal manera, se otorga flexibilidad a los países para manejar en forma independiente su política

tributaria. Sin embargo, resulta conveniente que la amplitud de dispersión de las alícuotas vigente entre los países miembros de la integración económica sea reducida, a fin de evitar un desplazamiento del comercio a zonas limítrofes con tasa más bajas.

En los países de la CEE el proceso de armonización se inició en base al principio de destino (Sexta Directiva) con la realización de ajustes fronteras pero con el objetivo final de llegar a la aplicación del principio de origen mediante una transición gradual pero la cual se encuentra demorada. Actualmente se encuentra en la etapa de aplicación del principio de destino sin efectuar ajustes de fronteras ni controles aduaneros, mediante el sistema denominado "pago diferido".

## **ii 2. 2. modalidades que adopta el principio de destino en los procesos de integración económica**

Según Gonzalez Cano [1996a, p. 228-229] las variantes que se pueden distinguir son las siguientes:

### **ii 2.2.1. mantenimiento de fronteras fiscales**

La utilización de este principio requiere que los impuestos internos al consumo permitan aplicar los llamados ajustes fiscales en fronteras que consisten en:

#### **a) en el país exportador:**

1. la exención o exoneración de los impuestos a los consumos para las exportaciones;

2. el reintegro de los impuestos abonados por el exportador por sus compras de insumos o bienes gravados;

b) en el país importador:

1. la aplicación de sus impuestos al consumo sobre las mercaderías y servicios importados, de manera que soporten idéntica carga impositiva que los bienes y servicios nacionales similares.

Para una adecuada aplicación de estos ajustes se requiere la identificación clara y precisa de los impuestos a exonerarse y/o devolverse en el país exportador así como los que incidirán en el país importador. Asimismo, es necesario que la estructura técnico formal de los impuestos al consumo permita detectar en forma simple los tributos sujetos a devolución, como así también que las bases imponibles sobre las que se realizan estos cálculos, sean claramente determinables y homogéneas con bienes y servicios de producción doméstica.

## **ii 2.2.2. supresión de fronteras fiscales**

Basándonos en la experiencia de la propia Unión Europea, existen dos métodos de aplicación del principio de destino pero sin realizar los ajustes de fronteras, los cuales se detallan a continuación:

### **ii 2.2.2.1. sistema de compensación del crédito tributario o “clearing”**

Si bien el impuesto se paga por el vendedor en su propio país, posteriormente es transferido el mismo al país comprador, mediante un sistema de compensación o de “clearing” entre todos los países miembros, en el que se compensan los saldos a favor o en contra de cada país y periódicamente se cancelan los saldos. Esta propuesta no se aplicó a nivel de la Unión sino solamente en forma parcial por los países del Benelux (Holanda, Bélgica y Luxemburgo)

#### **ii 2.2.2.2. sistema de pago diferido**

Las ventas a otro país del mercado común no tributan ningún impuesto al salir de su estado de origen sino recién lo hace el comprador en su propio país, es decir el de destino, por lo cual el control se restringe al que pueda efectuar las administraciones tributarias internas.

Este es el sistema que rige en la CEE desde 1993 para el comercio intramercado y hasta que se comience a utilizar el principio de país de origen. El mismo requirió un gran trabajo de intercambio de información entre las 15 administraciones tributarias de los países miembros: el sistema VIES (VAT information exchange system) vigente desde 1993 que demanda un alto grado de intercambio de información "on line" entre todas las administraciones las 24 horas del día durante todo el año. A pesar de tratarse de administraciones fiscales con moderna tecnología, se tuvieron que realizar fuertes inversiones para aplicar el sistema VIES.

#### **VI. LOS IMPUESTOS GENERALES Y SELECTIVOS AL CONSUMO VIGENTES EN LOS PAISES DEL MERCOSUR**

A continuación se analizará la imposición a los consumos, general y específica, de los cuatro países miembros del MERCOSUR es decir Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay como así también de Chile que si bien no es miembro pleno del Mercado Común firmó un Tratado de Libre Comercio con la Región y que por su importancia económica es de gran importancia para el éxito de las disposiciones contenidas en el Tratado de Asunción.

## **CHILE**

Los impuestos objeto de análisis son los siguientes:

- Impuesto General a las ventas (Impuesto a los bienes y servicios, Decreto Ley 825/74, Título II, Impuesto al Valor Agregado)
- Impuesto a los consumos específicos (Impuesto a los bienes y servicios, Decreto Ley 825/74, Título III)
- Ausencia de impuestos específicos a la energía eléctrica y combustibles

El mencionado Decreto Ley 825 del 31 de diciembre de 1974 fue reemplazado por el Decreto Ley 1.606 publicado en el Diario Oficial del 3 de diciembre de 1976 pero conservando su número original unificando el impuesto al valor agregado y el impuesto a los servicios. Mediante la Ley 18.630 del 23 de julio de 1987 se extendió la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a la construcción. Actualmente el texto del Decreto Ley 825/74 está actualizado hasta el 31 de enero de 1994.

### **i IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

El impuesto General a las Ventas está incluido en el Decreto Ley 825/74 del que en su Título II trata sobre el "Impuesto al Valor Agregado".

#### **i 1. características**

Sigue los lineamientos de la experiencia internacional en cuanto a que el impuesto abonado en cada etapa se acredita para la liquidación de la etapa posterior y se paga la diferencia entre el impuesto que las empresas facturan a los clientes y el que les es facturado por los proveedores (art. 14 a 28 Decreto Ley 825/74).

Es decir, se trata de un IVA tipo "sustracción" e "impuesto contra impuesto" que es completamente neutral, incidiendo en la misma proporción en el

consumo final del producto, sin interesar el número de las etapas de producción ni las características técnicas de los procesos.

### **i 1.1. base imponible**

La base imponible es muy amplia ya que abarca tanto bienes como servicios y la construcción en términos generales sin necesidad de estar mencionados expresamente. (decreto ley 825/74 art. 1º y 2º para bienes y servicios y ley 18.630 de 1987 para la construcción).

Las exenciones, aunque numerosas, son en general de menor importancia cuantitativa y restringidas a pocos sujetos pasivos del gravámen.

En consecuencia, conserva en gran medida las virtudes atribuidas a los impuestos generales.

### **i 1.2. alícuota**

Actualmente existen dos tasas: una permanente y otra transitoria. La tasa permanente asciende al 17% de acuerdo al art. 14 del Decreto Ley 825/74 y sus actualizaciones. La transitoria es del 18% y que regía hasta el 31 de diciembre de 1995 según el artículo 4º de la Ley 19.247. Esa misma ley en su artículo 5º facultó al Presidente de la República para que dentro del plazo de un año contado a partir del 1º de enero de 1995 aumente a 18% o rebaje al 16% la tasa del Impuesto al Valor Agregado, existiendo la opción de hacerlo por un año más. En consecuencia, hasta el 31 de diciembre de 1997 la tasa vigente era la del 18%.

Se trata de una tasa sobre la base del procedimiento "por fuera" con lo cual la alícuota expresada no requiere ser transformada como sucede con las alícuotas "por dentro" aunque se calcula también sobre impuestos (la norma no contiene especificación alguna sobre cuales serían pero ha sido interpretado

de que se trata de los llamados impuestos indirectos o específicos y no por ejemplo sobre la renta lo cual sería operativamente imposible). (art. 15º Decreto Ley 825/74)

### **i 1.3. bienes de capital**

Se trata de un impuesto tipo "consumo" : se puede acreditar el impuesto por adquisiciones de bienes de capital no existiendo por lo tanto discriminación contra las inversiones de capital como sucede en otros países que al no permitir el cómputo del gravámen contenido en estos bienes implica que éstos se encuentran gravados dos veces.

### **i 1.4. insumos**

También se puede acreditar el impuesto incluido en otros bienes y servicios utilizados como insumos con la condición que "tengan relación con el giro o actividad del contribuyente" es decir admite la acreditación del impuesto contenido en los bienes que sean insumos en la actividad que se desarrolla aunque no estén físicamente contenidos en el producto final pero no el tributo contenido en los bienes para uso privado. (DL 825/74 art. 23º punto1)

### **i 1.5. pequeños contribuyentes**

Se aplica un régimen especial para pequeños contribuyentes que implica que éstos abonan únicamente una cuota fija periódica contra la cual se puede acreditar el impuesto que les facturan sus proveedores pero están inhibidos de facturar impuesto. (DL 825/74 art. 29º) .

Sin embargo, en los casos que se origine un saldo a favor de los contribuyentes éste no se puede recuperar (Decreto Supremo 55/77 art. 51 °) ya que se trata de un régimen especial que posee una regla tope existente también en otras situaciones.

La definición de los grupos que están incluidos en ésta categoría, la hace en general el Servicio de Impuestos Internos, sobre la base de ciertas pautas, definidas pero genéricas, que establece la ley como así también establece el monto del débito fijo mensual. (DL 825/74 y sus modif. art. 29 y Decreto Supremo 55/77 art. 52).

El régimen de pequeños contribuyentes, que a menudo perjudica la neutralidad del gravamen, al interrumpir la cadena de crédito - débito característica del Impuesto al Valor Agregado. Pero en el caso de Chile tal problema fue solucionado mediante el requisito preestablecido que para pertenecer a dicho grupo es necesario que sean empresas que vendan o presten servicios solo a consumidores, último eslabón de la cadena. (DL 825/74 art. 29 y Decreto Supremo 55/77 art. 49°).

En consecuencia, los pequeños contribuyentes que produzcan bienes y servicios intermedios, no pueden obtener ese tratamiento especial y por consiguiente no interrumpen la cadena de débitos y créditos del IVA, salvo excepciones menores.

#### **i 1.6. limitaciones al cómputo de los saldos a favor de los contribuyentes**

Además de la regla del tope señalada para los pequeños contribuyentes, existe en Chile otra limitación muy importante: "cuando resulte un remanente de crédito en favor del contribuyente, respecto de un período tributario, dicho remanente no utilizado se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período tributario inmediatamente siguiente" criterio que también se aplica a los períodos sucesivos, en forma indefinida, (DL 825/74 y modif. art. 26).

Por lo tanto, el sistema está desneutralizado en éste punto por un hecho meramente circunstancial, como es el de tener o no deuda contra la cual compensar crédito.

En consecuencia, los contribuyentes que por la característica de sus operaciones, tienen operaciones gravadas suficientes para computar el crédito, experimentan un gravamen neutral, mientras los que por cualquier motivo no las tienen, en los hechos deben tributar una suma mayor por esta circunstancia y no determinante desde el punto de vista tributario: si bien es cierto que mantienen el crédito y en algún momento podrán compensarlo, por lo menos experimentan el costo financiero y si la empresa desaparece no podrá compensar nunca.

Esta limitación es habitual en muchas legislaciones, con el objeto de evitar un número de alto de devoluciones pero ello no altera su falta de neutralidad.

No obstante ello, existe la posibilidad de pedir devoluciones de los saldos remanentes aunque ello conlleva doble riesgo: aumento del costo administrativo y un riesgo de corrupción considerable en la práctica.

Este tipo de distorsión se produce en el caso del mercado interno entre otros motivos por la acumulación de existencias de inventarios por alguna razón comercial (p. ejem.: hacer fuertes adquisiciones en un momento determinado o también por que las adquisiciones masivas en fechas específicas inherentes al ramo como sucede en la actividad de la zafra). En estos casos de adquisición de inventarios es posible disminuir en parte la magnitud de la desneutralización en los momentos de la venta de parte de esa existencia.

### **i 1.7. devolución a las inversiones de capital**

Tal situación se da en el caso en que haya habido un fuerte incremento en inversiones de este tipo de bienes no acompañada por un incremento similar en las ventas y lo que dio origen a un tratamiento diferencial: cuando el

remanente es originado por la adquisición de bienes de capital se puede utilizar indexado para pagar otros impuestos o le es devuelto por la Tesorería siempre que el remanente se mantenga por lo menos seis meses (DL 825/74 art. 27 bis).

Sin embargo, la restricción de que solo se puede recuperar el crédito cuando se mantenga por más de seis meses introduce un factor de desneutralizador por el costo financiero que ello implica.

Para lograr la devolución del remanente, el contribuyente no debe adeudar al Fisco suma alguna por concepto de impuesto

#### **i 1.8. principio de destino en bienes**

La imposición al comercio exterior está legislado sobre la base del principio de destino, es decir se grava la importación en Aduana computándose como crédito en las etapas posteriores (DL 829/74 y art. 8 inc. a) y se exime la exportación devolviéndose el impuesto en etapas anteriores (DL 825/74 art. 12 inc d).

Al ser un impuesto tipo sustracción impuesto contra impuesto permite devolver la totalidad del gravámen de etapas anteriores evitando distorsiones fiscales de ese origen.

#### **i 1.9. principio de destino en servicios**

Este principio también se le aplica a los servicios con ciertas restricciones ya que están exentos "los servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile", de acuerdo a la calificación por única vez para cada empresa por el Servicio Nacional de Aduanas en el sentido de que se trata de una exportación.

Esta categoría de servicios sujetos a principio de destino es efectiva ya que la Aduana ha establecido una calificación positiva en numerosos casos, en que la producción de servicios para residentes en el exterior, se consideran como exportación y no solo no pagan el gravámen sino que el crédito correspondiente a la adquisición de bienes y servicios les es devuelto (tasa 0%).

Un caso específico de aplicación del principio de destino a los servicios, menos selectivo porque no se exige la aprobación por la Aduana, sino solo el de registrarse ante el Servicio de Impuestos Internos, son los hoteles cuyos ingresos están exentos si provienen de servicios prestados a personas no residentes en el país y siempre que se hayan abonado en moneda extranjera. También se le aplica el sistema de devolución de saldos a favor del contribuyente cuando no pudieron ser compensados con débitos que provienen de huéspedes nacionales.

#### **i 1.10. materias primas destinadas a la producción de exportaciones**

A fin de disminuir las solicitudes de devolución a exportadores existe además e la exención a "las materias primas nacionales destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación" pero sin contar con el beneficio de la recuperación del crédito fiscal remanente y por consiguiente con la plena vigencia de la regla tope.

Sin embargo, el régimen no es efectivo puesto que debe ser establecido por resolución del Servicio de Impuestos Internos por cada operación lo cual no ha sucedido hasta el momento.

## **i 2. distorsiones en la exportación de los bienes**

La mayoría de los conflictos se conectan con el régimen de devolución de impuesto.

### **i 2.1. la devolución rápida a los exportadores**

La devolución de los saldos a favor de los exportadores por este sistema tarda normalmente 15 días lo cual no permite realizar una acabada verificación de las solicitudes y en consecuencia en los casos dudosos se solicita la presentación de avales en calidad de garantía. De tal manera el costo financiero con respecto a los remanentes de crédito que deben devolverse, es de un mes a partir de la fecha en que - como promedio - le fue facturado el IVA.

### **i 2.2. limitaciones en la devolución**

La limitación que se aplica a los pequeños contribuyentes no es relevante desde este punto de vista, porque solo se trata de minoristas que, por ser el último eslabón de la cadena de producción - distribución, no interrumpen la cadena de créditos - débitos.

En cambio, si es importante la que afecta a los contribuyentes en general: la demora de seis meses impuesta a la devolución de remanentes originados en inversiones de capital, que implica un costo financiero para las empresas que intervienen en el proceso industrial previo de los bienes exportados.

## **i 3. distorsiones en la importación de bienes**

El régimen en Chile es casi totalmente general y mientras no se modifique la legislación no hay posibilidad de distorsiones en la importación.

#### **i 4. distorsiones en los servicios**

Como se analizó en su oportunidad Chile ha establecido el principio de destino también en la exportación de servicios no obstante de requerir un trámite administrativo y una autorización especial para su efectivización. Este mismo principio no es aplicable a las importaciones por motivos de practicidad: no habría inconveniente cuando quien insume es una empresa, debido a que en ese caso queda incluido en su valor agregado siendo muy distinto si se trata de un importador particular al ser imposible gravarlo.

En definitiva y en relación con los países del MERCOSUR, es el que grava más servicios importados.

#### **ii. IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS**

##### **ii 1. características**

Existe un reducido grupo de impuestos específicos a las ventas incluidos parcialmente en el título III del impuesto a los bienes y servicios ya citado aunque el más importante que es el que grava los cigarrillos está legislado por separado.

A continuación se detallan los productos gravados:

##### **ii 1. 1. tabacos**

Cigarrillos y tabaco 52,9% del precio de venta al consumidor incluido impuesto, es decir tasa por dentro que equivale a una tasa por fuera y por consiguiente comparable de 112,3%, los cigarros puros 46% equivalente al 85,2% (DL 828/86 arts. 4 y3,  $52.9 / (100-52.9) = 112.3$  y  $46 / (100-46) = 85.2$ ).

## **ii 1.2. artículos diversos de consumo de alto nivel social**

Artículos de oro, platino y marfil; joyas y piedras preciosas; piles finas; alfombras y tapices finos; yates; casas rodantes; caviar; artículos de pirotecnia; armas de gas o aire comprimido: 50% tasa por fuera.

Esto últimos impuestos se aplican de dos maneras diferentes: con respecto a los artículos de oro, platino y marfil, joyas y piedras preciosas y pieles finas se aplica en todas las etapas de comercialización, adoptando la técnica de débito - crédito del impuesto al agregado (DL 825/74 art. 40) siendo una tasa especial de este gravamen legislada por separado.

El resto de los bienes - alfombras y tapices finos, yates, casa rodantes, caviar, artículos de pirotecnia, armas de gas o aire comprimido - el gravamen se establece solo en etapa industrial - importadora, lo que implica que la incidencia efectiva en el precio final es bastante menor, porque es diluida por los márgenes brutos de las etapas posteriores. (DL 825/74 art. 37 a 39).

## **ii 1.3. bebidas**

Licores y vinos licorosos excluido pisco y whisky: 30%, pisco: 25%, vinos champañas, generosos, chichas, sidras, cerveza y bebidas alcohólicas similares: 15%, bebidas analcohólicas, incluyendo jarabes y aguas minerales o termales o a las que se haya añadido colorante, endulcorante o sabor: 13%, whisky: 70%.

Todos estos gravámenes se aplican sobre la misma base que el IVA, pero excluyendo la etapa minorista, es decir en las etapas industrial - importación y mayorista, con la técnica de débito - crédito del IVA y con tasa por fuera. En consecuencia, hasta la etapa mayorista sus tasas son equivalentes a las diferenciales del IVA pero la incidencia final es menor por excluir la etapa

minorista en la que el margen bruto de esta diluye la incidencia. (DL 825/74 art. 42 y 43).

#### **ii 1.4. vehículos de pasajeros y carga**

Es un impuesto que se abona al momento de la importación mediante un arancel tanto por vehículos terminados, semiterminados o kits para su armado. El valor imponible se fija sobre el que corresponda a los vehículos terminados de más de 1500 cm<sup>3</sup> de cilindrada aún si están incompletos lo que neutraliza el gravámen y no se constituye en una protección especial para las empresas armadoras nacionales. Tampoco significa una protección para las fábricas nacionales de automóviles ya que no existen en el territorio chileno pero puede constituir un incentivo para su instalación.

Algunos vehículos gozan de exención o reducción del gravámen. Existe un límite superior fijo al monto del gravámen por unidad indexable, actualmente en un importe superior a u\$s 7.000 favoreciendo de tal manera a los automóviles pequeños y grandes, cargando el peso sobre los intermedios.

Además existe un impuesto supletorio también en Aduana con las características de un arancel pero con ciertas excepciones y elaborado sobre la base de asignar el mismo valor los vehículos terminados, semiterminados y kits.

La tasa es de un 85% del valor que exceda una suma fija indexable que ronda actualmente los u\$s 9.400. De tal manera también se alcanza los vehículos de mayor valor que no están gravados con el impuesto mencionado en párrafos anteriores.

## **ii 2.1. exención a las exportaciones**

Todos los bienes incorporados a este título están liberados de impuesto cuando son exportados (DL 825/74 art. 50)

## **ii 2.2. devolución de impuestos**

Estos impuestos también poseen un régimen de devolución de impuestos abonados en etapas anteriores lo que permite al exportador recuperar el impuesto que pagó al proveedor (DS 348/75 art. 1)

## **ii 2.3. distorsiones en la exportación de bienes**

Las distorsiones ocasionadas a las exportaciones son mínimas.

### **ii 2.3.1. bienes gravados que forman parte de un bien exportado**

Puede suceder que un bien gravado integre los costos de un producto exportado (gravado o no) en cuyo caso existe una distorsión al no existir el mecanismo débito - crédito característico del IVA en la mayoría de los bienes gravados.

### **ii 2.3.2. devolución de gravámenes**

La devolución de gravámenes a los exportadores está afectado por los mismos problemas menores que el IVA.

### **ii 3. distorsiones en la importación de bienes**

El carácter no general de estos impuestos los somete al riesgo de gravar bienes que no se producen en el país como si fueran aranceles o a gravar en forma diferente bienes que sean sustitutos fuertes de nacionales gravados en menor medida.

En el régimen chileno este riesgo es bastante menor, en parte porque los bienes gravados son pocos y en parte porque las posibilidades de nuevas incorporaciones al grupo de bienes gravados son en los hechos bastante limitadas.

Pero en el caso particular de los vehículos automotores, es dable destacar que aunque se trate de un impuesto interior, actúa como arancel en la Aduana y como tal distorsiona la importación.

A pesar de ello, la neutralidad está bastante preservada al no existir una industria automotriz protegida ni la del armado al pagar los automóviles terminados la misma tasa sobre el mismo valor que los kits para ser armados.

### **ii 4. distorsiones en los servicios**

No existen servicios gravados en los impuestos específicos de Chile.

### **iii AUSENCIA DE IMPOSICIÓN ESPECÍFICA A LA ENERGÍA ELÉCTRICA Y COMBUSTIBLES**

No existen impuestos a la energía eléctrica ni a los combustibles en forma independiente. Tanto la energía eléctrica como los combustibles están gravados por el IVA solamente y por consiguiente entran en el mecanismo de cadena de débito - crédito, característico de este impuesto que permite que el

gravamen sea reembolsado en el ajuste de frontera y que por consiguiente no tenga incidencia en las exportaciones.

## **PARAGUAY**

Los impuestos objeto de análisis son los siguientes:

- Impuesto General a las ventas (Impuesto al valor agregado - Ley 125/91 Libro III Título I)
- Impuesto a los consumos específicos (Impuesto selectivo al Consumo, Ley 125/91, Libro III, Título 2)
- Ausencia de impuestos específicos a la energía eléctrica

### **I IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

El impuesto general a las ventas se denomina específicamente Impuesto al Valor Agregado que se aplica a partir de julio de 1992 y forma parte de la Ley 125/91 de reforma tributaria a todo el sistema tributario paraguayo.

#### **i 1. características**

Para su creación se tuvo en cuenta la experiencia internacional en cuanto a que el impuesto pagado en cada etapa se acredita para la liquidación de la etapa ulterior y se paga la diferencia entre el impuesto que las empresas facturan a los clientes y el que les es facturado por los proveedores. (L 125/91 art. 96)

Por lo tanto es un IVA tipo "sustracción" e "impuesto contra impuesto" que es neutral incidiendo en la misma proporción en el consumo final de cada producto, sin importar el número de las etapas de producción ni las características técnicas de los procesos.

Esta forma de imposición tiene la ventaja de que permite la acumulación de los débitos hasta la etapa final, en que se puede producir el ajuste de frontera, cuando los productos se exportan aunque hay excepciones a esta regla general.

### **i 1.1. base imponible**

El gravámen abarca la enajenación de todos los bienes muebles, prestaciones de servicios e importaciones, no siendo necesario que se hallen mencionados expresamente aunque existen numerosas e importantes exenciones que se van ampliando mediante resoluciones administrativas como judiciales.

En cuanto a la definición adoptada en el impuesto para las cosas muebles, se interpreta que la misma indica la voluntad del legislador de atender el sentido económico de los actos comprendidos en ella, por lo que no interesa si configuran jurídicamente la transferencia de la propiedad.

Entre los bienes excluidos están los bienes inmuebles cuya venta no está alcanzada por el IVA como así también el arrendamiento de los mismos. (L 195/91 art. 83 inc 1) c) e inc. 2) b)

En cambio, están gravados los bienes muebles destinados a la construcción y la actividad de construcción inmueble de propiedad de terceros, lo que lesiona la neutralidad del gravámen al estar ciertas construcciones gravadas y otras no.

También están excluidos los "productos agropecuarios en estado natural" lo cual mediando una interpretación extensiva, incluye muchos alimentos frescos (L 195/91 art. 83 inc. 1) a).

A través del reglamento se incluyó en la excepción a las verduras, legumbres, hortalizas y demás vegetales incluyendo el arroz descascarado y las semillas y bulbos para siembra, las frutas frescas, las leches fluidas, las carnes en general incluyendo la de animales de la caza y de la pesca, siempre y cuando

no hayan sido cocinadas (Res. 62/92 del Subsecretario de Estado de Tributación art. 1)

Otra exclusión de importancia es la referente a los bancos y compañías financieras pero que no alcanza a la financiación no institucionalizada.

Se atribuye la condición de contribuyentes a las empresas que desarrollen actividades industriales, comerciales y de servicios, considerándose que esa atribución establece una vinculación entre las operaciones gravadas y la actividad económica ejercida por tales contribuyentes, dando lugar a que toda enajenación, sea o no propia del giro de la empresa y aún cuando se efectuara ocasionalmente, queda sometida a imposición.

En la legislación paraguaya no se define el concepto de servicios (omisión que es común en las legislaciones del IVA que los imponen en forma generalizada al no existir una definición lo suficientemente abarcadora a los fines impositivos) pero comprende a las prestaciones originadas en actos lícitos, hechos jurídicos o contratos que comportan obligaciones de dar, de no hacer o de permitir tanto las efectuadas a título oneroso o gratuito.

Asimismo, se aplica idéntico criterio de vinculación que el utilizado para la enajenación de bienes muebles y por lo tanto está gravada toda prestación efectuada por empresas industriales, comerciales y de servicios aún aquellas que se efectúan en forma esporádica y ajena a la actividad habitual de la empresa.

En cuanto a las personas físicas prestadoras de servicios - incluyendo a las profesiones liberales - están sujetas a imposición las prestaciones de dichos servicios y la enajenación o circulación de bienes de uso afectados a su actividad y por los cuales se computó el crédito fiscal.

El ámbito espacial del hecho imponible analizado en los párrafos anteriores, se reduce a las prestaciones de servicios realizadas en el país pero prescindiendo del lugar de celebración de los contratos, de la nacionalidad, domicilio o

residencia de las partes, de quien recibe la prestación y del lugar donde provengan los pagos.

También se establecen tres criterios especiales para determinar el lugar de prestación de servicios de asistencia técnica, cesiones de uso de bienes y derechos y servicios de seguros y reaseguros, considerando en ese orden la utilización en el territorio nacional, la utilización o aprovechamiento en el país aún en forma parcial en el tiempo pactado y la ubicación en la nación del riesgo asegurado, cuando los bienes o personas se encuentren ubicados o residan en ella al tiempo de celebración del contrato.

Como consecuencia de la aplicación de los mencionados criterios, los servicios prestados en el exterior están alcanzados por el impuesto y disponiendo que el tomador de la obligación debe actuar como agente de retención pero dándole derecho a computarse crédito fiscal por un importe igual que la retención practicada.

## **i 1.2. sector agropecuario**

La ley exime a los productos agropecuarios en estado natural, de tal manera los productores trasladan a sus precios el impuesto abonado por sus adquisiciones ya sea en el mercado local o por las importaciones, efecto que también continúa en las etapas posteriores. En consecuencia, existen impuestos ocultos en los precios de dichos productos afectando incluso a la exportación de los mismos dando por resultado efectos acumulativos en las etapas que pierdan su estado natural y en las siguientes, aumentando sus precios finales y los de aquellos bienes para los cuales constituyen insumos.

A fin de paliar las consecuencias nocivas señaladas, a los productores agropecuarios que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de Actividades Agropecuarias y hasta tanto comience aplicarse dicho gravamen, se le concede la posibilidad de recuperar el 50% del IVA que afecta el costo de

los bienes y servicios, adquiridos en plaza o importados que se destinen a las actividades sujetas a la imposición del impuesto previamente mencionado.

### **i 1.3. alícuota**

Existe una alícuota única del 10% (L 125/91 art. 91 y DL 12/92 art. 4) que se aplica sobre la base imponible sin incluir el propio impuesto aunque si otros impuestos. Por lo tanto y a efectos comparativos, la tasa expresada no requiere ser transformada como ocurre con las tasas “por dentro”.

Asimismo, se otorgó al Poder Ejecutivo la facultad de fijar alícuotas especiales en forma individual para entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas y sociedades de economía mixta que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios. Hasta el momento, el Poder Ejecutivo no hizo uso de dicha facultad, con lo cual en la práctica rige únicamente la tasa general.

### **i 1.4. bienes de capital**

Se trata de un impuesto tipo “consumo” al no discriminar en contra de las inversiones de capital al permitir acreditar el impuesto incluido en la adquisición de bienes de capital.

### **i 1.5. insumos**

Se admite la acreditación del impuesto incluido en otros bienes y servicios insumidos sin restricciones, aunque no estén físicamente contenidos en el producto final.

### **i 1.6. pequeños contribuyentes**

Existe un régimen especial para pequeños contribuyentes los cuales no están alcanzados por el gravamen si cumplen con los siguientes requisitos: a) sean empresas unipersonales, b) sus ventas no superen un límite fijado en alrededor de los u\$s 1.300 anuales (L 125/91 art. 70 a) y b)).

Sí en cambio estos pequeños contribuyentes están alcanzados por el "tributo único" que consiste en un 1% del monto de las ventas brutas, pudiendo computar a cuenta el 50% del IVA que paguen por sus compras hasta el límite de la deuda teniendo que aplicar así una regla de tope. (L 125/91 art.42 y ss).

### **i 1.7. tratamiento de los saldos a favor de los contribuyentes**

La Ley 125/91 en su artículo 86 último párrafo señala que si el crédito fiscal sea superior al débito fiscal dicho excedente podrá ser utilizado en las siguientes liquidaciones. Sin embargo, no existe un régimen de devoluciones de los remanentes salvo si son por exportaciones lo que va en detrimento de las inversiones y de las acumulaciones de inventarios.

En efecto, aquellos contribuyentes que por las características de sus actividades, tienen operaciones gravadas suficientes para compensar el crédito, el gravamen les resulta neutral pero los que no las poseen en cantidad suficiente experimentan un mayor costo financiero al tributar una suma mayor por este hecho circunstancial aunque en el largo plazo se puede revertir la situación.

Este tipo de distorsión se produce en el mercado interno cuando se producen fuertes inversiones con lo cual en los hechos significa una discriminación contra ellas.

Pero las empresas que adquieren equipo importado (porcentaje importante de las inversiones) tienen dos atenuantes alternativos: el primero de ellos es la

exención en Aduana si se trata de “procesos de primera instalación” y siempre que estén incluidos en los beneficios de la promoción industrial (LEY 125/91 art. 83 inc. E0 y Ley 60/90). En esta caso no se puede computar el crédito fiscal y se debe igualmente abonar el impuesto pero se evita el remanente no devuelto con los costos financieros consiguientes. Por lo tanto si se cumple con las condiciones de ser incluido en un régimen de promoción industrial el gravamen es neutral.

La otra alternativa es pagar el IVA sobre los bienes de capital importados en 12 cuotas mensuales con tasas de interés preferenciales aunque existe un proyecto de ser llevado a 24 meses pero en el segundo año con tasas de mercado. El crédito se computa a medida que se paga.

Pero existe discriminación contra otras inversiones. En las adquisiciones locales, en las construcciones y cuando se acumulan existencias de inventarios por alguna razón exija hacer fuertes adquisiciones en un momento determinado o de lo contrario porque las adquisiciones masivas en fechas específicas son inherentes al ramo como ciertas actividades de zafra. Con lo cual estas actividades se ven desalentadas desde el punto de vista fiscal con no contar con un régimen de devolución.

### **i 1.8. exenciones**

Por una disposición especial se liberan del régimen general del IVA un grupo de más de 130 bienes de procedencia extranjera identificados por nomenclatura arancelaria que tributan en Aduana la tasa del IVA aplicada al 20% de su valoración aduanera con la excepción de los cigarrillos que tributan sobre el 100%. Entre dichos bienes se puede enumerar a la papa, varias bebidas alcohólicas, cigarrillos rubios, perfumes y artículos de maquillaje, películas de fotografía, calzado, aparatos electrónicos y eléctricos, relojes, instrumentos musicales, muñecas, algunos artículos deportivos y los

combustibles derivados del petróleo gravados con el impuesto selectivo al consumo. (Decreto 13945/92)

En las etapas posteriores estos bienes están totalmente exentos lo que además de la desneutralización que ese tratamiento significa crea numerosos problemas de administración que siempre conlleva el IVA cuando se aplica con excepciones.

Otras de las exenciones es la que beneficia a las actividades de intermediación financiera de ese tipo de entidades, con excepciones referidas a servicios financieros secundarios, a préstamos concedidos por cooperativas de ahorro y crédito a sus asociados y por determinadas entidades, incluyendo en ambos casos a los depósitos y préstamos efectuados a las entidades consideradas en las exenciones y a los intereses de valores públicos y privado. Por lo tanto, se encuentran sujetas a imposición las demás prestaciones financieras desarrolladas por empresas industriales, comerciales o prestadoras de servicios.

### **i 1.9. principio de destino en bienes y servicios**

En cuanto a las exportaciones, se aplica el principio de destino para los bienes siendo gravada la importación en Aduana computándose como crédito en las etapas posteriores y a través de la exención de la exportación se aplica un régimen de devolución del impuesto abonado en etapas anteriores.

Este principio de destino es extensible a los fletes vinculados con las exportaciones pero no a los restantes servicios para los que rige el principio de origen.

Al ser un impuesto tipo sustracción e impuesto contra impuesto permite con mínimo costo administrativo, devolver la totalidad del gravamen contenido en etapas anteriores y eliminar las distorsiones fiscales que afectan a la neutralidad del impuesto.

## **i 2. distorsiones en la exportación de bienes**

A continuación se detallan las interferencias detectadas:

### **i 2.1. devolución a exportadores y prestadores de servicios de fletes**

Dentro del régimen de devolución se puede optar por un recuperó rápido de 5 días a partir de su presentación que requiere aval bancario y el lento de 60 días.

De tal manera el costo financiero con respecto a los remanentes de crédito que deben devolverse es de 20 días a partir de la fecha en que - como promedio -le fue facturado el IVA.

Si además se tiene en cuenta que entre la facturación de los insumos que originan los créditos y el pago media cierto plazo, en el recuperó rápido el costo financiero se torna inexistente con excepción del correspondiente al aval bancario.

En los casos del recuperó largo, el costo financiero es de alrededor de setenta y cinco días, aliviado por el plazo que tienen los exportadores para pagar las facturas que originan el crédito.

### **i 2.2. limitaciones a algunas devoluciones**

Esta limitación se origina por la ausencia de un procedimiento de devolución para el caso de las inversiones.

Ello puede implicar recargos fiscales en los bienes producidos por un costo financiero implícito en la ausencia de recuperó del IVA pagado por los bienes de capital, aunque no pueden dejar de señalarse que respecto de éstos últimos

bienes importados existen dos medidas para atenuar ese impacto que se desarrollan a continuación.

### **i 2.3. régimen de excepción**

El régimen excepción analizado en el punto i 1. 8. se puede examinar desde dos perspectivas: de las que afectan a las exportaciones y de las que afectan a las importaciones.

Desde el punto de vista de las exportaciones, si el bien es exportado en la misma forma que se importó, el gravamen es totalmente recuperable y neutral.

Idénticos efectos se dan en el caso de que los bienes importados formen parte integrante de la producción de otros bienes para exportación y sean importados por los propios productores, en cuyo caso el impuesto que se pagó en Aduana se acreditará y el resultado será neutralidad.

Pero puede suceder que formen parte de la producción de otros bienes para exportación y sean adquiridos por sus productores en el mercado interno en cuyo caso el impuesto abonado en Aduana no podrá ser recuperado.

### **i 2.4. grado de generalización**

El carácter general del impuesto y por ende su efecto neutral están amenazados por la existencia de amplias exenciones en el IVA con tendencia en el futuro ser ampliadas.

La neutralidad está afectada en el caso de las exportaciones, la interrupción de la cadena de débitos - créditos puede implicar que una parte del impuesto generado a lo largo de la cadena no pueda acreditarse y por consiguiente no pueda realizarse el ajuste de frontera y resulten indirectamente incluidos en los costos de las exportaciones.

En cuanto a las importaciones, puede resultar la posibilidad de que se discrimine los bienes importados estableciendo exenciones para los nacionales que compitan con ellos .

### **i 2.5. el tratamiento a los pequeños contribuyentes**

Estos contribuyentes no facturan el IVA y en consecuencia si no son minoristas, las empresas que insumen sus productos no pueden acreditarse impuesto alguno y por consiguiente deben tributar lo que ellos no pagaron. Esto significa la ausencia de neutralidad por el impuesto que se pagó pero nadie puede acreditar.

### **i 3. distorsiones en la importación de bienes**

Se aplica un tratamiento especial a la importación de determinados productos electrónicos, de perfumería, whisky y otros bienes muebles enumerados en forma taxativa en la lista anexa a la norma que lo estableció. Tales bienes tributan en la importación sobre el 20% de la base imponible - con excepción de los cigarrillos cuya base imponible es del 100% - y esa imposición sustituye a la aplicable sobre la comercialización de los bienes en el mercado interno.

Desde el punto de vista de las importaciones el régimen de excepción convierte el impuesto general en uno específico, pudiendo ser utilizado (intencionalmente o no) para discriminar los bienes extranjeros como si fuese un arancel.

También existe un tratamiento diferencial para aquellos que no son sujetos pasivos del gravamen en cuanto a que la base imponible general de la importación formada por el valor aduanero, más los tributos aduaneros internos que correspondan excluido el IVA se ve incrementada en un 30%.

#### **i 4. distorsiones en los servicios**

Paraguay incluye en la ley del impuesto tres criterios especiales para determinar el lugar de realización de servicios de asistencia técnica, cesiones de uso de bienes y derechos y servicios de seguros y reaseguros considerando, respectivamente la utilización en el territorio nacional, la utilización o aprovechamiento en el país aunque sea parcial en el tiempo pactado y la ubicación en la república del riesgo asegurado, cuando los bienes o personas se encuentren ubicados o residan en ella al tiempo de celebración del contrato.

En virtud de estos criterios, los servicios prestados en el exterior se incluyen en el campo de imposición de aplicación del impuesto y resultan gravados, imponiéndose al tomador la obligación de actuar como agente de retención pero dándole derecho a cómputo del crédito fiscal por el tributo retenido.

Para los restantes servicios se aplica el principio de origen lo que implica las conocidas distorsiones.

#### **ii. IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES**

##### **ii 1. características**

En Paraguay hay un reducido número de impuestos especiales a las ventas, denominados selectivos al consumo, en general de tasas sustancialmente menores a los impuestos similares de la región pero que gravan no solo el consumo sino que también a los insumos lo que provoca distorsiones. Se trata de impuestos en la etapa industrial - importación. (Ley 125/91 art. 99).

Asimismo, el impuesto no discrimina contra los productos importados tal como sucedía con el anterior impuesto a las ventas en suspenso.

## **ii 1.1. tasas y bienes gravados**

Las tasas son “por fuera” y en la base imponible no se incluye el IVA.

A continuación se detallan los bienes gravados y sus respectivas alícuotas:

- Tabacos: cigarrillos 3%; cigarros y tabaco: 7%
- Bebidas: aguas minerales, bebidas y jugos de fruta si alcohol o con un máximo de 2% de alcohol:8%; cerveza :6%; coñac, ginebra, ron, cocktail, caña, anis, bitter, amargo, fernet, vermouths, ponches y licores en general: 5%; sidras y vinos de frutas, espumantes, mostos alcoholizados o concentrados y mistelas:10%; vinos: 5%; champaña y equivalentes: 3%; whisky: 3%
- Alcoholes: alcohol anhídrido exclusivamente para carburante nacional y alcohol desnaturalizado: 5%; alcoholes rectificadas: 10%; líquidos alcohólicos no especificados: 10%
- Combustibles: motonafta yalconafta: 41,5%; supernafta: 39,56%: nafta de aviación: 20%; kerosene, turbo fuel , fuel oil y gas licuado: 10%; gas oil: 10,57%.

La lista de productos sujetos a imposición denota que el objetivo principal de dicho impuesto es la recaudación y de castigar algunos consumos considerados nocivos para la salud más que la búsqueda que lograr una mayor progresividad de la imposición al consumo ya que no se grava aquellos bienes que denotan una mayor capacidad contributiva.

## **ii 2.1. exención a las exportaciones**

Tal como lo indica el artículo 104 de la Ley 125/91, la totalidad de los bienes incorporados a este título están exentos del impuesto cuando son exportados.

Para que la exención proceda, se debe documentar y comprobar que se ha producido el arribo de la mercadería al destino previsto en el extranjero. La

ausencia de tal comprobación hace presumir de pleno derecho que los bienes se enajenaron en el mercado interno y generó la obligación del pago del impuesto.

## **ii 2.2. distorsiones en la exportación de bienes**

### **ii 2.2.1. devolución de impuestos**

Estos gravámenes no gozan de un régimen de devolución de impuestos pagados en etapas anteriores. Esto no tiene mayor trascendencia en los bienes de consumo final salvo en el poco frecuente caso de reexportación.

Pero si reviste importancia en el caso de los combustibles que constituyen insumos en industrias y determinadas industrias agrícolas que no se pueden ajustar en frontera y poseen la tasa de gravabilidad más alta que oscila alrededor de un 50%.

De tal manera, las exportaciones paraguayas salen del país con el impuesto a los combustibles cargado.

### **ii 2.2.2. exportación por no contribuyentes**

Es conveniente puntualizar que los impuestos específicos se dan en la etapa de producción y por lo tanto solo están exentas las exportaciones de los contribuyentes del gravamen.

Es poco común que los minoristas exporten pero si muchos mayoristas que habitualmente adoptan las formas de las "tradings companies" y similares los cuales no tienen prevista la solicitud de devolución del impuesto pagado en la etapa anterior.

### **ii 3. distorsiones en la importación de los bienes**

Si estos impuestos no se aplican con un carácter general funcionan como aranceles para aquellos productos no fabricados en el país o también de gravar en forma diferente bienes que sean sustitutos fuertes de bienes nacionales gravados en menor medida.

La inclusión o la eliminación de los bienes es especialmente fácil ya que las tasas vigentes son fijadas por decreto a partir de un tope fijado por la ley.

### **ii 4. distorsiones en los servicios**

No hay servicios gravados en este gravamen.

### **iii. AUSENCIA DE IMPOSICIÓN ESPECÍFICA A LA ENERGÍA ELÉCTRICA**

La energía eléctrica no está sujeta a impuesto en forma específica sino que está únicamente alcanzada por el IVA lo cual permite que el gravamen sea devuelto en el ajuste de frontera y no interferir con las exportaciones.

## **URUGUAY**

Los impuestos objeto de análisis son los siguientes:

- Impuesto General a las Ventas (Impuesto al Valor Agregado - IVA- Decreto 534/91 (Ordenamiento de la legislación) Título 10.
- Impuestos a los consumos específicos (Impuesto específico interno - IMESI - Decreto 534/91 (Ordenamiento de la legislación) Título 11.

## **i IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS**

El Impuesto General a las Ventas está incluido en el Decreto 534/91 en su Título 10 que trata sobre el "Impuesto al Valor Agregado" y que representa el 50% de la recaudación tributaria nacional constituyéndose en el impuesto interno más importante ya que el impuesto específico aporta el 25% y siendo también en el impuesto principal del país.

### **i 1. Características**

En términos generales, está elaborado sobre la base de la experiencia internacional en este impuesto, y por lo tanto el impuesto abonado en cada etapa se acredita para la liquidación de la etapa ulterior y se paga la diferencia entre el impuesto que las empresas facturan a los clientes y el que les es facturado por los proveedores (T. 10, art.9º)

Se trata de un IVA tipo "sustracción" e "impuesto contra impuesto" garantizando una mayor neutralidad, incidiendo en la misma proporción en el consumo final de cualquier producto, sin importar el número de etapas de producción ni las características técnicas de los procesos.

Este sistema tiene la ventaja de que determina la acumulación de los débitos hasta la etapa final - normalmente el consumo - lo que implica que en el comercio exterior se puede producir el ajuste de frontera, con bajo costo administrativo.

En el caso de la exportación, si se la exime o se aplica un régimen de devolución de saldos de créditos a favor del contribuyente vinculados con los productos exportados . Por lo tanto los bienes salen libres de impuesto para ajustarse libremente a la tributación del país importador y competir en igualdad con la industria nacional.

En cuanto a la importación, en la que los bienes importados son gravados en Aduana, es decir el ajuste de frontera en la importación, acomodándose a la tributación nacional y compitiendo en pie de igualdad con los bienes locales.

El gravamen adoptado en Uruguay incluye entre los sujetos del impuesto a quienes realicen operaciones gravadas en el ejercicio de actividades empresariales comprendidas en el impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC).

Acercas de esa atribución, a los fines de la aplicación del gravámen, se interpreta que la misma establece una vinculación entre las operaciones que configuran la circulación de bienes y las actividades desarrolladas por aquellos sujetos pasivos, que origina la imposición de todas las que se efectúen dentro del marco de la actividad empresarial, sin que esto se vea afectado por el tratamiento ocasional de la operación ni por su falta de relación con el giro de dicha actividad siempre que la empresa participe en su gestión, aplicando recursos materiales y humanos para realizar.

La condición antes indicada no es requerida cuando tales operaciones son llevadas a cabo por empresas organizadas bajo determinado tipo societario - sociedad anónima y sociedades en comandita por acciones - o por sucursales del exterior puesto que se considera que todas sus operaciones producen rentas provenientes del capital y del trabajo.

### **i 1.1. base imponible**

El impuesto abarca los bienes muebles y los servicios en general sin necesidad de que sean mencionados en forma expresa. (T 10, art. 1). En el caso de la enajenación de bienes o de circulación de bienes, el hecho imponible está definido como todo acto - a título oneroso - que comporte la transferencia de bienes o que otorgue a quien los recibe la facultad de disponer de ellos como si fuera propietario. El organismo encargado de la aplicación del gravámen

interpretaría que abarcaría dos conceptos: la entrega a título oneroso con transferencia de propiedad y la entrega a título oneroso de la facultad de disponer económicamente del bien como si el receptor fuera su propietario, considerando que la transferencia de la propiedad incluye la transferencia del dominio o de sus desmembramientos, en tanto que la facultad de disponer económicamente del bien hace que se atienda fundamentalmente al sustrato económico de la operación.

Existen numerosas exenciones tanto para los bienes como para los servicios lo cual afecta a la neutralidad del impuesto.

Excluye del objeto del impuesto a la venta de los bienes inmuebles pero la construcción está gravada lo cual ocasiona una importante distorsión. La misma consiste en que la construcción en terreno propio está desgravada - salvo los insumos que pagan el impuesto al ser vendidos al constructor - y la construcción en terreno ajeno está gravada cuando el constructor factura al propietario. En la práctica sucederá que habrá inmuebles con impuesto y otros sin él o con una pequeña incidencia. (T 10 art. 2 a)

Está también excluido el arrendamiento de inmuebles (T 10, art. 17, 2) d))

Se eximen del gravamen las frutas, verduras y bienes hortícolas en estado natural, tabacos cigarrillos, cigarrillos y combustibles derivados del petróleo excepto fuel - oil, que poseen un impuesto especial, idéntica situación es la de la energía eléctrica (la energía eléctrica y los combustibles se someten a la imposición selectiva al consumo), la leche, la carne ovina y el pescado, el transporte de pasajeros, las operaciones bancarias, los servicios médicos, la siembra y la fertilización aérea y el arrendamiento de maquinaria y la importación de petróleo crudo. (T 10, art. 17 y DR art. 17 y 18). Esto provocaría la traslación a los precios del impuesto que afecta al costo de quienes actúan en las etapas exentas y efectos acumulativos en las siguientes. A fin de reducir los efectos señalados respecto de las primeras de las exenciones indicadas y de disminuir el impuesto recuperable por otros

productores agropecuarios a los cuales se aplica ese tratamiento, se exigen según lo acordado por el Poder Ejecutivo, máquinas agrícolas y sus accesorios, así como los bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración que consten en la nómina establecido por el citado Poder. Actualmente la citada lista de maquinarias agrícolas y sus accesorios se ha dejado sin efecto pero esas exenciones provocan la traslación del gravamen a los precios, determinando impuestos ocultos en los precios de los bienes exentos y en los de los productos agropecuarios en estado natural, con los consiguientes efectos acumulativos en fases gravadas. En cuanto a las exenciones de las prestaciones financieras, la ley uruguaya otorga la eximición a las operaciones bancarias efectuadas por Bancos y Casas Bancarias, con excepción del Banco de Seguro y excluidas los préstamos concedidos a personas físicas que no sean contribuyentes del Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio (IRIC), del Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA) o del Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO), contemplando otras referidas a un número muy limitado de prestaciones no efectuadas por esas entidades. También les alcanza la exención a los intereses de valores públicos y privados y de depósitos bancarios como así también de los intereses de los préstamos concedidos a empresas declaradas de interés nacional, para financiar proyectos de promoción industrial mientras no se reciba la financiación comprometida de instituciones financieras (nacionales o no).

Por lo tanto, en un principio se llegaría a la conclusión que toda prestación financiera no exenta efectuada en el ejercicio de actividades empresariales comprendidas en el IRIC, quedaría sometida a la imposición, en virtud del alcance dado a la vinculación establecida entre las operaciones gravadas y los sujetos que las realizan además de las retribuciones originadas en la financiación de operaciones que configuran la circulación de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por quienes las realicen y que integran la

base imponible correspondiente a esas transacciones, solo se gravarían las prestaciones financieras que configuren operaciones propias de la actividad desarrollada por la empresa y las realizadas por sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones y sucursales de empresas extranjeras. Para finalizar con el tema de las exenciones, también hay algunas contenidas en un dispositivo no incorporado a la ley del gravamen por las cuales se eximen a las operaciones efectuadas por determinados establecimientos localizados en ciertas ciudades fronterizas.

En cuanto al ámbito espacial donde tiene lugar el hecho imponible, el impuesto alcanza a las operaciones realizadas en el país, pero como no considera el lugar de celebración del contrato ni la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes, hay que tener en cuenta a la ubicación de los bienes al concretarse la operación según a la normativa del tributo. Asimismo, como no existen otros indicadores para determinar el lugar de realización de enajenaciones o circulaciones de bienes incorporeales también se aplicarían el criterio antes indicado, aún surgiendo dificultades para establecer la situación de esa clase de bienes.

En cuanto a los servicios, no existe una definición en la legislación pero se le otorga un alcance tradicional incluyendo a las prestaciones originadas en actos lícitos, hechos jurídicos o contratos que comportan obligaciones de hacer, de dar, de no hacer o de permitir exigiendo en todos los casos la condición de onerosidad.

Respecto de los sujetos que prestan los servicios, el criterio de vinculación es similar al que se da en caso de la enajenación de cosas muebles: están gravadas todas las operaciones que los sujetos realizan por el ejercicio de las actividades comprendidas en el IRIC, cuando la empresa realice la prestación aplicando recursos materiales y humanos, excepto en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones y de sucursales de empresas

extranjeras, en el que también se gravará las prestaciones que solo exigen la aplicación de capital.

Por otro lado, las personas físicas que prestan servicios personales (incluyendo a las profesiones universitarias) solo están gravados por dichas actividades y por la enajenación o circulación de bienes de uso afectados a esas prestaciones y por los cuales se hubieran computado crédito fiscal.

No se incluyen en el ámbito de imposición los servicios provenientes del exterior y utilizados, explotados o aprovechados en el país, en tanto que los prestados en el país y utilizados, explotados o aprovechados en el exterior, salvo en un reducido número cuyo tratamiento se encuentra previsto expresamente se someten a imposición.

## **i 1.2. el sector agropecuario**

Este sector posee distintos insumos desgravados en el impuesto tales como fertilizantes, bolsas, envases de polietileno, hilos, inoculantes, alambres y otros.

Asimismo, aquellos contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) - con excepción de los productores hortifrutícolas - cuenta con un sistema especial de liquidación ya que aplica un régimen denominado "en suspenso" por el cual no factura y por ende no tributa impuesto salvo que venda bienes de capital o insumos muchos de los cuales fueron previamente adquiridos libres de impuesto. (T 10, art. 11 y 12). Además, los productores agropecuarios deben presentar una declaración jurada anual en la que deducirán del débito fiscal originado por los servicios prestados y la venta de insumos y bienes de activo fijo, el crédito fiscal correspondientes a las adquisiciones e importaciones destinadas a la realización de operaciones con impuesto en suspenso. Si de esa declaración surge saldo a favor del productor, éste puede imputarlo al pago de otros impuestos recaudados por la Dirección General

Impositiva, de aportes previsionales o solicitar certificados de crédito endosables a otros contribuyentes, quienes deben utilizarlos a los mismos fines.

El mecanismo descrito, al permitir a los productores a los que está dirigido la recuperación del gravamen que integra los costos de su producción agropecuaria, trata de evitar que los mismos los trasladen a sus precios, eliminando los efectos acumulativos que esa traslación originaría en la etapa en la que los productos pierdan su estado natural y en las posteriores.

En cuanto a los productores hortifrutícolas como se vio en oportunidad de analizar las exenciones, el gravamen exime a las enajenaciones de frutas, verduras y productos hortícolas en estado natural. Esto afecta la neutralidad del impuesto ya que al impedir el cómputo de crédito fiscal por los productores y otros contribuyentes que realizan esas enajenaciones ocasiona a que los vendedores trasladen al precio el impuesto incorporado a sus costos y efectos acumulativos en la fase en que los productos pierden su estado natural y también en las posteriores.

A fin de atemperar estos efectos nocivos y de disminuir, en su caso, el impuesto recuperable por los productores agropecuarios contribuyentes del IRA, se eximen las enajenaciones de algunos bienes afectados a la producción agropecuaria como así también de algunos servicios agrarios utilizados para el mantenimiento en estado natural de los productos hortifrutícolas cuya venta está exenta.

Pero por las razones previamente expuestas, dichas exenciones dan lugar a que los proveedores que realizan las enajenaciones o prestaciones de servicios, trasladen el impuesto que afecta al costo de las respectivas operaciones a sus precios, por lo que solo reducen el monto del tributo incorporado al precio de los productos exentos, a la vez que implica impuestos ocultos en el de los productos agropecuarios cuya venta se efectúa con suspensión de impuesto.

En definitiva, si bien las exenciones son poco numerosas son de relevancia ya que ocasionan importantes distorsiones principalmente al sector agropecuario, cuyos bienes se encuentran en la práctica exentos, a excepción del momento de la venta de sus insumos y bienes de capital, operaciones poco frecuentes pero alcanzadas por el impuesto no con un objetivo recaudatorio sino como medida para combatir la evasión.

### **i. 1.3. alícuota**

Existe la alícuota general del 22% y una reducida del 12% aplicable a los alimentos de la canasta familiar, medicamentos, especialidades farmacéuticas y materias primas para elaborarlos así como implementos que se incorporan al organismo humano de acuerdo con la técnica médica, intereses de préstamos concedidos a personas físicas no contribuyentes del IRIC, IMAGRO E IRA y los servicios de hospedaje prestados por hoteles. (T 10, art. 14 a).

El procedimiento de la tasa es "por fuera": no se incluye el propio impuesto en la base imponible pero sí otros impuestos tales como a los consumos específicos (IMESI). (T 10, art. 8 a).

En el caso de la carne, pan, fideos, arroz, etc. se paga el impuesto en la etapa posterior a la alícuota reducida, es decir al 12% en vez del 22%, recordando que las frutas, verduras y los productos hortícolas están exentos.

Sin embargo, no se origina distorsión en el comercio exterior ya que el mecanismo de cómputo del IVA implica que ningún impuesto no pagado pueda ser restituido en la exportación.

### **i 1.4. bienes de capital**

Al ser un impuesto tipo consumo, se puede acreditar el impuesto incluido en la adquisición de bienes de capital.

Por lo tanto no discrimina en contra de las inversiones de capital y permitiendo el acreditamiento de los mismos evita que estos bienes estén gravados dos veces. (T 10, art. 9)

#### **i 1.5. insumos**

Se puede acreditar los bienes y servicios que “integran directamente e indirectamente el costo de los bienes y servicios destinados a operaciones gravadas”, es decir se está frente a un IVA que adopta el tipo “de deducción financiera” ya que pueden acreditarse los impuestos incluidos en todas las compras de bienes y de servicios, formen o no parte física del bien final.

No se pueden acreditar los impuestos pagados que facturados con los insumos, corresponden a los bienes exentos en el mercado interno, es decir que el gravamen facturado de los bienes y servicios usados como insumos para la producción de bienes y de servicios exentos, se convierte en gravamen definitivo como si se tratara de ventas al consumidor. (T 10, art. 9)

#### **i 1.6. pequeños contribuyentes**

este régimen especial consiste en que éstos están excluidos del gravamen a excepción del facturado con sus compras pero deben cumplir con el requisito de que sus ventas anuales no superen determinada suma que se modifica todos los años y que en la actualidad ronda los 17.000 u\$s (T 10 art. 6 inc a) y DR del iva art. 107)

Pero lo principal es que estos contribuyentes no pueden facturar IVA por los bienes que venden ni computarse el impuesto abonado en sus compras cuando no son minoristas lo que implica que las empresas que actúan como sus clientes no se acreditan impuesto alguno por dichas operaciones, debiendo

tributar el gravamen lo que ellos no pagaron y también lo que ya pagaron los minoristas a sus proveedores.

Ello implica una desneutralización por el impuesto que sí se pago - los pequeños contribuyentes no minoristas cuando compraron los productos - y que nadie pudo acreditar.

Asimismo, en el caso de los minoristas existe el inconveniente que no afecta al comercio internacional y que consiste que un mismo producto tiene una suma distinta de gravamen cuando es comprado a un pequeño contribuyente o uno que no lo sea.

### **i 1.7. tratamiento de los saldos a favor a los contribuyentes**

Existen tres tipos de remanentes de impuesto pagados por los contribuyentes y no son absorbidos por el impuesto que se origina por sus operaciones.

En primer lugar, los generados por las exportaciones de bienes gravados en el mercado interno cuya exportación está desgravada en cuyo caso - contrariamente a cuando se trata de una exención en el mercado interno - se pueden computar como crédito los impuestos pagados (tasa 0%).

Esto es también aplicable a los bienes exentos en el mercado interno que al exportarse también pueden computar el crédito por sus insumos, cuando éstos están gravados.

En el caso de generarse saldo a favor éste se puede computar contra otros impuestos, automáticamente y sin ningún trámite. (T 10, art. 9)

Si luego de compensarse contra otros impuestos aún persiste el saldo a favor del contribuyente, se hace entrega de un "Certificado tipo 4" los cuales son transferibles y que se suele utilizar para pagar a los acreedores quienes a su vez los pueden usar para cancelar impuestos.

El trámite de otorgamiento de los certificados lleva de dos a tres meses, lo cual a las actuales tasas de interés del país - 4 a 5% mensual - implica un costo financiero considerable ya que no existe un mecanismo de actualización.

En segundo lugar, los saldos a favor causados por inversiones o en aumentos de stock siendo que están a la espera de ser compensados con débitos futuros, implica un costo financiero para las empresas de la magnitud de esos créditos expectantes.

Este tipo de distorsión se produce, en medida importante - en lo que se refiere al mercado interno - cuando se efectúen fuertes inversiones, lo que implica que el sistema discrimina contra las inversiones. Esta alteración podría resultar poco importante pero en un contexto inflacionario con tasas de interés del 4 al 5% mensual, se convierte en significativa.

Como tercer punto a destacar sucede que los insumos que están alcanzados a una tasa del 23% de bienes gravados a la tasa del 12% solo pueden ser computados a esta última tasa, correspondiendo imputar al costo los 10 puntos de diferencia. Esta sería una regla tope que impediría la existencia de excedentes por esta causa. (DR art. 82)

A pesar de que estas medidas son también frecuentes en otros países a fin de disminuir las solicitudes de devolución de los excedentes no por ello dejan de ser medidas que afectan la neutralidad del impuesto.

### **i 1.8. principio de destino en bienes**

Para la regulación del comercio exterior se aplica el principio de destino en cuanto a los bienes, es decir se grava en Aduana computándose como crédito en las etapas posteriores y la exportación goza de exención con un mecanismo de devolución de impuesto de etapas anteriores.

Al tratarse de un impuesto tipo sustracción e impuesto contra impuesto, permite con poco costo administrativo, implantar un mecanismo de devolución

de la totalidad de impuestos abonados en etapas anteriores y eliminar las distorsiones fiscales.

Esto también sucede en la exportación de bienes exentos en el mercado interno, donde una interpretación de las normas de devolución les ha hecho extensivo dicho régimen devolutivo de los créditos por insumos que no podrían computar si la venta se hubiese efectuado en el mercado interno.

## **i 2. distorsiones en la exportación de bienes**

Entre los inconvenientes se encuentran:

### **i 2.1. devolución a exportadores y prestadores de servicios**

Los exportadores pueden solicitar el reintegro mediante certificados destinados al pago de otros impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva o a su cesión a otros contribuyentes de esos gravámenes. También existe la opción, de solicitar certificados a nombre de los proveedores del exportador, en este caso el monto del certificado no puede ser superior al impuesto facturado por el proveedor a cuyo nombre se otorga.

El procedimiento de devolución es neutral si la compensación se realiza dentro de la propia empresa vía compensación en el mismo IVA o contra otros impuestos. Pero en los casos que se devuelve el llamado certificado 4 para que otras empresas lo utilicen el costo se vuelve significativo. Si se considera dos meses y medio de demora y una tasa de interés imputada del 5% mensual el costo financiero asciende al 13%.

Otra distorsión importante que afecta la devolución del impuesto al valor agregado a los exportadores, es que Uruguay sigue teniendo una marcada tasa de inflación lo que ocasiona un perjuicio en el reintegro del impuesto al valor agregado efectivo en función de la demora.

En tal sentido, la tasa prevista para el año 1995 fue del 35% anual lo cual origina una desventaja comparativa entre los productores uruguayos y los productores del país de destino, fundada en la demora y en la erosión inflacionaria de la cantidad a devolver por concepto de impuesto al valor agregado. Existen medidas que tienen por objeto de funcionar como paliativos a esta situación como la de permitir que los bienes de capital importados o incluso comprados en plaza, no paguen el impuesto al valor agregado en el momento de su adquisición.

En cuanto al caso específico de los servicios, la principal dificultad la ocasiona el hecho que si bien todos los servicios se encuentran gravados por el impuesto, el parlamento delegó en el Poder Ejecutivo el determinar cuales son los servicios exportables siendo de aplicación un criterio muy restrictivo y que a continuación se enuncian en forma taxativa: a) fletes internacionales para el transporte de bienes al exterior, b) los prestados por empresas de reparaciones o construcciones de naves (buques y aviones), c) las actividades de limpieza, mantenimiento o aprovisionamiento de naves y d) los servicios prestados a favor de empresas ubicadas en zonas francas. En consecuencia, esto determina que algunos servicios especialmente los provenientes de la actividad intelectual corran el riesgo de sufrir una doble imposición: aunque los restantes miembros del MERCOSUR adoptan un criterio de la imposición en el lugar de producción del servicio se da en las exportaciones a Chile que adopta el principio de gravabilidad en el lugar de consumo del servicio. En los últimos se trató de aliviar el problema a través del establecimiento de un régimen de tasa 0 para los servicios prestados en los puertos.

## **i 2.2. limitaciones en las devoluciones**

Se originan distorsiones por no existir un procedimiento de devolución aplicable a las inversiones.

Ello puede significar recargos fiscales en los bienes producidos para exportación por un costo financiero implícito en la ausencia de recupero del IVA pagado por los bienes de capital y eventualmente también en los incrementos de inventarios.

### **i 2.3. limitaciones en el cómputo de créditos fiscales**

Otra distorsión es la relacionada a la limitación en el cómputo del crédito fiscal del 22% para los bienes gravados al 12%. No en la exportación misma de estos bienes ya que reciben crédito pleno por insumos cuando se exportan, sino en las etapas anteriores en las que queda impuesto no acreditado como parte de los costos. Es decir, al disponerse que los saldos acreedores determinados al cierre del período fiscal, que provengan exclusivamente de diferencias de alícuotas, integran el costo de venta y no serán tenidos en cuenta en las declaraciones juradas. Esta metodología que considera la posibilidad de que operaciones gravadas a la alícuota mínima no permita compensar totalmente créditos originados en adquisiciones que respondan a operaciones sometidas a la alícuota máxima o en importaciones a las que se aplique el mismo tratamiento, trae como consecuencia la traslación del exceso de crédito no compensado a los precios y en algunos supuestos efectos acumulativos como sucede con las materias primas para elaborar especialidades farmacéuticas.

### **i 2.4. pequeños contribuyentes**

La existencia de pequeños contribuyentes exentos, implica, la interrupción de la cadena de débitos - créditos y puede implicar adicionalmente que una parte del impuesto generado a lo largo de la cadena no pueda acreditarse y por

consiguiente no pueda realizarse el ajuste de frontera y resulten indirectamente incluidos en los costos de las exportaciones.

### **i 3. distorsiones en la importación de bienes**

Al ser un impuesto con más de una tasa lo hace susceptible de discriminación como si fuera un impuesto específico, lo que pueda implicar que un gravamen tan neutral como el IVA discrimine por tipo de bien como si fuera un arancel mediante la aplicación de una tasa mayor al bien importado.

Asimismo, hay una diferencia en la determinación de la base imponible para aquellos contribuyentes que no son contribuyentes del IVA ya que el valor CIF se incrementará en un 50% ya es importe se le adicionará el arancel correspondiente y sobre ese total imponible se aplicará la tasa respectiva.

### **i 4. distorsiones en los servicios**

El principio que se aplica salvo excepciones es el principio de origen. Se puede distinguir cuatro excepciones, es decir los casos que se aplica el principio de destino: los fletes internacionales para transporte de bienes al exterior, los servicios prestados por empresas de reparación de naves y aviones, la limpieza y aprovisionamiento de naves y los arrendamientos de servicios industriales prestados en territorio aduanero nacional (DR art. 82) todos conectados con la exportación y a cuyo análisis más detallado nos remitimos a lo expuesto en el punto i 2.1.

## **ii. IMPUESTO ESPECIFICO INTERNO (IMESI)**

### **ii. 1. características**

Los impuestos específicos están agrupados bajo el nombre "Impuesto específico interno" (IMESI) que a pesar de su nombre en singular aglutina a varios impuestos diferentes, llegando en algunos casos a aplicaciones distintas y constituye el 28% de la recaudación tributaria total. La recaudación del IMESI de acuerdo a los datos de 1990 se componía en un 52% por combustibles, 21% cigarrillos y tabaco, 7% energía eléctrica, 6% bebidas alcohólicas y alcoholes, 5% automotores, 5% bebidas sin alcohol, 2% cerveza, 15 % grasas y lubricantes, 1% cosméticos, 34% vermouth y vinos finos.

Se trata de gravámenes a la primera venta, es decir en etapa industrial - importación, lo cual no implica necesariamente que su incidencia sea menor por la dilución que efectúan los márgenes de las etapas mayorista y minorista. (T11, art1º)

A continuación se detallan los bienes gravados y las tasas que corresponden:

- vermouth, champagne y otros vinos finos: 23%,
- alcoholes: 10.5 al 11%,
- bebidas alcohólicas destiladas: 85%,
- cervezas: 27%,
- bebidas sin alcohol: 5 al 30%,
- cosméticos: 20%,
- cigarrillos: 70%,
- energía eléctrica: 10%,
- vehículos automotores: 26,4%,
- nafta super carburante: 133%,
- nafta común: 123%,
- nafta sin plomo: 101%,

- queroseno: 28%,
- JP I - JP4: 5%,
- gas oil: 20%,
- fuel oil: 5%,
- aguarrás: 40%,
- solvente disán: 24%,
- asfalto: 7%,
- supergas y gas: 16% ,
- diesel oil: 45%

La base imponible es en ocasiones real - alcoholes, cosméticos, energía eléctrica, vehículos de dos ruedas, lubricantes y combustibles - y en ocasiones presunta - en todos los demás casos - pero en uno y otro caso corresponde la aplicación de los precios minoristas, a pesar de imponerse en etapa de fabricación - importación. (T 11, art. 2º)

En ambos casos, se excluye el IVA y el propio impuesto de la base imponible, de manera que la tasa es por fuera y no corresponde "grossing up" alguno para efectuar comparaciones y se aplica sobre el precio minorista.

A pesar de que la base es el precio al consumidor, la incidencia en el precio mayorista o minorista es mayor de lo que indican las tasas mencionadas, con lo cual significa que a igual tasa el impuesto uruguayo es más fuerte que otros casos.

Es oportuno destacar, que los cigarrillos importados son discriminados ya no por una alícuota mayor sino por un aumento en la base de cálculo del impuesto dado que se acrecienta por encima del precio ficto fijado para el cigarrillo nacional de máxima categoría en un 30% si son importados de países limítrofes y en un 100% si se importan de los demás países. Este tema se abordará más específicamente al analizar las distorsiones que ocasiona el impuesto a las importaciones.

Las exportaciones están exentas (T 11, art. 5º) si son realizadas por los propios contribuyentes pero no por terceros como sería el caso de una "trading company": la venta a ese exportador está gravada ya que es una operación realizada en el mercado interno y no existe régimen de devolución.

## **ii 2. distorsiones e la exportación de bienes**

### **ii 2.1. los insumos y la exportación**

Al estar exentas las exportaciones, se aplica el principio de destino lo cual es muy importante en este gravamen que en el IVA por las mayores tasas, pero su significatividad se reduce ya que afecta a pocos bienes. También se exime a las ventas a proveedores marítimos y a las Tiendas Libres de Impuestos y que la las normas reglamentarias de las Zonas Francas impone un régimen de devoluciones para los adquirentes de los mismos.

Los casos en que existan bienes gravados que constituyan insumos de bienes exportados no está salvado como ocurre en el IVA.

Una de las situaciones que merece ser destacado es el caso de la energía eléctrica especialmente si constituye insumo industrial. El problema persiste en los insumos comerciales pero la magnitud suele ser menor.

Otro es el caso de los combustibles, donde el problema es importante ya que las tasas son altas.

Es notorio el caso del fuel oil y de la energía eléctrica que están exentos en el IVA, donde tanto los productores como los exportadores podrían computar como crédito, mientras están gravados respectivamente por el 10% y el 34% en éste impuesto, en el que no se puede computar crédito alguno cuando se exporta.

Se trataron de buscar algunos paliativos para la distorsión que causa el impuesto específico interno cuando permanece oculto en el precio en la

medida que los agentes económicos exportadores no son los productores de esos bienes sino que los utilizan como insumos. A tal efecto, en 1991 se incorporó el combustible fuel - oil al IVA aún cuando se le mantuvo una tasa baja del 5% en el impuesto específico interno y por lo tanto la distorsión sigue todavía produciendo sus efectos. En 1992 se facultó al Poder Ejecutivo a gravar el gas - oil con el impuesto al valor agregado cuando fijara la tasa del 0% en el impuesto específico interno o sea que de hecho lo dejara sin efecto aunque por el momento la alícuota sigue siendo del 20% si bien se espera que en las próximas reformas tributarias se adopte esta medida.

Igual actitud se piensa seguir para el caso de la energía eléctrica incluyéndola en el ámbito de imposición del IVA logrando eliminar el efecto negativo para los productores uruguayos que la utilicen.

El resto de las distorsiones se mantiene y la única alternativa para eliminar esos costos implícitos en los precios es la devolución de los impuestos indirectos con el peligro de que estos sean insuficientes o excesivos encubriendo con ello algún subsidio a determinadas producciones o la existencia de un régimen de imposición en suspenso cuando las ventas se realicen a adquirentes que destinen los productos a exportación.

## **ii 2.2. las exportaciones a través de terceros**

Las exportaciones efectuadas por terceros no contribuyentes no se encuentran exentas, lo que implica dadas las altas tasas del gravámen, la imposibilidad de exportar esos bienes, cuando se trata de exportadores - no contribuyentes.

## **ii 3. distorsiones en la importación de bienes**

En términos generales y por el momento, este impuesto no discrimina contra los bienes importados ya que el impuesto específico interno no tiene como

hecho imponible a la importación sino a la primera venta del importador cuando éste es contribuyente del gravamen, siendo el único país del MERCOSUR en adoptar este sistema. Pero si el importador es un no contribuyente del IMESI, el impuesto debe liquidarse en la Aduana para retirar la mercadería. En este caso, las tasas se aplican sobre la suma del valor CIF más los recargos aduaneros, incrementada en un 50%.

Sin embargo se han detectado situaciones en las cuales los impuestos específicos ocasionan distorsiones en la importación como es el caso de la base ficta o presunta que se fija para las bebidas como de los cigarrillos importados porque en lugar de considerar el valor real o de mercado, se fija en un caso en el doble del precio de los bienes nacionales y en otro con unos precios fijos en el caso de los cigarrillos superiores a los precios de mercado constituyéndose en un factor de discriminación contra algunos productos importados. Por lo tanto, si se introducen desde los países limítrofes como Argentina y Brasil el incremento es del 30% superior al nacional y si se importa de los restantes países entre ellos Paraguay y Chile en un 100% superior al nacional.

El tratamiento dispensado por la ley del IMESI , su reglamentación y las determinaciones de precios fictos o tasas por el Poder Ejecutivo introducen dudas que exigen una revisión para corregir la aplicación del tributo al más importante de los productos gravados.

La ley del IMESI faculta al Poder Ejecutivo a fijar tasas diferenciales para los tabacos elaborados para el consumo e los departamentos de frontera terrestre pero no para establecer las bases imponibles que distingan el origen nacional o extranjero de los productos gravados destinados al consumo en todo el territorio nacional. En relación a este tema, la Argentina ha realizado mediante el Protocolo de Brasilia la denuncia de la situación imperante para los cigarrillos.

Otros ejemplos de la mencionada discriminación es en primer lugar el caso de las bebidas sin alcohol con un contenido de un 10% de jugo de frutas uruguayas que son gravadas a una tasa menor (22 %) que las elaboradas con jugo de frutas importadas (30%) y también la exclusión en el monto imponible de las cajas y volcadoras instaladas en el país a camiones contra aquellas instaladas en el exterior.

#### **ii 4. distorsiones en los servicios**

No existen servicios gravados en este gravámen.

### **ARGENTINA**

Los impuestos comprendidos en el análisis son los siguientes:

- Impuesto General a las ventas nacional (Impuesto al Valor Agregado, Ley 23.349 (t. o. 1997), Decreto Reglamentario 2.407)
- Impuesto a los consumos específicos nacionales ( Impuestos Internos Ley 24.674 y 24.698 , Impuesto a los combustibles e impuesto a la energía eléctrica)

### **i IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **i 1. características**

Se trata de un impuesto que se aplica a nivel nacional, siendo de tipo consumo permitiendo la deducción de todas las adquisiciones que responden a transacciones sometidas a imposición en la etapa anterior e importaciones gravadas efectuadas por el contribuyente siempre y cuando se destinen en

forma directa o indirecta para el desarrollo de actividades incluidas dentro del objeto del gravamen. Posee una estructura basada en el método de sustracción sobre base financiera y la técnica de impuesto contra impuesto, que permite restar de la carga total aplicada a las operaciones realizadas en el período fiscal, el tributo contenido en el costo de las compras e importaciones pertenecientes al mismo período, efectivizando la deducción de las mismas en términos de impuesto.

En consecuencia, al permitirse a partir del año 1990 la deducción inmediata de los créditos fiscales por la adquisición de bienes de capital y convertirse así en un IVA tipo consumo se eliminó un efecto importante de acumulación. De tal manera existe una extensión total de la utilización del crédito fiscal permitiendo su deducción inmediata siguiendo el criterio de las deducciones financieras que también sirven para mitigar los efectos acumulativos.

### **i 1.1. base imponible**

La base del impuesto fue considerablemente ampliada en 1990 con la generalización al suprimirse numerosas exenciones, incluir a la mayoría de los servicios y alcanzar al sector agropecuario. De tal manera se eliminó gran parte del efecto acumulativo que poseía el gravamen.

La ley argentina sujeta a imposición la venta de bienes corporales muebles situados o colocados en el país siendo venta toda transferencia de dominio a título oneroso efectuadas por habitualistas en este tipo de operaciones, así como la de bienes de la misma naturaleza afectados a la actividad que determina la atribución de la condición de sujetos del impuesto a tales habitualistas y a los prestadores de servicios.

En cuanto a los servicios objeto del gravamen - siempre a título oneroso -, los mismos carecen de una definición legal del concepto pero abarcaría a las

prestaciones originadas en actos lícitos, hechos jurídicos o contratos que comportan obligaciones de hacer, de dar, de no hacer o de permitir.

Asimismo, no existe una vinculación entre las prestaciones de servicios gravados a la actividad económica del contribuyente del gravamen con lo cual estarían sujetas a imposición todas las prestaciones, ocasionales o habituales, realizadas por quienes revistan esa condición, aún cuando la tengan por vender cosas muebles como por aquellos que la adquieren transitoriamente a raíz de la ejecución aislada de una sola prestación.

Se exime, con indicación expresa de que le caben el mismo tratamiento reservado para los exportadores de cosas muebles es decir gravados a tasa cero, a los servicios de transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos cruces de fronteras por agua y los servicios conexos prestados a quienes realicen el transporte exento, la locación a casco desnudo (con o sin opción de compra) y el fletamento a tiempo o por viaje de buques destinados al transporte internacional, cuando el locador es un armador argentino y el locatario una empresa extranjera y los trabajos de transformación, modificación, reparación y mantenimiento de embarcaciones destinadas exclusivamente a la defensa y seguridad y de aeronaves matriculadas en el exterior.

Respecto de todos los servicios indicados se prevee expresamente la recuperación del impuesto, y la Administración Tributaria lo reguló mediante la Resolución General nº 65/97 donde fija los requisitos formales y plazos a cumplimentar por la solicitud de reintegro

Asimismo y a raíz del artículo 13 del decreto reglamentario del impuesto y aclarado mediante la circular 1288 del 20/05/93, resultan comprendidas en el tratamiento destinado a las exportaciones de ser gravadas a tasa 0 (cero por ciento) - que hasta ese momento se entendía el beneficio limitado a operaciones con bienes muebles - las prestaciones de servicios no contemplados expresamente por ley en la disposición que precisa el alcance

del hecho imponible respectivo, realizadas en el país y cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado.

Si bien la inclusión comentada supondría, en principio la recuperación del impuesto que afecta los costos de los servicios, el hecho de que la exención no establezca ese tratamiento, sino que el mismo se dispone en otro artículo de la ley que considera únicamente a la exportación de cosas muebles y que no ha sido modificado, así como la falta de normas complementarias que establezcan el reintegro de los saldos no compensados con el débito fiscal originado por operaciones gravadas, arrojan dudas en cuanto a los efectos de la inclusión aludida.

### **i 1.2. alícuota**

La tasa general del impuesto es del 21% aunque existe también una tasa diferencial del 27% para determinadas ventas y prestaciones de servicios entre ellas ventas de gas, electricidad y agua regulada por medidor, prestaciones efectuadas por quienes provean gas, electricidad, excepto el servicio de alumbrado público, provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluido el desagote y limpieza de pozos ciegos. La alícuota diferencial se aplica cuando la venta o prestación se efectúa fuera de los domicilios destinados exclusivamente a vivienda, casa de veraneo o recreo o en su caso de terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto categorizado como responsable inscripto o como responsable inscripto.

Otra tasa diferencial es la del 10,5% aplicable a la compra de insumos para la construcción destinados a la vivienda, a los intereses y comisiones de préstamos personales otorgados por entidades regidas por la ley 21.526, en las que los tomadores sean personas físicas que revistan el carácter de

consumidores finales o empresas - aún las explotaciones unipersonales - que presten el servicio público de transporte automotor terrestre de pasajeros de corta, media o larga distancia. El objetivo de la aplicación de esta alícuota diferencial es lograr la reactivación económica y la fomentación del crédito.

Aún existiendo las comentadas tasa diferenciales del 27% y del 10,5%, no se producen efectos de acumulación en el impuesto ya que no son numerosos los casos que se les aplica y porque no existe una regla tope que impida deducir totalmente los créditos por esos servicios gravados a tasas distintas a las generales.

Existe un proyecto de reforma a varios impuestos entre ellos al Valor Agregado que propone reducir la alícuota del 10,5% para productos de la canasta familiar tales como carnes, aves, verduras, frutas y pescados lo que es razonable.

La reducción proyectada de alícuota está también prevista para las ventas de la etapa final de comercialización de la industria naval lo cual ha sido justificado como una opción a la exención que actualmente gozan las embarcaciones destinadas exclusivamente a las actividades comerciales, la defensa y seguridad. El fin sería posibilitar a la industria naval el recupero del IVA correspondientes a sus insumos y colocarla en una mejor posición para competir en el mercado nacional con las embarcaciones importadas que obtienen el reintegro del impuesto contenido en sus insumos en los países exportadores de origen, aunque se podrán originar saldos a favor permanentes ya que los créditos fiscales de las adquisiciones no son absorbidos en su totalidad dada la menor tasa aplicada al producto final. En realidad, el mejor mecanismo para hacer frente a la competencia externa en el caso de cualquier bien nacional exento es gravarlo a tasa 0 (0 por ciento) permitiendo de tal manera que el impuesto contenido en sus insumos sea reintegrado y no genere mayores costos al producto final.

### **i 1.3. el sector agropecuario**

En Argentina, a las operaciones efectuadas por dichos productores se les aplica el régimen general de determinación del gravamen a excepción de aquellos de pequeña dimensión que opten por adoptar la calidad de responsables no inscriptos.

Por lo tanto, la obligación tributaria de aquellos contribuyentes se establece por diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal imputables al correspondiente período de liquidación y en consecuencia, se impide que los referidos productores trasladen a sus precios el impuesto que afecta a sus costos a la vez que se evitan en las fases siguientes efectos acumulativos que causen distorsiones en los precios finales (internos y de exportación) de los productos primarios y de otros de los que los primeros fueron insumos.

### **i 1.4. exenciones**

Se establecen exenciones que benefician a la venta e importación de cosas muebles de determinados bienes que integran la canasta familiar y a la reventa por droguerías o farmacias de especialidades medicinales para uso humano que hayan tributado el gravamen en oportunidad de su fabricación o importación. Asimismo, no se aplica un tratamiento discriminatorio contra las importaciones puesto que tendrían igual tratamiento que el dispensado a las operaciones internas que tienen por objeto bienes exentos.

También existen exenciones referidas a medios de pago, a valores o bienes que se vinculan a la utilización de servicios exentos que son comunes en las legislaciones de los países que aplican un IVA tipo consumo.

Se exime a las aeronaves para el transporte de pasajeros o de carga destinadas a esas actividades y a las embarcaciones que tengan por destino el uso exclusivo en actividades comerciales o la utilización en defensa y

seguridad. Dicha exención se orienta a disminuir el gravamen que puede afectar al costo de los servicios de transporte de pasajeros en el país y de transporte internacional de pasajeros y de carga , a los que se otorga igual beneficio con posibilidad de recuperar los impuestos facturados en etapas anteriores.

En cuanto a las exenciones referidas a prestaciones de servicios se refieren únicamente a las prestaciones efectuadas en el país ya que los servicios provenientes exterior se encuentran excluidos del campo de aplicación del impuesto.

En general se favorece a los servicios consumidos preferentemente por sectores de bajos ingresos, de interés general o vinculados a operaciones que implican transferencias no gravadas de bienes y no de insumos y de servicios intermedios con lo cual los efectos acumulativos serían pocos por el tipo de impuesto de que se trata y por los bienes y servicios beneficiados.

Entre aquellas que pueden originar traslación en los precios y efectos acumulativos se ubica el otorgamiento de las concesiones.

En relación a las prestaciones financieras, se encuentran eximidas en un número muy reducido como por ejemplo los intereses pasivos de ahorro y préstamo, planes de seguro de retiro privado, operaciones de pases de títulos valores, acciones, divisas o monedas extranjeras, depósitos en moneda nacional o extranjera hechas en instituciones regidas por la ley 21526, etc. En cambio, no gozan de dicho beneficio los servicios de intermediación financiera.

Entre las modificaciones ha introducir al IVA, actualmente en estudio en el Congreso, está la ampliación de la base del gravamen al eliminar las exenciones a la televisión por cable, publicidad en medios de comunicación, revistas, publicaciones excepto libros culturales y educativos. Tal reforma favorecería a la neutralidad del gravamen y no entorpecería la cadena entre débitos y créditos del IVA que cuando sucede es un gran incentivo a la evasión.

### **i 1.5. principio de destino**

La exportación de bienes se rige por el principio jurisdiccional de destino, es decir se exime la exportación a tasa cero procediendo a la devolución, transferencia o acreditación abonado en etapas anteriores. Asimismo las importaciones se encuentran gravadas en la Aduana. En otras palabras se practica el denominado "ajuste de frontera".

Asimismo, en la Aduana se aplica una percepción del IVA considerada como pago a cuenta del impuesto del importador en su primera venta. Pero como el sistema de retenciones, percepciones y pagos a cuenta del IVA también alcanza a las operaciones del mercado local, la mencionada percepción a la importación no es discriminatoria para los bienes provenientes del exterior.

### **i 1.6. régimen de devolución de exportaciones**

En los casos en que los créditos superen a los débitos y se trate de empresas con operaciones en el exterior, los saldos a favor no se trasladan a periodos futuros sino que se devuelven en efectivo y no implican por consiguiente un costo de intereses implícitos. En la actualidad también está vigente un sistema de reintegro de IVA a los turistas extranjeros que en la práctica se aplica muy poco.

### **i 1.7. pequeños contribuyentes**

Aquellos contribuyentes cuyas ventas anuales sean menores a \$ 144.000 en el caso de actividades comerciales y de \$ 96.000 en los demás casos se los considera como responsables no inscriptos. Es decir, no tienen obligación de inscribirse ni de facturar impuesto mientras que sus proveedores les facturan a

ellos sin discriminación y con un acrecentamiento equivalente al 50% de la tasa general.

## **i 2. distorsiones en la exportación de bienes**

Con respecto a las distorsiones en la competencia de bienes son en general menores.

### **i 2.1. pequeños contribuyentes**

Existen contribuyentes, tal como se analizó previamente, que por su volúmen de operatoria no tienen obligación de inscribirse. Ello implica que existen interrupciones en la cadena de transmisión del impuesto y que por consiguiente no todo el impuesto abonado por los insumos del bien exportado es devuelto en el ajuste de frontera.

Por lo tanto, el impuesto que les es facturado a los no inscriptos no puede ser recuperado por éstos ya que no facturan ni ingresan el impuesto al fisco. Posteriormente, los contribuyentes inscriptos que adquieren sus bienes o servicios, no pueden computar crédito fiscal alguno por esas compras y por consiguiente si venden el mercado local deben pagar impuesto sobre el total y si exportan no tienen posibilidad de recupero.

Lógicamente el problema se limita a los responsables no inscriptos que producen bienes y servicios intermedios y no a los que venden a consumidores finales que se da en la mayoría de los casos, reduciendo las consecuencias de la distorsión apuntada.

## **i 2.2. costos financieros en la devolución a las exportaciones**

La devolución a exportadores puede ser efectuada en efectivo o mediante una autorización de transferencia a terceros, implicando en éste último caso un costo en concepto de descuento.

Además , en cualquiera de los dos casos el plazo de devolución anticipada es de 15 días corridos, a partir de la fecha de solicitud, lo que sumado al plazo de pagar el impuesto que es aproximadamente entre los 18 y 22 días de finalizado el período fiscal implica un plazo total que excede al mes de costo financiero.

Pero además este tipo de devolución rápida implica un costo financiero adicional por el aval bancario o seguro de caución por 180 o 360 días, según se trate de transferencias a terceros o devolución en efectivo.

## **i 3. distorsiones en la importación de bienes**

El impuesto tiene una sola tasa general y casi no tiene excepciones ni en bienes ni servicios lo que implica la casi imposibilidad de que produzca distorsiones en la importación. Asimismo, la carga aplicada a las importaciones es similar a la que soportan los bienes producidos localmente.

## **i 4. distorsiones en los servicios**

Otra interferencia de importancia es que la aplicación de la regla general de principio de destino que implica que los bienes dejan el país limpios de gravamen y entran gravándose en la frontera, se refiere solo a las cosas muebles y no es válida con respecto a los servicios.

Por lo tanto, salvo algunas excepciones, con respecto a los servicios se ha adoptado el principio de origen al gravarse las exportaciones y no las

importaciones, lo cual si existen tasas diferenciales en los restantes países, implica una interferencia en la libre competencia.

La excepción esta constituida por el transporte internacional de pasajeros y cargas incluidos cruces de fronteras por agua y los servicios conexos prestados a quienes realicen el transporte exento: la locación a casco desnudo (con o sin opción a compra y el fletamiento a tiempo o por viaje de buques destinados a transporte internacional cuando el locador es un armador argentino y el locatario una empresa extranjera y los trabajos de transformación, modificación, reparación y mantenimiento de embarcaciones destinadas exclusivamente a actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad y de aeronaves matriculadas en el exterior, que exime la exportación, es decir que sigue el principio de destino por lo menos en un sentido.

En consecuencia y salvo la excepción comentada, la exportación de servicios está gravada con el 21% lo que interfiere en la libre competencia.

Asimismo en el decreto reglamentario de la ley del IVA resultan comprendidas dentro del tratamiento conferido a las exportaciones - que según la norma legal es aplicable solo a las cosas muebles - las prestaciones de servicios no contempladas expresamente por la ley siempre que se realicen en el país y se utilicen o exploten en el exterior.

En principio esa disposición reglamentaria supondría la recuperación del impuesto que afecta los costos de los servicios , pero el hecho de que la exención no establezca un régimen de recupero sino que el mismo está previsto en otro artículo de la ley que se refiere a la exportación de cosas muebles y que hasta el momento no fue modificado, así como la ausencia de normas que instrumenten el reintegro de los saldos a favor de los contribuyentes originados por este tipo de ventas al exterior, lo torna inviable.

No obstante si se parte de la hipótesis de que sería procedente la recuperación del impuesto que afecta a los costos de los servicios gravados subsistirían aún

los efectos acumulativos que afectarían la contraprestación correspondiente a los servicios exentos.

En cuanto a las importaciones, no se gravan los servicios procedentes del exterior ya que según lo analizado en el punto i 1.2 el ámbito especial de gravabilidad de los servicios está reducido a las locaciones, obras y prestaciones de servicios efectuadas en el país.

## **ii IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS**

### **ii 1. características**

Son impuestos aplicados a nivel nacional y que comprenden a los impuestos internos y a los impuestos sobre los combustibles. En ambos casos se trata de gravámenes que adoptan la técnica de impuesto monofásico aplicado al nivel del importador o productor de los bienes gravados.

### **ii 2. impuesto sobre los combustibles líquidos**

Fue establecido por la Ley 23.966 en su Título III y reglamentado por el Decreto 2.485. El presente gravamen se aplica de tal manera que incide en una sola etapa de circulación del bien gravado, estableciéndose para las importaciones un pago a cuenta del impuesto que debe ingresarse con el despacho a plaza. Son responsables del impuesto los importadores y las empresas que refinan o elaboren los productos gravados.

Actualmente están alcanzados los siguientes combustibles:

- a) nafta sin plomo hasta 92 RON;
- b) nafta sin plomo de más de 92 RON;
- c) nafta con plomo hasta 92 RON;
- d) nafta con plomo de más de 92 RON;
- e) el componente de nafta en lasalconaftas.

La ley en su art. 4º faculta al Poder Ejecutivo a incorporar al gravamen productos susceptibles de ser utilizados como combustibles líquidos.

Hasta el 13/11/92 los productos gravados eran más numerosos ya que también estaban incluidos el kerosene, gas oil, diesel oil, fuel oil, aeronafta, solvente y aguarras, concentrándose ahora en gravar naftas para automotores.

Asimismo, el Decreto 2021/92 derogó a partir del 01/01/93 el Capítulo II de la Ley 23.966 referente al impuesto al Gas Natural que gravaba el gas natural destinado a la distribución por redes, para uso residencial y del comercio y los servicios excluyéndose el de uso industrial, el gas comprimido (aún el usado como combustible para automotores) y las usinas eléctricas de servicio público.

## **ii 2.1. distorsiones en la exportación e importación**

El impuesto grava las importaciones y eximen las exportaciones de los productos gravados aplicando de tal manera el principio de imposición en el país de destino.

Tal como se puntualizó en el párrafo anterior, en el ámbito del impuesto a los combustibles las exportaciones se encuentran exentas siendo beneficiados tanto los contribuyentes directos (elaboradores o grandes comercializadores) como a terceros adquirentes que otorguen tal destino a los combustibles (art. 7 inc. b). En cambio no lo están aquellas efectuadas por los no contribuyentes como es el caso de las "trading companies".

No existe mecanismo de devolución alguno por el insumo para producir y distribuirlos los productos que se exporten, lo que ocasiona una distorsión que específicamente en este sector (industria o primario) es de magnitudes importantes.

Asimismo, no existen disposiciones para evitar el pago del gravamen en la importación de productos gravados que se destinen a su consumo en el área patagónica que se encuentra excluida del ámbito espacial del tributo.

### **ii 3. impuestos internos**

La ley 24.674 con vigencia desde el 01/09/96 y modificada por la ley 24.698 que rige desde el 01/01/97 ha sustituido el texto de la ley de impuestos internos (t. o. 1979 y modif.) salvo en materia de seguros y los productos electrónicos comprendidos en el decreto 1371/94 posteriormente reemplazado por el Decreto 1522/94.

En consecuencia, coexisten dos normas legales sobre un mismo impuesto lo cual es criticable ya que hubiese sido más conveniente que los impuestos sobre seguros y productos electrónicos fueran incorporados al nuevo texto legal.

Por lo tanto los productos que han quedado gravados por la nueva norma legal son tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes extractos y concentrados, automotores y motores gasoleros.

Se trata de una imposición monofásica, se sujetan al impuesto los expendios efectuados por los fabricantes, quedando marginadas del mismo las operaciones posteriores a tales transferencias. No obstante existe un régimen de pago a cuenta para determinados productos (tabacos, bebidas alcohólicas, bebidas analcohólicas, automotores gasoleros y motores gasoleros, elaboraciones por cuenta de terceros e importaciones) que permite computar el impuesto de la etapa anterior pero siempre dentro de la etapa manufacturera disminuyendo el efecto acumulativo del impuesto.

Si bien el ámbito de aplicación está referido al "expendio" del producto final para los productos electrónicos tipificados en el pertinente decreto, el hecho imponible se verificará cuando los bienes se transfieran acondicionados para su venta al público o en las condiciones que habitualmente se ofrece al consumo requisito que la nueva ley no exige para los productos comprendidos en la misma.

Por lo tanto la etapa en que se imponen es la industrial o la de importación y primera venta posterior, sobre el precio de venta en esa etapa excluido el IVA con excepción de los cigarrillos que a pesar de imponerse en la etapa producción toma como base el precio al consumidor.

En cuanto a las alícuotas, a continuación se detallan las tasas nominales y efectivas:

	tasa nominal	tasa efectiva
cigarrillos (art. 15)	60%	150%
cigarros, cigarritos, trompetillas y demás manufactura de tabaco no contemplados en capítulo I (art. 16)	16%	19,05%
tabacos para ser consumidos en hoja, desapalillados, picados en hebras, pulverizados, en cuerda, en tabletas y en despuntes (art. 18)	20%	25%
bebidas alcohólicas:		
whisky	12%	13,64%
coñac, brandy, ginebra, pisco, tequila, gin, vodka o ron	8%	8,70%
cervezas (art. 25)	4%	4,17%
bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados (art. 26)	4%	4,17%
automotores y motores gasoleros (art. 28)	10%	11,11%
seguros (art. 65)	8,50%	8,50%
seguros de accidentes de trabajo (art. 65)	2,50%	2,50%
seguros hechos por aseguradores		

del extranjero	23%	23%
productos electrónicos	6,55%	7,01%

Actualmente existe en el Congreso un proyecto de reforma del impuesto con el objetivo de aumentar la tasa de los cigarrillos al 70%, vino (antes exento) y cerveza al 20%, bebidas alcohólicas al 25% y jugos y gaseosas al 15%. Obviamente, las modificaciones tiene un fin fuertemente recaudatorio pero sería conveniente que la tasa propuesta para las bebidas analcohólicas que son de gran consumo masivo no tenga un incremento tan elevado, manteniéndose más alejada de la alícuota proyectada para las bebidas alcohólicas.

### **ii 3.1. distorsiones en la exportación de bienes**

En este grupo las interferencias son mínimas porque inciden en la exportación solo en baja magnitud.

Asimismo, la exportación está exenta si es realizada por los propios productores. En el caso que la venta al exterior por terceros, existe un régimen de devolución de impuesto que también es aplicable para el caso de si los bienes exportados contienen materias primas gravadas ya sea con transformación o no. Tal situación no es muy frecuente ya que la mayor parte de los bienes afectados por este grupo de gravámenes son de consumo final.

No obstante subsiste el problema cuando se trata de insumos no incorporados al producto final como es el caso de los automóviles y seguros, sobre los cuales no se efectúa devolución alguna y por consiguiente existe interferencia aunque su trascendencia es menor.

Otro problema que se plantea es que al no estar este impuesto discriminado en las facturas, si la exportación no la realiza el sujeto pasivo sino un tercero que le ha adquirido al fabricante o a un mayorista, el gravamen pasa a formar parte

del costo, se exporta y además se produce efecto piramidación si el exportador carga su margen de beneficio sobre el costo incluido el impuesto.

### **ii 3.2. distorsiones en la importación de bienes**

En este gravamen existe una distorsión en la importación de bienes en el hecho de que el precio de importación declarado como tal está acrecentado en un 30% más todos los tributos correspondientes a la importación incluyendo el IVA y el propio impuesto ya que da como resultado una discriminación a favor de los bienes nacionales.

Sin embargo al ser el ámbito del gravamen poco amplio se reduce la probabilidad de este tipo de distorsiones.

### **ii 3.3. distorsiones en los servicios**

El único de los servicios gravados por este impuesto es el seguro. Los seguros están sujetos al principio universal de que los seguros de compañías argentinas que cubran riesgos en el exterior están gravados a la tasa del 8,50% y los seguros de empresas extranjeras que cubran riesgos en el país están también gravados pero con una tasa mayor que asciende al 23%, lo que origina distorsiones tanto en las importaciones como exportaciones.

### **ii 4. impuestos a la energía eléctrica**

En estos gravámenes no existen normas que eximan la exportación o la importación de manera que debe considerarse como un impuesto sujeto al principio universal.

Tal es el caso de la ley nacional 24.065 que creó el Fondo Nacional de la Energía Eléctrica y leyes las 22.938 y 23.681 que establecen recargos sobre el

precio de venta de la electricidad a ser destinados a la provincia de Misiones y de Santa Cruz, respectivamente.

En consecuencia, el impuesto pasa a formar parte de los costos de los productores cuando éstos se encuentran gravados, a igual con lo que sucede con el impuesto a los combustibles sin posibilidad de recuperar la carga impositiva cuando son insumos de bienes que se exportan. De tal manera el exportador argentino se encuentra en desventaja para competir en el exterior.

## **BRASIL**

La imposición al consumo de Brasil está compuesta por dos impuestos generales - el impuesto estatal sobre la circulación de mercancías y servicios de transportes y comunicaciones (ICMS) y el impuesto municipal a los servicios (ISS) - y un impuesto selectivo, el impuesto federal sobre los productos industrializados (IPI).

En opinión de Gonzalez Cano [1996b,p. 1596] el sistema tributario general y selectivo al consumo que rige en el Brasil es una de las principales trabas en el proceso de armonización entre los países del Mercosur debido a dos factores: a) los efectos acumulativos que ocasionan desventajas a los productos nacionales a la hora de exportarse ya que llevan una importante carga impositiva , b) distorsiones a las importaciones de los países miembros, debido a los numerosos incentivos que los ICMS estatales otorgan a la producción de cada estado y no se otorgan a las importaciones.

# i IMPUESTO SOBRE OPERACIONES RELATIVAS A LA CIRCULACION DE MERCADERIAS Y SOBRE PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL Y DE COMUNICACIONES (ICMS)

## i 1. evolución reciente

Al momento de su creación, es decir en 1967, el ICM poseía dos características básicas: ser un impuesto estadual con alícuotas intra e interestaduais fijadas por el Senado Federal y ser un impuesto tipo producto ya que no se deducían los créditos por compras de bienes de capital, quedando gravados tanto la inversión como el consumo intentado lograr neutralidad fiscal y el saldo deudor se establecía mediante el método débito contra crédito. En el mismo año, la Unión pasó aplicar un "Impuesto sobre los productos industrializados - IPI" que también gravaba el valor agregado y utilizaba el sistema de débitos contra créditos.

Es decir, en el Brasil coexistían dos IVAS: uno federal y selectivo (el IPI), el otro estadual (el ICM). El IPI era un IVA aplicado a las mercaderías en la etapa industrial y mayorista, mientras que el ICM gravaba los bienes en toda la cadena productiva, desde la producción agrícola o extractiva (con excepción de la minería hasta 1988), pasando por la industria y llegando hasta la comercialización a consumidor final.

En cuanto a los servicios, la Constitución de 1967 preveía su imposición a nivel municipal mediante el "Impuesto sobre los servicios de cualquier naturaleza - ISS". Esta situación creó una zona ambigua en los campos de imposición del ICM y del ISS. Finalmente se decidió que el ICM gravase todos aquellos servicios no explícitamente alcanzados por el ISS los cuales fueron incluidos en la Ley Complementaria Federal.

Piancastelli, M. y Perobelli, F. [1996, 8-9] puntualizan que desde el inicio el ICM fue sufriendo modificaciones y adquiriendo distorsiones en su principio básico de neutralidad fiscal ya que su objetivo principal siempre fue engrosar las recaudaciones impositivas de los estados. Así fue que primero, al eximir los bienes de capital, el ICM pasó a ser un impuesto sobre el consumo. En segundo lugar, los principios de origen y de destino pasaron a tener un tratamiento *ad hoc* al ser aplicado a las operaciones internas interestadales y a las exportaciones respectivamente. Finalmente y en tercer lugar, la base imponible que básicamente venía dada por el valor añadido, se deterioró al sufrir un número muy grandes exenciones de productos y admitir excepciones de carácter regional tal como las operaciones con la Zona Franca de Manaus. A pesar de estas distorsiones, el ICM se tornó en uno de los más importantes tributos del país, cuya recaudación se ubica entre el 8% o 9% del PBI, la mayor fuente de recursos para los gobiernos estatales.

Con la reforma constitucional de 1988, las modificaciones realizadas al sistema tributario tuvieron como objetivo acentuar la descentralización del sistema, proporcionando una mayor autonomía a los gobiernos locales. En el caso particular del ICM, su campo imponible fue ampliado ya que se incorporaron los impuestos federales preexistentes que gravaban los servicios, pasando a denominarse ICMS. En su base imponible fueron incluidos: a) transporte intermunicipal e interestadual, b) las comunicaciones, c) lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos, d) energía eléctrica y e) los minerales. El Senado Federal tenía la facultad de determinar el techo y/o el piso de las alícuotas interestadales que eran las siguientes:

- 17% para transacciones internas a nivel de estado, para productos de consumo final,
- 12% para operaciones interestadales, exceptuando las realizadas en el Sur y Sudeste (excluyendo a Espírito Santo), para el Norte Nordeste, Centro - Oeste y Espírito Santo, las que tributan a una alícuota del 7%,

- 13% las exportaciones,
- alícuota 0% para las importaciones de insumos agrícolas tales como fertilizantes, insecticidas y semillas,
- exenciones para vegetales, frutas, herramientas agrícolas para el Noreste o algunos estados de la región Norte y para los productos agrícolas exportables (jugos de frutas, frutas secas, carnes no congeladas, etc.)

Además de esa estructura de alícuotas, el ICMS contemplaba regímenes preferenciales para la Zona Franca de Manaus y para las pequeñas y medianas empresas.

Es importante resaltar que con la reforma constitucional de 1988, los estados y municipios tuvieron un sustancial aumento en la participación de la recaudación tributaria de la Unión, ya que se aumentaron los coeficientes de distribución de los Fondos de Participación de los Estados (FPE) y los Fondos de Participación de los Municipios (FPM). Tal situación, aceleró el proceso de reducción del esfuerzo fiscal de la mayoría de los estados e incrementó la aparición de disputas de índole impositiva entre los estados para la atracción de inversiones y generación de empleos. Sin embargo, anteriormente a 1988, varios estados ya otorgaban concesiones fiscales a través del ICM, tal mecanismo se generalizó con la mayor autonomía que obtuvieron con la reforma de la Constitución.

Asimismo, en el ICMS se aplicaba el criterio de las deducciones físicas, que solo permite deducir los créditos de los bienes incorporados al producto y permite compensar los créditos por exportaciones con débitos generados por ventas en el mercado interno, aunque sin realizar reembolsos o devoluciones a las empresas mayormente exportadoras lo que ocasiona gran cantidad de efectos acumulativos.

Es decir, el ICMS resultaba ser un impuesto no neutral que solo cumplía una finalidad recaudatoria para los estados de manera similar al impuesto sobre los ingresos brutos provinciales en la Argentina.

## **i 2. proyectos de reforma**

Luego de la reforma constitucional de 1988 y en un período muy corto, comenzaron las demandas por nuevas reformas, especialmente lanzadas desde el gobierno central que era el gran perdedor a nivel de la recaudación tributaria. Diversas fueron las propuestas de reforma, analizándose a continuación las principales de acuerdo a Lagemann [1996,4-7] :

### **i.2.1. proyecto de Enmienda Constitucional 175/95**

Este proyecto está principalmente orientado a la reforma de dos impuestos: sobre los productos industrializados - IPI y el impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios - ICMS.

La principal modificación consiste en extinguir ambos impuestos (IPI e ICMS) y crear un nuevo ICMS, federal y estadual, de tipo consumo lo que permitiría el cómputo de los créditos fiscales correspondientes al activo fijo.

El nuevo impuesto será limitado en cuanto a la magnitud de la base y similar al actual en cuanto a que gravará solo los servicios de transporte y de comunicación. El resto de los servicios seguiría gravado por el impuesto municipal a los servicios (ISS) aunque a largo plazo se lo integraría con el nuevo impuesto.

El ICMS reformado sería establecido por una ley complementaria federal, sería administrado, recaudado y fiscalizado en forma conjunta por la Unión y por los estados del Distrito Federal además de contar con una uniformidad legislativa consistente en normas sobre exenciones y no gravabilidad iguales en todo el territorio nacional.

Asimismo, se prohibiría el otorgamiento ya sea en forma directa o indirecta de cualquier tipo de resarcimiento o financiamiento a determinados contribuyentes o sus categorías por los cuales se anule en forma parcial o total los impuestos. Otras de las medidas es la supresión del CONFAZ - Consejo Nacional de Política de Hacienda.

Otras de las características del nuevo ICMS serían la determinación del impuesto a pagar sobre la base de cálculo único, determinación por separado, para la Unión y para los estados del Distrito Federal, con compensación respectiva de créditos y débitos. Es decir, junto a la tasa del ICMS estadual y sobre la misma base se aplica la alícuota del IVA federal que reemplaza al IPI. En consecuencia, cada salida de establecimiento (hecho imponible del ICMS) o prestación de servicios comunicaciones o de transporte interestadual o municipal generará dos débitos de impuesto, uno federal y otro estadual. A su vez, cada entrada de mercadería o compra de servicio, dará derecho a dos créditos de impuestos, uno contra la DGI federal y el otro contra el estado de localización del adquirente. Al término de cada período fiscal, el contribuyente hará los balances de débitos y créditos correspondientes al gobierno federal y a su estado y abonará o compensará según el caso. Si se originase un saldo a favor del contribuyente, ya sea con la Unión o con el estado, el crédito será aprovechado en la forma que se determine la ley complementaria, logrando incluso el resarcimiento en dinero. Las exenciones y conceptos no gravados no impedirán la utilización de créditos relativos del impuesto abonado en etapas anteriores y el saldo acreedor daría lugar a una devolución monetaria.

Por otro lado, las alícuotas serían uniformes en todo el territorio nacional, sin distinguir entre las operaciones internas y las interestadales pero sí diferenciales en cuanto a si se trata de mercaderías o servicio (tratando que los productos de la canasta básica no sufran una incidencia mayor al del 5%). Las alícuotas de la Unión se establecerían por ley, en cambio las estaduales se fijarían por el Senado Federal. Esto da origen a una suba automática de la

alícuota federal toda vez que la alícuota estadual sea reducida (guerra fiscal) y que las operaciones interestaduais de energía eléctrica y petróleo, inclusive lubricantes, combustibles líquidos y gaseosos derivados del petróleo no serían gravados a nivel estadual sino a nivel de la Unión.

El sistema de cálculo a adoptarse, según la Ley complementaria, sería el de "impuesto por fuera" modificando de tal manera el que se utiliza en el ICMS el cual consiste en que el mismo impuesto constituye base de cálculo del impuesto.

En las operaciones interestaduais, tanto el impuesto federal como estadual serán cobrados íntegramente en el estado de origen de la mercadería a fin de evitar o paliar la evasión, pero finalmente la recaudación resultaría transferida al estado del domicilio del adquirente de la mercancía. De tal manera se seguiría el principio destino pero con cobro en origen, resultando posteriormente repartidos los fondos entre la Receita Federal y el Estado de destino. Se trata de un sistema parecido al "clearing house" o de compensación de saldos entre el país exportador e importador que en su momento se propuso para la Unión Europea para seguir aplicando el principio de destino pero sin necesidad de efectuar ajustes en frontera pero que nunca llegó a estar vigente.

Aunque se busca seguir el principio de destino para las operaciones interestaduais, la Receita Federal cobra la totalidad del impuesto en el estado de origen, asegurando un mejor control de la recaudación y reducción de la evasión y transfiriendo luego lo recaudado al estado de destino. Una utilización pura del principio de destino, sin pago alguno al momento de la salida del estado de origen (sistema de pago diferido seguido para el IVA en La Comunidad Europea actualmente para las operaciones intracomunitarias) incentivaría las maniobras fraudulentas. Tal es la situación de las ventas destinadas a la Zona Franca de Manaus de Brasil, sin imposición en el origen y muchas operaciones simuladas.

Este tipo de control funcionaría teniendo a la Receita Federal como intermediario entre el estado de origen y el de destino en las operaciones interestaduais puesto que el estado de salida de la mercadería no percibe tributo alguno (ni el IVA estadual ni federal) sino que lo hará el Organismo Fiscal Federal en su totalidad resultando luego transferido vía contribuyente al estado de destino.

A continuación se detalla un ejemplo sobre lo expuesto:

\* operaciones interestaduais

- tasa IVA estadual: 20%
- tasa IVA federal: 10%
- total recaudado por la Receita Federal: 30%
- total recaudado por el estado de origen: 0%

En el estado de destino al vender la mercadería, la administración estadual percibe el impuesto correspondiente a la tasa del 20% y el 10% de la tasa federal quedarán en las arcas de la Receita Federal.

\* situación entre los contribuyentes de los distintos estados

A) Venta del bien A

	<u>Vendedor</u>	
	IVA recaudado por estado de origen	IVA recaudado por RF
DF	0%	30%
CF	se computa los créditos por los insumos gravados por el impuesto estadual	se computa los créditos por los insumos gravados por el impuesto federal

B) Compra del bien A

Comprador

	IVA recaudado por estado de destino	IVA recaudado por RF
DF	-----	-----
CF	no se computa crédito por no haber abonado impuesto es- tadual en país de origen	30 %

Como resultado final se llega a que se utiliza el principio de destino sin que la Receita Federal pierda control y recaudación, lográndose que:

- las operaciones intraestadales sufren la misma carga tributaria que las internas de un estado, manteniéndose el nivel de recaudación;
- no se traslada impuesto del estado de origen al de destino ni se pierde el derecho de cómputo de créditos fiscales abonados en el estado de salida;
- como la mercadería entró en el estado de destino sin pago del impuesto estadual, el estado de destino no tiene crédito de impuesto estadual a conceder y en la operación siguiente estar recaudando su débito al 20% sobre una salida o venta cuyo valor total incluye la transacción interestadual;
- en la operación interestadual, el contribuyente emitió un débito a favor de la Receita Federal equivalente al total del impuesto, es decir el 30% compuesto en un 20% para el estado del destino y 10% para la Receita Federal, concediendo un crédito equivalente al 30% al comprador. El débito y crédito se neutralizan mutuamente y la Unión se queda finalmente exactamente con su cuota de impuesto que es del 10% (sobre la nueva salida).

En estas operaciones interestadales el la Unión actúa solo como intermediario entre el estado de origen y de destino para asegurar la recaudación del nuevo

ICMS estadual, evitar nuevas guerras fiscales entre los estados y se permitiría que cada nivel de gobierno administre su parte del IVA.

Asimismo, se delinearón las siguientes medidas transitorias:

- a) exención de las exportaciones y de los insumos y bienes de capital agrícola, cómputo del crédito por los bienes del activo fijo. Para compensar la pérdida de recaudación por parte de los Estados , es creado un Fondo Provisorio durante 5 años con base en el IPI y posteriormente en el ICMS federal, con porcentajes decrecientes. También el impuesto a las tierras rurales pasa de la órbita federal a la estadual;
- b) las exenciones no harán perder los créditos fiscales abonados en etapas anteriores lo que actualmente está vedado;
- c) para eliminar la "guerra fiscal" que se suscitó entre los distintos estados, el Senado Federal fijará plazos para resolver los conflictos de intereses entre las partes y se prohíbe el uso del crédito de impuesto en el caso de otorgamiento de beneficios fiscales, financieros o crediticios concedidos sin el consentimiento del CONFAZ - Consejo Nacional de Política de Hacienda, órgano que congrega todos los estados y el Distrito Federal.

En el proyecto del gobierno de reforma de la Constitución, se prevee la posibilidad de establecer para la Unión la exención en los tributos de potestad estadual o municipal, en los casos previstos en los tratados u convenciones firmados por Brasil.

Esta propuesta que fue presentada al Congreso en setiembre de 1995 y todavía se halla pendiente de su tratamiento y aprobación. Si bien parte de las distorsiones a las exportaciones fueron corregidas mediante la Ley Complementaria nº 87/96 que se analizará más adelante, esta reforma integral y más profunda que consiste establecer un impuesto al Valor Agregado compartido por los estados y la Unión no se convertirá en realidad en un futuro inmediato, sin que su aprobación sería a muy largo plazo.

Esta propuesta al mes de marzo de 1998, todavía no se había plasmado en un anteproyecto de ley.

### **i 2. 2. Propuesta del Ministerio de Hacienda de agosto de 1997**

En ella se establecían las siguientes novedades:

- reemplazar el ICMS (nivel estadual) y el ISS (nivel municipal) por un impuesto federal plurifásico no acumulativo sobre bienes y servicios, siguiendo el principio de destino,
- establecer un impuesto sobre las ventas de los bienes en etapa minorista bajo la órbita de los estados,
- establecer un impuesto que grave a los servicios y cuya potestad tributaria la posean los municipios,
- se eliminarían el ICMS y el ISS,
- se aseguraría a los estados y municipios el no decaimiento en los niveles de recaudación a través del funcionamiento de fondos compensatorios.

### **i 3. Ley Complementaria nº 87 del 13 de setiembre de 1996**

Se trata de un proyecto presentado el 13 de mayo de 1996 por el diputado federal Antonio Kandir, ministro de Planeamiento.

Esta ley complementaria contiene parte de las disposiciones contenidas en el proyecto de Enmienda de la Constitución de la reforma tributaria del gobierno federal previamente comentada pero sin llegar a introducir cambios integrales y profundos .

A continuación se detallan las principales modificaciones que en forma gradual se planifican para el ICMS:

1) exención de todas las exportaciones (antes estaba solo reducido a los productos industrializados) tratando de aplicar en forma completa el principio de destino

2) transición a la aplicación de crédito por el principio financiero (sustituyendo al crédito por el principio de integración física) a fin de dar una mayor competitividad a los productos brasileños

3) exenciones de los bienes de activo fijo y de los insumos agrícolas

La entrada en vigencia de las medidas sería la siguiente:

- a partir del 16/9/96 (día de publicación en el Boletín Oficial de la Unión) rige extensión de la exención para las exportaciones de productos primarios y semielaborados aunque existen demoras en las devoluciones a exportadores;

- del 1/11/96 al 31/12/97: los créditos de los bienes del activo fijo y para la energía eléctrica (1º etapa) y las demás modificaciones;

- desde el 01/01/98 cómputo del crédito fiscal según criterio financiero pero cuya entrada en vigencia fue postergada hasta el 01/01/2000 por la Ley Complementaria nº 92 del 23/12/97.

Al mismo tiempo, se comenzarán a reducir los incentivos a las ventas de los bienes producidos localmente que en la actualidad llevó a una guerra de incentivos del ICMS en los distintos estados.

Para compensar las pérdidas que sufrirán las arcas de los estados, fue creado un fondo de compensación por parte de la Unión, que garantizará una renta real desde junio de 1995 a junio de 1996 hasta el año 2002.

La propuesta de pasar de un ICMS en base de origen a uno de destino, afecta principalmente la recaudación de los estados que son más productores que consumidores como es el caso del estado de San Pablo.

#### **i 4. características del nuevo ICMS**

La Ley Complementaria nº 87 del 13 de setiembre de 1996 cuya vigencia se señaló previamente, contiene las disposiciones normativas de los ICMS de los estados. Esto obligó modificar las legislaciones estatales (tanto las leyes como los reglamentos).

A continuación se analizarán distintos aspectos de la Ley Complementaria nº 87/96 y del actual reglamento del ICMS perteneciente al Estado de Rio Grande do Sul. Las normas legales deben ser cumplimentadas por todos los estados y el reglamento se adecúa a las particularidades de la legislación estadual dentro del marco de libertad permitido a los estados. Es decir la competencia es tanto de los Estados como del Distrito Federal.

##### **i 4.1. campo de imposición**

- las operaciones relacionadas a la circulación de la mercadería y el suministro de alimentos y bebidas en los bares, restaurantes y similares;
- prestaciones de servicios de transporte interestadual e intermunicipal, por cualquier vía (terrestre, aérea o acuática) de personas, bienes, mercaderías y valores;
- prestaciones a título oneroso de servicios de comunicación;
- suministro de mercadería con prestación de servicios gravados por el impuesto municipal sobre los servicios siempre y cuando esté previsto por la Ley Complementaria;
- importación del exterior de mercadería ya sea por persona física o jurídica tanto para consumo como activo fijo;
- servicios de comunicación cuya prestación se inicia en el exterior como es el caso de las llamadas telefónicas a cobrar;

- la entrada en territorio del estado destinatario de petróleo, lubricantes y de energía eléctrica (no para uso industrial o comercial).

Es oportuno señalar que al gravarse todas las operaciones de comunicaciones por el ICMS (salvo las comunicaciones telefónicas realizadas dentro del municipio) y estar esas operaciones fuera del objeto del ISS, respecto de ese servicio no se plantean efectos de acumulación. En cambio, sí se dan en el caso de las comunicaciones intramunicipales alcanzadas también por el ISS.

#### **i 4.2. conceptos no gravados**

- operaciones con libros, diarios y papel para su impresión,
- exportaciones de bienes y servicios,
- operaciones con oro ya sea como activo fijo o instrumento cambiario,
- operaciones con mercaderías utilizadas en la prestación de servicios alcanzados por impuestos municipales (ISS) (con excepción de los casos previstos en la Ley Complementaria).
- transferencia de la propiedad de establecimientos,
- arrendamiento mercantil (excepto la venta de un bien),
- transferencia de bienes muebles salvados de los siniestros por las compañías aseguradoras.

#### **i 4.3. el hecho imponible**

El hecho generador ocurre en los siguientes momentos:

- la salida de mercaderías a cualquier título del establecimiento del contribuyente, aún para otro establecimiento del mismo titular (es decir no grava la venta sino la salida, un rasgo distintivo respecto del IVA de los demás países del MERCOSUR),
- el suministro de alimentos, bebidas y otras mercaderías,

- la transferencia a terceros de mercadería depositadas en almacenes generales o en depósitos sellados, en el Estado del transmitente,
- la transmisión de propiedad de mercadería, cuando la mercadería ha sido transferida por el establecimiento del transmitente,
- el inicio de prestaciones de servicios de transporte interestadual e intermunicipal,
- la finalización del servicio de transporte iniciado en el exterior,
- las prestaciones conexas al servicio de comunicación (venta de fichas, tarjetas)
- suministro de mercaderías en forma conjunta a la prestación de servicios,
- el desembarco aduanero de mercaderías importadas desde el exterior (en la ley anterior se indicaba la entrada al establecimiento del destinatario o la recepción por el importador de la mercadería o bienes del exterior),
- la recepción por el destinatario de servicios prestados en el exterior,
- la adquisición en subasta pública de mercaderías importadas abandonadas o secuestradas,
- el ingreso en territorio del Estado de lubricantes y combustibles derivados del petróleo de otro Estado, cuando no son destinados a su comercialización,
- la utilización por parte del contribuyente del servicio cuya prestación se inició en otro Estado y no queda vinculada a la prestación u operación siguiente.

Esta forma de aplicar el principio de origen en cuanto a las operaciones interestadales, tiende a beneficiar mayormente a los estados productores en desmedro de los que principalmente son consumidores. Esto traería como consecuencia la concentración de la recaudación tributaria en las zonas predominantemente productoras pero se toman medidas para una mejor redistribución de los ingresos fiscales. Entre ellas se encuentran la aplicación de una menor alícuota para las operaciones interestadales de los estados más evolucionados (sud y sudeste del país) hacia los de menor desarrollo ( región norte, noreste y centro). De esta manera, éstos últimos aplicarían en sus

ventas mayores débitos de los que se podrán deducir los menores créditos por las compras realizadas en los estados evolucionados de las regiones sur y sudeste.

#### **i 4.4. exenciones**

Los Estados mediante la aprobación unánime del Consejo Nacional de Política de Hacienda - CONFAZ pueden otorgar exenciones, norma que al no ser respetada condujo a la llamada "guerra fiscal" entre los estados para atraer inversiones.

La reglamentación del ICMS del Río Grande do Sul exime a numerosas mercaderías tales como los alimentos de la canasta básica (ejemplo: leche, frutas y verduras, los suministrados por la Liga Brasileña de Asistencia), diversos medicamentos (por ejemplo: contra el Sida), operaciones con regiones que tienen tratamiento similar a las exportaciones (Zona Franca de Manaus), la conservación ambiental, estímulos a distintos sectores económicos (ejemplo: materias primas y bienes de capital destinados a la actividad siderúrgica, de generación y distribución de electricidad), adquisiciones de la Administración Pública directa e indirecta, el suministro para instituciones de enseñanza.

#### **i 4.5. base imponible**

La base imponible está dada por:

- el valor de la operación en la salida de mercaderías,
- el valor total de la operación en el caso que comprenda bienes y servicios,
- en caso de importación, se deberán sumar al valor de las mercaderías según los documentos de importación (el precio puede ser cambiado por el valor de la importación según lo establecido por ley de la autoridad aduanera), los tributos

a la importación, impuesto sobre los productos industrializados (IPI), impuesto sobre las operaciones de cambio (IOF) y demás gastos aduaneros,

- en las transferencias interestaduais, entre establecimientos de un mismo propietario:

- el valor correspondiente a la entrada más reciente de mercadería,

- el costo de los bienes fabricados (materia prima más insumos, mano de obra y gastos indirectos),

- si se trata de bienes no industrializados, al precio de mercado corriente en mercado mayorista del establecimiento remitente, si no existe tal mercado se considerará el 75% del precio del mercado minorista.

Cabe acotar que el impuesto integra la propia base de cálculo (es un impuesto por dentro) además de los gastos de seguro e intereses, gasto de flete propio o de terceros. En cambio no integra la base imponible el impuesto sobre los productos industrializados (IPI) cuando se trata de una operación realizada entre contribuyentes y tiene por objeto a un bien a ser industrializado o comercializado.

Los estados pueden conceder beneficios a través de la reducción de la base de cálculo, siendo la más importante la referida a los productos de la canasta familiar. A raíz de esa disminución, esos productos de primera necesidad tributan como máximo un 7% en el caso de consumo en el propio estado. Por ejemplo en el estado de Rio Grande do Sul se encuentran beneficiados la yerba mate, el café tostado y molido, pan, leche, harina de mandioca, azúcar, carnes rojas y blancas, aceites (excepto el oliva) huevos frescos, verduras y frutas, frescas, jugo de frutas naturales, etc.

Diversos productos básicos están exentos tales como la leche, la batata pero en los casos que se pierde la exención se gravan al 7%.

Otros casos de aplicación de bases de cálculo reducidas se dan en la salida de vehículos usados el 5%, salidas de máquinas, aparatos motores usados el 20%, salidas de pescados para otras unidades de la Federación al 60%,

salidas interestaduais de fungicidas, herbaticidas , etc. el 50%, operaciones internas con agua natural canalizada el 0% (alícuota efectiva el 0%),etc.

#### **i 4.6. crédito fiscal**

El impuesto abonado en las etapas anteriores en las operaciones de entrada de la mercadería, real o simbólica al establecimiento, inclusive la destinada a su consumo o como activo permanente dan derecho al cómputo del crédito fiscal como así también la recepción de servicios de transporte interestadual e intermunicipal de comunicaciones.

En cambio no se puede computar el crédito fiscal en el caso de ingreso de mercaderías o utilización de servicios resultantes de operaciones o prestaciones exentas o no alcanzadas o relativas a mercaderías o servicios ajenos a la actividad del establecimiento. Igual situación se presenta con las mercaderías ingresadas en el establecimiento o prestación de servicios cuando a la salida del producto (ya transformado) se encuentra exenta, excepto el caso de las exportaciones.

**Los saldos acreedores resultantes de operaciones dirigidas al exterior pueden ser imputados a cualquier establecimiento en el Estado o ser transferidos a otros contribuyentes en el mismo Estado mediante la emisión por la autoridad competente de documento que reconozca el crédito pero no existe devolución directa por exportaciones.**

Para los demás saldos acreedores, la ley estadual podrá establecer una regla idéntica.

Existe un crédito simbólico o presunto que constituye un instrumento utilizado por los estados para ajustar la carga impositiva, evitando así la acumulación en determinados productos y sectores, que cambia el momento y sujeto del tributo. Tal es el caso del arroz, porotos, algodón ,etc. en que se difiere el impuesto en la etapa de producción y se aplica a nivel industrial.

#### **i 4.7. alícuotas**

En sus orígenes, es decir en 1967 poseía una alícuota única del 15% y al poco tiempo empezaron a regir tasas diferenciales: se elevó para las operaciones dentro del Estado, reduciendo la alícuota interestadual con porcentajes menores para los flujos comerciales dirigidos a los estados de las regiones del Norte, Nordeste y Centro Oeste y reduciendo la tasa para exportaciones.

Posteriormente, la reforma Constitucional de 1988 introduce tasas selectivas en función del tipo de mercaderías y de servicios.

Actualmente, en el Estado de Rio Grande do Sul rigen las siguientes alícuotas internas:

- el 25% para las bebidas ( excepto vino y sus derivados), perfumes, cosméticos, energía eléctrica excepto para consumo industrial, cigarros, aviones para uso comercial, gasolina y alcohol destinado a combustibles y las comunicaciones,

- el 12% para el arroz, leche, batata, masas, carnes rojas y blancas, pescado (salvo bacalao, merluza, moluscos, etc.) energía rural, productos de informática, harina de trigo, vehículos terrestres y para el transporte de pasajero o de carga,

Es oportuno aclarar que mercaderías tales como la leche y la batata integran la lista de los productos de primera necesidad y que se encuentran exentos. Si dejasen de integrar la mencionada lista, se aplicaría la alícuota del 12%.

- al 17% las demás operaciones internas de bienes y servicios, importaciones de bienes del exterior, prestaciones de servicios de transporte de comunicaciones iniciadas en el exterior, adquisiciones en subastas de productos importados o secuestradas, cuando el destinatario de la mercadería o servicio estuviere localizado en otro estado y no es contribuyente del impuesto.

Este régimen de alícuotas diferenciales, generalmente no produce efectos acumulativos en el ICMS estadual ya que las tasas bajas se aplican sobre alimentos y bienes esenciales, mientras las superiores gravan bienes de consumo que denotan mayor capacidad contributiva no alcanzando a bienes intermedios o insumos. Dicha tasa general en octubre de 1997 se elevó al 18% por dentro y la efectiva al 21, 95%.

Asimismo, el estado de Rio de Janeiro en marzo de 1998 elevó la alícuota del ICMS para determinados productos entre ellos la cerveza.

#### **i 5. incidencia sobre los servicios**

Ya se indicó previamente que el ICMS solo grava los servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones quedando el resto de los servicios bajo la potestad tributaria de los municipios mediante el impuesto municipal a los servicios (ISS). Este tratamiento separado de la mayoría de los servicios produce efectos de acumulación ya que el ISS pasa a formar parte del costo sobre el que se aplica el ICMS y no se concede crédito por el ISS.

#### **i 6. incidencia sobre las importaciones**

Existen numerosas distorsiones a las importaciones mediante tratamientos que favorecen a la producción interna de cada estado mediante la aplicación de exenciones, diferimientos de impuestos sin ajustes por inflación, reducciones de bases y alícuotas.

En consecuencia, se discrimina a los bienes importados al Estado, ya sea del exterior o de otros estados. Este tipo de incentivos discriminatorios se ha difundido tanto que se habla de una verdadera “guerra de incentivos” entre los estados que a través de los distintos proyectos de reforma tributaria se trata de aminorar.

## **i 7. incidencia sobre las exportaciones**

La ley Complementaria nº 87 del 13/09/96 al disponer entre otras medidas la exención de las exportaciones de productos primarios y semielaborados puso fin a una seria distorsión resultante de importantes segmentos productivos que afectaban la competitividad de los productos brasileños en el mercado internacional.

Asimismo, la posibilidad de deducir el ICMS abonado en las adquisiciones de máquinas, equipos y material de consumo representa una reducción generalizada en los costos de producción favoreciendo la producción domestica tanto de los bienes exportables como los de consumo interno frente a las importaciones, provocando un aumento de la tasa de retorno y mayores inversiones. También representa un paso adelante en el proceso de integración regional a nivel del Mercosur.

Por otro lado, la exención del ICMS de las exportaciones de primarios y de semielaborados y la deducción del crédito generado por la compra de bienes de capital implicaría una pérdida de la recaudación fiscal por parte de los estados.

Por ejemplo, en 1995 algunos estados percibían un porcentaje importante de la recaudación del ICMS vía la gravabilidad de las exportaciones tales como Para (14,4%), Amapá (9,5%), Pernambuco (7,7%) e Espírito Santo (7,2%).

Es decir, se corrigieron buena parte de las distorsiones a las exportaciones que perjudicaban a los productores del Brasil. En cambio, siguen vigentes las distorsiones del ICMS que perjudican las importaciones de los países miembros del MERCOSUR al conceder exenciones e incentivos a la producción local de cada estado para varios bienes.

## **ii IMPUESTO SOBRE LOS PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

### **ii 1. descripción**

Se trata de un impuesto a los consumos selectivo o específicos a nivel nacional que grava numerosos bienes y que se encuentra legislado mediante el Decreto 87981/82.

La característica institucional saliente del gravamen es que en la mayoría de los casos , la imposición se establece por decreto del Poder Ejecutivo, quien hace modificaciones de acuerdo a las necesidades y políticas fiscales, ocasionando la variación constante de la lista de bienes sujetos a imposición.

A diferencia de los demás países del Mercosur en los cuales los impuestos selectivos son de tipo monofásico, en el Brasil adopta la técnica del valor agregado la cual se detallará más adelante.

#### **ii 1.1. etapa de imposición**

Se trata de un gravamen en etapa industrial puesto que el hecho generador es la salida del establecimiento industrial o el despacho aduanero a plaza en el caso de las importaciones con lo cual su incidencia efectiva en los precios minoristas es menor de lo que sugiere sus tasas a veces muy altas.

#### **ii 1.2. efectos de acumulación**

Ya se indicó de que se trata de un impuesto en etapa industrial únicamente. Adopta la técnica del impuesto al valor agregado, puesto que el impuesto contenido en los insumos facturado en forma explícita se acreditan siempre y cuando se trate de materias primas, bienes intermedios y material de embalaje.

Están incluidos también aquellos bienes que no están integrados al producto final pero que fueron consumidos en el proceso de industrialización.

En teoría la técnica del IVA garantizaría en principio la inexistencia de distorsiones en la competencia en el proceso de integración económica. Sin embargo y tal como lo descripto previamente, por las particularidades adoptadas por el IPI, se generan efectos de acumulación que a veces son de importancia y se reflejan en la exportación de parte del impuesto. Es así que no todos los impuestos incluidos en los costos de los insumos se pueden acreditar: esto sucede con los bienes no incorporados al producto final aunque administrativamente sería posible ya que el gravamen se factura explícitamente mediante una "nota fiscal" con el detalle y magnitud del impuesto facturado que es entregada junto con la factura común por el sujeto del gravamen. Aún si la legislación autorizase la acreditación del impuesto contenido en todas las compras, la neutralidad tampoco sería completa ya que solo podrían computarse los impuestos facturados y solo pueden facturar los contribuyentes es decir los industriales.

Sin embargo, algunos de los insumos industriales de mayor incidencia en la elaboración de los bienes como lo son la energía eléctrica no están alcanzados por el impuesto por una prohibición constitucional.

En función al requisito de impuesto de insumo acreditable, es decir la incorporación del mismo al producto final, tampoco es admisible la acreditación del gravamen incluido en los bienes de capital, con lo cual se trata de un gravamen tipo producto y genera efectos de acumulación que se incorporan al costo de los productos y no permite desgravar totalmente las exportaciones. No obstante pocos bienes de capital se encuentran gravados.

En consecuencia, se trata de un impuesto formalmente tipo IVA aplicado solo en la etapa industrial, pero con ciertos rasgos acumulativos.

### **ii 1.3. ámbito de imposición**

La principal característica legal que define la naturaleza de los bienes gravados, es la existencia de un proceso industrial definido en forma muy amplia.

Así se establece que se considera industrialización a cualquier operación que implique la modificación de la naturaleza, función, acabado, presentación o finalidad del producto, entrando por ejemplo las actividades de limpieza y de embalaje en la esfera industrial. A raíz de esta definición general tan amplia quedan muy pocos bienes excluidos.

### **ii 1.4. alícuotas**

Las tasas de los bienes gravados son numerosas y muy fluctuantes, variando desde un 4% para el cemento hasta un 220% para los cigarrillos. Otras alícuotas son el 5% para los laminados metálicos, 10% los detergentes y alfombras, 18% para los explosivos , película fotográfica y el azúcar, 20% determinadas joyas, del 10% al 40% los vinos, 77% la perfumería y el 130% el whisky.

No están alcanzados por el gravamen la construcción (pero si muchos materiales utilizados en ella) ni ninguna clase de servicios.

Se trata de "tasas por fuera" ya que y a diferencia de lo que ocurre con el ICMS, la base imponible está constituida por el precio del producto sin considerar el propio impuesto.

Formalmente las tasas se estructuran sobre la base de la nomenclatura arancelaria armonizada llegando a ser más de 10.000 ítems.

Las anotaciones tributarias en esa nomenclatura son de cuatro tipos: 1) las alícuotas que corresponden tal como se señaló previamente, 2) la anotación "0" que se refiere a los bienes industrializados que han sido dejados fuera del

objeto del impuesto, 3) la anotación "NT" (no tributados) que indica a los bienes no industrializados que están al margen del impuesto, 4) la anotación "Isento" (exento) que implica que también ha sido excluido del gravamen por norma legal, no pudiendo ser alterada tal condición por el Poder Ejecutivo.

A la mayoría de los productos se les aplica el impuesto sobre una base ad-valorem pero en casos especiales como las bebidas alcohólicas y cigarrillos además se aplican sellos de control que implican montos fijos relacionados con determinadas cantidades de los respectivos productos (forma específica).

### **ii 1.5. exenciones**

Además de las exportaciones cuya situación se detallará en los próximos puntos y que se encuentran exentas, existen exenciones que funcionan como incentivos entre ellas las ventas a las zonas francas o a zonas amparadas por incentivos regionales.

También hay indicios de discriminación en el otorgamiento de las exenciones, ya que en su totalidad benefician a los productos nacionales sin considerar a los bienes importados.

Otras exenciones se aplican al ámbito interno únicamente como por ejemplo para los productos industrializados por institutos de asistencia social, tractores y herramientas agrícolas, algunas máquinas y equipos, embarcaciones, material bélico vendido a las Fuerzas Armadas, etc.

### **ii 1.6. tratamiento de los créditos provenientes de etapas anteriores**

El crédito fiscal por compras de insumos es no computable cuando el producto está exento para el mercado interno siendo tipificado como "NT", "Isento" o "0".

Pero hay muchas excepciones a dicha regla bajo la figura de incentivos tributarios o del otorgamiento de créditos adicionales presuntos.

El crédito de impuesto por insumos se puede computar en su totalidad aún cuando la tasa del producto que se vende sea menor, lo que conlleva aún frente a un valor agregado apreciable, la existencia de saldos a favor del contribuyente en forma casi permanente debido a las altas tasas de algunos bienes y la ausencia de un régimen de devolución de los mismos.

Es decir, aún siendo un impuesto de tasas múltiples no existe la clásica regla del tope por la cual es viable solo el cómputo del crédito por insumos hasta igualar la tasa del bien vendido.

En consecuencia, la recuperación o no del crédito, depende de que el industrial produzca otros bienes gravados a una tasa igual o superior que sus insumos absorbiendo de tal manera dichos saldos, lo que torna al impuesto muy poco neutral además de tener alícuotas que varían dentro de un amplio margen.

#### **ii 1.7. exportaciones**

Las exportaciones se encuentran exentas y reciben crédito fiscal por los insumos si los mismos se encuentran alcanzados en el mercado interno.

Asimismo, el crédito de impuesto no computable en el mercado interno por estar vinculado a bienes exentos, se rehabilita para las exportaciones pero solo para bienes industrializados tipificados como "0" (los excluidos del ámbito del tributo expresamente por ley) y para los bienes "Isentos" es decir los desgravados por ley.

Los bienes caratulados como "NT" son normalmente productos de origen agrícola sin ningún tipo de industrialización y no reciben crédito fiscal cuando son exportados o vendidos internamente.

Lo expuesto en los párrafos anteriores es aplicable para el caso de que los exportadores revistan la calidad de industriales.

En cambio, si los exportadores son comerciantes se pueden dar dos casos: a) que compren los bienes que ellos mismos venden al exterior posteriormente

con lo cual el industrial no le factura el impuesto pero puede computar el crédito por insumos es decir como si lo exportara el mismo; b) que el exportador comerciante adquiera los bienes del industrial sin definir su destino ya que operan indistintamente en el mercado interno y externo y por lo que el industrial le factura el impuesto. Posteriormente, el Fisco le devuelve la parte correspondiente a las exportaciones como si fuese el industrial exportador a pesar de no ser sujeto del impuesto por no ser industrial. Esto constituiría un régimen de "suspensión de impuesto" que permite que los contribuyentes gocen de la tenencia del IPI o el derecho de deducir los créditos por compras de materias primas e insumos gravados, liberando de tal manera los bienes exportables de la carga impositiva con las salvedades apuntadas al analizar los efectos de acumulación que se originan.

## **ii 2. distorsiones en las exportaciones de bienes**

Los bienes gravados en el mercado interno, exportados por industriales o exportadores no industriales reciben crédito de impuesto solo por los insumos principales y por consiguiente no por los demás bienes y bienes de capital de etapas anteriores. En consecuencia, dentro de los costos de los bienes exportados existen tributos de etapas anteriores que vulneran el principio de no exportar impuestos.

En cuanto a los bienes a tasa "0" e "Isentos", los contribuyentes industriales y los no industriales compensan solo cuando son contribuyentes por otros bienes y recibe devolución de sus saldos a favor, con iguales distorsiones por mayor demora.

Como se recordará, existen los bienes sin devolución que son los tipificados como "NT" y por consiguiente todo el gravamen abonado en etapas anteriores posee efecto distorsivo.

Sin embargo y especialmente para el caso de los productos agrícolas alimenticios, los importes de los impuestos contenidos en los insumos no son de mayor relevancia a excepción del embalaje.

Asimismo, existe un costo financiero en la devolución del impuesto que viene dado por una demora que oscila en unos 40 días aunque frecuentemente se ve incrementada según la situación de la Tesorería.

La distorsión se origina por la falta de un sistema de indexación de las devoluciones, con lo cual si el recupero del impuesto se produce en término, el exportador sufre una pérdida de envergadura en altas épocas inflacionarias.

Un impuesto de las características descritas, es decir con una variación pronunciada de tasas, aplicable solamente en la etapa industrial y con numerosas exenciones, ocasiona frecuentes distorsiones, independientemente de adoptar un sistema de cadena de créditos propia del IVA, las cuales son difícil de medir en forma anticipada. Tal es el caso de los créditos de los bienes que son vendidos a sujetos exentos y que por consiguiente no son recuperados y se pierden, originando una distorsión fiscal que recae sobre las exportaciones perjudicando la capacidad de competencia de las empresas.

También se aplica la exención del IPI cuando se vende a una empresa exportadora de servicios con el fin de no exportar impuesto.

### **ii 3. distorsiones en las importaciones de bienes**

Existe una cierta discriminación más evidente que en el ICMS contra los bienes importados ya que es específico de la estructura del impuesto y por la alta variación de las alícuotas del mismo.

Eso es posible discriminando específicamente contra los bienes importados, contra los que de hecho son importados sin mencionar ese hecho en forma explícita o gravando bienes de origen extranjero sustitutos fuertes de nacionales no gravados.

Mientras subsistan diferencias marcadas en la aplicación de impuestos específicos, la única solución viable es la vigilancia permanente de los exportadores de los demás países aunque lo ideal sería la igualación del tratamiento de los distintos bienes gravados como de sus alícuotas.

#### **ii 4. distorsiones en los servicios**

Los servicios no se encuentran dentro del ámbito de imposición del impuesto sujeto a análisis.

#### **iii AUSENCIA DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS A LA ENERGÍA ELÉCTRICA Y COMBUSTIBLES**

La energía no está sujeta a gravámenes específicos ya sea de carácter nacional como estadual sino que se encuentra gravada por el ICMS y por el Impuesto a los combustibles líquidos y gaseosos de índole municipal que afecta el nivel minorista mientras que a nivel nacional está gravada la importación.

En cuanto al impuesto sobre los combustibles, su ámbito de imposición fue a nivel minorista y se eliminó en 1996, no afectando de tal manera los costos de las empresas.

Si bien el impuesto a la energía eléctrica incide en el costo de fabricación, al adoptar el ICMS un sistema tipo IVA, las empresas pueden computarlo como crédito contra el gravamen que en definitiva adeuden. No obstante, el ICMS posee también efectos distorsivos ya considerados en puntos anteriores.

## **iv IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE SERVICIOS (ISS)**

### **iv 1. descripción**

Es el impuesto general sobre los servicios que se aplica a nivel municipal a diferencia de los restantes países miembros del Mercosur que gravan a los servicios mediante el IVA.

Los únicos dos servicios que no se encuentran incluidos son las comunicaciones y los interestaduais e intermunicipales de transporte gravados por el ICMS según lo visto en el análisis efectuado en los puntos anteriores.

Los servicios sujetos a imposición se enuncian en forma taxativa en una lista fijada por la Ley Complementaria que debido a su amplitud permite tipificar al impuesto en consideración como general al consumo. Si bien las normas que regulan al ISS en todo el país son bastantes homogéneas, existen diferencias entre las disposiciones de un municipio con respecto a otro. El estudio que a continuación se realizará se basa en la legislación aplicable del ISS en el municipio de Rio de Janeiro.

#### **iv 1.1. hecho imponible y campo de imposición**

El hecho imponible es la prestación por un profesional autónomo (no abarca a las actividades en relación de dependencia) o empresa de servicios incluidos en la Ley Complementaria.

En cuanto al campo de imposición, el gravamen debe ser abonado al municipio cuando el servicio sea prestado por un establecimiento situado en su jurisdicción o cuando a falta de establecimiento, hubiera domicilio del prestador en el territorio del municipio o cuando sin domicilio, venga a realizar la prestación en el territorio del municipio en forma habitual y permanente.

También están alcanzadas las comunicaciones y el transporte desarrollado dentro del mismo municipio.

Por lo tanto, los servicios prestados desde el exterior y tomados por establecimientos situados en la jurisdicción o por personas domiciliadas en el municipio no estarían sujetos a imposición puesto que implicaría una importación de servicios.

Por otro lado, las actividades desarrolladas por establecimientos pertenecientes a un municipio a usuarios del exterior del país constituirían una exportación de servicios y por ende estarían alcanzados por el tributo. No obstante la nueva Carta Magna prevee la no gravabilidad de las exportaciones mediante la Ley Complementaria lo cual hasta el momento no ha sucedido.

#### **iv 1.2. exenciones**

Las exenciones son muy pocas con lo que tornan al ISS en un impuesto general a los servicios de base amplia. Principalmente benefician a los pequeños contribuyentes tales como ambulantes, jornaleros, algunos profesionales autónomos o servicios personales; entidades de beneficio público; servicios culturales y deportivos, etc.

Los servicios financieros y bancarios poseen una limitación a su imposición que solo queda reducida a los servicios secundarios que presten las mencionadas entidades.

#### **iv 1.3. efectos de acumulación**

Al ser un impuesto que no adopta la técnica del IVA, es decir no permitir la deducción de créditos de etapas anteriores, y tener como base imponible el precio del servicio más intereses en caso de operaciones al contado, se

producen efectos de acumulación ya que el impuesto opera como un tributo en cascada.

En consecuencia, al gravar los servicios exportados y a su vez poseer los efectos de acumulación previamente descritos, termina exportando impuestos con el consiguiente perjuicio para los prestadores brasileños llegando a producirse casos de doble imposición si ocurre que esos servicios están gravados en el país importador.

Como paliativos contra las distorsiones previamente señaladas está la posibilidad de deducir para el caso de las construcciones civiles del valor de las subcontrataciones que ya abonaron el ISS municipal.

Otra solución se aplica para los servicios que comprenden la provisión de mercancías sobre las que se aplicó el ICMS estadual, permitiéndose deducir de la base imponible tales mercancías y para las agencias de turismo se deducen los costos de los pasajes aéreos, de hotelería a fin de aminorar los efectos acumulativos.

#### **iv 1.4. alícuotas**

La alícuota más general es del 5% aunque servicios como los de limpieza, construcción civil, de publicidad posee una tasa del 3%. En cambio los servicios de diversión pública, distribución, lotería, etc., tributan a la tasa superior del 10%.

Asimismo, también se aplica un sistema de impuesto fijo determinado en función a unidades fiscales (UNIF) para los servicios médicos, dentistas, abogados, etc., que se gradúan según la cantidad de profesionales de la firma o para el caso de las empresas de transportes los UNIF vienen dados por la cantidad de vehículos por mes, etc.

## **VII. PRINCIPALES DIFERENCIAS DETECTADAS Y SUS POSIBLES INCONVENIENTES**

A continuación se analizarán las asimetrías detectadas tanto en los impuestos generales a los consumos como en los impuestos específicos al consumo desde distintos aspectos:

### **i 1. diferencias estructurales**

#### **- imposición general a los consumos: IVA**

Argentina, Paraguay, Uruguay y Chile aplican un IVA a nivel nacional de tipo consumo que grava en forma generalizada a los bienes y a las prestaciones de servicios, por lo que serían aptos para una armonización fundada en el principio de destino. Solo cabe mejorar su implementación en Paraguay, aplicando normas legales y administrativas que apliquen de igual manera el impuesto a los bienes nacionales e importados.

Esas características que posibilitan la eliminación de efectos acumulativos y de las distorsiones que los mismos provocan en los precios finales, aseguran la neutralidad del impuesto, convirtiéndolo particularmente apto para la adopción del principio de imposición exclusiva en el país de destino, ya que permite gravar a las importaciones con la misma carga que la producción nacional y también posibilita determinar con amplia certeza el monto del gravamen que afecta al costo de las exportaciones, facilitando la descarga que exige el mencionado principio.

Sin embargo, existen diferencias en la amplitud del campo de aplicación de los impuestos y en materia de exenciones que pueden originar la incorporación de tributos ocultos en los precios de difícil cuantificación.

En definitiva, en virtud de la aptitud señalada, los cuatro países aplican el citado principio en materia de importaciones y exportaciones. En cambio, no sigue igual criterio respecto de los servicios provenientes del exterior o prestados al extranjero, a raíz de las dificultades de control aduanero que plantean éstos últimos, a excepción de Chile que aplica el principio de destino a la exportación de servicios con ciertas restricciones (como se ha visto “los servicios a personas sin domicilio ni residencia en el país”) y de requerir un trámite administrativo y autorización especial para su efectivización.

Los servicios provenientes del extranjero en ninguno de los países bajo análisis se encuentran sujetos a gravamen a excepción de Chile y de tres casos en Paraguay (servicios de asistencia técnica, cesión de uso de bienes y derechos y servicios de seguros y reaseguros) con criterios especiales de vinculación ya vistos oportunamente. Tratándose de los prestados al exterior, solo se prevee la recuperación del impuesto que afecta sus costos en relación a un reducido número de servicios cuya prestación se exime o se excluye del referido gravamen, considerándolos como exportaciones.

En cambio, el ICMS aplicado a nivel estadual y por el Distrito Federal del Brasil, adoptaba la estructura de un IVA tipo producto que en relación con las operaciones realizadas en el país solo grava la circulación de bienes muebles - incluida la energía eléctrica - y la prestación de solo dos servicios (el transporte interestadual e intermunicipal y servicios de comunicaciones) por corresponder la imposición generalizada de los servicios a la órbita de los municipios mediante el ISS. Tal como se indicó en puntos anteriores del presente trabajo, una diferencia importante del ICMS con los restantes IVA de los países del MERCOSUR se da en el hecho generador, que en vez de gravar las ventas, grava la salida de mercancías a cualquier título del establecimiento del contribuyente, aún para otro establecimiento del mismo titular.

Aunque el ICMS abandonó la restricción de no otorgar créditos fiscales por adquisiciones o importaciones de bienes de capital y para la energía eléctrica

de acuerdo a lo establecido por la Ley Complementaria n° 87/96, se demoró hasta el 1/1/2000 la aplicación del cómputo del crédito fiscal según criterio financiero previsto en la citada ley. En consecuencia, se sigue utilizando el criterio de las deducciones físicas que solo permite deducir los créditos de los bienes incorporados al producto final. A raíz de estas restricciones, se producen efectos acumulativos que afectan a la formación de costos y precios y que determinan la incorporación de impuestos ocultos en los precios finales y en los de exportación.

Por otra parte, como en el campo de imposición se incluyen únicamente a los servicios ya identificados, la adquisición de otros servicios no acuerda en ningún caso derecho a cómputo de crédito, por lo que si esos servicios incorporan a sus precios el ICMS que afectó a bienes o servicios utilizados como insumos de la prestación, ese impuesto también se trasladará al precio de las mercaderías. Además si tales servicios son gravados por el impuesto municipal de los servicios (ISS), también se agregará al precio la carga que conlleva ese tributo.

El ICMS en materia de importaciones y exportaciones de productos primarios y semielaborados se adecúa al principio de imposición exclusiva en el país de destino, si bien de manera algo imperfecta para las exportaciones, en tanto que en relación con los servicios incluidos en su campo de aplicación, no grava a los procedentes del exterior ni libera de la imposición a los prestados al extranjero.

También se tiene que tener presente que el resto de los servicios tributan a nivel municipal a través del ISS, incluyendo servicios prestados a empresas y servicios de uso dual (consumo final o intermedio).

Como se trata de un gravamen monofásico a nivel de prestador de servicios, cuando los servicios gravados son insumos de otras prestaciones alcanzadas, la carga tributaria trasladada a los precios es la acumulación de los tributos contenidos en los mencionados servicios, aunque existen contados casos en

que estos efectos nocivos se ven disminuidos por la existencia de bases imponibles especiales. Dicho efecto acumulativo podría reflejarse en el precio de las mercaderías gravadas por el ICMS, si los servicios cuya contraprestación se encuentran afectados por el mismo, se destinan a la consecución de operaciones gravadas por este último tributo.

Según se ha visto al estudiar el ISS, no están alcanzados los servicios provenientes del exterior; aún cuando el tomador los utilice, aproveche o explote en el municipio, mientras que se gravan los prestados en el ámbito municipal a tomadores del extranjero que los utilizan, explotan o aprovechan fuera del territorio nacional.

#### **- imposición selectiva a los consumos**

Cuatro de los países, Argentina, Chile, Uruguay y Paraguay mantienen sistemas de imposición con un grado de cobertura entre limitada e intermedia. En cambio Brasil, a través del IPI posee un sistema de imposición selectiva tan extendido que adopta la técnica del valor agregado en la etapa industrial con tasas diferenciales. Se gravan todos los bienes industrializados, a excepción de los exentos o con tasa cero. Sin embargo, el combustible no está gravado siendo normalmente a nivel mundial uno de los productos más importantes alcanzados por este tipo de imposición.

Asimismo, a nivel de composición de los rubros gravados de mayor peso en la recaudación tributaria, en Paraguay, Uruguay y Argentina son los combustibles, en Chile los cigarrillos y en Brasil el tabaco y "otros bienes y servicios" integrados por un significativo número de productos intermedios que inciden en los costos de los más diversos bienes finales.

Las asimetrías que se producen en cuanto a la extensión de los impuestos y en los niveles de tasas aplicadas, constituyen diferencias importantes que interfieren en el proceso de armonización.

Predomina una estructura monofásica aplicada a nivel del productor o importador de los bienes gravados en la mayoría de los países de la región: Argentina, Paraguay, Uruguay y Chile salvo algunas excepciones en este último país tales como el impuesto con la técnica de débito contra crédito para los artículos suntuarios, bebidas alcohólicas y analcohólicas.

En cambio en Brasil, es un impuesto plurifásico no acumulativo - tipo IVA - pero aplicado únicamente sobre las importaciones y transferencias de un gran número de bienes finales y también materias primas y productos intermedios industrializados. El mencionado impuesto tiene efectos acumulativos porque no permite deducir el impuesto pagado por las adquisiciones de maquinarias y equipos y dando en consecuencia una ventaja competitiva a los exportadores del resto de los países que conforman la Unión Aduanera.

En Brasil, las alícuotas del gravamen se aplican sobre el precio de venta antes de agregar el impuesto, criterio similar al utilizado en los IVA y en los impuestos sobre los consumos específicos del resto de los países del MERCOSUR junto con Chile con la salvedad de Argentina en que el tributo integra el precio neto gravado y en que los impuestos sobre combustibles líquidos no son ad - valorem sino por litro.

Asimismo, Paraguay es el único país en que los productos importados se gravan cuando se introducen en el país, en los restantes los productos importados se grava la venta posterior que realiza el importador.

En Uruguay, el impuesto se aplica sobre precios fictos o reales, según el caso, al consumidor lo que a similares tasas es más gravoso que en el resto de los países estudiados.

## **i 2. campo de imposición del impuesto**

### **- imposición general a los consumos: IVA**

Los impuestos vigentes en Paraguay y Uruguay incluyen en los hechos imponibles referidos a operaciones internas que implican la transmisión de bienes, a las que tienen por objeto la transferencia de bienes inmateriales, en tanto se realicen en el país, con prescindencia del lugar de celebración de los contratos y de la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes.

En consecuencia, las transmisiones de bienes inmateriales realizadas en el exterior (aparentemente, la determinación del lugar de realización atendería a la ubicación de los bienes al configurarse la operación) aún cuando fueran adquiridos por el contribuyente para utilizarlos, explotarlos o aprovecharlos en el territorio nacional, no estarían alcanzados por el impuesto en tanto que las realizadas en el país con adquirentes del exterior se incluyen en dicho campo y se someten a imposición, incluso si esos adquirentes utilizan, explotan o aprovechan los bienes en el extranjero.

En cambio, en Argentina, Chile y en el ICMS de Brasil, las operaciones que tienen por objeto la transferencia de bienes incorporeales se encuentran fuera del campo de aplicación, con la salvedad que en la legislación argentina las cesiones de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial y comercial se gravan si se relacionan con otras prestaciones sometidas a imposición. En tanto, el ISS adoptado a nivel municipal no las tipifica como servicios gravados.

La diferencia previamente indicada, cobraría relevancia si los Estados Partes atribuyen importancia a la libre circulación en el mercado único de derechos de propiedad intelectual, industrial y comercial, dada su vinculación con la transferencia de tecnología, si bien esas operaciones suponen un alto valor

agregado que podría restar significación a los efectos acumulativos que pueden originar.

En cuanto a los servicios, el IVA en la Argentina, Paraguay, Uruguay y Chile los gravan en forma amplia salvo algunas excepciones, mientras que el ICMS solo incluye a los servicios de transporte interestadual e intermunicipal y los de comunicaciones y el ISS grava a los servicios comprendidos en una enunciación taxativa que se gravan aún cuando se presten a tomadores del exterior para ser allí utilizados, aprovechados o explotados. En cambio, no se encuentran alcanzados por el tributo los servicios prestados en el extranjero aún cuando los tomadores, los utilicen, exploten o aprovechen en el ámbito municipal.

#### **- imposición selectiva a los consumos**

Argentina, Chile, Paraguay y Uruguay tienen muchas similitudes en cuanto a los artículos gravados y en todos esos países alcanza a los rubros típicos de imposición tales como los tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas y analcohólicas, aceites lubricantes, combustibles, vinos y cervezas.

En cambio, en Brasil la gama de productos gravada es mucho más amplia pero sin alcanzar a la energía eléctrica y a los combustibles en general: la energía eléctrica está gravada por el ICMS y los combustibles líquidos y gaseosos se gravan a nivel municipal en la etapa minorista.

Por su parte, en Paraguay la energía eléctrica está excluida del impuesto no así los combustibles y en Chile ambos están alcanzados por el IVA.

### **i 3. tratamiento de las exportaciones de bienes**

#### **- imposición general a los consumos**

Dado que Argentina, Chile, Paraguay y Uruguay adoptan el IVA y aplican el principio de país de destino gravando las importaciones y desgravando las exportaciones, en términos generales son impuestos que son aptos para la armonización en ase al principio de destino.

La Argentina, Paraguay y Chile eximen las exportaciones de bienes en tanto que Uruguay las excluye del campo de imposición del tributo pero en todos los países se permite la recuperación del impuesto que afecta los costos. En primer lugar, esa recuperación opera mediante el impuesto incorporado al costo de los bienes y servicios exportados con el débito fiscal del mercado interno. Si esa compensación no es posible o resultara insuficiente, se reintegra el impuesto no compensado con modalidades diferentes (acreditación contra impuestos, devolución o transferencia a terceros, pago de otros tributos y certificados nominativos, endosables o no, certificados de créditos y de transferencias a proveedores y devolución monetaria). Es decir, que desde este punto de vista los productores de esos cuatro países se hallan en condiciones similares. Únicamente juega en contra de los exportadores argentinos el hecho que el impuesto provincial sobre los ingresos brutos se aplica en forma de cascada y aunque se exima la exportación, no existe mecanismo previsto para el recupero del impuesto contenido en los insumos del bien exportado.

En el caso del ICMS, las exportaciones de los bienes industrializados y luego de las modificaciones introducidas por la Ley Complementaria nº 87/96 también los semielaborados y los productos primarios, se encuentran amparados por la no incidencia del impuesto con mantenimiento integral del crédito fiscal correspondientes a sus insumos.

Corresponde destacar que no obstante el mantenimiento del crédito fiscal y aún cuando exista mecanismos para la recuperación del mismo, el precio de las exportaciones incluiría impuestos ocultos, en virtud de la amplitud dada al campo de aplicación del tributo y de la extensión restringida acordada al crédito fiscal. Tales impuestos corresponderían al ICMS que afecta el costo de adquisiciones e importaciones que no responden al principio de integración física y al que podrían incorporarse al precio de los servicios no incluidos en el campo de aplicación del impuesto y destinados a la consecución de aquellas operaciones, así como al ISS que grava dichos servicios, impuestos ocultos que también integran el precio de las restantes exportaciones, cualquiera sea el tratamiento que se les dispense. Algo similar sucede con el impuesto federal (IPI) que grava de manera selectiva ciertos bienes, ya que al no permitir la deducción de créditos por compras de maquinarias y equipos exporta tributos. En ambos casos, se generan distorsiones en los precios de las exportaciones que perjudican a los productores del Brasil.

En definitiva, en relación a los impuestos generales al consumo, la situación relativa de Brasil y Argentina tienden a parecerse en cierta medida, ya que frente a los efectos de los dos impuestos de Brasil (federal y estadual) se enfrentan las distorsiones del impuesto provincial argentino a los ingresos brutos estando los exportadores del resto de los países de la región en mejor posición.

#### **- imposición selectiva a los consumos**

Todos los países eximen las exportaciones en este tipo de impuestos y gravan las importaciones de los mismos, adoptando por lo tanto el principio de imposición exclusivo en el país de destino.

Pero Brasil y tal como se indicó previamente, al adoptar una técnica tipo IVA pero sin deducción del impuesto contenido en los bienes de capital , es decir sigue el criterio de deducción física, ocasiona efectos acumulativos poniendo en desventaja a los productores brasileños. También en este país sucede que por la multitud de tasas que gravan los diversos artículos, es difícil cuantificar la incidencia final en los productos exportados excepto cuando el impuesto lo paga el mismo industrial exportador o que el exportador adquiera insumos exentos o gravados a tasa cero, o que los bienes exportables posean tablas estándar de la carga impositiva contenida en ellos, no así si se trata de un comerciante que al adquirir los productos no manifieste si su destino será el mercado interno o externo. La situación de que las exportaciones quedan liberadas parcialmente del IPI, se da a menudo en la industria con alta tecnología por no poder acreditar el impuesto contenido en importantes insumos.

En el caso de Chile, Uruguay y Paraguay que poseen en su sistema tributario impuestos selectivos de tipo monofásico, únicamente se pueden producir efectos de acumulación cuando la exportación no la realiza directamente el fabricante contribuyente del impuesto sino otro comerciante exportador para quien no existen mecanismos que prevean la devolución del impuesto. En este caso, el impuesto pasa a formar parte del costo y se exporta y además se produce el efecto de piramidación, si el exportador carga su margen de utilidad sobre el costo incluido el impuesto.

### **i 3. tratamiento de las importaciones de bienes**

#### **- imposición general a los consumos: IVA**

Los impuestos aplicados en la Argentina, Paraguay , Uruguay , Chile y el ICMS vigente en Brasil, gravan la importación definitiva de bienes muebles, por

configurar en los cuatro primeros casos el hecho imponible "importación" y en el restante como operación considerada para definir el hecho imponible "circulación de mercaderías".

En los impuestos aplicados en la Argentina, Paraguay, Chile y en el ICMS, la base imponible se funda en el valor aduanero, en tanto que en el vigente en Uruguay es el costo CIF. Si bien todos los países están adheridos al GATT, no se pudo establecer si todos ellos han adoptado igual medida respecto del "Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Tarifas y Comercio" por lo que es difícil precisar si la remisión al valor aduanero puede comportar diferencias, como tampoco si el costo considerado por la legislación uruguaya concuerda con la valoración aduanera.

En cuanto a la incidencia de los impuestos al consumo en la base imponible, Argentina, Paraguay, Chile y Uruguay excluyen el IVA generado por la importación y en relación con otros impuestos al consumo - los específicos o selectivos - los tres primeros países adoptan un criterio similar para la base imponible de sus operaciones internas, es decir no incluirlos en la base imponible del gravamen, en tanto Uruguay no los considera aún cuando los incluye en la base imponible de las operaciones internas, posiblemente porque el Impuesto Específico Interno, no grava las importaciones realizadas por contribuyente de ese impuesto, sino a la primera venta en el país de los bienes sometidos a imposición por dicho gravamen.

En cuanto al ICMS, como el gravamen se calcula en todos los casos por dentro del impuesto, no se excluye el que genera la importación, ni tampoco el Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI) que incide sobre la misma, aún cuando este último gravamen se excluye de la base de cálculo en las operaciones realizadas en el territorio de Brasil por contribuyentes de los dos gravámenes.

Como el IPI es un gravamen federal que adopta la estructura de un IVA tipo producto que incide sobre la etapa industrial, gravando no solo bienes finales

sino también materias primas y material secundario, podría configurarse un tratamiento desigual cuando el importador es un contribuyente de dicho gravamen que importa bienes gravados para afectarlos a la industrialización de otros bienes sometidos a imposición, aún cuando pueda recuperar el mayor ICMS pagado a través del cómputo del crédito fiscal.

También existen otras distorsiones a las importaciones en el ICMS por el otorgamiento de tratamientos que favorecen a la producción interna de cada Estado ya sea por medio de exenciones, diferimientos de impuestos sin ajustes de inflación, reducción de base y alícuotas reducidas. En los hechos se está discriminando a los bienes importados por el Estado ya sea de otros estados o de otros países del MERCOSUR. Estos incentivos del ICMS a la producción interna estadual son de tal magnitud que se habla de una "guerra de incentivos" realizada por los estados para atraer inversiones. Esta es una importante discriminación del ICMS contra las importaciones de los países socios del MERCOSUR.

Por otro lado, cabe destacar, que en Paraguay se incrementa la base imponible en un determinado porcentaje cuando la importación es realizada por no contribuyentes del IVA y en Uruguay se adopta el mismo método de incrementar la base respecto de las importaciones realizadas a nombre propio y por cuenta ajena o por no contribuyentes, constituyendo en ambos países discriminaciones contra los bienes importados y afectando a la libre competencia.

También en Paraguay, se prevee una reducción de la base de cálculo en las importaciones de productos electrónicos, de perfumería, whisky y otros productos de carácter prescindible, a la vez que la imposición de la importación causa un efecto sustitutivo que da lugar a que no se graven las operaciones de comercialización que se registren en el mercado interno. Idéntica situación sucede con la importación de los cigarrillos.

Asimismo, en Paraguay un porcentaje excesivo de la recaudación se obtiene en la Aduana lo que indica un tratamiento más benigno para los bienes de producción nacional.

**- imposición selectiva a los consumos**

En la Argentina existe una distorsión en la importación de bienes ya que se debe acrecentar la base imponible en un 30% más todos los tributos que afectan a la importación incluyendo el IVA y el propio impuesto favoreciendo de tal manera la producción nacional. Sin embargo, el impacto de este efecto nocivo se ve disminuido por tratarse de un impuesto cuyo campo de imposición no es muy amplio. Similar disposición existe en la legislación del Paraguay.

En Uruguay, si bien no surge claramente de la ley, las facultades atribuidas al Poder Ejecutivo para establecer tasas diferenciales así como las tablas del decreto reglamentario que indica las tasas del IMESI para automotores, muestran una carga impositiva más fuerte para los bienes importados. También puede dar lugar a una discriminación contra la importación la fijación de precios fictos que está autorizado a aplicar el Poder Ejecutivo como base imponible del tributo.

Otra norma discriminatoria en la legislación uruguaya es la que estipula que si la importación es realizada por no contribuyentes, las tasas se aplicarán sobre el valor CIF más los recargos incrementados en un 50%.

En Chile, el impuesto actúa como un arancel en la Aduana en el caso de los vehículos automotores. No obstante eso, la neutralidad no se encuentra muy afectada al no existir una industria automotriz protegida ni la del armado al pagar los automóviles terminados la misma tasa sobre idéntico valor que los kits para ser armados.

### **i 3. tratamiento de los servicios**

#### **- imposición general a los consumos: IVA**

Tanto en la Argentina, como en Uruguay y Paraguay no se aplica en forma completa el principio de destino aplicado a los servicios. El único que sí aplica de manera completa el principio de destino en el IVA a los servicios es Chile, ya que grava la importación de los servicios y desgrava la venta de servicios al exterior aplicando el mecanismo de tasa cero a todos los servicios prestados a empresas o beneficiarios del exterior.

Con carácter general, ninguno de los países objeto del presente trabajo grava los servicios prestados en el exterior y utilizados, aprovechados o explotados en su territorio aunque Chile es el que grava más servicios importados.

Argentina considera realizada en el país los servicios de telecomunicaciones internacionales en la medida que la contraprestación que origina sea atribuible a una empresa instalada en el país. La ley paraguaya alcanza con el impuesto a la asistencia técnica utilizada o aprovechada en el país, la cesión del uso de bienes y derechos utilizados en su territorio, aún cuando esa utilización fuese parcial e el plazo pactado y a los servicios de seguro y reaseguro cuando cubran riesgos en la República y los bienes y las personas se encuentran ubicadas o residan en ella al momento de la celebración del contrato.

Respecto del ICMS del Brasil como ya se ha visto, incluye únicamente dos servicios: los de transporte interestadual e intermunicipal y a los de comunicaciones. En cuanto al transporte, si se inicia en el exterior solo se impone cuando se produce transbordo en la frontera o internamente, por lo tanto se grava solo el efectuado en el país (el transporte internacional de punta a punta no se encuentra sometido a imposición). Por el lado de las comunicaciones, la única prestación iniciada en el extranjero que tributa es la de las llamadas por cobrar.

El ISS que es de competencia municipal no grava los servicios prestados en el exterior aún si son utilizados, aprovechados o explotados por los contribuyentes del impuesto en el ámbito municipal.

En cuanto a los servicios prestados en el país y utilizados, aprovechados o explotados en el exterior, la Argentina y Paraguay eximen a determinados servicios prestados e el país y utilizados, aprovechados en el exterior con recuperación del impuesto que afecta a sus costos, en tanto Uruguay tipifica como exportación a un limitado número de servicios, excluyéndolos del campo de aplicación del impuesto. Estos servicios que incluyen operaciones internas vinculadas al transporte internacional se analizaron en detalle al describir las legislaciones vigentes en esos países.

Cabe puntualizar que la ley argentina considera como exportaciones de servicios a las realizadas en el país y utilizados o explotados efectivamente en el exterior. Con las normas vigentes hasta el momento el beneficio se limitaría a estar gravada a tasa o (cero por ciento) pero no incluiría la recuperación del impuesto incorporado a los costos.

En cuanto al ICMS, grava solo el transporte interestadual e intermunicipal y los de comunicación sin incluir el transporte internacional de punta a punta ni las llamadas cobradas en el exterior.

El ISS sujeta a imposición los servicios prestados a tomadores del exterior para ser utilizados, aprovechados o explotados en el extranjero, siempre que se encuentren comprendidos en su hecho imponible y deban considerarse realizados en el municipio.

#### **- imposición selectiva a los consumos**

En Argentina, el único servicio gravado es el seguro pero al aplicar una tasa diferencial del 8,50% para las compañías aseguradoras ubicadas en el país que cubran riesgos en el exterior y del 23% para las aseguradoras del exterior

que aseguren en el país, es una discriminación que afecta tanto a las importaciones como exportaciones.

Los demás países no gravan los servicios con los impuestos específicos al consumo. En Uruguay las actividades del seguro y reaseguro no están gravadas por el IMESI sino por el denominado Impuesto a los Ingresos Brutos de las Compañías de Seguros.

### **VIII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS PARA LA PRIMERA ETAPA DE LA ARMONIZACION Y PARA EL LARGO PLAZO**

A lo largo del presente trabajo se ha podido apreciar que si bien el objetivo primordial de los procesos de integración económica es la formación de un mercado común, el mismo no se logra de forma inmediata sino que muy por el contrario implica el inicio de un largo camino de marchas y contramarchas y de la fijación de metas parciales que marcan distintas etapas del recorrido. Un ejemplo de lo afirmado previamente, es la experiencia acumulada sobre el tema por la Comunidad Económica Europea que luego de casi 40 años del Tratado de Roma original, el Impuesto al valor Agregado todavía se sigue aplicando en base al principio de destino, aunque con la abolición de los controles aduaneros a partir de 1993.

Como marco general, se puede indicar que en materia de imposición indirecta resulta necesario dar soluciones a las posibles distorsiones en la competitividad de los productos que tengan por origen la carga tributaria. Las mencionadas distorsiones se generarían por un tratamiento discriminatorio entre productos nacionales e importados y por diferencias en los sistemas impositivos vigentes en cada uno de los países adherentes, problemas que poseen distintas soluciones en cada etapa del proceso de integración.

Por lo tanto, se considera conveniente que en una primera etapa, la armonización de la imposición indirecta se inicie con la eliminación de

tratamientos discriminatorios contra las importaciones provenientes de los países miembros y de las procedentes de terceros países.

La etapa inicial tendría sustento en el principio de no discriminación establecido en el artículo 7º del Tratado de Asunción, aún cuando se le daría un alcance más amplio, a fin de evitar distorsiones en el grado de protección contemplado en el arancel externo común.

En los impuestos generales y específicos al consumo vigentes en Argentina, Paraguay, Chile y Uruguay tales discriminaciones son contadas y se pueden detectar con facilidad por lo que se debería modificar las normas que los originan, principalmente las referidas a las bases imponibles que deben computarse para gravar las importaciones.

Una situación más compleja se presenta con la imposición a los consumos en Brasil que de acuerdo al análisis efectuado de las legislaciones impositivas, posee muchos aspectos diferenciales con el resto de los países de la región, lo cual hará más lento y dificultoso el proceso de armonización tributario del MERCOSUR. Así es que, en los casos del ICMS y del IPI dado el gran número de exenciones que otorgan y la proliferación de incentivos a la producción local de cada estado mediante el uso de bases de cálculos reducidas, alícuotas diferenciales o reducciones de las mismas y créditos presuntos respecto de una gran variedad de operaciones y las diferencias que en relación con esos beneficios y exenciones pueden registrarse en las distintas legislaciones de los estados de la Federación, convierten en un trabajo complicado la identificación de aquellos tratamientos discriminatorios contra la importación aunque se han detectado varios.

Por lo tanto, la primera medida a adoptar sería que en las correspondientes legislaciones se incorporen principios de no discriminación respecto de los bienes importados e identificación clara y precisa de los beneficios que persistan que deberán ser de aplicación uniforme tanto a la producción local como extranjera. En esta etapa, no se corregirían las distorsiones sobre

exportaciones, que perjudicarían a los propios productores de los países que mantienen efectos de acumulación.

Esta etapa inicial del proceso de armonización no sería suficiente para garantizar la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común al mantenerse las otras causas que originan desigualdades en las cargas impositivas de los bienes y servicios intercambiados.

Como paso siguiente y descartada en una primera etapa, durante la transición y hasta la maduración del proceso de integración económica la alternativa o posibilidad de igualación armoniosa de los sistemas fiscales interiores, es la aplicación del principio de destino para regular las potestades fiscales internas en materia de la imposición al consumo y lograr en forma paulatina los objetivos comunes de los partícipes.

El uso y la vigencia de este principio no requiere la uniformidad obligatoria de los sistemas tributarios internos de los países partes sino que muy por el contrario posibilita el manejo y administración de las respectivas políticas fiscales locales pero todo ello regulado, compensado y neutralizado por medio de los ajustes de fronteras pertinentes que no podrán ser eliminados en esta etapa. Mediante esos ajustes de fronteras los países exportadores eximirán, remitirán, devolverán o reembolsarán los impuestos indirectos que incidan sobre los bienes exportados, mientras que los países importadores aplicarán su sistema tributario interior de un modo no discriminatorio sobre los productos importados como sobre la producción local.

En definitiva y atendiendo especialmente a que en Argentina, Uruguay, Paraguay y Chile ya se aplican el IVA, es recomendable iniciar la armonización en base al principio de destino con mantenimiento de los controles aduaneros para garantizar una mejor administración y recaudación de los impuestos, siendo el impuesto al Valor Agregado el instrumento fiscal más apto en relación con el comercio internacional y los procesos de integración económica.

A continuación se detallan diversos aspectos de la imposición indirecta a los consumos que sería recomendable tener en cuenta en el proceso de armonización:

- como regla general resulta conveniente en adoptar en el IVA plenamente el criterio de "integración financiera" como sucede actualmente en cuatro de los países analizados en oposición al de "integración física" que rige en Brasil pero con la modificación introducida por la reciente reforma impositiva que permite la deducción de las inversiones en bienes de capital, ya que el primero de los criterios enunciados al considerar todos los insumos que componen el costo de producción de los bienes, integren o no físicamente los mismos, posibilita el cómputo de todos los créditos fiscales del gravamen y la certeza razonable de la no exportación de impuesto alguno en las ventas del exterior;
- utilización de tasas únicas de imposición en cada país o con grado de dispersión reducida y que con el avance de la integración confluya en "bandas de imposición", que según la experiencia europea no es un hecho inmediato y ofrece muchas reticencias como lo prueban las dificultades de la CEE que en 1989 rechazó una propuesta similar, debido a grandes diferencias entre los regímenes de alguno de sus miembros;
- respecto de las bases imponible debería estar representada sobre valores "ex aduana" de modo de no afectar los márgenes de preferencia del grupo en relación a terceros países. En caso contrario, si no se consideran los derechos aduaneros y los demás gravámenes y tasas devengados con motivo de las operaciones de importación como base imponible a los efectos del impuesto al valor agregado, los valores resultantes luego de la aplicación del gravamen sobre las importaciones, no respetarían el margen de preferencia entre los aranceles comunitarios y los de terceros países;
- eliminación de las "reglas topes" cuando se aplican distintas tasas ya que ocasionan la no liberación completa de carga impositiva de los bienes

exportados puesto que el diferencial de tasas no acreditado originaría una incidencia fiscal efectiva no ajustada en frontera al momento de la exportación;

- reducción a lo mínimo posible del número de exenciones ya que su introducción rompe la cadena de débitos y créditos fiscales, provocando de tal manera la exportación de carga impositiva cuya gravedad va en aumento cuanto más cercanos a la iniciación del proceso productivo se puede producir. Además de producirse numerosos trastornos administrativos que las exenciones provocan en la aplicación de los tributos, éstas pueden provocar "residuos fiscales" y su traslación acumulativa hacia adelante o piramidación hacia las exportaciones;

- respecto de la exportación de servicios y bienes inmateriales, deberá acordarse el tratamiento que se le otorgará en materia del IVA en los países miembros y adherentes, atendiendo al proceso de generalización del tributo en la región. En caso contrario, puede ocurrir dobles o múltiples imposiciones y la competencia desleal de prestadores externos de servicios y de los bienes incorporales. Lo aconsejable es adoptar el principio de destino, medida adoptada únicamente por Chile para los servicios. En ese supuesto y tomando en cuenta las dificultades que supone la fiscalización de las operaciones sin la intervención aduanera así como la constatación de la utilización, aprovechamiento o explotación en el extranjero de los bienes o servicios, la compatibilización tendría que definir los tratamientos aplicables como por ejemplo una solución que contemple la localización del adquirente o tomador, que conlleva ciertos riesgos o bien un procedimiento de devolución directa a los adquirentes o tomadores localizados en otros países partes que como en el caso de la CEE se puede extender también a los ubicados en terceros países;

- aunque en Argentina, Uruguay, Paraguay y Chile se adopta el principio de destino para la exportación de bienes corporales, sería aconsejable compatibilizar las modalidades adoptables para materializar esa descarga, evitando aquellas que implican restricciones o trabas administrativas que

retrasan y dificultan la recuperación del impuesto, induzcan a los exportadores trasladarlos a sus precios o reduzcan su rentabilidad, si la traslación no les resulta posible. En el caso del ICMS en Brasil la extensión del principio de destino a todas sus exportaciones se hizo en 1996, aunque todavía hay problemas por atrasos en la devolución a exportadores;

- en el caso particular de Brasil, deberá transformar el ICMS de un IVA híbrido a uno que permita la deducción del crédito fiscal por el principio financiero en sustitución del sistema actual que se rige por el principio de integración física, dándole así una mayor competitividad a los productos brasileños. Asimismo, se deberán comenzar a reducir los incentivos a las ventas de los bienes producidos en los estados y que representan una distorsión para las importaciones de los otros países miembros del MERCOSUR;

- en cuanto a propuestas puntuales para la imposición específica a los consumos, la utilización de estos impuestos es recomendable sobre determinados bienes y servicios en sustitución de utilización de tasas o alícuotas múltiples en los impuestos al valor agregado, cuando se desean distintos niveles de imposición efectiva sobre los mismos;

- se deben establecer normas que señalen los bienes y en su caso los servicios que deben estar alcanzados, así como las alícuotas mínimas y máximas por grupos de artículos que sería conveniente respetasen los países signatarios como la definición adecuada de los criterios de imposición en país de destino y la forma de aplicación para armonizarlos con los impuestos generales al consumo.

En cambio, la supresión de las fronteras fiscales que significaría aplicar el principio de imposición en origen recién sería posible a largo plazo ya que demanda la aplicación de un IVA único e iguales alícuotas en todos los países del MERCOSUR y afectaría profundamente el control y recaudación de los impuestos específicos. Por ejemplo, el 20% de la recaudación de los cinco

países se hace en la aduana, acercándose en determinados casos al 30% del total de lo recaudado en el IVA.

Por lo tanto, este principio introduce un factor de gran rigidez ya que requiere la renuncia de la soberanía de dichos estados o de sus subdivisiones políticas en relación con todos los aspectos que deben considerarse para instrumentar aquellos gravámenes.

En definitiva, la tarea que les espera a los países miembros y adherentes del MERCOSUR en esta etapa de armonización o coordinación fiscal es la supresión, modificación o atenuación de las normas y disposiciones que perjudiquen la competitividad de los bienes y servicios e impliquen algún grado de exportación de carga impositiva, siendo la herramienta válida para la consecución de dicho fin la aplicación del principio de destino con el mantenimiento de los controles aduaneros.

## REFERENCIAS

ARTANA, D., "Armonización tributaria entre Argentina y Brasil" Estudios Argentinos para la Integración del Mercosur (Centro de Economía Internacional, enero, 1993), p. 61.

CAYON GALLARDO, R., FALCON TELLA, R. Y OTROS La Armonización Fiscal en la CE y el Sistema Tributario Español: incidencia y convergencia (Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 1990), p. 49, 51, 180 y 190.

CORRIERE DELLA SERA "Monti annuncia aliquota comune per l'Iva europea" (Julio, 11, 1996).

DE LA HUCHA CELADOR, F., "La Armonización de la Imposición Indirecta" Sistema Fiscal Español y Armonización Europea. Curso de verano 1994 Universidad de Santiago de Compostela (Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994), p. 14, 17, 23 y 24.

GONZALEZ CANO, H., Armonización tributaria del Mercosur. Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración. (Ediciones Académicas, noviembre, 1996a), p. 191, 200 - 201, 203, 228-229.

-----, "La reforma tributaria de Brasil y posible aplicación del nuevo IVA federal y estadual para el reemplazo del Impuesto a los Ingresos Brutos". Boletín de la DGI (1996b, 513, p. 1596).

HADDAD DE MORBELLI, I. "Impuesto a la Renta en Chile. Aspectos salientes de la legislación tributaria chilena que pueden favorecer el establecimiento de inversiones". Impuestos (T LV - A, 97), p. 1161.

HEKIMAN, L. P. "El acuerdo Mercosur - Chile". Boletín de Lecturas Sociales y Económicas. (Pontificia Universidad Católica Argentina "Santa María de los Buenos Aires", Facultad de Ciencias Sociales y Económicas, Año 3, n° 16, Diciembre 1996), p. 84.

LAGEMANN, E. "Imposto sobre circulacao de mercadorias e sobre pretacoes de servicios de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicacao". (Facultad de Ciencias de la Administración Universidad de la Nacional de Entre Ríos, Octubre 1996), p. 4-7.

PIANCASTELLI, M. Y PEROBELLI F., "ICMS: Evolucao recente e Guerra Fiscal ". Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (Febrero, 1996, p. 8-9).

REIG, E. J., "El Mercosur. Armonización en general y en particular en la imposición directa. Aspectos institucionales de implementación necesaria." Tercer Congreso Tributario - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Tandil- Buenos Aires, abril 1995), p. 171.

VICCHI, J. C., "Mercosur: Análisis tributario y arancelario." Informe del Relator General del Tercer Congreso Tributario - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Tandil- Buenos Aires, abril 1995), p. 482.

## **BIBLIOGRAFIA**

ADONNINO, A., "Unión Económica Europea. Evolución y experiencia de la armonización tributaria. Impuestos indirectos." Tercer Congreso Tributario - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Tandil-Buenos Aires, abril 1995).

AMIGO, R. O., "Los impuestos indirectos y los procesos de integración económica." Primer Congreso sobre Armonización Impositiva - Aduanera de los países miembros del Mercosur (Buenos Aires, octubre 1992).

AUJEAN M., "La armonización del I. V. A. y sus implicancias administrativas". La Armonización Fiscal en los procesos de integración económica. (CIAT, España, 22 al 25 de setiembre de 1992).

BALBI R., "La armonización de los impuestos generales a los consumos en el Mercosur". CITAF DOC N° 1089(OEA, 1994).

CNOSSEN, S., "Concepción teórica de la integración económica y la armonización fiscal". La Armonización Fiscal en los procesos de integración económica. (CIAT, España, 22 al 25 de setiembre de 1992).

GONZALEZ CANO, H., "Situación arancelaria y tributaria del Mercosur". Boletín de la DGI (1997, 522).

HADDAD DE MORBELLI, I., "Bases para la armonización tributaria en el Mercosur". Impuestos (T LVI - A, 98).

KUME H. y PIANI G., "O ICMS sobre as Exportacoes Brasileiras: uma Estimativa da Perda Fiscal e do Impacto sobre as Vendas Externas". Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (Mayo, 1996).

LUKSZAN A. J., "Armonización de los impuestos selectivos al consumo en el Mercosur". Proyecto OEA/ Uruguay de Asistencia Técnica (OEA, 1994).

MACON, J., Trabajo elaborado para el Consejo Federal de Inversiones (CFI). (Mayo, 1993).

MASSONE PARODI, P., El Impuesto a las Ventas y Servicios (Editorial Edeval, Valparaíso, 1995).

RAPOPORT, M., MUSACCHIO, A., La Comunidad Europea y el Mercosur. Una evaluación comparada. (Fundación de investigaciones históricas, económicas y sociales, 1993).

REIG, E., "El Mercosur. Características y asimetrías. Armonización Fiscal". Boletín de la DGI (1994, 489).

REZENDE F., "Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional". Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (Mayo, 1996).