

EL MERCOSUR: CARACTERISTICAS Y PROBLEMAS

por el Académico de Número
Excmo. Sr. D. Enrique Jorge REIG*
Academia Nacional de Ciencias Económicas de Buenos Aires

ANTECEDENTES

Nos hemos de referir en esta exposición a una creación en el cono sur de América Latina de data relativamente reciente, concertada con fervoroso entusiasmo y hasta el momento en desarrollo acorde a las pautas establecidas, que responde a una concepción de metas muy diferente a la que nos tenía acostumbrados la historia de la integración latinoamericana. Esta ha tenido diversas manifestaciones, que antes de entrar a analizar el Mercosur, hemos considerado conveniente repasar.

Han aparecido consecutivamente y convivido en Latinoamérica diversos acuerdos subregionales, cuya suerte fue variada, motivado ello por la diferencia en los regímenes políticos de los gobiernos involucrados, así como por tensiones subyacentes o claramente expuestas, relativas a hegemonías de determinados países —llámeselos temores de subordinación—. Aparte de ello, en otros casos, objetivos muy pretenciosos en atención a la diversidad de las características y las grandes asimetrías en las economías de los países que buscaban integrarse, fueron factores esenciales para no arribar a un final exitoso o al menos cercano a las me-

* Trabajo preparado dentro del Programa de Intercambio en celebración del quincuagésimo aniversario del Descubrimiento de América, entre la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas de España y esta Academia, presentado por el autor en Madrid, el 19/10/93

tas inicialmente previstas. La iniciativa originaria se remonta a la subregión de la Cuenca del Plata a través de la denominada Conferencia Regional del Río de la Plata de 1941 en la que sólo se propuso la creación de una unión aduanera que si no cristalizó fue, sin embargo, un punto de partida que sirvió para iniciar la tarea de planificar juntamente aspectos para el desarrollo y la legislación de transportes; un segundo intento está dado por la carta de Quito de 1948 que suscitó una amplia expectativa de unión económica entre los países de la denominada Gran Colombia (Colombia, Bolivia, Perú, Ecuador y Venezuela). Sucedieron los intentos de acuerdos bilaterales suscriptos por la Argentina con Chile y Paraguay en 1953 y 1954 creándose con el primer país el Consejo General de la Unión Económica Argentino-Chilena y con el segundo un Acuerdo de Unión Económica.

En la década del 60 aparecieron acuerdos con pretensiones más amplias, de los que fue máximo exponente el de la creación de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) integrada originariamente por Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay y extendida luego hacia todos los países de Sudamérica mediante sucesivas adhesiones. Las metas iniciales fueron modestas, ceñidas al logro de una asociación de libre comercio, a constituir en un plazo de 12 años conforme a los términos del tratado de Montevideo. Pero fueron luego ampliadas como derivado de la Alianza para el Progreso, en la conferencia de Punta del Este de 1962, que congregó a presidentes de 20 países de América Latina, reunión en la que se fijó como objetivo lograr en forma progresiva y a partir de 1970 un Mercado Común Latinoamericano, que debía hacerse efectivo en 1985, mediante un acercamiento entre el mercado común centroamericano y la ALALC.

Esta política fue juzgada como una reacción para proteger a los países del área, mediante esta integración, de los efectos del proteccionismo que exteriorizaba la acción del Mercado Común Europeo. Al receptar las mismas bases teóricas de aquél, fundamentalmente el principio de la supranacionalidad, dio lugar a profundos resquemores y en los hechos se manifestaron posiciones autárquicas y sólo comunitarias en las declaraciones, lo que condujo al abandono de toda idea de supranacionalidad y a la adopción de sistemas de «campos de estudio y ejecución», escalonados en el tiempo y por decisión, no comunitaria sino de los gobiernos interesados. Posteriormente por el Protocolo de Caracas de 1969 la ALALC amplió a 20 años los 12 originariamente fijados para establecer la zona de libre comercio y atenuó el ritmo anual fijado para las reducciones arancelarias condicionando a sus posibilidades esta exigencia a los países menos desarrollados (Bolivia, Ecuador, Paraguay y Uruguay).

Contribuyó también al fracaso de la ALALC la constitución del Grupo Andino en 1965, por el llamado Acuerdo de Cartagena, al debilitar éste el accionar más amplio que la ALALC se había trazado. Ante la situación de estancamiento a que llegara la ALALC, años más tarde, en 1980, surgió la Asociación Latinoamericana

de Integración (ALADI) por el tratado de Montevideo de agosto de ese año, en cuyo texto no se prevé un mecanismo de armonización que facilite el camino hacia la integración económica, siendo sólo su finalidad comercial, mediante reducciones arancelarias esencialmente, y aplicando el principio de no discriminación en el tratamiento de los productos nacionales e importados.

El tratado de Montevideo de 1980 fue impulsado por los mismos países que integraban la ALALC, a fin de incorporar un esquema de mecanismos más ágiles, fundamentalmente con un alcance no general, y adecuar los instrumentos jurídicos a la realidad y posibilidad efectiva de la región, evitando los temores que se manifestaron en relación con los órganos supranacionales o hegemonías de determinados países. Estableció como objetivo el logro de preferencias arancelarias regionales tanto mediante acuerdos de alcance regional como de acuerdos parciales; estos últimos son naturalmente aquéllos celebrados sin la participación de la totalidad de los países miembros.

Esta larga experiencia Latinoamericana en intentos de integración, si bien no ha dado los frutos esperados que se intentan alcanzar en el Mercosur, ha servido sin embargo para impulsar el comercio subregional y pasar de sistemas de negociación arancelaria puntual, o sea por productos, a negociaciones progresivas y automáticas de mayor amplitud, así como para ejercitar los mecanismos de negociación que han permitido avanzar en diversos aspectos útiles a la conformación de un mercado común. La prevalencia de intereses proteccionistas preservadores de preferencias en el mercado fue, hasta mediados de la década del 80, la razón fundamental que explica el lento avance de los movimientos integrativos gestados hasta ese momento.

En la década del 80 el avance de las ideas liberales, la democratización de los gobiernos de varios países por sendas constitucionales y la progresiva desaparición de los gobiernos militares dieron pie a modificaciones importantes en la conducción de las economías perdiendo terreno las políticas de autoabastecimiento y aumento del comercio subregional para introducirse la idea de complementación y globalización de las economías para optimizar la eficiencia en el uso de los factores y competir mejor en el comercio mundial. En ese marco Argentina y Brasil inauguran un nuevo esquema de integración mediante la Declaración de Iguazú del 30 de noviembre de 1985; conforme a ella comienza a funcionar una Comisión Mixta de alto nivel integrada por representantes de los gobiernos y de las instituciones empresariales cuyos trabajos dieron lugar a la firma del Acta para la Integración Argentino-Brasileña del 29 de julio de 1986, que estableció un Programa de Integración y Cooperación Económica entre las dos repúblicas, suscribiéndose al mismo tiempo 12 Protocolos, instrumentos definitorios de las reglas para la integración de diversos sectores de actividad que se perfeccionan a través de negociaciones progresivas, firmándose entre el año 1986 y 1989, 24 más, dirigidos a diversas importantes áreas industriales, comerciales, así como a as-

pectos culturales, de administración y otros complementarios, sobre cuyo alcance y objetivos remitimos a trabajo efectuado por la fundación FIEL¹.

Poco más tarde este accionar cobra forma de tratado internacional, el que se firma el 29/11/88 y comienza a regir el 17/8/89 que apunta a un mercado común con reducciones arancelarias de obstáculos tarifarios y no tarifarios al comercio de bienes y servicios, a lograr en un plazo máximo de 10 años, previendo la eliminación de distorsiones y armonización de políticas que enuncia. La inflación que azotó a ambos países en 1989 y 1990 y el fracaso de sus respectivos planes económicos Austral y Cruzado, desembocó en que, como señala un estudio de FIEL² «una vez más las políticas comerciales volvieron a ser restrictivas», estancándose los avances. Con los cambios de gobierno que se produjeron y nuevos enfoques político económicos con objetivos similares, entre los que cabían la desregulación y apertura de sus economías, el proceso se revitalizó firmándose el Acta de Buenos Aires en julio de 1990 que decide «establecer un mercado común» entre ambos países, «el que deberá encontrarse definitivamente conformado el 31 de diciembre de 1994». Otro paso más fue la firma del Acuerdo de Complementación Económica No. 14 (ACE 14) que reúne en un único cuerpo todos los acuerdos vigentes antes celebrados entre los dos países, adopta el programa de rebajas arancelarias generales, lineales y automáticas previsto y adopta una serie de otras medidas complementarias recogidas luego en el Tratado de Asunción, del que el Acuerdo Argentina-Brasil es claro precedente inmediato.

El Tratado de Asunción del 26 de marzo de 1991 aprovecha todos los basamentos establecidos en el Acuerdo Argentina-Brasil sumándose a los propósitos de establecer un «Mercado Común del Sur (MERCOSUR)», Paraguay y Uruguay, en igualdad de derechos y obligaciones.

ESTRUCTURA DEL TRATADO DE ASUNCION

Se ha calificado el tratado de Asunción dentro de la familia de los llamados Acuerdos Programáticos pues si bien enuncia propósitos y establece mecanismos para llegar o aproximarse a las finalidades que se propone alcanzar, a diferencia de la estructura que tiene el tratado de Roma, por el cual se creó el Mercado Común Europeo, no instituye los órganos necesarios para el efectivo control del cumplimiento de las medidas y mecanismos que establece. En efecto, el tratado sólo consta de 24 artículos divididos en seis capítulos y estos capítulos se refie-

¹ Fundación de Investigaciones Económicas (FIEL) "Argentina y el Mercosur. Una respuesta a la iniciativa para las Américas y a Europa 92". Ediciones Manantial. Buenos Aires. 1991, p. 74 y ss.

² Trabajo citado en nota anterior, p. 80.

ren, el primero a «Propósitos, principios e instrumentos», el segundo a «Estructura orgánica», el tercero a «Vigencia», el cuarto a «Adhesión», el quinto a «Denuncia» y el sexto a «Disposiciones generales». De estos capítulos sólo los dos primeros tienen un contenido sustancial, pues como resulta de sus mismos títulos, los siguientes se refieren a cuestiones importantes pero secundarias. El capítulo I contiene la decisión de constituir un Mercado Común «que deberá estar conformado al 31 de diciembre de 1994», dedicándose el art. 1.º, luego de este enunciado, a definir lo que implica el mercado común. Lo hace en términos aceptables y concordantes con la noción que en general se tiene de lo que tal mercado es o debe ser. Es así que se lo caracteriza en función de la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos a lograrse, entre otros medios, mediante «la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente», el establecimiento de un arancel externo y una política comercial comunes en relación a terceros estados o agrupaciones de estados, así como la coordinación de posiciones en foros económicos comerciales regionales e internacionales; la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, enunciándose entre éstas las de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, «a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia», subrayándose «el compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración».

Se declara por los artículos siguientes que el mercado común estará fundado «en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Partes» (art. 2.º); seguidamente el artículo se define como período de transición el que se extenderá «desde la entrada en vigor del presente Tratado hasta el 31 de diciembre de 1994» (art. 3.º), período en el cual, con el propósito de facilitar la constitución del mercado común, «Los Estados Partes adoptan un Régimen General de Origen, un Sistema de Solución de Controversias y Cláusulas de Salvaguardia», aspectos que se delinean, en cuanto a su estructura, en los anexos II, III y IV del Tratado a los que el artículo se remite.

Enseguida se regula (art. 4.º) la forma en que los Estados coordinarán sus relaciones con terceros países asegurando «condiciones equitativas de comercio» a cuyo efecto se indica qué deberán aplicar sus legislaciones nacionales «para inhibir importaciones cuyos precios estén influenciados por subsidios, dumping o cualquier otra práctica desleal», ello aparte del compromiso de coordinar sus respectivas políticas nacionales con el objeto de elaborar normas comunes sobre competencia comercial.

A continuación se enuncia (art. 5.º) cuáles serán los instrumentos para la constitución del mercado común del denominado período de transición, indicándose en primer lugar, lo que denomina «un Programa de Liberación Comer-

cial» que consiste en la fijación de rebajas arancelarias «progresivas, lineales y automáticas», acompañadas de eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efectos equivalentes, que llegan hasta el 31 de diciembre de 1994, oportunidad en que se prevé alcanzar el arancel cero y cuya progresión aritmética de rebajas en el tiempo se detalla en anexo I. Se enuncia en segundo lugar la coordinación de políticas macroeconómicas que se realizará en forma gradual y convergente con los programas de desgravación arancelaria y de eliminación de restricciones no arancelarias a que antes se ha hecho referencia; en tercer lugar se enuncia la fijación en ese período de transición de un arancel externo común que incentive la competitividad externa de los Estados Partes y por último se hace referencia a la adopción de acuerdos sectoriales, con el fin de optimizar la utilización y movilidad de los factores de producción y de alcanzar escalas operativas eficientes.

Seguidamente (art. 6.^º), los Estados Partes reconocen diferencias puntuales de ritmo en este proceso durante el período de transición, para la República del Paraguay y para la República Oriental del Uruguay, diferencias que se vuelcan en el programa de liberación comercial contenido en el Anexo I y que dan a tales países un año más de tiempo —hasta el 31 de diciembre de 1995— para el proceso de adaptación de aranceles que se establece. El artículo siguiente (7.^º) ratifica la no discriminación en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos de los productos de origen nacional de un Estado Parte, respecto de aquéllos originarios del territorio de otro. Finalmente (art. 8.^º) los Estados Partes acuerdan preservar los compromisos asumidos hasta la fecha de celebración del tratado, inclusive los acuerdos firmados en el ámbito de la «Asociación Latinoamericana de Integración», y coordinar sus posiciones en las negociaciones comerciales externas que emprendan durante este período de transición, enunciando los procedimientos que para ello se adoptarán: evitar afectación de intereses de los Estados Partes en futuras negociaciones comerciales que realicen entre sí o con otros países miembros de la ALADI, la celebración de consultas cuando se trate de esquemas amplios de desgravación arancelaria con otros países miembros de la ALADI, así como la extensión automática a los demás Estados Partes de cualquier «ventaja, favor, franquicia, inmunidad o privilegio que conceda a un producto originario de o destinado a terceros países no miembros» de la ALADI.

En síntesis, este es el contenido sustancial que define los propósitos, principios e instrumentos y medios de accionar económico, adoptados por el acuerdo en el denominado período de transición.

El capítulo II siguiente se ocupa de la estructura orgánica que regula la administración y ejecución del tratado, acuerdos específicos y decisiones que se adopten en el marco jurídico que establece durante dicho período, el que determina estará a cargo solamente de los dos siguientes órganos: a) Consejo del

Mercado Común (art. 10); b) Grupo Mercado Común (art. 13), estableciendo seguidamente cómo se integra cada uno: el Consejo, como órgano superior tiene a su cargo la conducción política del mismo y la toma de decisiones para asegurar el cumplimiento de los objetivos y plazos establecidos para la constitución definitiva del mercado común y está integrado por los Ministros de Relaciones Exteriores y los Ministros de Economía de los Estados Partes (art. 11); debe reunirse las veces que lo estime oportuno y por lo menos una vez al año con la participación de los Presidentes de los Estados Partes, ejerciéndose su presidencia por rotación de los Estados Partes y en orden alfabético, por períodos de seis meses en cada caso. El Grupo Mercado Común está definido como «el Organismo Ejecutivo del Mercado Común y será coordinado por los Ministerios de Relaciones Exteriores», este grupo tiene facultades de iniciativa y entre sus funciones se enuncian las siguientes: velar por el cumplimiento del Tratado, tomar las providencias necesarias para el cumplimiento de las decisiones adoptadas por el Consejo, proponer medidas concretas tendientes a la aplicación del programa de liberación comercial, a la coordinación de políticas macroeconómicas y a la negociación de acuerdos frente a terceros; fijar programas de trabajo que aseguren el avance hacia la constitución del mercado común facultándose para constituir los subgrupos de trabajo que fueren necesarios para el cumplimiento de sus cometidos, establecidos inicialmente en el Anexo V al Tratado; debe establecer su reglamento interno en un plazo de 60 días y su integración se fija (art. 14) en cuatro miembros titulares y cuatro miembros alternos por país que representen los siguientes órganos públicos: Ministerio de Relaciones Exteriores, Ministerio de Economía o sus equivalentes (Área de Industria, Comercio Exterior y/o Coordinación Económica) y Banco Central. Se faculta a este Grupo Mercado Común, con funciones como se ve ejecutivas, para que al elaborar y proponer medidas concretas en el desarrollo de sus trabajos hasta el 31 de diciembre de 1994 pueda convocar cuando así lo juzgue conveniente, a representantes de otros organismos de la Administración Pública y del sector privado; esto, claro está, con el objeto de tomar conocimiento de sus puntos de vista y mejor asesorarse en los aspectos relacionados con las medidas que se encuentren en estudio. Se establece asimismo que este grupo tendrá una Secretaría Administrativa cuya sede será la ciudad de Montevideo, Uruguay. En cuanto a la toma de decisiones, tanto del Consejo del Mercado Común como del Grupo Mercado Común (art. 16) se establece que «serán tomadas por consenso y con la presencia de todos los Estados Partes» (art. 18); ello se ha interpretado es equivalente a un asentimiento por unanimidad, o sea en que no exista disenso. Por último, se prevé que antes de su establecimiento, el 31 de diciembre de 1994, los Estados Partes convocarán a una reunión extraordinaria con el objeto de determinar la estructura institucional definitiva de los Organismos de Administración del Mercado Común, así como las atribuciones específicas de cada uno de ellos y su sistema de adopción de decisiones.

La duración se establece como indefinida por el art. 19, mientras que por el art. 20, se abre la posibilidad de incorporación, mediante negociación, transcurridos 5 años, de los demás países miembros de la ALADI cuya admisión requiera decisión unánime.

Como paso hacia la organización definitiva del Mercosur el cap. VI, art. 24, se prevé la creación de «una Comisión Parlamentaria Conjunta del Mercosur», disponiendo que: «Los Poderes Ejecutivos de los Estados Partes mantendrán informados a los respectivos Poderes Legislativos sobre la evolución del Mercado Común ...».

Las disposiciones del Tratado no pretenden dar estructura definitiva al Mercosur. El acuerdo traza las líneas y establece los pasos a desarrollar a través de estos órganos, que podríamos denominar primarios, para llegar a lograr antes del 31 de diciembre de 1994, el funcionamiento de una zona de libre comercio que no es todavía un mercado común, pues a esa fecha no está previsto que se aplique el arancel externo común. Así lo establece, como se dijo, el art. 18 al señalar que antes de esa fecha los Estados Partes convocarán a una reunión extraordinaria con el objeto de «determinar la estructura institucional definitiva de los Organos de Administración del Mercado Común, así como las atribuciones específicas de cada uno de ellos y su sistema de adopción de decisiones». Se refiere este artículo, sin embargo, solamente a los Organos de Administración, pero en ninguna parte del Tratado se hace referencia a Organos Superiores o Supranacionales cuyas decisiones importen asumir obligaciones de coordinación de políticas o de armonización de sistemas fiscales, obligatorias para cada uno de los Países Miembros.

Tampoco se ha previsto en el Acuerdo, aunque sí se trata el tema en uno de sus anexos —el III—, la solución de controversias que pueden suscitarse en la interpretación del Tratado o del alcance de las medidas dispuestas por los Organos Administrativos creados. En él se establece que ellas serán resueltas mediante negociaciones directas y, para el caso de no lograrse una solución, sólo se prevé someterlas a consideración del Grupo Mercado Común que, en el lapso de sesenta días, debe formular las recomendaciones pertinentes a las partes para solucionar el diferendo, autorizando a este Organos a convocar paneles de expertos o grupos de peritos con el objeto de contar con el asesoramiento técnico necesario. Si en ese ámbito no se logra un acuerdo sobre el aspecto controvertido se prevé elevar la controversia al Consejo del Mercado Común para que este formule las recomendaciones pertinentes.

Resulta evidente lo insuficiente de estos medios de solución de controversias al punto que en este mismo anexo se prevé que dentro de los 120 días de la entrada en vigor del Tratado, el Grupo Mercado Común debe elevar a los gobiernos de los Estados Partes una propuesta de «Sistema de Solución de Controversias» que regirá durante el período de transición pero, antes del 31 de diciembre

de 1994, los Estados Partes se comprometen a adoptar un sistema permanente a ese propósito.

Si comparamos los órganos creados por el tratado de Asunción con los que previó para el Mercado Común Europeo el Tratado de Roma de 1957, se puede apreciar la inspiración del Consejo del Mercosur, en el Consejo de Ministros que funciona como Cuerpo Legislativo Supremo en la C.E., mientras que la institución del Grupo Mercado Común tiene inspiración en la Comisión Europea (European Commission), cuerpo integrado por representantes de los Estados Partes, responsable en la C.E. de las iniciativas de medidas de carácter político y de la supervisión de la implementación de las que fueren aprobadas por el Consejo. Pero, la gran diferencia consiste en que estos órganos deben tomar sus decisiones por consenso, es decir, por acuerdo unánime y que, además, no se han instituido órganos de carácter supranacional, como lo son en la Comunidad, el Parlamento Europeo y la Corte de Justicia Europea, última corte de apelaciones que entiende en la interpretación y aplicación de las normas que los países deben acatar en cumplimiento de las decisiones del Consejo.

Debe tenerse en cuenta que, como se dijo, estos órganos han sido diseñados en esta estructura simple para el denominado período de transición. A efectos de determinar la estructura institucional definitiva fue formado un grupo especial denominado «Grupo Ad hoc sobre Aspectos Institucionales» cuya primera reunión tuvo lugar a mediados de junio de 1993, en la que se estableció un inventario de puntos a tratar en futuras reuniones para lograr los objetivos señalados, constituido por 13 temas y recomendó como primer paso importante el fortalecimiento de la Secretaría Administrativa, así como fijó la fecha de una nueva reunión para tratar los puntos 1 a 7 de dicho inventario. Los trabajos de este Grupo Ad hoc se encuentran pues recién en sus fases preliminares.

Habrà de resultar contrastante para los europeos, la precariedad normativa del Tratado de Asunción con la riqueza de las normas del Tratado de creación de la Comunidad Europea de 1957 contenidas en 248 artículos de los cuales las relacionadas con las instituciones constituyen la Parte Cinco del tratado, que dedica los arts. 137 a 144 a la Asamblea, 145 a 154 al Consejo, 155 a 163 a la Comisión, 164 a 188 a la Corte de Justicia, 189 a 192 a Normas Comunes a varias de las instituciones y 193 a 198 al Comité Económico y Social, completándose estas normas con provisiones financieras relativas a recursos y gastos contenidas en los arts. 199 a 209. Ello no significa poner en duda la eficacia con que en el Mercado Común Europeo habrían de actuar los órganos instituidos, sino que encuentra su explicación en el meticuloso trabajo preliminar que sirvió de base para la elaboración del Mercado Común Europeo y a las seguridades con que se quiso reunir su lanzamiento antes de embarcar a Europa en tan pretenciosa construcción, mientras que las metas del Mercosur fueron concebidas y se desea alcanzarlas, en su primera etapa, en un tiempo más breve, dejándose ex-profeso con

insuficiente elaboración preliminar a sus órganos, para no demorar, con el trazado de los aspectos institucionales, el accionar inmediato, y previendo que el establecimiento institucional permanente se elabore en el período denominado de transición, que habrá de finalizar el 31 de diciembre de 1994.

Los 24 artículos del Tratado se complementan con las normas contenidas en sus anexos que se refieren: el Anexo I, al Programa de Liberación Comercial, en 12 artículos, el Anexo II, al Régimen General de Origen que regula la calificación del origen de los bienes y la declaración, certificación y comprobación correspondiente en 19 artículos; el Anexo III, conteniendo la enumeración de los principios para la solución de controversias y, por último, el Anexo IV, que comprende siete artículos, referido a cláusulas de salvaguardia relacionadas con la importación de los productos que se benefician del programa de liberación comercial establecido en el Anexo I, enunciándose por el Anexo V los subgrupos que en número de diez se constituyen a los efectos de la coordinación de las políticas macroeconómicas y sectoriales. Adicionalmente se crearon algunos otros subgrupos con funciones específicas.

Las normas de estos anexos cubren más bien programas de trabajo para llevar adelante los propósitos de creación del Mercosur. Hacen excepción a ello las del Programa de Liberación Comercial del Anexo I que, como hemos visto, contiene las pautas progresivas de desgravación para llegar a un arancel cero y las del Régimen General de Origen del Anexo II.

El Anexo III del Tratado que, como vimos, se refiere a la solución de controversias, ha dado lugar a la aprobación de un protocolo conocido como «Protocolo de Brasilia» firmado el 17 de diciembre de 1991, por el cual se institucionalizan los pasos de un procedimiento para su logro que comienza con un sistema de negociaciones directas y continúa con la intervención del Grupo Mercado Común, si por medio de aquéllas no se alcanzara un acuerdo, cuya misión es formular recomendaciones a los Estados Partes tendientes a la solución del respectivo diferendo. Si no se soluciona, el proceso continúa con un procedimiento arbitral que no compele a su acatamiento por los Estados Partes, ya que el no cumplimiento del laudo en un plazo de 30 días sólo faculta a los otros Estados Partes en la controversia a adoptar «medidas compensatorias temporarias, tales como la suspensión de concesiones u otras equivalentes, tendientes a obtener su cumplimiento» (art. 23 de este protocolo), admitiéndose (art. 34) que este sistema tiene una vigencia temporal sólo hasta que entre en vigor el sistema permanente previsto.

Las referencias hechas en el breve análisis de la parte institucional del Mercosur en los párrafos precedentes permiten concluir que el tratado marco o tratado constitución ha dejado serias lagunas y problemas por resolver que requieren inmediata atención ya que el control de legalidad, la interpretación uniforme y la solución de las controversias en un acuerdo que pretende a corto plazo la

constitución de un mercado común, son cuestiones fundamentales para la efectiva realización de éste. Concuereza Suárez Anzorena³ en trabajo presentado también en un foro europeo luego de analizar los instrumentos jurídicos previstos en el tratado, en lo limitado de los mismos para cumplir «tan inmensa obra», señalando que carecen «de facultades para sancionar reglamentos generales o para adoptar decisiones singulares de directa eficacia y vigencia supranacional e, inclusive, para instituir directivas a cuyas pautas sustanciales deban ajustar sus respectivos ordenamientos los Estados Miembros en plazos determinados ...». También Bocchiardo⁴ entiende que existen considerables falencias sobre estos aspectos en los ordenamientos jurídicos de integración tanto los que específicamente se refieren al Mercosur como también en los anteriores del Tratado de Montevideo (ALALC) y el Acuerdo de Cooperación Argentina-Brasil, precedente inmediato del Mercosur y que esta laguna legal no puede ser cubierta sino mediante un nuevo tratado, de igual manera que lo hicieron en Sudamérica, complementando el Acuerdo de Cartagena los países firmantes del mismo, al celebrar un ulterior «Tratado del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena».

En este aspecto tan fundamental de la solución de las controversias consideramos, coincidiendo con el autor citado, que de no procederse de similar manera se generaría un sistema débil y poco eficaz que no garantizaría la unidad de los ordenamientos jurídicos. Es de hacer notar que en un reciente encuentro de las Cortes Supremas de Justicia del Cono Sur de América Latina, que tuvo lugar en Buenos Aires en agosto de 1991 y que reuniera a las Cortes Supremas de los países integrantes del Mercosur más las de Bolivia y Chile, se trató particularmente este aspecto jurídico-institucional recomendándose que la futura complementación del tratado marco de Asunción establezca un sistema que permita el desarrollo de las políticas económicas de integración «bajo un orden normativo que garantice la seguridad jurídica y la aplicación uniforme del derecho comunitario por un tribunal independiente».

En reciente trabajo de dos destacados profesores argentinos, Damarco y Mordegli⁵ que concluye proponiendo la creación de un Tribunal de Justicia para la solución de las controversias, se considera que quizá la instauración de un siste-

³ Suárez Anzorena, Carlos. «Aspectos Jurídicos del Mercado Común del Sur (Mercosur)». Conferencia pronunciada en el Instituto Max Planck de Derecho Comparado e Internacional Privado. Hamburgo, Alemania, 3/10/92 (en prensa).

⁴ Bocchiardo, José C. «Tributación e Integración Económica. Aspectos Jurídico-Tributarios de la ALADI del Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo Argentina-Brasil y del Mercosur». Trabajo presentado en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Octubre 1991. Ed. Mimeográfica.

⁵ Damarco, Jorge Héctor y Mordegli, Roberto M. Propuesta para la creación de un Tribunal de Justicia Comunitario. Trabajo presentado en Primer Congreso sobre Armonización Impositiva-Aduanera de los países miembros del Mercosur. Buenos Aires, 1992.

ma arbitral tuvo por objeto soslayar el problema constitucional que representa la creación de un tribunal supranacional, intento que consideran probablemente impotente frente a las prescripciones de los arts. 27 y 31 de la Constitución Argentina y normas similares de la reciente constitución de Brasil pero, subrayan que «de todos modos ... el cambio de los tiempos permite apreciar como conveniente la búsqueda de soluciones que abran paso a la prelación del derecho internacional sobre el derecho infraconstitucional», citando al respecto reciente caso resuelto por la Corte Suprema Argentina en relación al tema específico del tratado internacional de San José de Costa Rica, aunque admiten que en él la prevalencia del derecho internacional se adoptó en el ámbito de los derechos humanos o fundamentales, mientras que la «integración se mueve en el plano de los derechos llamados de segunda generación o económicos, respecto de los cuales sería posible entender que no rigen iguales reglas rígidas para la aplicación de normas comunitarias externas». Otro prestigioso tratadista⁶ entiende, concordantemente, que la Constitución Argentina no impide adherir a normas supranacionales de un derecho comunitario, lo que si bien no encuentra basamento en los artículos citados de la misma, cuenta con antecedentes de otros tratados internacionales, como el recién citado de Costa Rica, y en el compromiso adquirido por Argentina al adherir por ley 1986 a la Convención de Viena sobre Tratados. Es este un problema de cualquier forma latente y sobre el que existen opiniones divergentes de prestigiosos juristas, que debe resolverse de manera clara en los países de América, como ya lo ha hecho uno de ellos pionero en este terreno —Colombia— al incorporar a su constitución del año 1990 cláusula específica admitiendo la existencia de órganos supranacionales a los que se deleguen por ley del Congreso facultades propias de los órganos del país, con motivo de acuerdos de integración económica o de una futura integración Latinoamericana. Pero es de esperar que así como el problema de las instituciones supranacionales se ha salvado y funciona en los países reunidos en la Comunidad Europea, sea sobre la base de normas constitucionales, como las que contiene la constitución de Alemania Federal, sea sobre la base de acordar supremacía a los tratados internacionales, este tema también sea superado en el marco de la integración Latinoamericana.

En el contexto de las disposiciones que se refieren al aspecto fiscal, cuya armonización dentro del Mercosur es el propósito final de nuestro estudio, debemos convenir que, tanto el tratado de la Comunidad Económica Europea como el Tratado de Asunción prestaron principal atención a las formas de tributación que tienen una primera y directa incidencia en la creación de distorsiones entre los países que buscan integrarse, como lo es con los tributos aduaneros y la im-

⁶ Cassagne, Juan Carlos «El Mercado Común del Sur: Problemas Jurídicos y Organizativos que Plantea su Creación». Diario El Derecho, Univ. Católica Argentina, 28/11/91, pp. 1 y ss.

posición general sobre consumos. Es así que el Tratado de Roma, en su parte tercera, dedicada a Política de la Comunidad, Título I, Reglas Comunes, capítulo segundo, Normas Fiscales, tiene un contenido exclusivamente referido (art. 95 a 99 del Tratado) a la igualdad de tratamiento de los productos originarios de otros Estados Partes respecto de similares productos domésticos, refiriéndose en cuanto a armonización fiscal solamente a los impuestos a las ventas acumulativos (turn-over taxes), los impuestos específicos sobre consumo (excise duties) y otras formas de imposición indirecta, pero sin referirse específicamente a la imposición denominada directa, que alcanza principalmente a los impuestos sobre los ingresos o renta y sobre el patrimonio. Tales aspectos son, indudablemente, pilares básicos de todo proceso de armonización fiscal.

Es el capítulo tercero siguiente de este título, referido a «Aproximación de las Legislaciones» el que prevé la emisión de directivas tendientes a la aproximación de la legislación y de las normas administrativas de los Estados Partes que tengan una directa incidencia en el establecimiento o en el funcionamiento del Mercado Común (art. 100) y particularmente el art. 101 al referirse a normas que distorsionen las condiciones de competencia en el Mercado Común debe dar lugar a la consulta entre los Estados Partes interesados y si de ella no resulta un acuerdo que elimine la particular distorsión se faculta al Consejo a proponer a la Comisión que vote una propuesta para emitir una directiva necesaria para el logro de tal propósito. Es evidente que entre las causas de distorsión de la competencia se encuentran también las que a través de la imposición directa crean asimetrías entre el tratamiento de las inversiones, del movimiento de capitales y de personas entre los Estados Partes. La primera preocupación, como lo evidencia el Título I, cap. 1 del Tratado, artículo 12 y siguientes es la eliminación de los derechos aduaneros entre los Estados Partes y el establecimiento de una tarifa externa común (artículos 12 a 29 del Tratado) así como la eliminación de restricciones cuantitativas que tengan un efecto equivalente (artículos 30 a 37 del Tratado).

Como hemos visto, el Tratado del Mercosur enuncia y desarrolla a través de un anexo la política progresiva a adoptar por los Estados Partes para llegar a la eliminación de derechos arancelarios y restricciones cuantitativas equivalentes en el movimiento de mercaderías y servicios entre ellos, así como para lograr el establecimiento de un arancel externo común, definiendo adecuadamente que el mercado común implica también la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, entre ellas la fiscal, «a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes», mencionándose específicamente la armonización de sus legislaciones en las áreas pertinentes, en el mismo artículo lo. y enunciándose el 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 Partes (artículo 70.).

LOS CONVENIOS DE INTEGRACION QUE LE PRECEDIERON Y SUS LOGROS

Ya nos hemos referido a los alcances amplios con que se concibió la ALALC en 1960, cuyo objetivo inmediato era la creación de una zona de libre comercio mediante la eliminación gradual de las barreras del comercio interregional, propósito que debía lograrse en un período no superior a doce años y que tenía como objetivo final establecer un mercado común latinoamericano, con el propósito de propender al desarrollo económico de los países que lo habrían de componer. Este tratado contemplaba la armonización de las legislaciones con el propósito también de asegurar condiciones equitativas de competencia y facilitar consecuentemente la integración económica y complementación de sus economías que se trataba de lograr. No hay duda que las metas muy ambiciosas de unión de diez países de Sudamérica de condiciones económicas muy distintas, trazadas como metas de la ALALC, fueron una de las razones de su fracaso, a que contribuyó también la constitución del Grupo Andino en 1965 por el llamado Acuerdo de Cartagena, que debilitó aún más el accionar que la ALALC se había trazado. Sin embargo sus tareas de investigación llegaron a feliz término con la producción de un modelo de IVA y un modelo de impuesto a la renta de empresas trazado por el grupo de técnicos a quienes asignara tales objetivos que constituyen elementos de indudable valor para llevar adelante la armonización necesaria dentro del Mercosur, y que pese al tiempo transcurrido son seguramente elementos aprovechables en la labor en este aspecto que está en un todo por realizarse.

Ante el estado de estancamiento en que se encontraba la ALALC en 1980 surgió la ALADI por el Tratado de Montevideo de agosto de ese año, tratado en el cual no se prevé un mecanismo de armonización, siendo su finalidad sólo comercial mediante reducciones arancelarias esencialmente, aún cuando se reitera que el objetivo a largo plazo es el establecimiento «en forma gradual y progresiva de un Mercado Común Latinoamericano». Este tratado como el de la ALALC fue ratificado por los diez países Sudamericanos y México. Los propósitos enunciados no armonizan con la situación de total fracaso a que había arribado la ALALC y que dio lugar a que se constituyera enunciando como funciones básicas a cumplir «la promoción y regulación del comercio recíproco, la complementación económica y el desarrollo de las acciones de cooperación económica que coadyuven a la ampliación de los mercados», previendo asimismo un desarrollo más flexible que permitiera establecer preferencias regionales y acuerdos de alcance parcial en los que intervengan sólo alguno de los países adheridos, siendo estos últimos acuerdos los que han tenido mayor aplicación.

Indudablemente, de estos intentos anteriores al Tratado de Asunción, el más exitoso fue el que resultara del Acuerdo de Cartagena celebrado originariamente por seis países Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela del que a poco de constituido se retirara Chile y que hoy constituye junto con el área del Mer-

cosur otro de los grandes bloques de integración regional que funcionan en Latinoamérica. De los avances hechos por el Pacto Andino se destacan en materia tributaria la aprobación de la Decisión 40 tendiente a evitar entre los países miembros la doble imposición mediante la aplicación uniforme del principio de fuente; la Decisión 46 que se refiere a facilitar el acceso a los emprendimientos del área a las empresas multinacionales, y la Decisión 24, acordando un tratamiento común de capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

Entre los estudios sobre armonización que llevó a cabo el Pacto Andino en 1978 se produce el dirigido al desarrollo del programa automotriz, que cubrió normas tanto para la imposición sobre la venta de bienes y de servicios que afectare a esta industria, como los tributos especiales sobre la venta de vehículos, su propiedad, tenencia o uso. En 1979 produce un segundo estudio que da las orientaciones para la armonización de la imposición sobre bienes y servicios en general, señalando como pautas importantes el evitar la discriminación entre los nacionales y los importados en las operaciones de los países miembros y la adopción de un principio jurisdiccional uniforme, el de país de destino, así como las recomendaciones de corregir en el IVA defectos que mantengan parcialmente la piramidación o traslación acumulativa y, asimismo, la adopción gradual del modelo de IVA de la ALALC. En 1980 se da un tercer estudio conteniendo orientaciones para la armonización de los incentivos tributarios sobre exportaciones no tradicionales y se continúa el estudio del arancel externo común, incluyendo en él normas para armonizar los reintegros sobre las exportaciones y reducir las distorsiones que causan al comercio interregional. En general, como expresara González Cano⁷ en trabajo publicado en 1981, en el Grupo del Pacto Andino se observó «gran dinamismo para avanzar con los principales instrumentos de la integración en las primeras etapas ...» con efecto importante en la liberación del comercio interregional, «... pero luego a medida que se comenzaban a aplicar mecanismos de negociación más complejos, como los programas sectoriales de desarrollo industrial, y a discutir el arancel externo común y la armonización de ciertas políticas económicas, los avances se hicieron más lentos y los plazos que se habían fijado originariamente debían postergarse». Sin embargo, luego de la aguda crisis que a partir de mediados de 1980 afectó a los países reunidos por el Acuerdo, se entró en un proceso de revisión y modificación que lo revitalizó, a partir de 1987, con la suscripción del Protocolo de Quito que marcó su ingreso a una nueva y decisiva etapa, de efectivo compromiso en la marcha del proceso, de los presidentes de los Países Partes, quienes institucionalizan su accionar en 1990 a través del «Consejo Presidencial Andino».

⁷ González Cano Hugo «La armonización tributaria en procesos de integración económica». Revista Impuestos, Buenos Aires, XXXIX A, 1981. p. 885.

Esta acción ha permitido materializar en 1992 la «zona de libre comercio». En cuanto al arancel externo común después de arduas negociaciones ha quedado definido en cuatro niveles en 1991, pero su aplicación, prevista para el período enero 92 - enero 94, según refieren Vacchino y Solares⁸ no está exenta de dificultades y en la práctica ante la solicitud de Perú, se halla en suspenso. Desde el punto de vista institucional debe destacarse el gradual progreso efectuado que llevó sucesivamente a constituir el Tribunal Andino de Justicia (1979) el Parlamento Andino (1987) el Consejo Presidencial Andino (1990) entre otros órganos fundamentales, aunque en la práctica sólo este último ha funcionado con cierta regularidad.

CARACTERISTICAS Y ASIMETRIAS DE LOS PAISES QUE REUNE

Superficie, población y datos macroeconómicos

Los datos de superficie y población de los países reunidos en el acuerdo referidos al año 1991, ponen de manifiesto las grandes diferencias que denotan. Mientras que en miles de kilómetros cuadrados, la superficie de Argentina es de 2.767, la de Brasil alcanza a 8.512; Paraguay llega a 407 y Uruguay a 177.

Con la población ocurre lo propio, es mucho mayor la de Argentina y Brasil pese a que tienen zonas muy despobladas; Argentina acusa la cifra de 32.700.000 habitantes, Brasil 151.400.000, Paraguay 4.400.000 y Uruguay 3.100.000. La longevidad es mayor en Argentina y Uruguay y algo inferior en Brasil y Paraguay. En el analfabetismo las diferencias son más notables en favor de Argentina y Uruguay pues Brasil y Paraguay presentan tasas altas del 19% y 10% respectivamente para el año 1990 frente al 5% de Argentina y 4% de Uruguay. Otros indicadores sociales sobre mortalidad infantil, longevidad, población urbana y educación secundaria muestran, según Cuadro XI Anexo, asimetrías importantes de Argentina y Uruguay con respecto a Brasil y Paraguay.

El P.B.I. per cápita muestra cifras relativamente parejas para Argentina, Uruguay y Brasil y significativamente inferiores para Paraguay; es en el año 1991 de dólares americanos 2.790 para Argentina, 2.840 para Uruguay, 2.940 para Brasil y 1.270 para Paraguay. Si aceptamos las cifras del P.B.I. reelaboradas por el Gobierno Argentino en 1992, el P.B.I. per capita de 1991 sería el más alto, llegando a U\$S 3.959.

Las tasas de crecimiento anual del P.B.I. de los últimos 10 años, expresadas en por ciento respecto del año anterior muestran que, en promedio, Argentina al-

⁸ Vacchino, Juan Mario y Solares, Ana María «Los nuevos impulsos a la Integración Latinoamericana». Rev. Integración Latinoamericana. INTAL No. 180, julio 1992, pp. 3 y ss.

canza sólo al 1,19 por 100 anual, Brasil al 2,03 por 100, Paraguay al 2,79 por 100 y Uruguay al 1,43 por 100, si bien Argentina es el país que manifiesta un mayor repunte en los últimos dos años, en 1991 el 5 por 100 y en 1992 el 6,5 por 100. Estas tasas de crecimiento anual están lejos de nuestro país vecino Chile, que en igual período, muestra un promedio del 5,30 por 100 anual y que, en los dos últimos años ha crecido 6 por 100 en 1991 y 8,6 por 100 en 1992 según estadísticas del World Bank, (World Tables 1993). En cuadro II anexo se reflejan estas cifras junto con el cálculo del crecimiento acumulado que estas tasas anuales arrojan para los diez últimos años.

La media de inflación anual para el período 1980/91 es sumamente elevada para Argentina (416,9 por 100) y Brasil (327,6 por 100) —de tres dígitos—, muy inferior en Paraguay (25,1 por 100), y para Uruguay (64,4 por 100), aunque de dos dígitos. Tomando los 10 últimos años, según se muestra en Cuadro X Anexo, Argentina ha modificado su posición respecto de Brasil, que pasó a liderar la inflación mientras que Paraguay y Uruguay no muestran cambios importantes. En lo que va de 1993 Argentina ha mejorado su posición y se distancia del Brasil significativamente por su menor inflación.

Estos indicadores básicos se muestran en el cuadro I.

En el cuadro III anexo (vid. cuadros anexos) se puede observar cuál ha sido el P.B.I. total y su distribución por actividades en 1991. Las cifras reflejan la mayor pujanza industrial de Argentina (40 por 100) y Brasil (39 por 100) y la menor dependencia del rubro servicios (46 por 100) en Argentina, con respecto a los demás países.

Para los últimos años (1988-1991) las cifras del comercio exterior global del Cuadro IV Anexo, muestran saldos favorables significativos en millones de dólares: en 1991 para el Brasil 8.651 y para Argentina 3.875 y poco importantes, aunque favorables para Uruguay 221, mientras que, para Paraguay, tales saldos han sido negativos excepto en el año 1989.

La inversión en tanto por ciento del P.B.I. muestra, que si bien en Paraguay y Brasil rondan en porcentajes normales, comparados con los porcentajes medios para Latinoamérica y el Caribe que oscilan entre el 19 y el 21,9 por 100, ya que se hallan en Brasil entre el 19,3 y 22,8 por 100 y en Paraguay entre el 22,9 y 25,4 por 100; en Argentina y Uruguay son sensiblemente inferiores, pues han oscilado en Argentina entre el 8,4 y el 14 por 100 y en el Uruguay entre el 11,3 y 13,2 por 100. Estas tasas de inversión en nuestro país y en Uruguay se estiman notoriamente insatisfactorias.

Las estadísticas de los déficits o superávits presupuestarios que se muestran en el Cuadro VI Anexo sobre la base de las estadísticas financieras del Fondo Monetario Internacional, para los años 1986 al 1990, en porcentos sobre total de gastos, muestran altos déficits para Argentina y Brasil en los primeros tres años de ese período -entre el 11,46 y el 16,98 por 100 anual para Argentina y entre el 26,15 y 37,08

Cuadro I
INDICADORES BÁSICOS

<i>Dato, referido a:</i>	<i>Argentina</i>	<i>Brasil</i>	<i>Paraguay</i>	<i>Uruguay</i>
1. Población (mill.de hab. 1991)	32,7	151,4	4,4	3,1
2. Superficie (miles de km ²)	2.767	8.512	407	177
3. Longevidad (año 1991).....	71	66	67	73
4. Analfabetismo (% 1990)	5	19	10	4
5. P.B.I. (per cápitaU\$S 1991)	2.790 ^a	2.940	1.270	2.840
6. P.B.I. (% medio de crecim. anual 1983-92)	1,19	2,03	2,79	1,43
7. Inflación (% medio anual prec. cons. 1980-91)	416,9 ^b	327,6 ^b	25,1	64,4

^a En 1992 Argentina ha reelaborado sus estimaciones del P.B.I. según se indica por nota en cuadro N.º III, resultando de ellas el siguiente P.B.I. per cápita 1991 U\$S 3.959 y 1992 U\$S 4.698.

^b A partir de abril de 1991 ha estabilizado significativamente su economía; el índice de precios al consumidor indica para 1992 una inflación del 18 por 100 y para los primeros 8 meses de 1993 del 5,8 por 100, mientras que para Brasil en 1992 la inflación fue de 1.174 por 100 y en los primeros 7 meses de 1993 se elevó a 472,2 por 100.

Fuente: Banco Mundial. *Informe sobre el Desarrollo Mundial. 1993*. Washington D.C., 1993, ps. 244/45 y elaboración del autor en cuanto al indicador 6, conforme a fuentes indicadas en el Cuadro II anexo.

por 100 anual para Brasil-, bajando sensiblemente para Argentina al 3,74 por 100 en 1982 y, asimismo para Brasil, aunque registra porcentos mayores que Argentina en 1989 y en 1990. Déficit significativos, pero mucho más razonables, ha tenido Uruguay ya que, con exclusión del año 1989 donde el porcentual llega al 12,36 por 100, éstos oscilan entre el 2,75 y el 6,39 por 100 y pasan a ser superávit de 1,41 por para el año 1990. Contrastan con las cifras altamente positivas de superávits que muestra Paraguay en los últimos años, entre el 8,47 y el 31,62 por 100.

La relación Deuda Externa a P.B.I. que se presenta en Cuadro VII Anexo, según fuentes de la Cepal, muestra hasta 1991 un índice que supera el 90 por 100 para Argentina en los últimos años, de alrededor del 80 por 100 para Uruguay y muy inferior para Brasil —entre el 24 y 47 por 100—, y para Paraguay entre el 29 y 54 por 100.

Comparación de los sistemas tributarios

Una comparación global de los principales tipos de tributos y su importancia relativa en las recaudaciones tributarias de los distintos países que se reúnen en el Mercosur pone en evidencia, según resulta del Cuadro VIII Anexo lo siguiente, para el año 1991:

— Significativa menor relevancia de la recaudación del impuesto a la renta en Argentina, Uruguay y Paraguay, respecto de Brasil;

— Fuerte proporción de ingresos de impuestos sobre bienes y servicios y de contribuciones salariales de seguridad social en todos los países (aunque menor en Paraguay donde se muestran dentro de Otros ingresos tributarios);

— Poco significativa importancia en Brasil, algo menor en Uruguay, frente a la todavía importante de Argentina y Paraguay en los impuestos sobre el comercio internacional.

Luego de esta visión global, nuestro análisis señalará las características principales de los más importantes instrumentos fiscales utilizados en cuanto tengan relevancia en aspectos cuya nivelación o armonización debe lograrse a fines de resguardar tanto la competencia de la producción de bienes y servicios de los distintos países, interna y externa, como la competencia en el uso de los factores productivos, íntimamente relacionada con la movilidad en ellos de los capitales, de las personas y de las inversiones⁹.

⁹ Como se expuso en nota (*), en la página primera de este trabajo, la comparación de sistemas tributarios que se efectúa, se basa fundamentalmente en los informes elaborados por el Prof. Macón, para el Consejo Federal de Inversiones. Aparte de la mayor información que encontrará en esos trabajos, actualmente en prensa, el lector interesado puede consultar sobre similar análisis: González Cano, Hugo «Informe Preliminar sobre la Armonización Tributaria en el Mercosur». Marzo de 1992. Bol. DGI, 1992 p. 1083 y ss., quien presenta en su trabajo interesantes cuadros comparativos.

Ex profeso no nos habremos de detener en el análisis de los gravámenes aduaneros ya que la existencia de un arancel cero en las transacciones interregionales y del arancel externo común previsto en el acuerdo, son bases fundamentales para el establecimiento de una zona de libre comercio, finalidad de menor alcance que la creación de un mercado común y el logro de la integración económica. Por otra parte, el cronograma de avance de las reducciones arancelarias que tiene trazado el Mercosur se está cumpliendo para llegar el 31 de diciembre de 1994 al arancel cero en el comercio subregional. Asimismo se han iniciado los estudios para aprobar un arancel externo común, lo que la experiencia latinoamericana muestra ser más dificultoso. En los demás aspectos de armonización para liberar la circulación de bienes y optimizar el uso de los factores eliminando o reduciendo las distorsiones causadas por los impuestos existentes, es donde la acción a desarrollar está aun en la etapa de estudios preliminares.

IMPUESTOS QUE AFECTAN LA COMPETENCIA DE PRODUCTOS Y SERVICIOS

Estos impuestos son naturalmente los impuestos generales sobre las ventas. los impuestos específicos sobre determinados productos y otros gravámenes menores, generalmente de jurisdicciones locales, con distintos nombres —el más empleado es Impuesto sobre los Ingresos Brutos— los que están basados, generalmente, en las cifras de ventas de bienes y/o servicios.

Las estructuras internas de los países del Mercosur difieren sustancialmente en cuanto a la ubicación jurisdiccional de las potestades fiscales, lo que tiene íntima relación con el carácter de países unitarios, que tienen Paraguay y Uruguay, y el de repúblicas federativas, que ostentan Argentina y Brasil. En consecuencia, en cuanto a Paraguay y Uruguay será suficiente que analicemos los principales gravámenes que existen en el ámbito nacional, pues con exclusión de tributos municipales, no existen otros a nivel estadual o provincial, los que sí existen y tienen importancia en Argentina y Brasil. Nos proponemos pues revisar los principales impuestos relacionados con los problemas de armonización con el propósito de comparar cómo afectan o distorsionan las condiciones de competencia antes aludidas y la necesidad de armonizarlos.

Por las dificultades que importa su análisis y comparación, sobre todo en Argentina y Brasil donde esta tributación es local, el tema aunque importante, de la imposición a la propiedad inmueble, habrá de ser dejado de lado.

Impuesto general sobre bienes y servicios

Argentina, Brasil y Uruguay desde hace años vienen aplicando un impuesto general sobre los consumos del tipo *valor agregado*, mientras que Paraguay recién a partir de julio de 1992 se ha inclinado también por gravar los consumos

con esta forma de imposición. Los cuatro países presentan hoy un esquema similar en cuanto a la forma de gravamen que utilizan en la imposición a los consumos, como forma de tributación principal dirigida a ellos. Ello no significa que no existan distorsiones materia de futura armonización.

En efecto, si analizamos el impuesto argentino podemos señalar que el mismo está situado a nivel de gobierno central al igual que, dado su tipo de organización, en Paraguay y Uruguay, mientras que en Brasil el principal gravamen de este tipo se halla a nivel de los estados. En todos los casos la técnica adoptada para el IVA es la del tipo «impuesto contra impuesto», que significa ingresar al fisco el impuesto que resulta de aplicar la alícuota fijada sobre las propias ventas, deducido el impuesto que se ha recibido en las facturas de compra, por los bienes o servicios utilizados o agregados para producir o comercializar los que son materia de venta. La alícuota del impuesto es prácticamente una, del 18 por 100, en Argentina; del 22 por 100 en Uruguay y sólo del 8 por 100 en Paraguay donde recién, como dijimos, el IVA se acaba de establecer.

En Brasil, si bien la tasa general que prevalece en los estados más importantes es del 18 por 100, rigen tasas menores en otros estados. Además el impuesto tiene la característica de integrar el precio de venta gravable¹⁰; es decir, el impuesto forma parte de la base de cálculo, lo que lleva a que la alícuota real, calculada sobre el precio antes de agregado el impuesto sea mayor, el 18 por 100 se torna un 21,95 por 100.

La base del impuesto en Argentina es amplia comprendiendo en general a los servicios, incluidos los préstamos y otros de tipo financiero, así como los seguros, con limitadas exenciones, siendo que la misma generalidad no es empleada en Brasil, Uruguay y Paraguay.

Todos los países utilizan el principio de destino o sea que eximen a la exportación de bienes y también de servicios en algunos con ciertas limitaciones, reembolsando al exportador del impuesto pagado por los insumos de sus exportaciones. En Brasil, sin embargo, la exención no alcanza a los productos «no industrializados» y «semielaborados». Al mismo tiempo se gravan las importaciones a la salida de Aduana efectuándose pues el denominado «ajuste de frontera».

Los gravámenes de Argentina, Paraguay y Uruguay se ajustan a un modelo tipo «consumo» que permite acreditar en Argentina en el mismo período fiscal de la compra las adquisiciones de bienes de capital que, por su carácter de bienes

¹⁰ Ello resulta así de la disposición del Convenio ICM 66/88 del 16/12/88 celebrado entre los Estados y el Distrito Federal cuyo art. 14 establece: «El importe del impuesto integra su propia base de cálculo, constituyendo su mención («destaque» en el texto brasileiro) mera indicación para fines de control». Esta disposición tiene como precedente la del Código Tributario Nacional Ley 5172/66 y su Decreto ley complementario 406 del 31/12/68 (art. 2.º párrafo 7).

durables, son consumidos a lo largo de su vida útil, contribuyendo al costo de lo vendido a través de sus amortizaciones o depreciaciones; ello marca una diferencia sustancial en relación con Brasil donde el IVA pagado con las adquisiciones de bienes de capital no genera crédito fiscal.

En Brasil, además de la tasa general existe una tasa elevada del 25 por 100 que, calculada sobre el precio sin impuesto, pasa a ser del 33,33 por 100 la que alcanza a los productos denominados superfluos; comprenden armas, tabacos, perfumes, cosméticos, joyas, bebidas alcohólicas, automóviles importados, motocicletas de más de 450 cm³, pieles y otros. Las pequeñas empresas que no exceden cierto monto anual de ventas no pagan el impuesto como contribuyentes, pero soportan sobre sus compras un IVA adicional sobre su valor agregado presunto, en cabeza de sus proveedores, sistema que también se aplica en Argentina; sólo tributan pues el impuesto facturado en sus adquisiciones, aunque tienen opciones para inscribirse y tributar con regímenes simplificados.

Pese a que el impuesto es estadual esta característica, es digno de señalarse, no impide que el crédito por compras en otros estados se tome como si fuera del impuesto del mismo estado; este tratamiento de las ventas interestaduais está impuesto por expresa disposición de la Constitución Federativa de Brasil (art. 155, inc. 20 apart.I). Además, las tasas para el comercio interestadual, tanto de bienes como de servicios, son menores que las tasas generales. Ellas son dos, la general del 12 por 100 (13,64 por 100) y la reducida del 7 por 100 (7,53 por 100) rigiendo la primera en la mayoría de los casos de contribuyentes comprador y vendedor ubicados en distintos estados, mientras que la alícuota reducida se aplica en las ventas de estados desarrollados a estados subdesarrollados.

Además de no generar créditos fiscales las adquisiciones de bienes de capital, tampoco los generan las adquisiciones de bienes y servicios que no participan directamente en el proceso productivo, o sea los relacionados directamente con funciones de administración general o de financiamiento. La restricción es mayor en el Impuesto sobre Productos Industrializados que se aplica a nivel federal —el IPI—, que complementa la imposición a los consumos de los estados, pues se usa en él, para dar derecho al crédito, el criterio de integración física en el producto final de los bienes adquiridos.

Como se recordará, en Francia en su impuesto sobre la producción, no se acreditaba el impuesto sobre los insumos de bienes de capital, lo que dio lugar a que Lauré¹¹, el propulsor del impuesto al valor agregado en ese país, usara ese defecto como justificativo principal para abandonar el viejo impuesto y reempla-

¹¹ Lauré, Maurice. «Aspects économiques et techniques de la taxe a la production». *Revue de Science et de Legislation Financière*. Julio-Setiembre, 1952, N.º 3, p. 539, y «La taxe sur la valeur ajoutée». París (Recueil Sirey), 1953.

zarlo por el impuesto al valor agregado, evitando el doble impacto tributario sobre los bienes de producción. Aparte de estas circunstancias, que significan que parcialmente el IPI produce una traslación acumulativa no reintegrable en las exportaciones, ocurre también que no todas las exportaciones se eximen de impuesto y dan lugar a ese crédito; no lo están ni originan crédito reintegrable las de productos no industrializados y semiindustrializados (alícuota del 13 por 100 que calculada sobre el precio incluido el impuesto, se convierte en el 14,94 por 100). Se trata pues de un IVA especial que si bien responde al principio de destino, hace excepciones al mismo y no lo aplica con pureza.

Por su parte, el IVA de data reciente que se aplica en Paraguay sigue en general los lineamientos del impuesto argentino. Tiene como éste la característica de gravar en general todos los servicios y, a diferencia del impuesto argentino, contiene numerosas exenciones, entre ellas, la construcción de inmuebles, así como los bienes muebles destinados a la construcción; exime también en general a los productos agropecuarios en estado natural.

Uruguay también aplica desde hace varios años un impuesto al valor agregado diseñado con las características generales típicas del gravamen; es un IVA que alcanza todas las etapas y determina la obligación de pago deduciendo del impuesto que resulta de las propias ventas el incluido en las compras o insumos. Responde al criterio de destino, pues permite recuperar el impuesto pagado en las exportaciones y exime a éstas del gravamen, gravando, en cambio a la importación de bienes en su salida de aduana. Su cobertura incluye también los servicios de manera amplia. El gravamen contiene variadas exenciones que crean distorsiones pues no alcanzan siempre a productos finales, sino en muchos casos a intermediarios; la alícuota general es del 22 por 100 pero existe una tasa reducida del 12 por 100 para una serie de productos considerados de primera necesidad. En cuanto al crédito de impuestos sobre las adquisiciones de bienes y servicios el criterio es similar al del impuesto argentino, comprende a los bienes de capital y no exige que se trate de insumos directamente vinculados a la etapa productiva, cubriendo todas las compras de bienes y servicios vinculadas directa o indirectamente con la producción y comercialización objeto de la actividad de la empresa. También se excluye de la condición de obligados a quienes, en función del volumen de sus ventas, se consideran pequeños contribuyentes, los que pasan a tributar un IVA presunto, agregado al IVA propio por sus proveedores de bienes y servicios, en sus facturas, los que no pueden facturar el IVA para dar lugar al crédito en cabeza de sus adquirentes.

Existen en los cuatro países que integran el Mercosur similar tratamiento, en cuanto a los excedentes de crédito fiscal por insumos con respecto a los débitos fiscales de la liquidación; que sólo son computables contra débitos fiscales futuros del mismo gravamen, tratándose de ventas en el mercado interno. Diferente es la situación de las exportaciones, que originan en los cuatro países al aplicar

de manera amplia o parcial el principio de «destino», créditos que se reintegran, son transferibles a terceros o computables en pago de otros impuestos, según las normas de cada país.

En lo que se refiere a exportaciones e importaciones de servicios prevalece en los países del área la aplicación del principio de origen, o sea, se grava en general cuando se exportan servicios y no se cobra el gravamen al introducirse o prestarse éstos en el país que los importa. Como excepción, Argentina ha extendido recientemente a la exportación de servicios la exención y reintegro que, desde que se estableció el impuesto, da a la exportación de bienes. Esto lleva a que si el país importador no grava la importación de tales servicios, el impuesto finalmente no pesa y se crea una liberación de gravamen en favor de los servicios en relación con el movimiento internacional de bienes, que puede contrariar el propósito de optimizar la eficiencia en un mercado común.

En Paraguay el principio de destino en las exportaciones se aplica en general para la exportación de bienes y se ha hecho extensivo además al servicio de fletes vinculados con tales exportaciones pero no a otro tipo de servicios. También en Uruguay en general rige para los servicios el principio de origen, o sea, no se eximen ni se reintegran impuesto en las exportaciones, pero las excepciones son más numerosas que en el caso de Paraguay pues se exime del impuesto a los servicios relacionados tanto con los fletes internacionales para transporte de bienes al exterior, como a los servicios prestados por empresas de reparación de naves y aviones, limpieza y aprovisionamiento de naves y arrendamientos de servicios industriales prestados en territorio aduanero nacional, como se ve, todos ellos vinculados con la exportación de bienes.

Otras distorsiones que debieran eliminarse son las originadas por los costos financieros de los distintos trámites y demoras a que están sujetos los reintegros a las exportaciones, que denotan diferencias de importancia entre los distintos países. Ello, aparte de los costos de avales bancarios exigidos en Argentina y Paraguay para obtener rápido reintegro, antes de verificar la propiedad del crédito, lo que suele demorar meses.

En Brasil no se devuelven en efectivo y los tiempos que demora la autorización de su transferencia a terceros significa una pérdida de importancia que resta neutralidad al sistema. Ello, como consecuencia de que se autorizan en la misma moneda del período fiscal a que corresponden, y al no estar indexados su valor se deteriora por la alta inflación que soporta el país. Brasil grava, aunque con alícuota reducida que en general rige en las ventas entre los distintos estados (del 13 por 100), a la exportación de bienes no industrializados o semiindustrializados. Ello, con todas las dificultades que significa definir cuáles son los productos que califican en la última condición. Asimismo, se concede por convenios celebrados entre los estados, créditos fiscales adicionales a porcentaje fijo sobre los respectivos bienes, en lugar de acreditar el IVA pagado en los insu-

mos de etapas anteriores. Este gravamen a las exportaciones tiene, además, numerosas exenciones.

En Paraguay una característica favorable a la inversión y fortalecimiento del capital fijo de las empresas está contemplada en la misma ley del IVA, al disponer que el impuesto no se cause en Aduana por las importaciones de bienes de capital que no se produzcan en el país, efectuadas por las industrias que se encuentran en período de «primera instalación», beneficiadas por el régimen vigente de promoción industrial. Este beneficio es común que se acuerde también en Argentina no por disposiciones de la ley del IVA, sino por aplicación de la legislación promocional, pero en Paraguay además se concede que el impuesto pagado en general por las importaciones de bienes de capital pueda tributarse en doce cuotas mensuales, lo que evita costos financieros originados por el pago anticipado al momento de utilización del bien. Estos beneficios relacionados con bienes de capital importados significan una discriminación respecto del tratamiento de los adquiridos en el mismo país. A nuestro juicio, dentro del Mercosur ellos deberían extenderse a toda inversión de bienes de capital destinados a la instalación de nuevas empresas o a la ampliación significativa de las existentes, como hemos propiciado en reciente trabajo¹².

Pese a lo antes expuesto, la fisonomía de un IVA tradicional se pierde en Paraguay por la existencia de un régimen de excepción que alcanza a más de 130 tipos de bienes de procedencia extranjera cuya tributación en Aduana se reduce a la aplicación de la alícuota del IVA a sólo el 20 por 100 de su valor a una alícuota del 10 por 100. Se encuentran entre estos artículos bebidas alcohólicas, perfumes y artículos de tocador, películas fotográficas, calzado, aparatos eléctricos y electrónicos, relojes, instrumentos musicales y muñecas, entre otros. Las numerosas exenciones contenidas en la ley del IVA son otro factor que altera en Paraguay la buena fisonomía en general del gravamen, pues alcanzan a cantidad de bienes que son insumos de productos de exportación, lo que rompe la cadena de débitos y créditos fiscales que hacen irreal el reintegro al quedar los insumos de productos exentos fuera de ella y, en cuanto a la importación, no se cumple con el igual tratamiento de los bienes importados gravados, respecto de similares nacionales exentos.

Otro aspecto que implica la existencia de distorsiones se refiere a los reintegros de exportaciones. Aparte de las diferentes características de los sistemas de los países reunidos, existen diferencias en relación con la posibilidad de imputar los créditos reintegrables contra los mismos pagos del IVA o contra deudas fiscales originadas en otros gravámenes. Si bien en general ello está aceptado y en

¹² E. J. Reig «Efectos económicos no deseables en el IVA: su eliminación» Derecho Tributario, Marzo 93, p. 305 y ss.

la medida en que el crédito se reintegra, el impuesto se torna neutral, no es así, en cambio, cuando los créditos deben transferirse a otras empresas por exceder de la cuantía utilizable por el propio contribuyente, pues los costos de la demora del respectivo trámite son significativos en algunos países y por las altas tasas de inflación que los afectan, implican un costo financiero importante, sólo atenuado si los créditos se indexan. Además, la existencia de más de una alícuota hace que Uruguay presente una distorsión en el recupero del IVA pagado por los insumos, por el hecho de que para los productos gravados a alícuota menor que la de los insumos que requiera su elaboración, el crédito fiscal está limitado a la alícuota a que dichos productos están gravados y la diferencia con la pagada por los insumos deja de ser acreditable y pasa a ser un costo de producción.

Otros impuestos generales sobre los consumos

Una asimetría importante que presenta Argentina con relación a los demás países del Mercosur se refiere al impuesto provincial a las actividades económicas denominado en general Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicado por todas las provincias argentinas y la Capital Federal. Este impuesto es un gravamen multifásico sobre la totalidad de las ventas de bienes y servicios, de carácter acumulativo y, como consecuencia, de muy dificultosa medición en cuanto a su incidencia final en los bienes cuyo proceso productivo-distributivo presenta modalidades variadas en cuanto a las etapas que deben atravesar hasta llegar al estadio de exportación. No origina reintegros a la exportación, aún cuando las ventas al exterior están exentas, pero los impuestos acumulados hasta la etapa anterior a la de exportación quedan comprendidos en el precio y significan una asimetría que afecta la competitividad de los productos argentinos, comparativamente con Uruguay y Paraguay que no tienen un impuesto similar y con Brasil que tampoco lo tiene aún cuando, respecto de este país, en alguna medida este efecto distorsivo de la competencia se compensa por el hecho de que, como hemos visto, Brasil no reintegra totalmente el IVA incluido en el valor de sus exportaciones. Las alícuotas de este gravamen son en general del 1 por 100 para las actividades primarias y del 1,5 por 100 para las industriales, mientras que el comercio minorista y mayorista, así como la construcción, tienen alícuotas que varían levemente según las provincias entre el 2,5 y el 3 por 100, las actividades financieras están sujetas a alícuotas mayores, de entre 4 y 5 por 100 y determinados servicios de consumo interno, que no afectan a exportaciones, tienen alícuotas más altas que llegan hasta el 15 por 100. Argentina desde hace años está empeñada en eliminar este impuesto, lo que logró en 1975, al implantarse el IVA, pero reapareció con otro nombre al año siguiente. En este momento el Gobierno Central acaba de celebrar un pacto fiscal con la mayoría de las provincias y lo está negociando con otras, el que contempla su eliminación inmediata en las etapas productivas y su sustitución a partir de 1995.

En Brasil no existen impuestos acumulativos basados en ventas e ingresos destinados a engrosar las tesorerías nacional o provinciales. Existen, sin embargo, dos impuestos de esta característica de tipo general en el ámbito nacional. El primero de ellos es el conocido como contribución para la seguridad social (Fin Social), a cargo en general de todas las empresas tiene una alícuota del 2 por 100 que se aplica en todas las etapas siendo pues acumulativo, estando exentas las exportaciones. Además, otro gravamen en cascada del 0,65 por 100 sobre los ingresos brutos, incluidos intereses, dividendos, actualizaciones por inflación y conceptos similares, que exceptúa también a la exportación, tiene asimismo un destino específico de previsión social, en el destinado a un programa de integración social y seguro de desempleo de formación del servidor público, conocido por las siglas «Pis/pase». Sumados estos dos impuestos importan una carga del 2,65 por 100.

Imposición sobre consumos específicos

Este tipo de impuestos usualmente grava en Sudamérica una gama de productos más amplia que las sisas europeas; Argentina, Paraguay y Uruguay tienen muchas similitudes en cuanto a los artículos gravados y en todos los países alcanzan desde ya a los rubros típicos de este tipo de tributación como los tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, aceites lubricantes, combustibles, vinos y cervezas, además de otros productos. En Brasil, en cambio, existe una gama muy amplia de artículos gravados y el impuesto en lugar de ser del tipo monofásico aplicado al nivel del productor o importador, como lo es en Argentina, Paraguay y Uruguay, tiene el carácter de ser plurifásico no acumulativo del tipo IVA; se denomina impuesto federal sobre productos industrializados (IPI) y alcanza un número mucho más amplio de productos; las alícuotas sobre similares productos difieren, en varios rubros sustancialmente, de país a país.

En Brasil, a diferencia de los impuestos tipo IVA estaduales, las alícuotas del gravamen se aplican sobre el precio de venta antes de agregado el impuesto, marcando en este aspecto similitud con el criterio que se emplea, tanto en el IVA como en los impuestos sobre consumos específicos, en los demás países del Mercosur, con excepción de Argentina, en que el tributo integra el precio neto gravable y en que los impuestos sobre combustibles líquidos no son advalorem sino por litro.

Las exportaciones están exentas en todos los países y cuando son efectuadas por el mismo productor ello significa que se exportan sin carga de gravamen.

Existen numerosas asimetrías de cierta importancia en cuanto a las alícuotas aplicadas por los países; en el Brasil dado el carácter tipo IVA del impuesto, las exportaciones exentas permiten cierto reintegro del gravamen, pero éste no es total porque los créditos que se conceden para evitar el efecto acumulativo son insuficientes. Ellos abarcan sólo materias primas, productos intermedios o consumidos en el proceso de industrialización así como material de embalaje.

Otra característica especial del impuesto específico brasileño es que no alcanza a la energía eléctrica y a los combustibles en general; los combustibles líquidos y gaseosos sólo se gravan a nivel municipal y el gravamen alcanza únicamente el nivel minorista; a nivel nacional está gravada su importación. La energía eléctrica está gravada por el impuesto tipo IVA estadual, pero como se dijo, no por el IPI. La multitud de tasas que gravan los diversos artículos comprendidos en este impuesto impide en Brasil determinar la incidencia final en los productos exportados excepto en cuanto a que el impuesto lo paga el mismo industrial exportador o el exportador habilitado para comprar sin incidencia del impuesto (tasa cero a determinados productos exentos) lo que ha hecho posible la liberación del gravamen en esos casos y la cuantificación de la incidencia a través de la elaboración de tablas estándar. Todo ello coloca al Brasil en cuanto al gravamen que alcanza los productos industrializados, en situación diversa según se califique como exportador al momento de comprar y se trate de productos para los cuales existen las tablas estándar de cuantificación o según, en cambio, se trate de comerciantes que adquieran los productos sin manifestar que destino les darán, lo que puede ocurrir cuando ellos vendan tanto en el mercado interno como al mercado exterior. De todas maneras, cuando la exportación queda libre del IPI lo es sólo, por la razones apuntadas, parcialmente, dada la importancia, sobre todo en las industrias con alta tecnología, de la no acreditabilidad del impuesto contenido en importantes insumos.

Al igual que en el IVA, el impuesto específico argentino no interfiere en la competencia de productos dentro del Mercosur, pues en general y como lo establece el art. 81 de la ley del gravamen, tanto la exportación hecha por los propios productores y, pues, que no ha producido antes el hecho imponible internamente, como en el caso en que, habiéndolo producido, el bien se destine en etapa siguiente a la exportación, si ello se documenta debidamente, es factible obtener el reconocimiento del crédito por el pago del impuesto, con lo que la exportación queda libre del gravamen. Esta liberación se extiende por disposición expresa de dicho artículo, en el caso en que se exporten mercaderías exentas, a las materias primas gravadas por el impuesto, utilizadas en su elaboración, caso en el que se prevé el reintegro del impuesto correspondiente a tales materias primas, comprobada tal utilización.

Paraguay exime de los impuestos específicos que aplica sobre ciertos consumos, a las exportaciones, pero no ha establecido ningún mecanismo para mantener la exención cuando el exportador no es el mismo productor, ni tampoco para descargar el impuesto pagado por insumos de productos gravados utilizados en producir otros que se exportan.

En Uruguay las características del impuesto selectivo al consumo son similares a las de Paraguay, con la diferencia que se aplica sobre precios fictos o reales según el caso, al consumidor, lo que a similares alícuotas es más gravoso que

en los demás países del Mercosur. En cuanto la exención a las exportaciones sólo comprende los valores pagados por el producto exportado pero no, a los productos gravados que son sus insumos, cuando se exportan bienes no alcanzados por el impuesto específico.

Una diferencia de Argentina con Paraguay y Uruguay se relaciona con los insumos de energía, tanto combustibles como energía eléctrica. En Paraguay la energía eléctrica está excluida del impuesto, no así los combustibles; en cambio, en Uruguay, ambos bienes no pagan el IVA pero sí pagan el impuesto interno sobre consumos específicos. Como, según hemos expuesto, el impuesto tributado por los insumos de productos gravados que se exporten, no es reintegrable en estos países, el gravamen para ambos productos en Uruguay se ajusta el principio de origen y no de destino, lo que en Paraguay sólo ocurre para los combustibles, por estar exenta del tributo la energía eléctrica.

IMPUESTOS QUE AFECTAN LA MOVILIDAD DE LOS CAPITALES, INVERSIONES Y PERSONAS

Impuestos sobre la renta o ingresos

En materia de la imposición a la renta o sobre las utilidades tanto de empresas como de las personas físicas los sistemas impositivos de los países reunidos en el Mercosur presentan en general estructuras tributarias similares a las que imperan en los países de la Comunidad Europea, aún cuando debe reconocerse que las respectivas leyes tributarias en general no son tan detalladas y completas en cuanto a su normativa relacionada con problemas técnicos que este tipo de imposición presenta. Se destacan, con la característica particular de excluir del impuesto a la renta a las personas físicas, Paraguay y Uruguay, países que ciñen el alcance de este gravamen a las empresas.

El análisis de las respectivas legislaciones pone además de manifiesto una cantidad notable de asimetrías que imponen la exigencia de la armonización para no interferir en la óptima localización de los recursos de capital y de trabajo disponibles en la región.

A) ARGENTINA

Una peculiaridad importante del impuesto argentino es que las utilidades de las empresas organizadas en la forma de sociedades de capital o sea, sociedades por acciones —o *corporaciones* en el lenguaje sajón—, sólo tributan el impuesto a nivel societario, pues los dividendos que hasta hace poco menos de dos años tributaban una tasa de retención, no incluyéndose en la declaración de conjunto de las personas fi-

sicas, están actualmente eximidos de todo gravamen. El impuesto societario se aplica a una alícuota del 30 por 100 y el de las personas físicas con una alícuota progresiva del 11 al 30 por 100, las remesas de dividendos al exterior, así como de utilidades de las sucursales también están exentas de gravamen, mientras que todo otro tipo de ingresos de fuente Argentina pagado a beneficiarios del exterior, tributa en carácter de pago definitivo una retención del 30 por 100, pero una cantidad de ellos está sujeto a una alícuota efectiva menor, sobre la base de la presunción de que el pago al exterior es renta neta en medida diversa, según el tipo de ingreso, o sea que existen gastos para obtenerla, lo que es establecido sin admitir prueba en contra por la ley del impuesto. A título de ejemplo se señala que para intereses la renta neta presunta es del 40 por 100; para la cesión de derechos o licencias por patentes de invención es del 80 por 100; para asistencia técnica, ingeniería o consultoría registradas ante la respectiva autoridad de control de estas prestaciones es del 60 por 100 mientras que, si estas prestaciones no cumplimentan los requisitos de la ley de transferencia de tecnología, la retención se aplica sobre el 90 por 100 de las remesas.

La incorporación en el impuesto argentino del principio de renta mundial a partir de 1993, tanto para personas físicas como para sociedades, ha dejado una serie de lagunas o claros sin legislar, entre los cuales es importante una adecuada definición del concepto de residencia. Ha trascendido que el P.E. proyecta incorporar a la ley del impuesto normas que habrán de cubrir tales claros y definir, asimismo, como renta gravada, a los dividendos de sociedades de capital o corporaciones ubicadas en el exterior, cuando los perciban beneficiarios residentes en el país, criterio distinto al de liberarlos de la aplicación del impuesto personal, cuando se originan en sociedades de capital nacionales, lo que tiene como fundamento que la respectiva renta en cabeza de la sociedad habría pagado el impuesto a una alícuota igual a la máxima del impuesto personal. Si no tributaran estos dividendos, evidentemente la aplicación del principio de renta mundial quedaría muy debilitado, la solución a dar debería evitar la doble imposición con el impuesto pagado en el exterior como impuesto societario; la igualización del tratamiento de los dividendos, tanto originados en empresas nacionales como del exterior, debiera ser el camino correcto.

Los sistemas de depreciación de bienes durables presentan la característica de emplear como norma general el método denominado lineal o directo, en función del número de años de vida útil de los bienes, lo que hace que en general ésta sea de 33 años para edificios, excluida la tierra y de 3 a 20 años para los bienes muebles, con la excepción de los denominados bienes agotables o sujetos a la gradual extinción de la sustancia que los identifica, como en las minas y canteras, en que la depreciación se calcula en función de las unidades de la sustancia productora de la renta, lo que implica la necesidad de una estimación del producto total a extraer para que, en función de las unidades extraídas cada año, se calcule la proporción del costo deducible en él.

Una característica que rigió durante largos años como consecuencia de la alta inflación que afectaba a nuestro país antes del denominado plan de convertibilidad, es que los valores de origen depreciables han estado sujetos a actualización en función del índice de precios al por mayor nivel general y desde 1978 rigió, asimismo, un sistema integral de ajuste de la base del gravamen para evitar las distorsiones causadas por la inflación. Con motivo de los resultados estabilizantes de la economía conseguidos como consecuencia de la aplicación del referido plan de convertibilidad, este régimen de ajuste de depreciaciones y de la base del gravamen ha dejado de aplicarse de hecho a partir del 1.º de marzo de 1992, ya que se ha dispuesto que a partir de esa fecha el número índice de ajuste sea igual a uno (1). Las normas relativas a la forma de realización del ajuste continúan, sin embargo, en la ley del impuesto.

Un aspecto en que Argentina denota una importante asimetría con los demás países hace al método de valuación de inventarios contenido en la ley, que se aparta del tradicional costo histórico utilizado sea con el criterio de «media ponderada», «último entrado, primero salido» «primero entrado, primero salido» o «costo específico», conforme a las normas contables imperantes en el mundo. Argentina ha evolucionado en sus normas de contabilidad introduciendo para la valuación de los inventarios en lugar del criterio tradicional de costo histórico, la valuación a costos corrientes, basada fundamentalmente en los valores del costo de las elaboraciones o de las adquisiciones, de los dos últimos meses de cada ejercicio, lo que llevaba, cuando la variación de los precios de los bienes con que opera la empresa supera al índice general utilizado para el ajuste por inflación, cuando éste se aplicaba, a gravar como ganancias, la diferencia que refleja el aumento de sus precios relativos y, desde que dicho ajuste no se practica, a gravar directamente tal aumento, alejándose la tributación del criterio vigente, conforme a las enseñanzas de Adam Smith, de comodidad de pago, que se ajusta, en cambio, al principio de *realización* bajo el cual la manifestación de ganancia requiere la existencia de operaciones de tráfico con terceros¹³.

En cuanto a la deducción de las pérdidas trasladables el sistema, luego de diversos altibajos que llegaron a la anulación de las acumuladas al 31/3/91 y su conversión en bonos del estado con un valor de cotización muy inferior al par, parece haberse recompuesto y actualmente contempla la compensación hacia adelante de los generados a partir de esa fecha, por un período de hasta cinco años fiscales futuros, no admitiéndose el traslado hacia atrás. La ley del impuesto prevé que la compensación se realice previa actualización por inflación, ac-

¹³ Remitimos a quienes se interesen en este aspecto a nuestro libro «Impuesto a las Ganancias», 8.ª edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1991, p. 500 y ss. y a trabajo anterior especialmente dedicado al tema «La tributación de ganancias por tenencia y sus efectos nocivos». Derecho Tributario, Diciembre 1990, p. 545 y ss.

tualización que como todo el ajuste por inflación, según se acaba de expresar, actualmente está detenida. No existen diferencias que favorezcan el trato de las pérdidas de los años iniciales de instalación de empresas nuevas o ampliación significativa de las existentes.

El impuesto argentino contiene desde hace años normas que liberalizan el tratamiento de los resultados que reflejan mayores valores consecuencia de reorganizaciones de empresas dentro de un mismo conjunto económico, comprendiendo tanto las fusiones y divisiones de empresas, así como también para otro tipo de transferencias, en este caso si se mantiene la titularidad del capital, por lo menos en un 80 por 100, en las mismas manos; asimismo, esta normativa prevé el traslado a la entidad o entidades continuadoras de una serie de atributos, dentro de los cuales, claro está, se encuentran las pérdidas acumuladas y, asimismo, la franquicias especiales provenientes de regímenes de promoción industrial.

La determinación de la renta de establecimientos permanentes de empresas extranjeras se rige por el criterio de «contabilidad separada» que refleja las transacciones con la entidad matriz conforme a los criterios que rigen entre terceras firmas independientes («arm's length»), aplicándose ello a los recíprocos precios de transferencia.

Las ganancias de capital están gravadas sólo en tanto el sujeto que las obtiene sea una empresa o explotación de cualquier tipo y aún unipersonal, pues se emplea para calificar la renta gravable de las empresas el criterio de «empresa fuente», mientras que ellas no están en absoluto gravadas tratándose de sujetos personas físicas o sucesiones indivisas, para las cuales prevalece una calificación de las rentas gravadas sobre la base del criterio de «ingresos periódicos o permanentes provenientes de una fuente capaz de reproducirlos».

Otras características importantes del impuesto a la renta argentino se refieren a las limitaciones que contiene la ley, a la deducción de honorarios de directores de sociedades de capital o por acciones.

B) BRASIL

Al igual que en el impuesto argentino, en Brasil se aplica tanto el impuesto sobre personas físicas como el de carácter societario. El concepto de impuesto societario, alcanza a todo tipo de empresas, inclusive las individuales, de manera que es más amplio que en Argentina en que, como hemos visto, sólo alcanza a las sociedades de capital o por acciones; las empresas que no superan determinado límite de ventas excluidas ciertas actividades y, en general, filiales o sucursales de empresa, del exterior, tributan sobre una base de renta presunta, igual al 3,5 por 100 de sus ingresos brutos, por ventas de mercaderías y del 30,0 por 100 de los mismos, tratándose de servicios. El impuesto a las personas físicas só-

lo tiene dos alícuotas del 10 y del 25 por 100, desde 1988, mientras que la de las sociedades o empresas es desde el 1/1/93 del 25 por 100 (veinticinco por ciento). Sin embargo, desde 1991 el impuesto societario está incrementado con una alícuota progresiva que llega hasta un 10 por 100 adicional, aunque determinadas actividades empresariales están sujetas a alícuotas inferiores a la recién expuesta, entre ellas las actividades agropecuarias y mineras, así como las concesionarias de servicios públicos; otras como las bancaria y financieras tributan alícuotas superiores.

Además, se aplica sobre la renta de sociedades un impuesto especial con destino a seguridad social con alícuota del 10 por 100, deducible de la base del impuesto general societario; pero eso no es todo, existe también un adicional del 5 por 100 del impuesto societario pagado, a nivel de los estados, que la constitución los faculta a emplear y que los estados económicamente más importantes utilizan. Todo ello lleva a que la tasa máxima efectiva sobre los ingresos societarios se eleve al 43,07 por 100.

Para las personas físicas, se aplica el principio jurisdiccional de renta mundial, gravándose pues tanto las rentas provenientes de fuentes ubicadas en Brasil como fuera del país, mientras que el principio de territorialidad prevalece para las rentas de sociedades o empresas.

En cuanto al tratamiento de los dividendos y otros rendimientos obtenidos de personas jurídicas desde el 1/1/93 están exentos de ser incorporados a la declaración jurada individual de las personas físicas, siempre que provengan de empresas domiciliadas o residentes en Brasil. En cambio están gravados los provenientes de subsidiarias o establecimientos permanentes en el exterior de tales empresas brasileñas.

En cuanto a la determinación de la renta, las normas de depreciación basadas en el valor de origen y años de vida útil son similares a las de Argentina, aún cuando se hace un uso más amplio del sistema de depreciación acelerada, particularmente en relación con equipos industriales, lo que en Argentina está fuera de la legislación del impuesto y su uso limitado a determinadas industrias beneficiarias de regímenes de promoción industrial, aun cuando desde el 31/10/90 hasta el 31/10/92 se permitió la deducción en el 1^{er} año de las nuevas inversiones en bienes de uso. En cuanto a la valuación de inventarios se ajustan en Brasil al criterio del «costo histórico» con la modalidad de que el sistema LIFO no está permitido.

En Brasil prevalece, como hemos visto, una alta tasa de inflación y existe desde antes que se aplicara en Argentina, un régimen de ajuste por inflación, que si bien tiene una técnica diferente a la de Argentina, llega a resultados muy similares; además está directamente vinculado con el sistema de ajuste utilizada a fines contables.

El régimen general de compensación de pérdidas trasladables tiene, como en Argentina, la característica de que son compensables solamente hacia adelante, pero el período de tiempo en que pueden compensarse que en 1991 era de cuatro años, ha sido elevado desde 1992 en que la compensación se permite sin límite de tiempo.

En cuanto a reorganizaciones de empresas, está previsto su liberalización de modo amplio, disponiendo la legislación que el impuesto debido será determinado sobre las mismas bases vigentes en las empresas fusionadas o reorganizadas, como si no se hubiere producido dicha reorganización.

En Brasil, aparte de gravarse las ganancias de capital que obtienen las sociedades o empresas también se gravan con una alícuota del 25~ las obtenidas por las personal físicas.

C) PARAGUAY

En la República del Paraguay al igual que en Uruguay el impuesto a la renta solo existe a nivel de empresas, pues no se aplica en general a las personas físicas ni a las sucesiones indivisas; no se presenta pues el problema de cómo tratar los beneficios empresariales en cabeza de personas físicas. El gravamen empresarial tiene una única alícuota, que es del 30 por 100 y se ajusta al principio jurisdiccional de localización geográfica de la fuente. Las remesas de dividendos y utilidades al exterior están gravadas con una alícuota adicional del 5 por 100; lo que hace que, si la utilidad comercial es igual a la impositiva, la alícuota total efectiva para ganancias de empresas que se remiten al exterior pasa a ser del 33,5 por 100, ya que la tributación adicional del 5 por 100 pesa sólo sobre la renta remanente con posibilidades de ser distribuida luego de pagado el impuesto del 30 por 100. Otros beneficios pagados al exterior están sujetos directamente a una alícuota del 35 por 100 (intereses, regalías, etc.).

Para la determinación de las rentas empresarias se calculan las depreciaciones de los bienes de uso con un sistema similar al vigente en Argentina y Uruguay, con ligeras diferencias en cuanto a los años de vida útil tomados en consideración para los distintos bienes. La valuación de los inventarios se rige por el sistema de costo histórico y la posibilidad de uso de distintos criterios para imputación al costo de lo vendido de las existencias es amplia, incluyendo el uso del sistema LIFO.

En Paraguay existe un sistema de ajuste por inflación referido a los bienes de capital y las depreciaciones, que no emplea el índice de precios mayoristas, nivel general, —como sus asociados del Mercosur—, sino el índice de precios al consumidor vigente al cierre del ejercicio. El ajuste lleva el valor de las depreciaciones al momento del cierre lo cual en cambio, no ocurre con todos los demás ingresos y gastos pues ellos no son materia de ajuste, lo que implica la deducción

en valores no homogéneos con el resto de los ítems de resultados y un diferente tratamiento que favorece a los sujetos empresariales con mayores inversiones en capital y equipos productivos por el tipo de sus actividades. Con este sistema de ajuste sólo parcial, debiera preferirse al índice de precios que se utiliza, el que rigiera en promedio durante el ejercicio, ya que durante su curso se manifiestan los ingresos y gastos que se reflejan finalmente, sin ajuste, en el balance final.

Las pérdidas acumuladas son también computables en los sucesivos tres años después de producidas; al no indexarse por inflación, en los años futuros la deducción real es muy inferior en términos de igual tipo de moneda, que la que debiera corresponder.

La legislación paraguaya no contempla ningún sistema de liberalización de gravamen y mantenimiento de los atributos fiscales en el caso de reorganización y fusión de empresas.

No existe en Paraguay impuesto a las ganancias de capital separado del impuesto a la renta, que alcance a las personas físicas; pero de acuerdo con la definición de renta gravada a nivel de empresas resulta que estas ganancias obtenidas en cabeza de ellas están alcanzadas por el impuesto a la renta.

Una característica del régimen paraguayo de imposición sobre las empresas es que están excluidas las agropecuarias, de la determinación en base a renta cierta, a las que, en cambio, se aplica un sistema de impuesto ficto o presunto basado en el valor fiscal de los inmuebles; constituye renta bruta, que admite ciertas deducciones, el 12 por 100 del valor fiscal determinado catastralmente, siendo las deducciones del 40 por 100 de la renta bruta para los propietarios y del 45 por 100 para los arrendatarios. En los hechos ello equivale a un impuesto a la propiedad del 1,8 por 100 para los propietarios que exploten su propiedad y del 1,65 por 100 a cargo de los arrendatarios en los demás casos, dado que la renta neta presunta esta gravada con el 25 por 100.

D) URUGUAY

Como ya se expuso, en Uruguay el impuesto sobre las utilidades sólo alcanza los beneficios empresariales, aún cuando con respecto a las actividades agropecuarias sólo lo pagan las grandes empresas, desde que prevalece en general un sistema de imposición sobre base presunta, que le da el carácter de un impuesto patrimonial, ya que es la valuación fiscal de la tierra la base para determinar la renta ficta. En cabeza de las personas físicas no se grava ningún tipo de renta, sea proveniente de actividades personales como de cualquier otra fuente, incluidos dividendos.

Al igual que en Paraguay, se usa únicamente el criterio de vinculación denominado territorial o de ubicación geográfica de la fuente y la alícuota del impuesto

es de carácter proporcional, estando fijada en un tipo del 30 por 100. Las utilidades que se remiten a beneficiarios del exterior, tengan la forma de dividendos o correspondan a remesas de establecimientos permanentes o sucursales, están sujetas a una alícuota sobre la remesa del mismo nivel, excepto en los casos en que ellas no se vuelven a gravar con el impuesto del país del domicilio o residencia del beneficiario por emplearse, también en él, el principio de fuente; o sea, que el impuesto se paga cuando las utilidades o dividendos se distribuyen a beneficiarios de países que aplican el concepto de renta mundial.

Las normas de depreciación de bienes de uso se ajustan a lo que es tradicional, siendo similares a las que rigen en los demás países del Mercosur, con variantes en cuanto al número de años de vida útil que se fija en algunos tipos de bienes. Los métodos de valuación de inventarios son los tradicionales en los usos contables de la mayor parte de las legislaciones del mundo; o sea están ceñidos al costo histórico y permiten la opción entre los distintos criterios conocidos de imputación al costo de lo vendido.

Existe un sistema de ajuste por inflación aplicable tanto a los valores de origen de los bienes amortizables para el cálculo de las depreciaciones como para el ajuste de la base del gravamen. Este último consiste en la indexación del activo considerado expuesto al comienzo de cada ejercicio, que incluye los bienes de cambio, para expresarlo en moneda de cierre. Esta actualización de valor constituye un débito al balance, contrapartida del crédito que se origina por la expresión, también a valores de fecha de cierre, del valor de las existencias a fin de ejercicio. Se trata del tipo de ajuste llamado «estático» similar al que se aplicó en Argentina hasta la reforma de 1985, en que se lo hizo «dinámico», ajustándose así a la denominada «contabilidad a nivel de precios». El sistema uruguayo difiere así, tanto del sistema utilizado por Brasil como por Argentina.

Las pérdidas compensables se trasladan hacia adelante hasta el tercer año posterior a aquél en que se produjeron y su valor es indexado desde el período fiscal de origen hasta el de utilización.

La legislación uruguaya no trata en particular la reorganización de sociedades, de modo que las fusiones, absorciones y transferencias de una entidad a otra, aún cuando constituyan un mismo conjunto económico, están afectas al impuesto. Hacen excepción a la gravabilidad y a la falta de continuidad en el uso de los atributos fiscales de las empresas reorganizadas, los casos declarados de interés nacional.

En materia de determinación de la renta de sucursales, se aplican criterios similares a los que hemos visto emplea Argentina («contabilidad separada» y *arm's length*).

Con respecto a las características especiales del impuesto a la renta de las actividades agropecuarias, la diferenciación que hemos enunciado antes, entre gran-

des y pequeñas explotaciones, está basada en la producción potencial. Si esta es superior a aproximadamente U\$S 33.000 anuales el contribuyente está sujeto al impuesto normal sobre las rentas agropecuarias, pero si no llega a esa cifra, situación en que se encontrarían 52.000 de los 55.000 productores agropecuarios del país, según un estudio realizado por Macón¹⁴, el gravamen que en cambio, se aplica, es el denominado Imagro, que establece una renta ficta en base a la valuación fiscal del inmueble. Sin embargo, los contribuyentes en esa situación pueden optar por no pagar el Imagro y acogerse al régimen del impuesto a la renta normal. Ciertas actividades agropecuarias menores como apicultura, avicultura y cunicultura pagan aquel gravamen en todos los casos; sin embargo una exención protege a los productores cuyos ingresos brutos potenciales son inferiores a 4.400 dólares anuales lo que alcanza a alrededor de 43.000 de los 55.000 que tiene el país. Con lo que los que se encuentran en el Imagro, descontando los 3.000 que superan el límite para hallarse dentro de él, pasan a ser 9.000.

Algunas diferencias no significativas existen en cuanto a la base de cálculo del impuesto a las rentas agropecuarias y el impuesto general a la renta, en lo que hace a la valuación de inventarios y al ajuste por inflación, que eleva estas rentas respecto al resultado que daría la aplicación de las normas generales. La alícuota del impuesto a las rentas agropecuarias es la misma del impuesto a la renta de empresas, o sea 30 por 100.

Contribuciones salariales con fines sociales

En este aspecto la situación de Uruguay, Brasil y Argentina, presenta diferencias en cuanto a las alícuotas con que se gradúan estas contribuciones, que no son significativas; si lo son, en cambio, si se comparan estos tres países con Paraguay.

En efecto, las alícuotas argentinas están unificadas, aunque tienen diversos destinos, en los aportes patronales y del personal dependiente y son efectivamente del 33 por 100 y del 18 por 100, sumando 51 por 100. En Brasil las patronales o empresariales ascienden a un 34,2 y 38,5 por 100, mientras que las de los dependientes son inferiores que las de Argentina, pues se hallan entre el 8 y el 10 por 100, lo que lleva el total a cifras que oscilan entre el 42,2 y el 48,5 por 100. Las alícuotas del Paraguay son, como dijimos, muy inferiores, alcanzando las del empleador o empresario al 14 por 100 y las del empleado o dependiente al 9 por 100, totalizando 23 por 100: las de Uruguay ascienden para el empleador entre el 20,95 y el 30,5 por 100 y para el dependiente entre el 17,25 y 18,25 por 100, con lo que el total oscila entre el 38,20 y 48,75 por 100.

¹⁴ Macón, Jorge. Trabajo elaborado para el Consejo Federal de Inversiones (CFI), V. Uruguay, 3/93. Ver nota (*) en la primera página de este trabajo.

Imposición Patrimonial

Nos referimos en este título solamente a los impuestos de carácter general sobre patrimonio que afectan la movilidad de las empresas o de los individuos.

En relación con Argentina existe tanto a nivel de empresas como individual. El impuesto a nivel de empresas que actualmente se aplica, como lo indica su nombre —Impuesto sobre los Activos—, no afecta el patrimonio neto, sino sólo los bienes activos poseídos por las empresas, sin deducción de pasivo alguno. El valor de los bienes inmuebles y otros registrables se ajusta al valor de mercado, el de los bienes de cambio de las empresas al que se ha expuesto se utiliza para el impuesto a la renta y, para los demás bienes, el costo histórico reexpresado durante los años de vida útil en que rigió el ajuste por inflación.

La alícuota es del 1 por 100 y el impuesto presenta el carácter de ser de alguna manera, si bien tiene una forma de imposición patrimonial, un impuesto mínimo sobre la renta presunta proveniente de bienes empresariales, ya que el impuesto sobre las utilidades de las empresas es computable a cuenta de este impuesto sobre los activos y deja de pagarse en la medida en que tal imputación a cuenta lo anula o lo reduce en su cuantía.

Por otra parte, a nivel de individuos existe un impuesto con características similares, ya que no tiene la forma del tradicional impuesto al patrimonio neto individual. Se aplica también sobre los bienes personales no afectados a actividades productivas pero, en este caso, el impuesto a las ganancias que pagan los individuos, claro está por tratarse de bienes no afectados a la producción de renta, no es computable a cuenta del impuesto patrimonial. Ambos impuestos incluyen en su base, con el criterio de renta mundial, los bienes situados en el exterior poseídos por residentes argentinos, según el caso empresas o personas físicas, dando crédito por el impuesto similar pagado en país extranjero. No están alcanzados por el impuesto los sujetos personas físicas domiciliados en el país cuyos bienes, valuados conforme a las normas del impuesto, no superen el equivalente a U\$S 102.300.

En Uruguay existe también la imposición patrimonial general, tanto para personas físicas como para empresas. A diferencia de Argentina, la imposición en ambos casos es sobre el patrimonio neto y se rige bajo el criterio de fuente patrimonial, o sea que están alcanzados sólo los situados geográficamente en el país.

Las alícuotas en el caso de personas físicas oscilan entre el 0,7 y el 3 por 100 y, en el caso de empresas, se las grava con una alícuota del 2 por 100 siendo mayor, del 2,8 por 100, la que alcanza a bancos.

Si bien los impuestos uruguayos pretenden ser al patrimonio neto, la deducción de los pasivos está restringida, de modo que las personas físicas solo pue-

den tomar las deudas con instituciones financieras del país, mientras que las empresas, además de estas deudas, pueden tomar como pasivo las de proveedores, inclusive si se trata de proveedores del exterior, así como las deudas financieras externas contraídas con organismos internacionales de los cuales el país sea miembro, como también las deudas por tributos. La base del impuesto está valuada a costos históricos, actualizados para corregir la incidencia de la inflación.

Otra característica particular del impuesto patrimonial uruguayo es que para evitar una doble imposición de las inversiones empresariales, en cabeza de las empresas y personas físicas, el impuesto empresarial sólo lo pagan las sociedades de capital o por acciones en que las acciones sean al portador, mientras que el resto de las tenencias de participaciones societarias empresariales y participaciones en sociedades de capital con acciones nominativas tributan en cabeza de las personas físicas. Los extranjeros que poseen bienes en el país, no residentes, también tributan el gravamen sobre personas físicas. El mínimo no imponible, que rige exclusivamente para personas físicas, equivalente aproximadamente a U\$S 50.000.

En los casos de Brasil y Paraguay no existe impuesto patrimonial de carácter general, tanto en el caso de individuos como de empresas.

Incentivos a las exportaciones

Los países reunidos en Mercosur presentan diferencias o asimetrías en el tratamiento de los beneficios fiscales y financieros que acuerdan a las exportaciones y si bien en los últimos años ha sido general en defensa de las recaudaciones, la reducción o eliminación de diversos incentivos de este tipo, ellos en alguna medida se mantienen y en Brasil, desde 1992, han sido reimplantados algunos anteriormente eliminados, aunque con alícuotas de beneficio menores.

Paraguay es el país que menos beneficios ha concedido y concede a las exportaciones; prácticamente sólo se dirigen a la exención de un impuesto de timbre.

Argentina y Brasil mantienen reintegros o reembolsos a la exportación de productos manufacturados, y ambos países en cambio derogaron beneficios sobre las exportaciones, que tenían en el impuesto a la renta. Las asimetrías existentes han sido reducidas parcialmente en lo que hace a las exportaciones a Estados Unidos de América, por acuerdos bilaterales firmados por Argentina, Brasil y Uruguay, relativos a tales subsidios a la exportación, los que fueron motivados por las represalias que Estados Unidos de América esta facultado a aplicar, de acuerdo con las normas del GATT, contra exportaciones, cuando se demuestre que ha habido daño a la industria norteamericana con la evidencia de la existencia de tales subsidios, mientras que en cambio, firmados tales acuerdos, para que se apliquen los derechos compensatorios debe demostrarse la existencia del daño.

AVANCES EN MATERIA ADUANERA

Naturalmente, la eliminación de los aranceles aduaneros en el comercio interregional, constituye en todo acuerdo de este tipo, y en el Tratado de Asunción una prioridad.

Es así como el mismo Tratado de Asunción en su Anexo 1 contiene un programa de liberación comercial con cronogramas precisos estableciendo porcentajes de desgravación para llegar al 31 de diciembre de 1994 a un arancel cero en las transacciones internas del Mercosur. Este cronograma, como resulta del esquema que a continuación se inserta, contempla porcentajes progresivos lineales y automáticos de desgravación según los niveles de tributación aduanera actual de los distintos productos, que llevan como ha sido propósito claramente enunciado, a una desgravación del ciento por ciento o sea un nivel cero al 31 de diciembre de 1994. El esquema aprobado de desgravaciones progresivas es el siguiente:

FECHAS Y PORCENTAJES DE DESGRAVACION

30/VI/91	31/XII/91	30/VI/92	31/XII/92	30/VI/93	31/XII/93	30/VI/94	31/XII/94
47	54	61	68	75	82	89	100

Se contempla asimismo la eliminación progresiva de las preferencias, con un programa de reducción porcentual con un ritmo similar, referido a los gravámenes más favorables aplicados por acuerdos de alcance parcial por los Estados Partes entre sí en el marco de la ALADI, mientras que las convenidas con terceros países no miembros de la ALADI se dispone serán aplicadas sobre el arancel vigente, conforme al cronograma de desgravación, en cada momento de su aplicación.

No obstante, para hacer operativo el sistema, el mismo anexo prevé que este esquema de desgravaciones no alcanzará a los productos incluidos en las respectivas listas de excepciones que según el artículo 6.º del anexo comprenden para la República Argentina 394 conceptos, para Brasil 324, para Paraguay 439 y para Uruguay 960. Por el art. 7.º de este anexo, se establece también un cronograma para el vencimiento en cada año calendario de las listas de excepciones, las que, para la República Argentina y la República Federativa de Brasil decrecerán a razón de un 20 por 100 anual de los conceptos que la componen, reducción a aplicarse desde el 31 de diciembre de 1990, mientras que para las repúblicas del Paraguay y Oriental del Uruguay, la reducción se hará a razón de una escala más suave, 10 por 100 en la fecha de entrada en vigor del Tratado, 10 por 100 al 31 de diciembre de 1991 y 20 por 100 al 31 de diciembre de cada uno de los años 1992, 1993, 1994 y 1995.

Los países signatarios del Tratado, a siete meses de celebrado éste instrumentan el denominado Programa de Liberación Comercial, a través del acuerdo conocido con las siglas A.A.P.C/18. Este acuerdo ratifica en su artículo 1.º el plan de rebajas arancelarias progresivas lineales y automáticas acompañadas de la eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efectos equivalentes, con el propósito de asegurar se llegue en las fechas previstas al arancel cero, sin restricciones no arancelarias, sobre la totalidad del universo arancelario; en segundo lugar, ratifica la coordinación de políticas macroeconómicas a realizarse gradualmente y en forma convergente con los programas de desgravación arancelaria y de eliminación de restricciones, ratificando seguidamente el propósito de obtener un arancel externo común que incentive la competitividad externa de los países signatarios así como, por último, la adopción de acuerdos sectoriales con el fin de optimizar la utilización y movilidad de los factores productivos y de alcanzar escalas operativas eficientes.

Dos anexos a este Acuerdo contemplan respectivamente el régimen de calificación de origen de los productos en determinado país signatario y cláusulas de salvaguardia que permiten a cada Estado-Parte, hasta el 31 de diciembre de 1994, aplicarlas a la importación de los productos que se beneficien del programa de liberación comercial, en casos excepcionales que se señalan.

En reunión de presidentes que tuvo lugar recientemente en Paraguay el 1.º de julio último, se señala que hasta el día de esa reunión el programa de liberación comercial ha avanzado llegando a un 75 por 100 de preferencia arancelaria para los productos de los Estados-Parte, al mismo tiempo que se han ido eliminando paulatinamente las barreras no arancelarias y las listas de excepciones, de acuerdo también con dicho programa. Por otra parte, se ha señalado la importancia de los avances hacia la conformación del futuro arancel externo común, estableciéndose criterios aceptados por los Estados-Partes, de establecer niveles arancelarios que oscilen entre el 0 y el 20 por 100 y un arancel excepcional del 35 por 100 para incorporar productos de alta sensibilidad. Los Estados Partes decidieron sin embargo, que esta excepción permisiva de alícuotas diferentes de hasta un máximo de 35 por 100 deberá reducirse a un máximo del 20 por 100 en un plazo no superior a 6 años a partir de lo. de enero de 1995, lo que abre el proceso de integración a la adopción de distintas posibilidades acerca de la transición hacia la configuración final del arancel externo común. Básicamente en este esquema son dos las posibilidades que se abren:

- a) que se defina un listado de posiciones con el mismo tratamiento arancelario de entre el 20 y el 35 por 100, y
- b) que tal listado de posiciones a definir tenga distinto tratamiento arancelario según los países partes en el Mercosur.

Habrá que ver a que solución final se arriba. Naturalmente, si la solución final fuera la segunda, o sea, distinto tratamiento arancelario en el margen entre el 20 y el 35 por 100 según países, la unión aduanera que quedaría configurada re-

queriría, en el tránsito fronterizo interno de los bienes incluidos en la lista de excepciones, la certificación de origen, pero es de esperar que ello no llegue a ser necesario. Este aspecto pues, que es el primero en abordar en un proceso de integración económica, el de la eliminación de las barreras arancelarias internas entre los países, parece definitivamente bien encauzado; su cumplimiento se ajusta al cronograma trazado y ya ha dado sus frutos al permitir un sensible incremento en el comercio interregional de los Estados-Parte, como resulta del cuadro IX que pone de manifiesto un crecimiento global del mismo, a saber: 1992, 41,31 por 100; 1991, 23,61 por 100 y 1990, 11,09 por 100.

Indudablemente, como lo muestra la experiencia latinoamericana, el proceso más delicado y difícil es el de aprobar y aplicar el arancel externo común, pero las excepciones acordadas y el plazo largo para la reducción progresiva de las tarifas, para los artículos a los que se les permite mantener en hasta un máximo del 35 por 100, crean un margen de flexibilidad revelador del decidido propósito de arribar a las metas establecidas.

Esperemos que no ocurra como en el Pacto Andino, en que la aplicación del arancel externo común aprobado ha sido una meta cuyas dificultades no han podido ser superadas.

ARMONIZACION FISCAL

Concepto e importancia de la armonización fiscal

Como señaláramos en trabajo anterior presentado en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁵, un estudio pionero sobre el tema realizado con la dirección del Prof. Carl Shoup¹⁶ y desarrollado entre los años 1962 y 1965 con participación de destacados economistas financieros puso de manifiesto la vastedad e importancia y analizó en profundidad el concepto de armonización fiscal y sus objetivos. Varios capítulos fueron dedicados allí a los impuestos sobre consumos generales —a las ventas y sobre consumos específicos—, a la imposición sobre la renta y sobre patrimonios, las contribuciones de seguridad social, así como al gasto público. Estando en marcha ese trabajo del Prof. Shoup, el Instituto Internacional de Finanzas Públicas estudia el tema en su XIX Congreso de 1963 reunido en Luxemburgo, encargándole también al Prof. Shoup el informe general sobre el mismo¹⁷. En este informe del Prof. Shoup se señala que el

¹⁵ Reig, E. J. «Armonización Tributaria. Principios Aplicables: El Mercosur.» Caracas, 1991.

¹⁶ Shoup, Carl, editor «Fiscal Harmonization in Common Markets». Columbia Univ. Press, 67. New York y Londres.

¹⁷ Institut International de Finances Publiques (IIFP). Congreso de Luxemburgo, Set. 1963. Volumen con los trabajos del Congreso, IIFP, York, París, Saarbrücken, 1966. En p. 23 y ss. puede verse el trabajo del Prof. Shoup titulado «The theory of harmonization of fiscal systems».

Cuadro IX

INTERCAMBIO COMERCIAL SUBREGIONAL

del Mercosur y su relación con exportaciones totales de los países miembros
(en millones de U\$S)

País exportador	País importador				Total exportaciones			Variaciones total Mercosur	
	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Mercosur	Mundial	% s/ año anterior	% s/ total mundial	
Argentina									
1990	1.423,00	147,00	262,60	1.832,94	12.352,69	28,30	14,84		
1991	1.486,10	177,80	310,40	1.974,30	11.977,80	7,73	16,48		
1992	1.589,70	256,10	380,00	2.225,80	12.234,20	12,74	18,19		
Brasil									
1990	645,10	378,70	294,60	1.318,47	31.391,40	(3,56)	4,20		
1991	1.475,50	496,10	337,10	2.308,67	31.636,36	75,13	7,30		
1992	3.069,70	541,10	517,30	4.128,03	36.207,08	78,79	11,40		
Paraguay									
1990	55,49	312,30	11,55	379,38	958,68	(2,24)	39,57		
1991	45,05	203,02	11,32	259,45	737,10	(31,62)	35,19		
1992	45,23	168,04	8,90	222,18	595,85	(14,35)	37,29		
Uruguay									
1990	82,10	501,90	6,79	590,79	1.692,90	12,19	34,90		
1991	172,40	369,20	9,90	551,50	1.540,90	(6,65)	35,79		
1992	328,90	282,90	10,40	622,20	1.702,50	12,82	36,55		
Totales Mercosur									
1990	782,73	2.237,20	532,85	4.121,58	46.395,67	11,09	8,88		
1991	1.692,93	2.058,40	683,80	5.094,00	45.892,16	23,61	11,10		
1992	3.443,81	2.040,64	807,60	7.198,20	50.739,63	41,31	14,19		

Fuente: DATAINTAL, sobre la base de información suministrada por organismos de cada país (INDEC de Argentina; Banco Central do Brasil; Banco Central de Paraguay y Cámara de Industrias del Uruguay), Revista Integración Latinoamericana, INTAL, N° 187-188, p. 73.

concepto de armonización en un extremo significa igualización o sea idénticos impuestos e idénticas alícuotas o tipos y, en otro, el más sofisticado concepto de imposición diferenciada con selección de criterios en base a los cuales la aproximación hacia la similitud, no a la unificación de los sistemas fiscales, se fuera logrando en vista a la consecución de los objetivos de la integración. Las reformas fiscales de cada país conforme a este concepto con el que coincidimos, según palabras de Shoup,¹⁸ significan que el cambio «es trazado con un ojo en los objetivos del mercado común»¹⁹. Concuerdia con estos conceptos la clara definición de Macón²⁰ quien entiende por armonización fiscal «la supresión o por lo menos la reducción de las distorsiones de origen fiscal a la competencia de productos y a la circulación de factores». En las últimas décadas se ha desarrollado una extensa literatura sobre el tema y de entre los libros más recientes se destaca el editado por Cnossen²¹ publicado en inglés en 1987.

En la Comunidad Europea el tema preocupó desde sus orígenes y la armonización fue prevista en el tratado de Roma y materia del conocido informe del Comité Neumark, presidido por el ilustre maestro alemán fallecido en 1991 y que integraron los no menos distinguidos maestros Shoup, Cosciani y Barrere, el que data de 1962 y contiene las proposiciones acerca de las directivas fundamentales para una coherente y armonizada política fiscal de la Comunidad. Pese al interés suscitado, ellas no dieron lugar a resultados inmediatos. Posteriormente la Comisión designó un grupo de trabajo integrado por funcionarios de los Ministerios de Hacienda de los seis países que entonces reunía el Mercado Común Europeo, para tratar específicamente del impuesto a las ventas, de cuyo trabajo surgieron la Primera y Segunda Directivas del 11/4/67²², Como es sabido, conforme a tales directivas, fueron reemplazados las formas de impuesto acumulativo multifásico, empleadas en varios países de Europa, por una estructura común de impuesto al valor agregado, cuyas características establece la Segunda Directiva, al fijar en forma detallada el objeto, sujeto, nacimiento del hecho imponible, base del gravamen,

¹⁸ Shoup, Carl. ob. cit. en nota (17) p. 25. En el mismo Congreso el Prof. Douglas Dosser, de la Universidad de York, citado por Shoup en su informe general, trata con mayor detalle los distintos conceptos de armonización en trabajo titulado «Theoretical considerations for tax harmonization», p. 66 y ss. del volumen citado en nota anterior.

¹⁹ El autor contribuyó en dicho Congreso analizando los tan difundidos principios de destino y de origen aplicables en un proceso de armonización fiscal. Trabajo titulado «Type of Sale Tax Applied and the problem of Tax Harmonization within Common Markets Areas». Mismo volumen citado en nota (17), p. 187 y ss. y también en español en la obra «El impuesto sobre el valor añadido. Primer impuesto europeo». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971.

²⁰ Macón, Jorge. Trabajo elaborado para el Consejo Federal de Inversiones (CFI), I. Marco Conceptual, 7/92. Ver nota (*) en la primera página de este trabajo.

²¹ Cnossen, Sijbren. Editor. «Tax Coordination in the european Community», Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Antwerp, London, Boston, New York, 1987.

²² Publicadas en el diario oficial de la CEE el 14/4/67.

política de alícuotas y exenciones, gravabilidad de servicios y demás detalles para su aplicación con vigencia no posterior al 1.º de enero de 1970, directiva ésta que fue más tarde ampliada, tomando en cuenta las experiencias derivadas de la aplicación del gravamen, por la conocida Sexta Directiva.

Estas directivas han llevado a una avanzada armonización de la imposición al valor agregado en los países de la C.E. y a la aplicación uniforme del principio de imposición en destino, que ha regido desde su origen y hasta hoy mediante los reintegros del IVA en las exportaciones y el mantenimiento, a este fin, de los controles aduaneros en el cruce de fronteras entre los países reunidos, fronteras que recién se han suprimido a partir del 1/1/93, sin cambiar el principio de destino por el de origen, lo que recién está previsto ocurra a partir del 1/1/97. Si bien pues, hubo acuerdo inicial en las conclusiones del Informe del Comité Neumark del año 1962, recién con vigencia a partir de 1970 o sea, ocho años después, se llega a establecer la obligatoriedad de los cambios para adaptar la estructura de la imposición general sobre consumos a la forma uniforme de impuesto al valor agregado establecido por tales directivas.

Pero ha sido en materia del impuesto a la renta de sociedades donde las dificultades para poner en práctica los cambios requeridos por la armonización fiscal, se hicieron más visibles. También la Comisión de la Comunidad trabajó en una propuesta de directiva presentada al Consejo en 1975²³ por la que se habría de adoptar un sistema común de imposición del impuesto societario a cuenta del impuesto sobre dividendos, un régimen común de retenciones en la fuente sobre dividendos y, asimismo, uniformar fijando un límite inferior y uno superior, las alícuotas o tipos de impuesto aplicables sobre la renta societaria sea ésta retenida o distribuida, estableciéndose asimismo que la imposición del dividendo en cabeza del beneficiario debía comprender el importe del dividendo acrecentado con el crédito del impuesto societario, con lo que el mecanismo de crédito de impuesto habría de alcanzar el total del impuesto societario, evitándose que parte de la renta quedara gravada dos veces —en cabeza de la sociedad y en cabeza del beneficiario del dividendo—. Ello, en cambio, ocurre cuando se utilizan sistemas de imputación que no contemplan este acrecentamiento, con excepción del sistema denominado de «deducción de dividendo» por el que se excluye del impuesto la renta distribuida en ese carácter, que pasa así a tributar en cabeza del accionista, sin merma alguna como consecuencia de la gravitación del impuesto societario. Como lo señalamos en nuestro trabajo sobre el tema presentado en la Academia Nacional de Ciencias Económicas de Buenos Aires en 1983²⁴,

²³ Publicada en el mismo diario citado en nota anterior. 5/11/75.

²⁴ Reig, E.J. Sistema de integración del impuesto a la renta societaria. Características y efectos económicos. Academia Nacional de Ciencias Económicas. Anales año 1983, reproducido en Derecho Fiscal, To. XXXV, p. 933.

ello lleva a un resultado equivalente al sistema que se sugería para el Mercado Común Europeo. Este proyecto de directiva nunca fue aprobado y finalmente fue retirado por decisión de la Comisión del 18 de junio 1990. En cambio, fueron aprobadas el 23 de julio del mismo año dos directivas sobre el impuesto a la renta, una, uniformando las reglas que liberan de imposición a las reorganizaciones de empresas y, otra, sobre un sistema común de imposición a sociedades matrices y subsidiarias, con domicilio o residencia en los estados miembros²⁵.

Esta experiencia de un proceso lento de armonización fiscal en la C.E.E. pone en evidencia lo dificultoso que resulta para los países reunidos apartarse de las características tradicionales de los impuestos que venían aplicando y ceder, ante la autoridad supranacional, parte de la soberanía concerniente al uso sus propios poderes fiscales, lo que hace pensar que este proceso, aun no iniciado prácticamente, no ha de ser un proceso fácil de completar exitosamente, al menos en un plazo razonable, dentro del Mercosur.

Previsiones del Tratado. Acuerdo complementario

Al tratar de las diferencias existentes entre los distintos países reunidos en el Mercosur no nos hemos referido ex-profeso a las relativas a la materia arancelaria, en virtud de la firme decisión tomada en el mismo momento de firmar el Tratado de eliminarlas mediante reducciones ajustadas a un cronograma tendiente a llegar a un arancel cero en el comercio interregional y al claro propósito de establecer un arancel externo común.

Si bien no en términos precisos, varios artículos del Tratado evidencian también que uno de los objetivos propuestos es la armonización de los sistemas fiscales internos de cada país que, como hemos visto, presentan agudas asimetrías en ciertos casos obstaculizadoras de la competencia entre productos y la movilidad de los factores productivos necesarias para el funcionamiento de un mercado común. El propósito de armonización de los sistemas fiscales está claramente expresado en el Anexo al Tratado que se refiere a la creación de los distintos subgrupos de trabajo y está contenido en las actividades del subgrupo 10, cuya misión es la coordinación de políticas macroeconómicas. El cronograma de medidas para la coordinación de políticas macroeconómicas sectoriales e institucionales acordado en la reunión de Las Leñas del 27 de junio de 1992, asignó a este subgrupo de trabajo la tarea de comparación de los sistemas tributarios nacionales, provinciales, estatales y municipales de los países reunidos con fechas límites, a saber:

²⁵ EEC Tax Law II. Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam. Supplement No. 95, Febrero 1991.

IDENTIFICACION DE ASIMETRIAS

Octubre de 1992, en cuanto a impuestos nacionales;

Noviembre de 1992; en cuanto a impuestos provinciales, estatales y municipales así como en cuanto a contribuciones relacionadas con la previsión social;

Diciembre de 1992, asimetrías relacionadas con la tributación de remesas de ganancias, intereses, regalías y pagos de servicios diversos

Diciembre del 1992. asimetrías contenidas en eventuales propuestas de reformas tributarias;

UNIFICACION DE CRITERIOS SOBRE RÉGIMEN DE RECAUDACION

Junio de 1993;

ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS QUE INCIDEN EN EL COMERCIO EXTERIOR

Junio de 1994 y

REMISION DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS AL GRUPO MERCADO COMUN

Septiembre de 1994, «para su consideración e instrumentación».

Como se ve, este programa es suficientemente impreciso como para que pueda ser de un resultado efectivo, pues en lo sustancial se ciñe, en cuanto al tema de armonización, fundamentalmente, a la imposición indirecta y para nada menciona la imposición directa a la cual sin embargo no excluye en cuanto contempla la identificación de asimetrías, que según habíamos anotado son numerosas e importantes. De este cronograma establecido en Las Leñas, sólo se conoce que se han producido por expertos contratados Ad hoc informes referidos a las características de los sistemas fiscales de los distintos países reunidos, no conociéndose que, como estaba previsto para diciembre de 1992 y junio de 1993, se hayan identificado asimetrías contenidas en eventuales propuestas de reformas tributarias, —las que continúan promoviéndose de acuerdo con las necesidades fiscales de cada uno de los países—, ni tampoco, realizado los estudios previstos en cuanto a unificación de los criterios sobre regímenes de recaudación.

Imposición general sobre bienes y servicios

En lo que se refiere a estos impuestos generales sobre los consumos, su armonización pareciera más accesible en vista de que los cuatro países reunidos en el Mercosur aplican ya la forma de Impuesto al Valor Agregado indicada para lograrla, me-

diente cuyo empleo ha culminado exitosamente en la C.E. con la eliminación al 1.º de enero de 1993, de los controles de frontera, sin dejar de aplicarse el principio de imposición en el país de destino durante el período denominado *transitorio*, previniéndose pasar a adoptar, a partir de 1996, el principio de imposición en origen.

Armonización del Impuesto al Valor Agregado

La aplicación inmediata en el Mercosur del principio de origen, que requiere una mayor uniformidad difícil de lograr en corto tiempo de las respectivas legislaciones del IVA no parece posible. Ellas presentan diferencias que dan origen a distorsiones importantes, particularmente la de Brasil. En cambio, parece interesante observar de cerca la experiencia que resulta del sistema actualmente en uso en la C.E., de aplicación del principio de imposición en el país de destino, cobrándose en él el impuesto por declaración, en cabeza del sujeto que introduce la mercadería al país importador y no por retención aduanera, dada la eliminación de las fronteras. Era tradicional y rigió en la C.E. hasta el 31/12/92, el mismo sistema que hoy se aplica en el Mercosur, de control aduanero en las fronteras para permitir al exportador del país de origen obtener el reintegro del impuesto y al fisco del país de destino, percibirlo del importador en Aduana, por retención. El resultado en la práctica, de la aplicación del nuevo método, que se implementa mediante un riguroso sistema de facturación y de declaración de los contribuyentes, complementado con un *clearing* de información entre las respectivas administraciones fiscales, será una invaluable experiencia que puede aprovecharse en el ámbito del Mercosur. Desde nuestro punto de vista, el logro de tal deseable objetivo depende en buena medida del perfeccionamiento del marco institucional del Mercosur, de manera que asegure el efectivo cumplimiento de las normativas que se establezcan, por parte de los distintos países y la superación de recelos iniciales acerca del resultado efectivo de la aplicación del nuevo régimen, ya que la falta de control aduanero quita resguardos a posibles evasiones o reintegros indebidos, no siendo difícil que en un primer momento deban mantenerse las fronteras al utilizar el principio de destino, tanto para mejor control de los reintegros del impuesto en el país exportador, como para la tributación en el importador en el momento del despacho aduanero.

Un primer estudio argentino sobre armonización fiscal en el Mercosur, aunque referido sólo a la Argentina y Brasil, fue elaborado por la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL) con la dirección de Artana²⁶ y data de febrero de 1992. En él se señalan las asimetrías que derivan de defectos de estruc-

²⁶ Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL). «Armonización Tributaria entre Argentina y Brasil», Daniel Artana, director. Trabajo incluido en el volumen «Estudios Argentinos para la integración del Mercosur», Centro de Economía Internacional. Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto. Publicación Oficial, 1992, p.82 y ss.

tura, de la legislación brasileña de imposición sobre los consumos y la necesidad de su modificación, en lo que concordamos; sin duda el mayor esfuerzo que requiere la armonización del IVA en el Mercosur está del lado de Brasil, donde el impuesto está dividido en dos esferas jurisdiccionales, lo que no sería un obstáculo si en ambas responden los gravámenes a un diseño similar, condición que no se da en la práctica. Las diferencias de Brasil en relación con los demás países del Mercosur, en cuanto a insumos que dan origen al reintegro de créditos fiscales en las exportaciones debiera ser un primer aspecto que las directivas a dictarse contemplen, para comprender en él no sólo los provenientes de insumos que son integrantes físicos del bien vendido, sino también por los originados en todos los bienes y servicios consumidos por el primer uso en los procesos de elaboración y/o comercialización de los bienes y, asimismo, por el IVA pagado en las adquisiciones de bienes de uso durables utilizados en ellos, tal como ocurre en Argentina, Paraguay y Uruguay.

Otro aspecto importante a normalizar es el de las exenciones, donde se observan entre los países diferencias importantes, así como el de los servicios alcanzados, los que en Argentina se gravan de manera general, no ocurriendo lo mismo en los demás países. Ello sin perjuicio de que utilizando el modelo de IVA diseñado bajo la iniciativa de la ALADI a que se hizo referencia más arriba, adecuadamente revisado, se tienda a uniformar los distintos criterios básicos de la legislación del impuesto mediante una directiva que defina los hechos imponibles, el tratamiento de las operaciones de construcción de inmuebles y en particular, la extensión de la gravabilidad de los servicios, el nacimiento de la obligación tributaria, adopción o no del criterio de vinculación económica y la existencia de la regla denominada del tope, entre otros aspectos. Ello debería llevar en relación con Brasil, a la eliminación del tratamiento especial de los productos no industrializados y semi-industrializados cuya exportación no da lugar a reintegros del IVA y que, además, como hemos visto, están gravados a la salida del país, aún cuando con numerosas excepciones.

En relación con los impuestos generales sobre las ventas o ingresos de tipo acumulativo que se aplican a nivel provincial y del Distrito Federal en la Argentina y, a nivel del gobierno central con destinos específicos en Brasil, más que la armonización de estos gravámenes dado sus efectos nocivos a la economía, por su interferencia en la óptima asignación de los recursos productivos, y tal como está empeñada, según expusimos, Argentina, la política aconsejable dentro del Mercosur es propender a su eliminación y sustitución de esa fuente de recursos por otro tipo de gravámenes generales al consumo no acumulativos, o bien por el mismo IVA asignándole a nivel local, como hemos propuesto en reciente trabajo²⁷, una cuota

²⁷ Reig, Enrique J. «Propuesta Fiscal del Gobierno Nacional a las Provincias». Periódico Económico Tributario. 30/12/92.

suplementaria a fijar y recaudar en la Argentina por las provincias y en Brasil con destino a los fines sociales a que están dirigidos los impuestos denominados «fin social» y «pis/pase» que hemos enunciado aplica ese país.

Para una etapa ulterior quedaría la sustitución de los gravámenes menores basados también en ventas e ingresos que aplican los municipios en la Argentina, en Brasil, Paraguay y Uruguay.

ARMONIZACION DE LA IMPOSICION SOBRE CONSUMOS ESPECIFICOS

Como hemos visto, en este tipo de impuestos se manifiestan diferencias notables principalmente de Argentina y Uruguay respecto de Brasil y Paraguay pero, asimismo, entre estos dos últimos países tanto en cuanto a los productos gravados, alícuotas o tipos que se aplican que diferencian en muchos casos muy acentuadamente la carga de gravamen que pesa sobre ellos, así como en cuanto a la aplicación del principio de destino por las deficiencias de implementación que el mismo presenta en la legislación del Brasil, más acentuadamente y, asimismo, en las de Paraguay y Uruguay, en relación con la legislación Argentina. Es evidente que en este tipo de impuesto, al igual que en el Impuesto al Valor Agregado se hace necesario el dictado de una directiva que señale los bienes y en su caso los servicios que debieran estar alcanzados, así como las alícuotas mínimas y máximas por grupos de artículos que sería conveniente respetaran los países reunidos, como también que definieran adecuadamente los criterios de imposición en país de destino y la forma de aplicación, para hacerlos armónicos con los que se utilicen en la imposición general sobre los consumos.

Imposición sobre la renta o ingresos

LA EXPERIENCIA DE LA C.E.E.

Si bien el tratado de Asunción cuando se refiere a la armonización de los sistemas fiscales en el anexo que crea los grupos de trabajo no hace distinción en cuanto al tipo de imposición a que tal armonización se refiere, es normal como ha ocurrido conforme a la experiencia de la Comunidad Europea, que la armonización de la imposición sobre la renta y demás formas de la denominada, en general, imposición directa, de la cual son otros exponentes las contribuciones salariales de seguridad social, la imposición a las ganancias de capital y la que pesa sobre el patrimonio global, no sean aspectos prioritarios, al punto que el cronograma de Las Leñas a que nos hemos referido, en cuanto establece para el Sub-grupo de Trabajo 10, encargado de la armonización fiscal, fechas límite para cumplir etapas hasta el 31 de diciembre de 1995, no menciona en ninguna de

ellas una propuesta de armonización de tales gravámenes, que al presente han estado, sin embargo, comprendidos en los estudios preliminares cuyo objetivo es determinar las diferencias existentes entre los distintos países y distorsiones que producen. Ello no significa que se considere que la armonización de este tipo de impuestos no sea también una necesidad para el logro efectivo de la formación de un mercado común dentro del cual se optimice tanto el movimiento de los bienes y servicios como el uso de los factores productivos.

Como hemos visto, en la C.E. el renombrado informe del Comité Neumark, contempló detalladamente, además del problema de armonización de los impuestos generales sobre los consumos, el de la imposición sobre la renta, tanto en cuanto al impuesto societario como al aplicado a nivel de los individuos. Al tratar del impuesto a la renta²⁸ comienza este informe destacando las similitudes con el principio de origen, del criterio de vinculación denominado de fuente territorial y, con el principio de destino, del criterio del domicilio o de renta mundial. Pasa luego a analizar los niveles de imposición personal y societario, refiriéndose por separado al tratamiento de las rentas de los empleados, profesiones liberales o actividades independientes, las rentas sobre el capital y las industriales y comerciales, así como las de la agricultura, para particularizar finalmente sobre los problemas del nivel de la tributación societaria y de los impuestos de retención, no excluyéndose la forma de integración del impuesto sobre dividendos con el impuesto societario.

No obstante y pese a esta inicial importante preocupación, poco se hizo hasta el año 1990 en la Comunidad Europea para armonizar este tipo de imposición. En efecto, si bien la Comisión de la C.E.E. elaboró la propuesta de directiva presentada al Consejo en 1975 citada en VI.1, como se expresara con anterioridad, ella nunca fue tratada y finalmente retirada por la Comisión. Recién, en cambio, han sido aprobadas el 23/7/90 dos directivas sobre el impuesto a la renta una sobre fusiones, divisiones, transferencia de activos e intercambio de acciones de diferentes estados miembros, uniformando las reglas que liberan de imposición a estas reorganizaciones y, otra, sobre sociedades matrices y subsidiarias²⁹ estableciendo un sistema de imposición a la renta que cree condiciones análogas para su tratamiento a las empresas vinculadas que operan en distintos países del Mercado Común. Otras propuestas de directivas sobre imposición a la renta que están pendientes de considerar por el Consejo de la Comunidad Europea son las del 6/12/90³⁰ sobre tratamiento de intereses y regalías entre sociedades matrices

²⁸ The E.E.C. Reports on Tax Harmonization. The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A,B,C, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963, ps. 134 y ss.

²⁹ Ob. cit. en nota (25).

³⁰ Ob. cit. en nota (25). Suplemento N.º 96, Abril 1991

y subsidiarias y una anterior del 24/7/78³¹ relativa a los sistemas de tributación societaria y retención de impuestos sobre dividendos en fondos de inversión (Collective Investment Institutions).

Al margen de toda directiva, sin embargo, cierta armonización debió efectuarse para neutralizar la situación favorable a la atracción de capitales que tenían los países que permitían con mayor amplitud en el impuesto a la renta el crédito sobre el impuesto de dividendos, Cnossen³² señala que «desde el Tratado de Roma, 7 estados miembros han introducido un sistema de imputación que permite a los accionistas un crédito total o parcial (excluidos impuestos locales) del impuesto societario, que puede ser atribuido a los dividendos recibidos por ellos», a lo que se ha referido en especial un estudio efectuado por la Asociación Fiscal Internacional³³.

Pero debe señalarse que los sistemas de imposición a la renta en Europa al instaurarse el Mercado Común Europeo eran más uniformes entre sí y presentaban menos anomalías respecto de la estructura tradicional del gravamen que las que se ponen de manifiesto por las asimetrías señaladas, los existentes en los países del Mercosur. Las diferencias en aspectos tales como ser atribución de potestades fiscales, en que algunos países usan el criterio de fuente territorial y otros el de domicilio o renta mundial, tratamiento del ajuste por inflación que soportan o han soportado todos los países reunidos; pérdidas trasladables indexadas por inflación en algunos países y no en otros; beneficios exentivos a las exportaciones y de carácter promocional —regionales o sectoriales—; etc., ponen de manifiesto la mayor necesidad de encarar inmediata y prioritariamente, a continuación de la imposición general sobre consumos, los aspectos más importantes de la imposición a la renta.

Por otra parte, la Comunidad Europea ha dado un paso significativo en el camino de armonización de imposición a la renta al encomendar un estudio sobre la tributación societaria a un comité de expertos encabezado por Onno Ruding³⁴. La lectura de este informe es elocuente en cuanto a la importancia que tiene la armonización del impuesto a la renta societaria. Sin embargo, por las reservas y

³¹ Ob. cit. en nota (25).

³² Cnossen, Sijbren. «Tax structure developments», en obra citada en nota (21) p. 37.

³³ International Fiscal Association (IFA) «Imputation Systems. Objectives and consequences». IFA Congress Seminar Series. Kluwer, Netherlands 1983. Se analizan allí las formas de imputación del impuesto societario contra el impuesto sobre dividendos, adoptadas por Bélgica a partir de 1963, por Francia en 1965, por Gran Bretaña en 1973 y por Alemania e Italia en 1977, ps. 12, 33, 51, 36 y 43 respectivamente. Un resumen de estos comentarios se hace en trabajo del autor «Sistemas de Integración del impuesto a la renta societaria», citado en nota (24).

³⁴ Un resumen del contenido de las conclusiones del Informe Ruding de fecha marzo 18 de 1992, puede verse en la publicación *Tax Notes International*, March 23, 1992, p. 563. El texto completo de las conclusiones, «Commission of the European Communities: Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation» fue publicado en inglés en la revista *Diritto e Pratica Tributaria*. Genova, 1992, ps. 1261 a 1293.

afirmación del principio de subsidiariedad en el accionar comunitario expresadas por la Comisión de la C.E. al considerarlo, compartidas por su Consejo³⁵, puede inferirse que también la adopción de las medidas sugeridas será sólo parcial, sobre todo las referidas a alícuotas, integración con el impuesto personal y base de medida del impuesto societario.

No es del caso que examinemos con detenimiento el alcance de cada una de las proposiciones y recomendaciones contenidas en él, sobre todo en un ámbito de la Comunidad a que va dirigido. Si en Europa la preocupación ha sido tal que ha llevado a producir este comprensivo informe, pese a que en ella los sistemas de imposición directa se han ajustado en mucho mayor medida que en Sudamérica a los principios y esquemas teóricos generalmente aceptados y prevalecientes en el mundo, en el Mercosur —donde como hemos visto las asimetrías son muy importantes y donde además están acentuadas por un fenómeno (*la inflación*) de poca significación en Europa—, ello significa un llamado de atención a los órganos superiores de decisión del mismo acerca de la importancia que debe atribuírsele también en él.

Conforme a las conclusiones del Informe Ruding las distorsiones que crean las diferencias o asimetrías principales en los impuestos societarios dentro de la C.E. resultan de las retenciones en la fuente sobre los dividendos distribuidos a beneficiarios de otros países miembros, mientras que los impuestos de retención sobre intereses y regalías, en general parecen haber causado menos severas distorsiones. Las diferencias entre los estados miembros para evitar la doble tributación sobre la renta societaria en cabeza de sociedad y en cabeza de los beneficiarios de dividendos y los métodos para evitarla, se señala ha sido también una fuente de distorsiones aunque la mayor que se ha localizado se refiere a las que resultan de las alícuotas del impuesto societario entre los países así como la agregación a las de los gravámenes centrales, de las que se aplican a nivel local o municipal. También se señala el efecto discriminatorio de los impuestos de igualización que varios países emplean para normalizar el crédito de impuesto permitido al beneficiario del dividendo en función del impuesto societario, en los casos en que la renta distribuida presenta diferencias con la renta gravada impositivamente en cabeza de la sociedad, en razón de franquicias o de diferencias conceptuales entre las que considera que el balance fiscal y las del balance comercial.

Pero no solamente en estos aspectos sustanciales de la imposición societaria y sobre dividendos se detiene el informe, sino que analiza también las distorsiones creadas por las diferentes reglas para el cálculo de la base del impuesto societario entre los estados miembros o sea, en cuanto a las normas sobre depreciación, va-

³⁵ Comisión de la C.E. Comunicación del 2616192 y Consejo de la Comunidad (Standpoint 10.088/92, Press 206-G del 23/11/92). Bol. de las Com. Europeas No. 6 y 11 1992, pto. 1.3.6 y 1.3.16 respectivamente.

luación de inventarios, tratamiento del leasing, de las contribuciones sociales, de las ganancias de capital, de los préstamos entre compañías afiliadas cuya débil tasa de interés da lugar a lo que se ha denominado «thin capitalization», entre otros aspectos. El estudio se dirige también al tema de la distorsión por la falta de reglas permitiendo la compensación de ganancias y pérdidas incurridas por las empresas en diferentes países miembros, auspiciando el tratamiento del grupo de empresas como unidad. Se ocupa asimismo el informe de la competencia tributaria originada en la tendencia de algunos países miembros en introducir regímenes especiales de impuesto tendientes a atraer internacionalmente negocios de corto plazo y obtener recursos, en consecuencia, a expensas de otros países.

El resultado de estos estudios llevados a cabo por la Comunidad Europea, nos reafirma que en el Mercosur, el punto de mira de la armonización debe dirigirse sin duda también a la llamada imposición directa. Esta armonización debe dirigirse, fundamentalmente, a eliminar o reducir las distorsiones en la competencia de productos y en la circulación de factores productivos, que las asimetrías produzcan, sin que deba tener como mira la igualación de los sistemas impositivos.

EL PROBLEMA DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL MERCOSUR

Aspectos prioritarios que requieren un accionar comunitario

Un primer tema a analizar en la región, que obviamente no fue materia de tratamiento en la C.E., dado que en los países que la integran prevalece uniformemente el criterio jurisdiccional denominado de residencia o domicilio o de renta mundial es, justamente, el de vinculación jurisdiccional, dada la diferencia entre el uso de ese criterio en ellos y del tradicional en Latinoamérica de ubicación de la fuente territorial. La decisión de este aspecto pasa a ser prioritaria dentro del Mercosur. Como hemos visto, Brasil aplica el concepto de renta mundial para los individuos pero no para sociedades o empresas, Argentina recientemente ha extendido para todo sujeto el criterio de fuente territorial que tradicionalmente aplicaba, al de renta mundial, mientras que Uruguay y Paraguay, se ciñen al criterio de fuente territorial en el impuesto que aplican sólo a nivel empresario.

El criterio de atribución de la potestad fiscal según la fuente territorial, como lo ha puesto de relieve el informe del Comité Neumark, según hemos señalado en VI.4.1, se ajusta al principio de origen de la imposición indirecta y, en cambio, el de residencia, al principio de destino. Como bien ha expresado Macón³⁶,

³⁶ Macón, Jorge. Trabajo elaborado para el Consejo Federal de Inversiones (CFI), I. Marco Conceptual, 7/92. Ver nota (*) en la primera página de este trabajo.

utilizando el primero sólo se eliminan distorsiones en la competencia entre factores si los impuestos de los distintos países reunidos fueran iguales, mientras que aplicando el principio de residencia el inversor pagará el mismo impuesto, no importa donde se haya efectuado la inversión, en atención a su domicilio o residencia. De ello resulta que el principio de fuente asegura la neutralidad nacional, pues todos los inversores en un mismo país, sean residentes o no en él, pagarán igual impuesto, mientras que el de domicilio respeta la neutralidad internacional, ya que los residentes de un país pagarán el mismo impuesto donde sea que inviertan, pero en cada país las inversiones en él soportarán la distinta carga fiscal, según sea el domicilio o residencia del inversor, a menos que los impuestos de los distintos países de donde ellas provienen, sean similares. Al lado de estos aspectos de neutralidad nacional e internacional Peggy B. Musgrave³⁷ sugiere que debe considerarse además, el de equidad para el contribuyente, que expresa «es necesariamente de la responsabilidad de la jurisdicción de residencia e inherente en este principio».

Sin embargo, como los países que usan el criterio de residencia no dejan de emplear al mismo tiempo el criterio de fuente para las rentas originadas o capitales situados en su territorio, su uso exige, para evitar el problema de doble imposición, la utilización de algún método que la elimine o corrija y el método generalizado es, como es sabido, el de crédito por impuesto extranjero, método que aplican Brasil y Argentina, pero este método sólo cumple acabadamente con tal propósito si el impuesto del país que usa el criterio de residencia es mayor que el del país de localización de la inversión, pero como bien señala Cnossen³⁸, citando opinión concordante de Musgrave³⁹ «para que esta solución sea efectiva debe aceptarse si los Estados Miembros son, en los hechos, capaces de alcanzar con el impuesto a sus residentes, por las rentas que obtienen en otros Estados Miembros». Esto nos parece posible en nuestra región en el impuesto societario, aunque no el impuesto a la renta personal pero, como bien concluye Peggy B. Musgrave⁴⁰ el verdadero problema descansa en el impuesto societario («company tax») donde «la armonización es especialmente importante con respecto tanto a eficiencia como a equidad (interindividual tanto como internacional)».

Todo ello nos lleva a dirigir nuestra primera recomendación hacia el empleo del criterio jurisdiccional de residencia, al menos en el gravamen societario o empresarial.

³⁷ Musgrave, Peggy B. «Interjurisdictional coordination of taxes on capital income», ob. cit. en nota (21). p. 207.

³⁸ Cnossen, Sijbren. «Tax Structure Developments». Ob. cit. en nota (21), p. 48.

³⁹ Musgrave, Richard A. «Who would tax. Where and what», en: McLure, Charles E. editor, «Tax Assignment in Federal Countries», Camberra, ANV Press, 1983.

⁴⁰ Musgrave, Peggy B., ob. cit. en nota (37), p. 223.

En segundo lugar, la acción comunitaria a desarrollar tendiente a la armonización de la imposición a la renta debiera contemplar la aplicación del gravamen de manera que, en general, alcance tanto a los sujetos sociedades o empresas como a personas físicas, pues de mantenerse en Paraguay y Uruguay la exclusión del tributo a personas físicas, subsistiría una competencia desleal en favor de la ubicación del factor trabajo en ellos ante la ausencia de gravabilidad por el impuesto a sus ingresos; aunque la movilidad de este factor es menor que la del factor capital, ello no deja de tener importancia si unimos al análisis basado en la eficiencia el punto de vista de la equidad. Debiera definirse además, tendiendo a que se adopte un criterio similar, qué tipo de sociedades o empresas están alcanzadas por el impuesto societario.

Un tercer aspecto importante de armonización se refiere al sistema de ajuste por inflación que se aplique. Deben establecerse las características generales de un método que produzca en todos los países miembros efectos correctivos similares, cubriendo tanto la base del gravamen, las deudas de impuesto, los tramos de las alícuotas, mínimos y límites legales, como el traslado de pérdidas compensables. Las correcciones debieran extenderse a todo el universo de contribuyentes y no sólo a las empresas, evitando que la erosión de la base del impuesto por la inflación, aunque no sea alta, cree condiciones favorables a la prestación de servicios personales en determinado país en desmedro de otro.

En cuarto lugar, otro tema que requiere especial consideración es el de las distorsiones que causan las franquicias o beneficios acordados en materia de promoción, tanto de exportaciones como del desarrollo de actividades productivas, sea a través de regímenes promocionales regionales o sectoriales, así como otro tipo de franquicias o beneficios, contenidos en las legislaciones del impuesto que signifiquen tratamientos diferenciales que originen distorsiones obstaculizadoras de la competencia de productos o la movilidad de los factores.

Tales aspectos precedentemente enunciados obedecen a características especiales de la estructura del impuesto a la renta de los países del Mercosur y al fenómeno inflacionario que los ha afectado y sigue afectando en buena medida y son temas que, naturalmente, por no responder a las características que presentaba y presenta la C.E. en su tributación a la renta, quedaron en ella al margen de toda consideración, pasándose a dar importancia a otro tipo de problemas que son los considerados en las dos directivas emitidas en 1990 y en los temas tratados en las propuestas del Informe Ruding. Todos ellos se refieren a aspectos en los cuales existen igualmente diferencias importantes en los países del Mercosur y son una valiosa pauta para el análisis de la armonización eliminadora de distorsiones, necesario también en nuestros países.

El tema más importante, a nuestro juicio, para considerar pues en quinto lugar, resulta de la interrelación que se establece dentro de un mercado común, entre las actividades y empresas ubicadas en los distintos estados miembros; es el

de la liberalización, con criterio similar, de las reorganizaciones de empresas, tanto que adopten la forma de fusiones, escisiones, asociaciones temporarias o joint ventures, o transferencias dentro de un mismo conjunto económico, así como adquisiciones a través de transferencias de acciones.

Ocupando un sexto lugar en el orden establecido, asignamos importancia a la armonización del tratamiento de las rentas de empresas que sean subsidiarias o establecimientos permanentes de sociedades matrices situadas en otro estado miembro, así como a las correspondientes remesas recíprocas de dividendos o utilidades, del mismo modo que el tratamiento de las regalías, intereses, pagos por servicios tecnológicos y precios de transferencia en las transacciones que se realicen entre ellas.

Debería también analizarse la deseabilidad de que en una etapa ulterior, esta armonización se extienda a las relaciones entre empresas no vinculadas y, asimismo, alcance el tratamiento de los pagos al exterior, no sólo a beneficiarios de países miembros, sino también de terceros países, de cualquier naturaleza de renta y, principalmente, de dividendos y utilidades de subsidiarias y establecimientos permanentes ubicados en la región, estableciendo pautas a seguir. Las alícuotas que se fijen para esta tributación dentro de ciertos límites, debería ser tal que no signifique una transferencia de ingresos de los fiscos de la región a fiscos extranjeros del país de origen de las inversiones, con motivo del empleo del criterio de renta mundial y del crédito por el impuesto a la renta extranjero pagado. La tributación debería producirse en el momento de remesar efectivamente las utilidades o dividendos al exterior, igualando el tratamiento entre uno y otro tipo de organización -subsidiaria o sucursal- en los países integrantes del Mercosur.

Con igual prioridad, debieran dictarse las medidas que autoricen la compensación de pérdidas con ganancias que obtengan en los países miembros subsidiarias y sucursales, compensación que, claro está, de ninguna manera dentro del Mercosur debiera constituir una canasta separada respecto de las ganancias de las sociedades matrices, criterio éste que ha adoptado Argentina en su reciente legislación sobre renta mundial y que emplea Brasil para personas físicas. De su aplicación en la región al menos, se debería hacer excepción. En general, debe tener también prioridad el tema de armonizar el sistema de compensación de pérdidas en los impuestos personal y societario dentro de los países miembros.

Aspectos a sugerir implementen en forma directa los Estados Partes, por aplicación del principio de subsidiariedad en el accionar comunitario

Por último, los aspectos relativos a alícuotas en la imposición societaria y su relación con la imposición personal sobre los dividendos o utilidades distribuidas, así como —con menos prioridad—, las bases del impuesto societario, deberían ser también materia a armonizar y quizás, por aplicación del principio de subsidiariedad en el accionar de los órganos comunitarios, sería preferible polí-

ticamente que ella se realice tomando conciencia de su conveniencia y por acción unilateral de cada país, como ha ocurrido en la C.E. según hemos mencionado, en relación con la imputación del impuesto societario en el impuesto personal que alcanza a los dividendos.

Si bien actualmente no existen diferencias sustanciales en las alícuotas que aplican los países del Mercosur en el impuesto societario, debería aconsejarse que se mantengan alícuotas semejantes, que no den lugar, por lo bajas, a que en los pagos a beneficiarios del exterior se pierdan recursos que se transfieran a fiscos extranjeros, las que deberían oscilar alrededor de un 35 por 100, comprendiendo en los casos en que el impuesto se aplica también a nivel de las provincias o estados, las que éstos empleen. Asimismo, debiera establecerse que en los casos en que las alícuotas a nivel societario sean menores a las máximas del impuesto personal, o bien los dividendos se incluyan en el impuesto personal con el sistema de acrecentamiento, imputándose como pago a cuenta el total del impuesto societario, o bien estableciéndose una retención en carácter de pago definitivo sobre los dividendos, de manera que sumado el impuesto societario, se alcance la alícuota máxima del impuesto personal. Esto último, sólo debería ser transitorio, mientras se siga considerando alejado de las posibilidades de administración, tratar a los pequeños inversores diferenciadamente de los grandes tenedores accionarios. En cuanto sea posible perfeccionar el sistema para aplicar la variante indicada en primer término, ésta debería recomendarse, con devolución automática del saldo a su favor, a los pequeños inversores que no llegan a la tasa máxima del impuesto personal, a fin de ajustar la imposición sobre los dividendos en cabeza de ellos, a su propia capacidad contributiva. Este sistema requiere el empleo de un impuesto de igualización o compensatorio, al distribuirse dividendos con utilidades que no estuvieron alcanzadas por el impuesto societario, para evitar se dé crédito por el impuesto no pagado, criterio que desde hace tiempo emplean en la C.E. Gran Bretaña y Alemania y que reciente informe oficial norteamericano⁴¹ ha recomendado, en hipótesis en estudio, de abandono del sistema clásico de doble imposición que emplea EE.UU. e integración del impuesto sobre dividendos en el impuesto societario, con exención del dividendo en el impuesto personal, evitando que, de no aplicarse dicho gravamen a nivel societario, el dividendo distribuido quedara libre de toda imposición.

Como mejor alternativa a la propuesta del Informe Ruding, tendiente a eliminar la tan criticada diferenciación de tratamiento de las alternativas de financiamiento mediante emisión de acciones o préstamos, que produce el impuesto societario tradicional, al permitir la deducción de los intereses y no de los dividendos,

⁴¹ U.S. Department of the Treasury «Integration of the individual and Corporate Tax Systems: Taxing Business Income Once». Washington D.C., Government Printing Office. 1992.

Cnossen y Bovenger⁴² proponen eximir al dividendo del impuesto personal -aplicando en su caso, el referido impuesto de compensación-, eliminar la deducción de intereses al calcular la base del impuesto societario (al igual que hoy no se permite en general la deducción de dividendos) y eximir del impuesto la renta de intereses por préstamos empresariales usados en los negocios que tributan el impuesto societario, igualando así totalmente el tratamiento de dividendos e intereses en la imposición a la renta de sociedades o empresas. No creemos que esta alternativa fuera aceptada por las inequidades que crea, pese a sus ventajas desde el punto de mira de eficiencia, por los países del Mercosur. Habría que observar primero su resultado en otros países que la apliquen —lo que no conocemos se haya dado aún—; debemos reconocer sin embargo lo bien fundada que se halla.

En cuanto a los aspectos relacionados con la fijación de bases comunes para el cálculo de la imposición a la renta, el primer tema a considerar en el Mercosur es el de la valuación de los inventarios, dada la disparidad que presenta Argentina con el empleo de valores corrientes, que generan ganancias por mera tenencia de los bienes cuando hay cambios positivos en sus precios relativos, respecto de los métodos tradicionalmente basados en el costo histórico que utilizan los demás países. Los temas relacionados con depreciación, tratamiento del leasing, gastos deducibles, costos originados en las sociedades matrices, contribuciones jubilatorias de trabajadores expatriados abonadas a otros fiscos, consideración de las ganancias de capital en la base, no dejan de ser aspectos importantes que sería deseable sean objeto de armonización.

CONTRIBUCIONES SALARIALES CON FINES SOCIALES

Como hemos visto, tanto las contribuciones patronales como las de los dependientes tienen niveles altos, tanto en Argentina como en Brasil y Uruguay, rondando sumadas el 50% y deben requerir esfuerzos para reducir las a límites cercanos a las muy inferiores que aplica Paraguay. Argentina está empeñada en el presente momento en la reducción de unas y otras.

Aún cuando hay estudios que se manifiestan en sentido contrario, es de general aceptación que estas contribuciones, tanto las empresariales como las de los dependientes, repercuten en el nivel de ingreso de estos últimos, produciéndose una traslación hacia atrás de las primeras. De cualquier modo la preocupación por su armonización, debe analizarse a ambos niveles. Por otra parte y como lo señaláramos con Jorge Macón en trabajo presentado al Congreso de la International Fiscal

⁴² Cnossen, S. and Bovenger, A.L. «A Better Alternative», en el volumen «Harmonization of Company Taxation in the European Community». Foundation for European Fiscal Studies. Erasmus University. Rotterdam. Kluwer, 1992, p 43.

Association de Buenos Aires de 1984, estas contribuciones adoptan en general el criterio de origen⁴³, aunque el de residencia se aplica de manera complementaria cuando el trabajador es empleado transitoriamente en países del exterior, preservando así sus ingresos previsionales el país del cual procede. El criterio de origen subsiste en general cuando esta ocupación se torna permanente, lo que en un mercado común ocurre al establecerse sociedades subsidiarias o sucursales de empresas matrices de uno de ellos en otro u otros. En estos casos el método de exclusión o exención en el país que no mantenga su potestad fiscal es idóneo para evitar la múltiple imposición y fue de general aceptación en los países que participaron en el estudio hecho en esa oportunidad, aunque el método del crédito total o parcial de la contribución salarial extranjera frente a la propia, se consideró el adecuado para evitar una doble imposición en países que mantengan su potestad fiscal. La aplicación de estos principios en el Mercosur sería la forma deseable para armonizar las contribuciones salariales, al lado de la política antes aconsejada de reducción de sus alícuotas, tanto por su inequidad, consecuencia de su incidencia efectiva, como por ser ello necesario ante las mucho menores aplicadas por Paraguay.

IMPOSICION PATRIMONIAL

Según hemos visto ésta sólo existe actualmente, con caracteres disímiles, en la Argentina y Uruguay. Argentina ha anunciado y está empeñada en eliminar el impuesto a los activos que se aplica a nivel de empresas y que actúa como un impuesto mínimo a la renta ya que el impuesto a la renta es computable a cuenta del pago del impuesto a los activos. En Uruguay el impuesto a nivel de empresas permite la deducción de ciertos pasivos. Existe aparte el impuesto sobre el patrimonio neto con los caracteres tradicionales en Uruguay sujeto al criterio de fuente territorial y un impuesto sobre los bienes patrimoniales no afectados a actividades productivas, aplicado con el criterio de domicilio o residencia en Argentina.

La armonización de este tipo de imposición aunque de menor prioridad es igualmente deseable y podría lograrse sobre la base de la eliminación de la imposición patrimonial a nivel de empresas o, al menos, una política de alícuotas que no supere las máximas aplicadas por Argentina y actual de Uruguay, del 2 por 100, con exclusión del gravamen en años de instalación, para las empresas nuevas o que amplíen significativamente su capacidad productiva. En los casos de aplicarse el impuesto a nivel de empresas, debería ser computable a cuenta del impuesto al patrimonio neto individual, tributo que en su forma tradicional debiera ser el que se aplicare a nivel personal si ello así lo decidieran los países miembros del Mercosur.

⁴³ Macón, Jorge y Reig, Enrique J. «Las contribuciones de Seguridad Social como carga fiscal sobre las empresas que desarrollan actividades internacionales». Ponencia General, Cahiers de Droit Fiscal International. IFA, Vol. LXIXb, Kluwer, Holanda 1984. p. 13 y ss.

Por otra parte, debería uniformarse en esta forma de imposición el criterio de vinculación jurisdiccional y si para el impuesto a la renta se ha recomendado hacerlo en base al de domicilio o residencia, el mismo criterio debiera ser el aconsejable para la imposición patrimonial, para evitar distorsiones en la localización de los factores capital y trabajo.

INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES

Si bien en este campo, como lo expresamos en el título IV, las asimetrías que se manifestaban en los países del Mercosur han disminuido sensiblemente en los últimos años, subsisten ciertamente algunas de ellas y es deseable se eliminen totalmente tales beneficios, evitando que los países perjudicados, por las mejores condiciones de competencia que crean a los exportadores de los países que los otorgan, se vean motivados para acudir a contramedidas de salvaguardia. Sólo debieran pues permitirse estos incentivos de acuerdo con las reglas del GATT, en forma de reintegros de la imposición interna sobre consumos en favor de los bienes y servicios exportados, basados en el principio de destino, es decir con eliminación sólo del impuesto del país de origen que se pueda precisar íntegra el valor de aquello que se exporta evitando toda concesión de franquicias a la exportación en la imposición a la renta.

PALABRAS FINALES

La tarea emprendida para el logro del Mercosur es ardua y ambiciosa. Las distorsiones causadas por las asimetrías a armonizar, y los ajustes necesarios en las respectivas políticas económicas y fiscales pueden considerarse casi vallas insalvables. Sin embargo, el empeño y dinamismo que evidencia el emprendimiento, tanto en los respectivos gobiernos como en los sectores empresariales interesados, hacen pensar en la posibilidad que esta vez un proyecto de integración económica en Latinoamérica se lleve a buen fin y no quede estancado al llegar a su primera etapa, la zona de Libre Comercio. Varios son cada mes los encuentros de los órganos institucionales establecidos y las reuniones de los grupos de trabajo, así como los encuentros empresarios y técnico profesionales que promueven avances y discuten su problemática contribuyendo con sus aportes.

El respaldo internacional que ha tenido tanto en Norteamérica, en que por primera vez el gran país del Norte firma, el 19/6/91, en Washington, el acuerdo conocido como «Cuatro más Uno», con países que constituyen una región y la asistencia lograda de la Comunidad Europea, mediante el Acuerdo de Cooperación firmado el 29/15/92, evidencian que la seriedad de su accionar y progreso hacia sus metas, es reconocida y apoyada más allá de las fronteras de los Estados Miembros.

CUADROS ANEXOS*

Cuadro II

TASAS DE CRECIMIENTO DEL P.B.I. (% s/año anterior)

Año	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
1992	6,5	-0,2	2,0	5,0	8,6
1991	5,0	1,2	2,4	1,7	6,0
1990	-0,5	-4,2	3,1	0,8	2,1
1989	-4,1	3,3	5,8	1,2	10,0
1988	-3,0	-0,2	6,5	0,0	7,3
1987	2,4	3,3	4,4	8,0	5,7
1986	6,0	8,0	-0,1	8,5	5,7
1985	-4,8	7,9	4,0	1,6	2,4
1984	2,2	5,4	3,1	-1,4	6,3
1983	2,9	-3,4	-3,0	-9,9	-0,7
Tasa media anual	1,19	2,03	2,79	1,43	5,30
Total 10 años	12,59	22,26	31,62	15,21	67,53

Fuente: WORLD BANK. «World Tables». Baltimore, 1993, p. 25.

Cuadro III

ESTRUCTURA DE LA PRODUCCION (1991, a precios de comprador)

País	P.B.I.	Distribución por actividades (%)			
		Agropecuaria	Industrial	Manufacturera ^a	Servicios, etc.
Argentina	114,344 ^b	15	40	—	46
Brasil.....	414.061	10	39	26	51
Paraguay	6.254	22	24	18	54
Uruguay	9.479	10	32	25	58

^a (Del Banco Mundial). Por ser la parte más dinámica del sector industrial, el % correspondiente a manufacturas incluido en la columna industria, se muestra por separado.

^b (Del autor) El gobierno argentino ha reelaborado en 1992 sus cálculos del P.B.I. a precios corrientes, y ha incluido las siguientes cifras al remitir al Congreso el presupuesto para 1993, en millones de pesos (aproximadamente millones de US\$, al tipo de cambio vigente): 1991, 129.500; 1992, 153.005, y 1993 (estimación), 168.306.

Fuente: Banco Mundial. «Informe sobre el desarrollo mundial, 1993». Washington D. C., 1993, pp. 248-249.

* Los cuadros I y IX se insertaron en el cuerpo del trabajo.

Cuadro IV
COMERCIO EXTERIOR
 (superavits/déficits) (millones de U\$S)

<i>País</i>	<i>1991</i>		<i>1990</i>		<i>1989</i>		<i>1988</i>	
	<i>Imp.</i>	<i>Exp.</i>	<i>Imp.</i>	<i>Exp.</i>	<i>Imp.</i>	<i>Exp.</i>	<i>Imp.</i>	<i>Exp.</i>
Argentina.....	8.100	11.975	4.077	12.352	4.201	9.565	5.322	9.134
Sup./déf.....	3.875		8.275		5.364		3.812	
Brasil.....	22.959	31.610	22.458	31.397	19.857	34.290	16.054	33.759
Sup./déf.....	8.651		8.939		14.443		17.705	
Paraguay.....	1.460	737	1.349	959	758	1.009	574	510
Sup./déf.....		(723)		(390)	251			(64)
Uruguay.....	1.552	1.574	1.415	1.696	1.240	1.596	1.177	1.443
Sup./déf.....	22		281		356		266	

Fuente: WORLD BANK. «World Tables». Baltimore, 1993, pp. 69 y 73.

Cuadro V
INVERSIÓN
 (en % en P.B.I.)

<i>País</i>	<i>1992</i>	<i>1991</i>	<i>1990</i>	<i>1989</i>	<i>1988</i>
Argentina.....	14,0	12,5	8,4	9,0	12,4
Brasil.....	—	19,3	21,7	24,9	22,8
Paraguay.....	25,4	24,8	22,9	23,8	24,4
Uruguay.....	—	13,0	11,5	11,3	13,2
Pdio. Latinoamérica y Caribe.....	—	19,0	19,1	21,2	21,9

Fuente: WORLD BANK. «World Tables». Baltimore, 1993, p. 53.

Cuadro VI
DEFICITS/SUPERÁVITS. GOBIERNOS CENTRALES
 % s/total gasto + (préstamos concedidos – recuperados)

<i>País</i>	<i>1990</i>	<i>1989</i>	<i>1988</i>	<i>1987</i>	<i>1986</i>
Argentina ¹		-3,74*	-16,87	-16,98	-11,46
Brasil.....	-7,09*	-14,86	-26,15	-25,84	-37,08
Paraguay.....	+31,62	+22,57	+8,47	+8,96	+16,45
Uruguay.....	+1,41	-12,36	-6,39	-3,46	-2,75

¹ Para el año 1990 no se cuenta con el dato. En moneda de ese año, según cifras suministradas por la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, el monto del déficit ha disminuido, respecto del año anterior, en un 49%.

* Estadísticas Financieras Internacionales, agosto 1993, Fondo Monetario Internacional, pp. 90-91 (Argentina) y p. 136 (Brasil).

Fuente: Fondo Monetario Internacional. «Government Finance. Statistics Year Book», 1991, p. 45, excepto para las cifra con *.

Cuadro VII
RELACIÓN DEUDA EXTERNA/P.B.I.
 (en %)

<i>País</i>	<i>1991¹</i>	<i>1990</i>	<i>1988/89</i>	<i>1986/87</i>	<i>1984/85</i>
Argentina.....	93	99	90	70	76
Brasil.....	24	25	30	41	47
Paraguay.....	29	29	49	64	59
Uruguay.....	79	83	81	78	97

¹ Estimaciones preliminares.

Fuente: CEPAL. Estudio Económico de América Latina y el Caribe. 1991. Reproducido en «MERCOSUR: sinopsis estadística». Publicación conjunta de los órganos nacionales de estadística de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. Río de Janeiro, 1993.

Cuadro VIII

RECURSOS TRIBUTARIOS DE LOS GOBIERNOS CENTRALES (en % s/total recursos tributarios y s/total recursos corrientes) 1991

Tipo de recurso	Argentina		Brasil		Paraguay		Uruguay	
	S/total rec. tr.	S/total rec. corr.						
Renta, utilidades y gcia. capit.....	6,15	5,60	24,47	6,90	12,62	9,30	7,06	6,70
Seguridad Social	36,88	33,60	36,88	10,40	0,00	0,00	28,45	27,00
Bienes y servicios	17,12	15,60	29,08	8,20	26,46	19,50	37,83	35,90
Comercio y transportes.....	28,43	25,90	2,48	0,70	27,27	20,10	10,33	9,80
Otros ingresos tributarios	11,42	10,40	7,09	2,00	33,65	24,80	16,33	15,50
Total recursos tributarios.....	100,00	91,10	100,00	28,20	100,00	73,70	100,00	94,90
Recursos no tributarios.....		8,90		71,80		26,30		5,10
Total recursos corrientes		100,00		100,00		100,0		100,00

Fuente: Banco Mundial. Informe sobre el desarrollo mundial. 1993. Washington, D. C., 1993, pp. 266-267.

Cuadro x

INFLACIÓN (Variación índice de precios al consumidor) (en % anual)

Años	Argentina ¹	Brasil ¹	Paraguay	Uruguay
1992	18	1.174	18	47
1991	172	439	24	102
1990	2.314	2.941	38	113
1989	3.079	1.287	26	80
1988	343	682	23	62
1987	133	230	22	64
1986	87	144	32	76
1985	667	226	25	73
1984	650	192	20	55
1983	300	145	13	49
Tasa media anual	405,54	479,60	24,01	70,88

¹ El índice de precios al consumidor indica para los primeros ocho meses de 1993 un 5,8%, mientras que para Brasil en los primeros siete meses de 1993 se elevó a 472,2%.

Fuente: 1983-91, World Bank. «World Tables», Baltimore, 1993; Country pp. 93, 145, 481 y 633; 1992, Argentina, Indec; Brasil, Fund. G. Vargas; Paraguay y Uruguay, Bancos Centrales respectivo, y elaboración del autor.

Cuadro XI

INDICADORES SOCIALES

Indicador	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Mortalidad infantil (%)				
1991	25	58	35	21
1990	30,2	59,4	47,8	21,6
1989	30,8	60,6	48,2	22,4
Expectativa de vida (años)				
1991	71,2	66	67,2	73,3
1990	71,9	65,7	67,1	73
1989	70,9	65,4	67	72,7
Población urbana (%)				
1991	87	76	48	86
1990	86,3	74,9	47,5	85,5
1989	86	74,1	46,9	85,3
Educación secundaria¹ (%)				
1991	74	39	30	77
1990	71	39	29	74
1989	71	38	29	74

¹ Las cifras sobre Argentina corresponden a los años 1987, 1986 y 1985; para Brasil, a 1991, 1990 y 1989; para Paraguay, 1990, 1989 y 1988, y para Uruguay, a 1988, 1987 y 1986.

Fuente: World Bank. «World Tables», Baltimore, 1993, Country pp. 95, 147, 483 y 635.