

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Situación actual y perspectivas de la integración tributaria y aduanera en América Latina y el Caribe

Avances hacia una mayor convergencia

Juan Carlos Gómez Sabaíni



NACIONES UNIDAS

CEPAL



cooperación
española

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Situación actual y perspectivas de la integración tributaria y aduanera en América Latina y el Caribe

Avances hacia una mayor convergencia

Juan Carlos Gómez Sabaíni



NACIONES UNIDAS

CEPAL



cooperación
española

Este documento fue preparado por Juan Carlos Gómez Sabaíni, Consultor de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en el marco de las actividades del proyecto CEPAL/AECID: “Política fiscal para el crecimiento económico y la cohesión social” (SPA/14/005).

El autor agradece la colaboración de los Licenciados Carlos D’Elía y Dalmiro Morán.

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización.

Publicación de las Naciones Unidas

ISSN 1680-8843

LC/L.4045

Copyright © Naciones Unidas, julio de 2015. Todos los derechos reservados

Impreso en Naciones Unidas, Santiago de Chile

S.15-00639

Los Estados miembros y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a las Naciones Unidas de tal reproducción.

Índice

Resumen	5
I. Introducción	7
II. Una visión global sobre la convergencia de las estructuras tributarias de las distintas áreas de integración regional	11
A. La evolución de la presión y estructura tributaria en cada una de las áreas de integración.....	12
B. Principales tendencias observadas en las reformas de los tributos, tanto en bases como en las alícuotas aplicadas	20
III. Estado actual de la coordinación tributaria y aduanera a nivel regional	33
A. Mercado Común del Sur (MERCOSUR).....	33
1. Antecedentes	33
2. Integración aduanera	34
3. Integración tributaria	36
4. Otras áreas de integración	37
B. Mercado Común Centroamericano (MCCA).....	41
1. Antecedentes	41
2. Integración aduanera	42
3. Integración tributaria	44
4. Convenio de compatibilización de los tributos internos aplicables al comercio entre los Estados parte de la unión aduanera centroamericana	46
5. Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica	46
6. Otras áreas de integración	47
C. Comunidad Andina de Naciones (CAN).....	48
1. Antecedentes	48
2. Integración aduanera	49
3. Integración tributaria	50
4. Otras áreas de integración	51

D.	Comunidad del Caribe (CARICOM)	55
1.	Antecedentes	55
2.	Integración aduanera	56
3.	Integración tributaria	57
4.	Otras áreas de integración	60
IV.	Perspectivas y conclusiones finales	61
	Bibliografía	63
	Serie Macroeconomía del Desarrollo: números publicados	66
Cuadros		
Cuadro 1	Composición de los ingresos tributarios en países del Mercosur en 1990 y 2010.....	17
Cuadro 2	Composición de los ingresos tributarios en países del MCCA en 1990 y 2010	18
Cuadro 3	Composición de los ingresos tributarios en países de la CAN en 1990 y 2010.....	18
Cuadro 4	Composición de los ingresos tributarios en países del CARICOM en 2000 y 2010	19
Cuadro 5	Alícuotas vigentes del IVA y el ISR en países de América Latina y el Caribe	22
Cuadro 6	Recaudación y productividad del IVA en países de América Latina y la OECD, 2010	23
Cuadro 7	Estructura de recaudación y productividad del ISR en los países de América Latina, 2010	25
Cuadro 8	Convenios para evitar la doble imposición vigente en los países de América Latina	27
Cuadro 9	Acuerdos de intercambio de información tributaria vigentes en América Latina, a junio de 2013	28
Cuadro 10	Criterios aplicados para sustentar la tributación sobre los ingresos	29
Cuadro 11	Criterios aplicados para sustentar la tributación sobre los ingresos	30
Gráficos		
Gráfico 1	Ingresos tributarios en los países del Mercosur entre 1990 y 2011	13
Gráfico 2	Ingresos tributarios en los países del MCCA entre 1990 y 2011.....	14
Gráfico 3	Ingresos tributarios en los países de la CAN entre 1990 y 2011	15
Gráfico 4	Ingresos tributarios en países seleccionados del CARICOM entre 2000 y 2011	15
Recuadro		
Recuadro 1	La alianza del pacífico.....	52

Resumen

Aunque varias décadas atrás ya se planteaba la necesidad de coordinación macroeconómica entre los países de América Latina y el Caribe, recién a principios de los años 90, en un contexto internacional de creciente globalización e integración regional, esta idea recobró fuerza de manera simultánea tanto en el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), en la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y en el Mercado Común Centro-Americano (MCCA). Desde entonces, los países integrantes de estas instituciones, sumados a los que se engloban dentro de la Comunidad Caribeña (CARICOM), han intensificado los esfuerzos en la búsqueda de una paulatina armonización de criterios en distintas áreas político-económicas.

El presente trabajo brinda una mirada actualizada acerca de la génesis, la evolución, la situación actual y las perspectivas de los procesos de integración regional en los cuatro principales bloques regionales identificados, focalizándose especialmente en la dimensión tributaria/aduanera. Además de presentar una breve descripción de la situación tributaria a nivel regional, el análisis particular de cada caso gira en torno a cuestiones relacionadas con tratamientos especiales y desgravaciones arancelarias y no arancelarias, la adopción de un arancel externo común y la armonización de instrumentos de política comercial y tributaria entre países.

En líneas generales se observa que los países de América Latina y el Caribe han mostrado avances lentos y poco coordinados en materia de integración económica en los distintos bloques regionales existentes, más aún en cuanto a experiencias de armonización tributaria, debido a ciertas debilidades institucionales y a la falta de voluntad política. Sin embargo, la orientación actual en este sentido parece haberse trasladado del exigente concepto de armonización de normativas tributarias —en términos de compromiso político conjunto— hacia la búsqueda de cierta coordinación o convergencia de políticas tributarias dentro de un marco regional de consenso. Al respecto, se destacan los avances plasmados en un creciente número de acuerdos bilaterales y multilaterales, ya sea para evitar la doble imposición como para armonizar determinados tributos (el IVA en la CAN o los tributos internos en el MCCA), tanto entre países latinoamericanos como con terceros de Norteamérica, Europa y Asia.

I. Introducción

De acuerdo con la interpretación dada por Tinbergen¹ el proceso de integración consiste en eliminar, de manera progresiva, las fronteras económicas entre países, ya sea suprimiendo los obstáculos que separan las economías, como por ejemplo reduciendo los aranceles entre países miembros, o a través de mecanismos de cooperación armonizando inicialmente las políticas macroeconómicas, cuyo ámbito se va ampliando conforme la integración avanza hacia un mayor grado de compromiso político.

El primero de estos caminos es conocido como integración por la vía negativa ya que se trata de eliminar escollos existentes, mientras que el segundo es denominado integración positiva ya que consiste en la adopción de nuevas medidas orientadas explícitamente en lograr un mayor acercamiento entre los países.

En este contexto ALyC en su conjunto, y las distintas áreas regionales que la integran en particular, han transitado por ambos enfoques en la búsqueda de un mayor grado de integración económica y social. Así, en ese camino y a lo largo de los últimos veinticinco años América Latina ha impulsado un modelo de regionalismo abierto, afirmando liberalizaciones comerciales y financieras unilaterales con integración económica, primordialmente subregional. De esta manera se han formalizado un creciente número de acuerdos, —bilaterales y multilaterales de libre comercio— firmados, y en negociación, tanto entre los países latinoamericanos como con terceros de América del Norte, Europa e inclusive Asia.

No obstante, debe señalarse que estos tratados no incluyen cláusulas relativas a la adopción de normas de armonización tributaria, tal como si lo hace el Tratado de Roma en el caso de la UE, excepto por conceptos muy generales, y que muy poco se ha concretado en la práctica para avanzar sostenidamente en este proceso. Por ejemplo, después de más de veinte años de vigencia desde el Tratado de Asunción, en el MERCOSUR se han logrado acuerdos que aseguren la no discriminación en el comercio de bienes y servicios, pero persistiendo distorsiones tributarias entre todos los países miembros las que afectan el comercio intrarregional regional y la localización del ahorro y la inversión.

¹ Tinbergen J. (1965).

Otros acuerdos, como el DR-CAFTA incluyen un marco conjunto sobre la tributación indirecta e introduce los conceptos de inversión regional, la obligación de no expropiar y los mecanismos alternativos de resolución de disputas.

A pesar de las demoras del proceso de integración, es necesario reconocer que en algunos casos, como ser el caso del NAFTA se lograron, tanto un Acuerdo Comercial conjuntamente con un Convenio para Evitar la Doble Tributación entre los Estados Unidos y México, y asimismo en Centroamérica se está revitalizando el proceso de integración tributaria entre Centroamérica ampliada, en este caso, con República Dominicana y Panamá (DR-CAFTA).

En este marco de integración abierta el presente documento analiza los avances logrados por las cuatro áreas subregionales (CAN, CARICOM, MCCA, MERCOSUR) que pueden ser considerados como acercamientos, si bien parciales, hacia el objetivo común de avanzar en un proceso progresivo y creciente entre los países que componen cada una de ellas hacia un mayor compromiso con la integración.

No obstante la lentitud de los avances logrados en AL se ha observado que existen experiencias armonizadoras en todos los grados posibles de integración de la escala², de forma que a pesar de que la integración económica de los mercados latinoamericanos es relativamente baja, incluso en el interior de las cuatro zonas pre-identificadas (MERCOSUR, CARICOM, MCCA y CAN), y por tanto la armonización tributaria es aun sumamente imperfecta, los movimientos hacia la sofisticación de las formas y grados de armonización no son exclusivos de ninguna región del globo en especial y sus avances suelen ser lentos.

En ese contexto se observa también que los procesos de integración latinoamericanos en general tienen un nivel de comercio intrabloque más bajo que el que tenía la UE en los comienzos de este proceso y, sobre todo, que éste está más concentrado entre ramas de actividad —especialización por escala y aglomeración— por lo que los países tienden más a ser competidores para atraer inversión extranjera que para lograr una mayor cooperación para beneficio mutuo del comercio.

Adicionalmente, la región refleja una institucionalidad relativamente débil. A medida que se sofistican el esquema político de la colaboración entre Estados soberanos plenamente asentados, aumentan tanto los tipos de armonización como los instrumentos utilizados para “aproximar” la normativa tributaria.

La armonización es más compleja, técnica y políticamente, cuanto más fino y sutil es el ajuste que se requiere, no al revés. Otro aspecto destacable es que la tensión no se plantea exactamente entre armonizar y no armonizar, sino entre uniformar y conservar soberanía. A consecuencia de esta tensión surge precisamente toda una gama de soluciones intermedias.

Finalmente, en las experiencias latinoamericanas se observa que, en cuestión de integración y armonización tributaria los trabajos de armonización tributaria a pesar de haber sido precursores, citando como ejemplo los avances de la integración (caso Decisión 40 de la CAN o Tratado de Armonización de Incentivos Tributarios del CARICOM), los mismos no resultaron en mayores niveles de integración.

Mientras que, en otros supuestos, Latinoamérica sigue arrastrando problemas de armonización básicos, como la incorrecta aplicación efectiva de las uniones aduaneras.

Por lo anterior, es probable que responder a objetivos menos ambiciosos e instrumentos más limitados redunde a la larga en procesos de integración más efectivos. Por ejemplo, responder a la necesidad de proteger los ingresos fiscales evitando prácticas de incentivos perniciosas mediante la aplicación de códigos de conducta o controlar el incesante aumento de las operaciones de empresas

² Balassa (1961) p. 2: a) Zona de Libre Comercio: Los estados se comprometen a eliminar aranceles y restricciones cuantitativas al comercio de bienes, manteniendo un arancel tarifa externo propio de cada país; b) Unión Aduanera: Se establece un arancel externo común (AEC); c) Mercado Común: Libre movimiento de bienes y servicios intrazona, así como el libre movimiento de trabajo y capital; d) Unión Económica: Coordinación de las políticas económicas nacionales (fiscales, monetarias, y cambiarias) a fin de eliminar las distorsiones que su divergencia causa; y e) Integración Económica: Unificación de las políticas monetarias, fiscales, sociales y contra-cíclicas.

multinacionales y regionales con la cooperación entre administraciones —tal el caso del intercambio de información tributaria— puede resultar en un nuevo impulso a la armonización en la región.

Analizado desde el punto de vista del grado de compromiso político que requieren los procesos de integración es factible señalar distintos grados de profundidad en las decisiones adoptadas que van desde un máximo dado por un criterio de Uniformidad hasta un mínimo manifestado por el concepto de Convergencia.

Así, en función del grado decreciente del compromiso político hacia la integración de las políticas tributarias y arancelarias, se tendrían los siguientes escalones de los procesos de armonización:

Uniformidad: consiste en tener el mismo tributo, es decir “igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible, en igualdad de circunstancias”³. Esta acción de máximo compromiso se lograría en el caso de la adopción del arancel externo común sin restricción alguna, ya que ello supone la máxima aproximación.

Compatibilización: se trata de “adecuar la estructura de los impuestos para (...) neutralizar o compensar los efectos distorsivos de la disparidad de carga tributaria sobre el proceso de integración”. En la literatura clásica, particularmente en la europea, se tiende a confundir con la “armonización” en sentido estricto: uniformar bases, puntos de conexión, sujetos pasivos, pero dejar cierto margen para tasa e incluso para exenciones.

De alguna manera se está asociando implícitamente la compatibilización con objetivos de integración más avanzados, es decir, cuando se detectan distorsiones en tributos internos. Por caso el proceso de compatibilización de normas tributarias puede en realidad empezar mucho antes: con las zonas de libre comercio. La concesión de ventajas arancelarias mutuas no tiene por qué darse de modo uniforme (unos Estados estarán en disposición de conceder ventajas en unos productos y otros en otros) pero sí debe mantenerse un principio de “reciprocidad global” en la concesión de ventajas y una tendencia gradual a aumentar las ventajas concedidas.

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

Coordinación: El concepto de coordinación consiste en la ayuda o asistencia mutua, ya sea por una cuestión recíproca (por ejemplo, un Estado suministra información de carácter tributario a la espera de recibir otra información en otro momento) o por una cuestión de mutuo interés (ej. ante un caso concreto de doble imposición dos Estados tienen interés en cooperar). También consistiría en brindar asistencia, compartir buenas prácticas, etc. En todo caso, la cooperación no implica ningún compromiso a priori de política tributaria (salvo el hecho mismo de que cooperar ya implica una política), aunque los elementos de cooperación bilateral y multilaterales establecidos, sobre todo al conformar administraciones tributarias más homogéneas, están contribuyendo al propósito de la integración.

Adicionalmente, el establecimiento de líneas de cooperación lleva a los Estados a conocer y adoptar las mejores soluciones, tanto de política (por ejemplo, tras las pertinentes consultas, seguir los mismos criterios interpretativos en un caso complejo donde la legislación es pareja o bien existe un Convenio de Doble Tributación) como de administración tributaria (Convenio de Intercambio de Información).

³ González Cano H. (1996).

Convergencia: Por último, este extremo de la escala de acciones armonizadoras es el movimiento espontáneo (incluso a veces indeseado, pero inevitable) hacia un mismo tipo de solución, que provocan la globalización y la competencia. El hecho de clasificarlo en último lugar desde el punto de vista del grado de compromiso político asumido radica en que una determinada medida de aproximación no responde a una voluntad política conjunta, sino que normalmente el Estado no puede sustraerse a esa tendencia o reconoce, probablemente a su pesar o inconscientemente, que esa tendencia es la idónea. En la convergencia espontánea, por tanto, hay siempre un elemento de disgusto o, cuando menos, de pasividad.

II. Una visión global sobre la convergencia de las estructuras tributarias de las distintas áreas de integración regional

El proceso integracionista en América Latina recobró fuerza de manera simultánea a comienzos de los años 90 tanto en el MERCOSUR (Tratado de Asunción, 1991), y en la CAN (Acuerdo de Cartagena, 1991), y en el MCCA (Reunión de Presidentes de Antigua, Guatemala 1990). El CARICOM, por su parte, es el área de integración más antigua de la región ya que el mismo se constituyó en el año 1973 con el Tratado de Chaguaramos.

No obstante la proximidad de las fechas de constitución la evolución que han tenido y que rondan en torno a las mismas contempla caminos divergentes. Para analizar estas circunstancias el presente trabajo se enfocará en puntualizar la situación en cuatro aspectos centrales de todo proceso de armonización que son: a) la situación en materia de desgravaciones arancelarias y no arancelarias, es decir en la constitución de una Zona de Libre Comercio, b) los avances en torno a la adopción de un arancel externo común como característica central de las Uniones Aduaneras, c) los logros en cuanto a la armonización de instrumentos de política comercial como una expresión de la existencia de un mercado común y, por último, las medidas y programas de coordinación macroeconómicas, así como el tratamiento específico de las inversiones externas.

Dado que el énfasis del trabajo recaerá en los aspectos relacionados con la adopción de políticas en el campo tributario y arancelario, resulta conveniente antes de profundizar en dicho análisis efectuar una breve descripción de la evolución que la política tributaria ha tenido en cuanto al nivel y la estructura de la carga tributaria y, en segundo lugar, destacar algunos aspectos centrales de las normas tributarias de cada uno de los países tanto en la conformación de las bases imponibles como en la cercanía o divergencia de los niveles de tasas aplicadas en los principales gravámenes, en especial el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

A. La evolución de la presión y estructura tributaria en cada una de las áreas de integración

Como han señalado Gómez Sabañi y Morán (2013), una nueva etapa de la tributación latinoamericana puede distinguirse desde mediados de la década del 90, y especialmente a lo largo de la última década, en la cual el nivel de la recaudación tributaria en términos porcentuales del Producto Interno Bruto (PIB) ha mostrado una tendencia creciente tanto en el promedio regional como en la gran mayoría de los países de América Latina. Entre los años 1990 y 2010, la carga tributaria promedio de la región aumentó más del 42% pasando de 13,4% a 19,1% del PIB (OECD, CEPAL y CIAT, 2012).

En este alentador resultado incidieron, no obstante, un conjunto de factores que exceden lo estrictamente tributario. Por un lado, los gobiernos latinoamericanos han venido incorporando mejoras en el diseño de los respectivos sistemas tributarios a partir, por ejemplo, de un sostenido esfuerzo para lograr la reducción y eliminación de una larga lista de exenciones, deducciones y beneficios tributarios que habían sido concedidos en décadas pasadas con el fin de atraer inversiones extranjeras y que no siempre habían producido los frutos que se esperaban de las mismas. En ese sentido se observa una mayor responsabilidad en el uso de los recursos públicos. Sumado a esto, también se observaron importantes avances en la administración del IVA y del ISR que se tradujeron en un rápido incremento de la recaudación tributaria vinculada a los mismos. Asimismo, se introdujeron nuevos tributos sobre las transacciones financieras e impuestos mínimos que ayudaron a incrementar los recursos, elevaron el nivel de cumplimiento y que ampliaron la gama de instrumentos de política tributaria.

Debe señalarse también que el mencionado cambio de tendencia en la tributación de América Latina aconteció en un contexto macroeconómico favorable, con una reducción sustancial en el déficit de las cuentas públicas y en el nivel de endeudamiento de los países, donde se revitalizó la importancia de la acción del Estado en el aspecto distributivo vía tributos o transferencias. Precisamente, la reducción en los niveles de desigualdad permitió un aumento del consumo privado que se vio reflejado en la evolución de los impuestos que gravan bienes y servicios, junto con nuevas políticas domésticas de re-formalización de la economía que contribuyeron a la ampliación de las bases tributarias.

En algunos países de la región, el aumento de la carga tributaria se explica, además, por factores contingentes como i) el sostenido aumento del precio internacional de los *commodities* y minerales entre 2002 y 2009, que ha incrementado los ingresos fiscales (siendo una parte de ellos de carácter tributario, según el caso) en aquellos países de la región especializados en la explotación y comercialización de sus recursos naturales (lo cual se analizará más adelante en este informe), y ii) un contexto internacional caracterizado por la aceleración en las tasas de crecimiento económico mundial (sobre todo, de los países emergentes desde 2002-2003), lo cual fue aprovechado por los países de la región a través de estrategias de apertura comercial y financiera junto con exitosos procesos de estabilización monetaria, observándose un aumento en la elasticidad tributaria (ex post) de los países de América Latina⁴.

Sin embargo, la heterogeneidad de casos es algo que resalta en América Latina especialmente en cuanto a la magnitud y la intensidad relativa de los cambios observados. Por ejemplo, Argentina se ha transformado en 2010 en el país de mayor recaudación tributaria (en términos del PIB) de América Latina alcanzando un valor de 33,5% incluyendo las contribuciones de la seguridad social⁵, lo cual lo ubica a un nivel similar al promedio calculado para los países miembros de la OECD (33,8% del PIB). Bolivia (Estado Plurinacional de), Colombia y Ecuador son otros de los casos que, a lo largo de los últimos veinte años, llegaron a duplicar su nivel de carga tributaria y se han colocado al nivel, e incluso por encima, del actual promedio regional.

Otros países muestran incrementos más razonables —pero no menos destacables— en esta variable con aumentos relativos que van del 30% al 70% entre los años 1990 y 2010 (Uruguay, Perú,

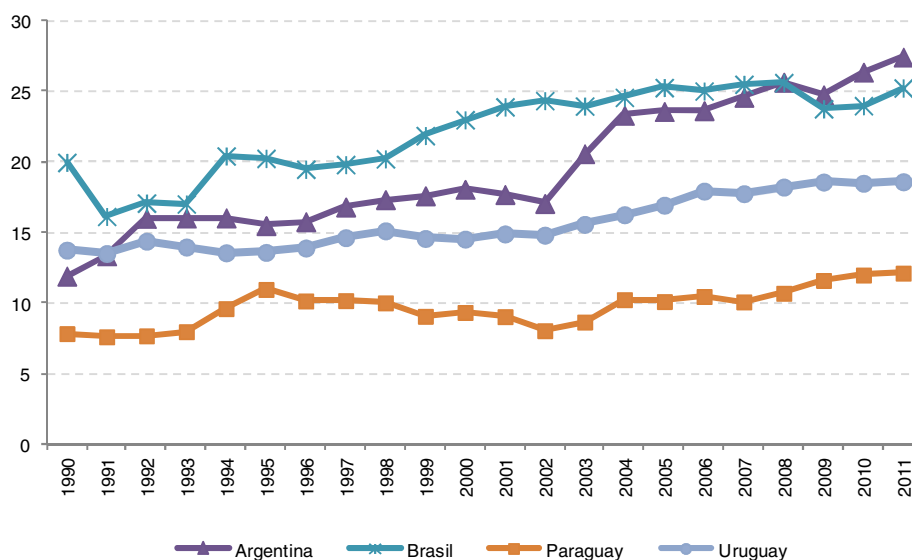
⁴ Cornia, G.A., Gómez Sabañi, J.C. y Martorano, B. (2011); “New fiscal pact, tax policy changes and income inequality: Latin America during the last decade”, UNU-WIDER WP 2011/70.

⁵ Los niveles de presión tributaria de Argentina para el año 2010 podrían estar sobreestimados en razón de las bases estadísticas utilizadas para el cálculo nominal del PIB del país.

Paraguay, Costa Rica, Brasil). A contramano de la favorable tendencia regional en el nivel de ingresos tributarios sólo aparecen México y Venezuela (República Bolivariana de) que conforman casos excepcionales en ese sentido. Aún con particularidades propias, este particular resultado se relaciona, en ambos casos, con una creciente dependencia fiscal, sobre todo en los últimos años, respecto de los ingresos no tributarios vinculados a la producción petrolera.

Si se analizan los datos correspondientes a cada país agrupados por bloque regional, también pueden observarse distintos comportamientos. En particular, el MERCOSUR es quizás el subgrupo de países donde mayor heterogeneidad existe, en donde Argentina y Brasil (27,4% y 25,3% del PIB, respectivamente) exhiben una magnitud y preponderancia superior ya sea por sobre sus otros dos socios comerciales (Uruguay con 18,6% y Paraguay con 12,1% del PIB) como por encima del resto de los países de la región (véase el gráfico 1). En los últimos años, se ha podido observar una tendencia creciente en el nivel de ingresos tributarios de todos estos países, si bien Argentina muestra un incremento relativamente más acelerado de esta variable desde 2003 en adelante, a la vez que Brasil parece haberse recuperado del importante retroceso sufrido a causa de la última crisis financiera internacional.

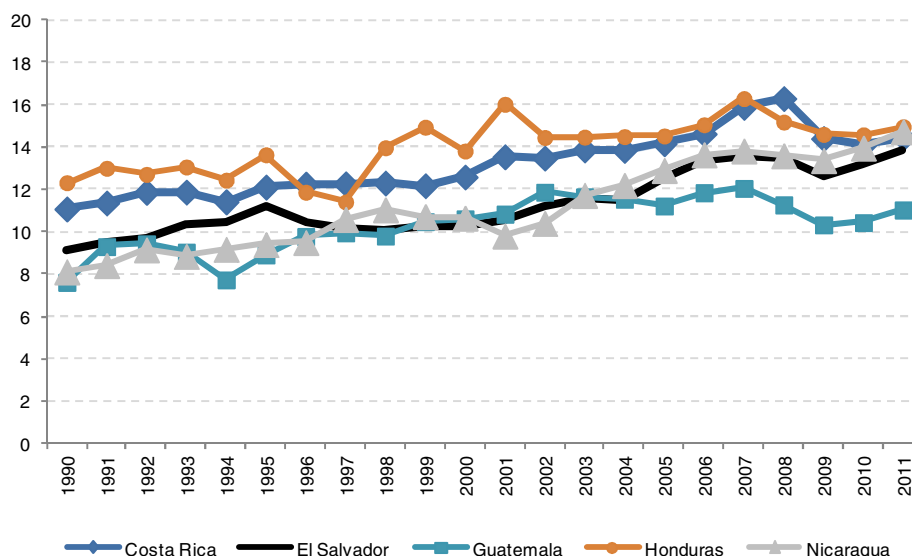
Gráfico 1
Ingresos tributarios en los países del Mercosur entre 1990 y 2011
(En porcentajes del PIB, no incluye contribuciones a la Seguridad Social)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD, CEPAL y CIAT (2012) y CEPALSTAT (para Bolivia (Estado Plurinacional de), Honduras y Nicaragua).

Por su parte, entre los países miembros del Mercado Común Centro-Americano (MCCA) se observan dos patrones de comportamiento que han caracterizado a la política tributaria de este grupo de países. Por un lado, se destaca una mayor volatilidad interanual de los ingresos tributarios, lo cual se relaciona con sistemas tributarios poco diversificados generalmente compuestos de bases tributarias con un mayor grado de exposición a las variaciones de precios en los mercados internacionales (véase el gráfico 2). Un reflejo de ello es la merma generalizada de recursos tributarios obtenidos en el período 2008-2009 como consecuencia de la mencionada crisis internacional. En este sentido, estos países han sabido introducir numerosas reformas tributarias en los años recientes que han permitido recuperar rápidamente el caudal recaudatorio y continuar con una clara tendencia creciente en el nivel de carga tributaria respecto del período 1990-2000.

Gráfico 2
Ingresos tributarios en los países del MCCA entre 1990 y 2011
(En porcentajes del PIB, no incluye contribuciones a la Seguridad Social)

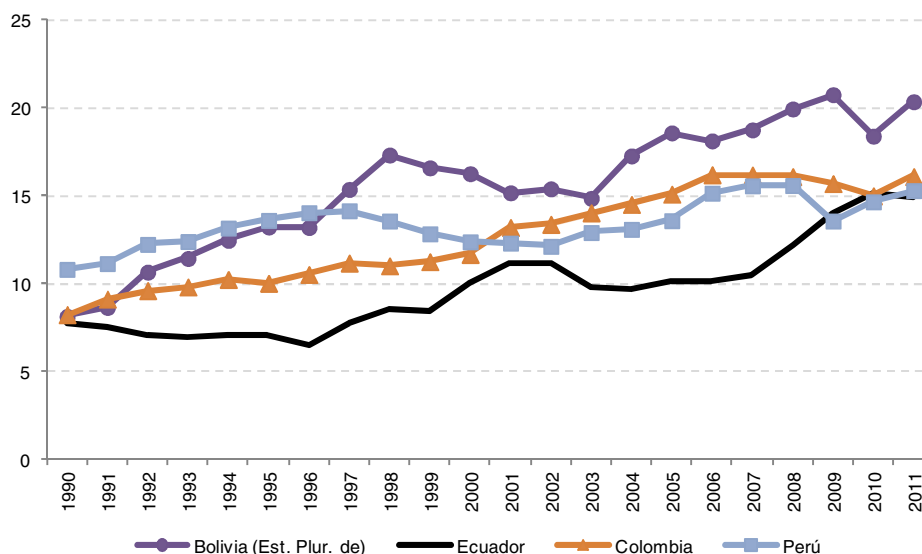


Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD, CEPAL y CIAT (2012) y CEPALSTAT (para Bolivia (Estado Plurinacional de), Honduras y Nicaragua).

Por su parte, los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) también reflejan, en promedio, el incremento general de la carga tributaria que se ha observado a nivel regional, aún con las particularidades de cada caso. Se destacan Bolivia (Estado Plurinacional de), que ha más que duplicado el nivel de recaudación total (en porcentajes del PIB) gracias a un proceso de fortalecimiento de la tributación sobre hidrocarburos y sobre bienes en general a la vez que consolidó el ISR sobre las principales empresas dedicadas a dichas actividades (véase el gráfico 3), y Ecuador, país que ha logrado un incremento sustancial de los ingresos por impuestos gracias a la introducción de profundas reformas tributarias en los principales gravámenes de su sistema tributario, particularmente en la imposición sobre la renta personal.

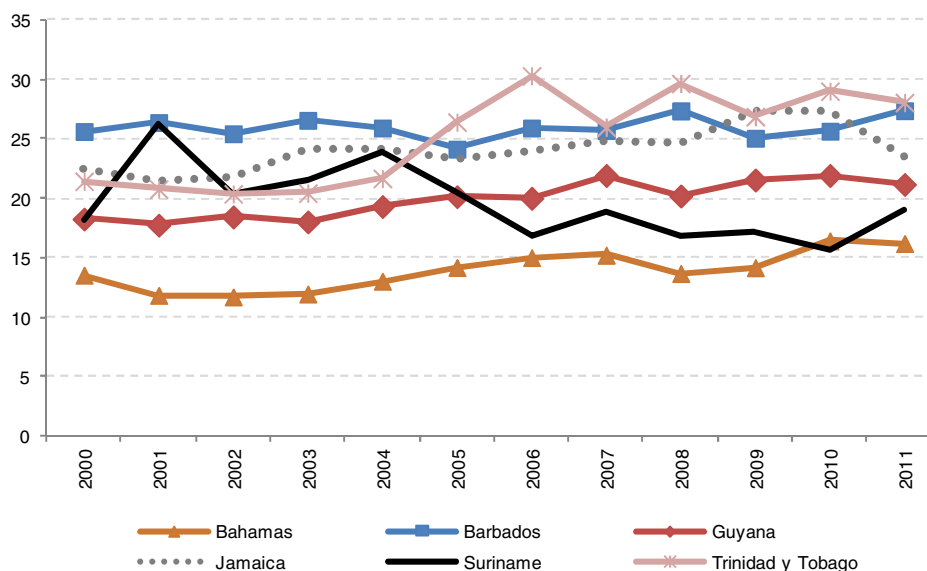
El grupo de países del Caribe que conforman el CARICOM es vasto y también heterogéneo. Las diferencias de tamaño y magnitud económica impedirían realizar cualquier análisis de carácter regional sin contemplar la especificidad de los mismos. No obstante, estos países comparten ciertas características y orientaciones económicas (importancia del turismo como actividad generadora de recursos, niveles relativamente elevados de carga tributaria dado su grado de desarrollo económico, ausencia de sistemas universales de seguridad social, entre otras). En el gráfico 4, se expone la evolución de los ingresos tributarios (en porcentajes del PIB) para un grupo representativo de países del CARICOM (aquellos de mayor PIB total medido en dólares corrientes) donde se puede comprobar una leve tendencia general creciente en varios países a excepción de Suriname, que muestra un fuerte declive a partir de 2004, y de Trinidad y Tobago, que desde fecha similar ha incrementado fuertemente su nivel de carga tributaria por encima del 25% del PIB a partir de una mayor imposición sobre los ingresos de empresas vinculadas a la explotación petrolera, refinerías y destilerías petroquímicas radicadas en las islas.

Gráfico 3
Ingresos tributarios en los países de la CAN entre 1990 y 2011
(En porcentajes del PIB, no incluye contribuciones a la Seguridad Social)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD, CEPAL y CIAT (2012) y CEPALSTAT (para Bolivia (Estado Plurinacional de), Honduras y Nicaragua).

Gráfico 4
Ingresos tributarios en países seleccionados del CARICOM entre 2000 y 2011
(En porcentajes del PIB, no incluye contribuciones a la Seguridad Social)⁶



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la Dirección de Desarrollo Económico de la CEPAL.

⁶ No se dispone de datos homogéneos para el período 1990-2000 para todos los países del CARICOM.

Por otra parte, si bien la elevada heterogeneidad entre países de América Latina obliga a proceder con cautela al momento de realizar cualquier análisis tributario que pretenda brindar un panorama general, en materia de estructura de los sistemas tributarios es posible encontrar ciertas características básicas que se repiten en la mayoría de los casos pudiéndolas identificar como tendencias de la tributación a nivel regional. A saber:

- El considerable aumento en la importancia de los impuestos generales sobre bienes y servicios dentro del total de ingresos tributarios de la región, donde el IVA se ha erigido como el principal instrumento de recaudación de la mayoría de los países⁷. Casi todo el aumento de la ponderación porcentual de este tipo de impuestos se materializó durante la década del 90 merced de las reformas tributarias que ampliaron la base tributaria y aumentaron la alícuota general del IVA, en especial en los países de menor carga tributaria dentro de la región.
- También se destaca el incremento alcanzado en los impuestos sobre los ingresos durante las últimas dos décadas en casi todos los países de la región, aún cuando las alícuotas del ISR se hayan reducido de manera marcada, en consonancia con la tendencia internacional, respecto de los valores vigentes en los años 80 y 90. Los ingresos aportados por estos tributos mostraron un aumento sustancial fundamentalmente desde los primeros años de la década pasada debido a la ampliación parcial de algunas bases tributarias que gravan a los servicios, la aplicación de tributos o contribuciones mínimos, las mejoras logradas en el control del universo de contribuyentes y, en algunos países, la apropiación de mayores recursos originados en la producción y exportación de bienes primarios.
- Por su parte, las contribuciones para el financiamiento de los sistemas de Seguridad Social han mantenido estable su participación dentro de la estructura tributaria promedio de América Latina y constituyen el tercer pilar fundamental de estas estructuras tributarias. Sin embargo, en este segmento las diferencias entre países de la región son más amplias ya que en los países de mayor carga tributaria, con regímenes previsionales más consolidados, estos impuestos recaudan hasta 3 y 4 veces más en porcentajes del PIB y hasta el doble en términos del total recaudado respecto del resto de los países de la región.
- Los impuestos específicos sobre bienes y servicios fueron perdiendo una parte importante de su peso relativo en la composición de la recaudación debido, por un lado, a la reducción de los niveles y la dispersión de los aranceles de importación así como la supresión de los derechos de exportación vigentes en muchos de los países de la región, los cuales gravaban fundamentalmente a la producción primaria (Barreix et al, 2010); por otro lado, los procesos de simplificación tributaria aplicados en la región llevaron a que los impuestos selectivos sobre el consumo y la producción de bienes y servicios experimentaran una merma en su participación relativa, quedando limitados a un conjunto reducido de productos (bebidas alcohólicas, combustibles, tabaco, etc.).
- Por último, además de los impuestos sobre la nómina (vigentes en sólo 4 países de la región y con una exigua recaudación) y algunos gravámenes menores, las estructuras tributarias de América Latina también cuentan con un discreto aporte de los tributos que recaen sobre el patrimonio. Aunque aquí también, como en el caso de los recursos tributarios de la Seguridad Social, se observan grandes diferencias entre el conjunto de países que explican casi la totalidad de esta evolución (Argentina, Bolivia (Estado Plurinacional de), Brasil, Colombia, Perú y Uruguay) y la mayoría de países latinoamericanos donde la recaudación de estos gravámenes muestra valores poco significativos a lo largo de las últimas décadas.

⁷ En algunos países los impuestos sobre las ventas también son importantes y constituyen la base fundamental de los ingresos tributarios subnacionales. Por ejemplo, en Argentina el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) de potestad provincial; en Brasil el Impuesto a los Servicios (ISS) que recaudan los municipios; y en Colombia el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) cuya potestad también es atribuida a los gobiernos locales.

En los siguientes cuadros se exponen las estructuras tributarias de los países de América Latina y el Caribe, los cuales fueron agrupados según cada bloque regional. Allí pueden confirmarse, de manera general, las tendencias regionales anteriormente señaladas.

Por ejemplo, en los países del MERCOSUR se comprueban, con una intensidad similar, el fuerte ascenso del IVA (y otros impuestos generales sobre bienes y servicios) y del ISR como los principales instrumentos de recaudación y el fortalecimiento de los recursos por contribuciones a la Seguridad Social. Lo mismo se observa en lo que respecta a los impuestos específicos sobre bienes y servicios donde el crecimiento no ha estado a tono con el resto de los tributos, con la consecuente pérdida de participación relativa dentro de la estructura tributaria. En cambio, los comportamientos recaudatorios son muy dispares en cuanto a la imposición patrimonial, donde Argentina ha sobresalido a partir de la introducción de un tributo sobre las operaciones financieras mientras Paraguay yace muy relegado (véase el cuadro 1). De hecho, este último país es el que mayor contrastes y divergencias muestra respecto de las tendencias generales de los países del bloque.

Cuadro 1
Composición de los ingresos tributarios en países del Mercosur en 1990 y 2010
(En porcentajes del PIB)

	Argentina		Brasil		Paraguay		Uruguay	
	1990	2010	1990	2010	1990	2010	1990	2010
Renta y ganancias de capital	0,6	5,4	5,1	6,9	1,0	2,2	0,9	5,6
Nómina salarial	0,0	0,0	0,4	0,9	0,0	0,0	0,0	0,0
Propiedad	2,1	3,0	0,5	1,9	0,2	0,0	1,0	1,3
Generales sin bienes y servicios	3,9	11,4	13,4	12,7	0,0	6,2	5,5	8,8
Sobre el valor agregado	2,5	7,9	10,4	7,5	0,0	6,2	5,5	8,8
Sobre las ventas y otros	1,3	3,5	3,0	5,2	0,0	0,0	0,0	0,0
Específicos sin bienes y servicios	4,9	5,9	1,3	1,2	2,8	3,5	3,3	3,2
Selectivos	3,3	1,8	0,0	0,5	0,9	1,9	3,3	2,1
Comercio internacional	1,6	4,0	0,0	0,6	1,9	1,6	0,0	1,0
Resto ^a	0,0	0,1	1,3	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Otros impuestos ^b	0,6	0,6	0,7	0,5	3,8	0,1	0,6	0,0
Subtotal	12,0	26,4	21,4	24,0	7,9	12,0	11,4	18,9
Seguridad social	4,1	7,1	6,8	8,4	0,4	1,2	7,1	6,3
Ingresos tributarios totales	16,1	33,5	28,2	32,4	8,3	13,2	18,5	25,2

Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD/CEPAL/CIAT (2012) y CEPALSTAT (sólo para Paraguay).

^a Incluye otros ítems de la categoría 5120 (utilidades de monopolios fiscales, impuestos sobre bienes de inversión, impuestos sobre servicios específicos y otros tributos menores).

^b Incluye el conjunto de impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades económicas (por ejemplo, sobre vehículos automotores) de la categoría 5200 y otros tributos agrupados en la categoría 6000, según los criterios de clasificación de la OECD.

En los países del MCCA y de la CAN (véanse los cuadros 2 y 3, respectivamente) también se pueden comprobar las tendencias generales comentadas. Sin embargo, entre estos países el desarrollo de los sistemas previsionales financiados mediante tributos es considerablemente menor y, por lo tanto, la recaudación asociada a los mismos representa una porción menor de la estructura tributaria de los países. De allí que, en la mayoría de los mismos, la preponderancia del IVA y el ISR es sensiblemente mayor, aún a pesar de mantener en la actualidad ciertas debilidades estructurales en su diseño y administración tributaria.

Cuadro 2
Composición de los ingresos tributarios en países del MCCA en 1990 y 2010
(En porcentajes del PIB)

	Costa Rica		El Salvador		Guatemala		Honduras		Nicaragua ^c	
	1990	2010	1990	2010	1990	2010	1990	2010	1991	2010
Renta y ganancias de capital	1,8	3,9	2,0	4,4	1,6	3,1	2,9	4,4	1,3	4,6
Nómina salarial	1,1	0,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Propiedad	0,1	0,3	0,5	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2	0,3	0,1
Generales sin bienes y servicios	3,2	4,8	2,8	6,7	2,4	5,1	2,3	5,5	1,0	5,6
Sobre el valor agregado	3,2	4,8	0,0	6,7	2,4	5,1	2,3	5,5	1,0	5,6
Sobre las ventas y otros	0,0	0,0	2,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Específicos sin bienes y servicios	4,4	3,9	2,6	2,0	2,9	1,7	7,0	4,5	5,3	3,6
Selectivos	1,7	2,7	1,4	1,1	0,8	0,9	2,3	3,6	3,6	3,0
Comercio internacional	2,6	0,7	1,3	0,7	1,6	0,7	4,7	0,8	1,7	0,6
Resto ^a	0,0	0,4	0,0	0,3	0,5	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Otros impuestos ^b	1,2	0,6	1,2	0,0	0,4	0,3	0,0	0,0	0,5	0,0
Subtotal	11,7	14,5	9,1	13,2	7,6	10,4	12,3	14,6	8,4	14,0
Seguridad social	4,4	6,0	1,4	1,7	1,4	1,9	0,5	1,1	1,1	3,7
Ingresos tributarios totales	16,1	20,5	10,5	14,9	9,0	12,3	12,9	15,7	9,5	17,6

Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD, CEPAL y CIAT (2012) y CEPALSTAT (sólo para Honduras y Nicaragua).

^a Incluye otros ítems de la categoría 5120 (utilidades de monopolios fiscales, impuestos sobre bienes de inversión, impuestos sobre servicios específicos y otros tributos menores).

^b Incluye el conjunto de impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades económicas (por ejemplo, sobre vehículos automotores) de la categoría 5200 y otros tributos agrupados en la categoría 6000, según los criterios de clasificación de la OECD.

^c Debido al re-cálculo del PIB en fecha reciente, no se dispone de datos para 1990; en su lugar se reemplazó por el año 1991.

Cuadro 3
Composición de los ingresos tributarios en países de la CAN en 1990 y 2010
(En porcentajes del PIB)

	Bolivia (Estado Plurinacional de)		Colombia		Ecuador		Perú	
	1990	2010	1990	2010	1990	2010	1990	2010
Renta y ganancias de capital	0,8	4,5	2,7	4,8	1,2	4,1	0,7	6,5
Nómina salarial	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Propiedad	0,0	1,1	0,2	1,5	0,0	0,0	1,8	0,5
Generales sin bienes y servicios	4,2	9,0	2,3	6,1	2,7	6,7	1,4	6,6
Sobre el valor agregado	3,1	6,5	2,0	5,3	2,7	6,7	1,4	6,6
Sobre las ventas y otros	1,1	2,5	0,3	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0
Específicos sin bienes y servicios	1,9	3,3	2,5	1,6	3,3	3,6	6,3	1,4
Selectivos	0,5	2,2	1,4	0,8	0,8	0,9	4,3	1,1
Comercio internacional	1,3	1,1	1,1	0,9	2,4	2,0	2,1	0,2

Cuadro 3 (conclusión)

	Bolivia (Estado Plurinacional de)		Colombia		Ecuador		Perú	
	1990	2010	1990	2010	1990	2010	1990	2010
Resto ^a	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,7	0,0	0,1
Otros impuestos ^b	1,3	0,4	0,6	1,1	0,3	0,8	0,7	0,7
Subtotal	8,1	18,4	8,3	15,2	7,5	15,2	10,9	15,7
Seguridad social	1,2	1,8	0,7	2,1	2,2	4,4	0,9	1,6
Ingresos tributarios totales	9,3	20,2	9,0	17,3	9,7	19,6	11,8	17,4

Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD, CEPAL y CIAT (2012) y CEPALSTAT (para Bolivia (Estado Plurinacional de)).

^a Incluye otros ítems de la categoría 5120 (utilidades de monopolios fiscales, impuestos sobre bienes de inversión, impuestos sobre servicios específicos y otros tributos menores).

^b Incluye el conjunto de impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades económicas (por ejemplo, sobre vehículos automotores) de la categoría 5200 y otros tributos agrupados en la categoría 6000, según los criterios de clasificación de la OECD.

Los países del CARICOM son los que se muestran más alejados de las tendencias tributarias globales de América Latina. En estos países, la estructura tributaria se halla mucho más concentrada en los impuestos sobre ingresos (ISR de empresas) y aquellos que recaen sobre bienes y servicios (de carácter general o específico según el país); la tributación patrimonial es inexistente y no se dispone de información sobre la cuantía de los ingresos tributarios destinados al financiamiento de la Seguridad Social. Estas características guardan relación con estructuras macroeconómicas menos diversificadas y concentradas en determinadas actividades como el turismo, los servicios financieros, agricultura y algunas industrias extractivas.

Cuadro 4
Composición de los ingresos tributarios en países del CARICOM en 2000 y 2010
(En porcentajes del PIB)⁸

	Bahamas		Barbados		Jamaica		Suriname		Trinidad y Tabago	
	2000	2010	2000	2010	2000	2010	2000	2010	2000	2010
Renta y ganancias de capital	0,0	0,0	8,7	8,2	9,2	9,1	8,9	7,9	13,3	21,7
Seguridad social	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Nómina salarial	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Propiedad	0,8	1,5	1,5	1,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Generales sin bienes y servicios	0,0	0,0	10,6	10,9	3,4	4,0	3,3	2,8	4,2	5,0
Específicos sin bienes y servicios	11,0	11,6	2,6	2,6	7,8	8,9	5,8	4,8	3,8	2,3
Selectivos	1,5	2,2	0,0	0,0	1,4	0,7	0,8	2,8	2,3	0,9
Comercio internacional	9,5	9,4	2,6	2,6	6,4	8,2	5,1	2,0	1,5	1,5
Otros impuestos	1,8	3,3	2,2	2,6	2,1	5,2	0,0	0,2	0,0	0,0
Subtotal	13,5	16,4	25,6	25,7	22,5	27,3	18,2	15,7	21,4	29,0

⁸ Al momento de realización del presente documento, no se ha podido contar con información detallada de años anteriores para los países seleccionados del CARICOM.

Cuadro 4 (conclusión)

	Bahamas		Barbados		Jamaica		Suriname		Trinidad y Tabago	
	2000	2010	2000	2010	2000	2010	2000	2010	2000	2010
Seguridad social	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Ingresos tributarios totales	13,5	16,4	25,6	25,7	22,5	27,3	18,2	15,7	21,4	29,0

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la Dirección de Desarrollo Económico de la CEPAL.

Nota: n.d.: No disponible.

B. Principales tendencias observadas en las reformas de los tributos, tanto en las bases como en las alícuotas aplicadas

Uno de los desafíos más claros de los procesos de integración mencionados se refiere a la concreción de los objetivos propuestos en sus tratados constitutivos. En América Latina y el Caribe se observa que éstos han sido postergados por diferentes razones, las que por lo general se relacionan con la falta de compromiso político en el cumplimiento de las obligaciones contraídas a nivel regional.

Resulta evidente que los avances logrados toman necesariamente en consideración el escaso comercio intrarregional existente entre los miembros de los bloques comentados, apostando a la complementación productiva e industrial, a los efectos de sumar esfuerzos en industrias hoy competidoras entre sí.

Así, el MERCOSUR se presenta como el bloque con mayor comercio intrarregional, impulsado por la fuerte industria existente, en Brasil como en Argentina, impulsores del comercio intra y extra regional del bloque.

Otro desafío para los procesos comentados, es la concreción de acuerdos comerciales de carácter interregional, apostando a que la reciente asociación entre la CAN y el MERCOSUR sirva de ejemplo e impulso, para otras asociaciones ya planificadas pero aún no concretadas.

En este contexto se señalan los escasos, o más bien nulos avances en materia de coordinación de políticas tributarias domésticas, adoptadas de manera conjunta dentro de cada grupo regional. Por el contrario, a nivel de los países que los componen se han adoptado unilateralmente medidas de convergencia o coordinación que sustituido a las decisiones conjuntas pero que en muchas circunstancias han suplido la ausencia de estas últimas. Las mismas son objeto de revisión en la sección cuarta de este informe.

En los casos del MERCOSUR y de la CAN, tanto el Tratado de Asunción como el Acuerdo de Cartagena contemplan específicamente la coordinación de políticas macroeconómicas como un elemento indispensable para la constitución del MERCOSUR. La fecha que se había fijado inicialmente para esta tarea fue la del 31 de diciembre de 1994. Con el correr del tiempo, ha quedado en evidencia que es una meta imposible de lograr, cualquiera sea la voluntad política que pueda existir en esa materia por parte de los cuatro gobiernos de los países miembros.

La experiencia con otros esquemas de integración regional demuestra que la coordinación de políticas es una tarea sumamente compleja. Sobre todo cuando persisten condiciones de inestabilidad macroeconómica, altos niveles de inflación e incertidumbre con relación a la evolución de ciertas variables claves en algunos países de la subregión.

Es cierto de que existe una tendencia en todos los países de la subregión a la constitución de un marco macroeconómico estable, a la apertura y la liberalización comercial. Sin embargo, no ha sido posible avanzar en la coordinación de las políticas cambiarias, fiscales, monetarias y otras previstas en el Tratado.

Desde la óptica tributaria posiblemente es el MCCA el que mayores avances ha logrado en esta materia. No obstante el tema es complejo dado que existen amplias diferencias tanto en la carga tributaria como en las características cuantitativas y cualitativas de los impuestos en los distintos países. Mientras tanto se ha ido avanzado hacia la armonización de impuestos específicos o selectivos al consumo.

Asimismo, aún con diferencias, los países centroamericanos han favorecido la implementación de un sistema de imposición dual sobre los ingresos de las personas naturales, con alícuotas marginales progresivas para las rentas del trabajo y tasas proporcionales (de entre 10% y 15%) para la mayoría o totalidad de las rentas del capital (dividendos, intereses, regalías, etc.). Sin embargo, esta tendencia no ha surgido como producto de una política coordinada a nivel regional sino, más bien, como parte de una respuesta obligada por parte de estos países ante los negativos efectos que la crisis internacional de 2008-2009 implicó para las finanzas públicas y la economía en general de los mismos (ICEFI, 2011).

Por último, frente a las múltiples dificultades que persisten en la región es posiblemente en el CARICOM donde esta tarea ha sido encarada en forma más gradual, concentrándose inicialmente en medidas prácticas y acuerdos manejables. En particular, vale destacar el tratamiento nacional a la inversión extranjera, la vinculación de la Bolsa de Valores de tres países de la región (Barbados, Jamaica, y Trinidad y Tobago), la liberalización y libre negociación de las monedas en algunos países, la creación de un fondo para la inversión regional, la armonización de incentivos fiscales señalados anteriormente, y esfuerzos hacia acuerdos de doble tributación entre los países miembros.

En general se puede decir que en todas las áreas de integración el progreso ha sido lento. Esta visión no desconoce el hecho de que, formalmente, existen compromisos explícitos y textos acordados sobre los instrumentos y medidas para llevar a cabo esta coordinación. A título de ejemplo, vale destacar que la Conferencia de Jefes de Estado ya se ha puesto de acuerdo en que la Unión Monetaria se institucionalizará a través de un consejo de los gobernadores de los bancos centrales de la región y que se transformará eventualmente, cuando decidan los gobiernos, en la Autoridad Monetaria del Caribe, que actuará como autoridad central del sistema, con una moneda única que remplazará las monedas de cada uno de los países miembros, faltando delinear un cronograma de trabajo para su instrumentación.

Los cuadros siguientes señalan de manera sintética la situación existente dejando los análisis detallados de las mismas para la sección siguiente.

En primer lugar se presentan las tasas generales, reducidas e incrementadas aplicadas en el IVA y las tasas marginales máximas vigentes en el Impuesto sobre la Renta en todos los países analizados. Por un lado se advierten grandes diferencias en las alícuotas del primer gravamen, donde los países de mayor recaudación total —y del IVA en particular— poseen tasas en torno al 20% mientras que la mayoría de los países centroamericanos, Bolivia (Estado Plurinacional de) y Ecuador exhiben alícuotas en el rango de 12-13%.

En lo que se refiere al ISR, el proceso de paulatina reducción y convergencia de las alícuotas marginales máximas -en consonancia con las tendencias internacionales- ha llevado a que exista cierto consenso en cuanto a los valores aplicados, los cuales se encuentran entre el 25% y el 35% en su gran mayoría. Las excepciones son Bolivia (Estado Plurinacional de) (13%), Costa Rica (15%) y Paraguay (10%) en lo que hace a la imposición sobre la renta personal, y este último país junto a Brasil (10% y 15%, respectivamente) con alícuotas vigentes sobre los ingresos societarios por debajo del promedio regional. Sin embargo, en el caso brasilero debe tenerse en cuenta la existencia de una sobretasa del 10% sobre los ingresos que excedan los R\$ 240.000 anuales más la tasa del 9% en concepto de la contribución social (CSLL) sobre los beneficios netos ajustados⁹, lo que en conjunto determina una tasa combinada final de 34%.

⁹ Para instituciones financieras, la alícuota del CSLL es del 15%.

Cuadro 5
Alícuotas vigentes del IVA y el ISR en países de América Latina y el Caribe
(En porcentajes)

Bloques y países	Impuesto al valor agregado			Impuesto sobre la renta	
	General	Reducidas	Increment.	Personas naturales (tasa máxima)	Personas jurídicas (tasa máxima)
MERCOSUR					
Argentina	21,0	10,5	27,0	35,0	35,0
Brasil ^a	7 a 25, según Estado y tipo de bien			27,5	15,0
Paraguay	10,0	5,0	-	10,0	10,0
Uruguay	22,0	10,0	-	30,0	25,0
MCCA					
Costa Rica	13,0	5,0; 10,0	-	15,0	30,0
El Salvador	13,0	-	-	30,0	30,0
Guatemala ^b	12,0	-	-	31,0	31,0
Honduras	12,0	-	15,0; 18,0	25,0	25,0
Nicaragua	15,0	7,0	-	30,0	30,0
CAN					
Bolivia (Estado Plurinacional de)	13,0	-	-	13,0	25,0
Colombia	16,0	5,0	-	33,0	25,0
Ecuador	12,0	-	-	35,0	22,0
Perú ^c	18,0	-	-	30,0	30,0
CARICOM					
Barbados	15,0	7,5	-	35,0	25,0
Guyana	-	-	-	33,3	45,0
Jamaica	18,0	-	-	25,0	33,3
Suriname	-	-	-	38,0	36,0
Trinidad y Tabago	15,0	-	-	25,0	25,0

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CIAT, IBFD y KPMG.

^a El ICMS es una potestad tributaria de los Estados de la Federación, los cuales pueden establecer los valores de las tasas dentro de cierto rango establecido por ley.

^b La tasa del IVA se compone de un 16% del IGV (gobierno central) e incluye una sobretasa de 2% a favor de los municipios.

^c Las sociedades tienen la posibilidad de tributar a través de un régimen optativo pagando el 6% sobre los ingresos brutos mensuales.

Por otra parte, el diseño del IVA también muestra diferencias entre países en lo referido a la base gravable del mismo. De acuerdo a González et al. (2009), el IVA característico en América Latina prevé un número comparativamente mayor de exoneraciones y tratamientos diferenciales que los que se contemplan entre los miembros de la OECD.

Más allá de la aplicación de una tasa del 0% para las exportaciones (respetando el criterio de destino) y del amplio consenso regional para eximir del impuesto a los servicios educativos, culturales, financieros y de seguros, varios de los países latinoamericanos aplican exenciones diversas sobre alimentos y medicinas (donde los países desarrollados, en cambio, suelen establecer sólo alícuotas

reducidas) así como para algunos servicios tales como la atención médica, el suministro de agua potable y el transporte de pasajeros.

Aun manteniendo el nivel actual de alícuotas generales, debe decirse que la recaudación efectiva del IVA es en varios países de América Latina considerablemente menor a la que potencialmente podría recaudarse. Esta brecha de recaudación está dada por dos elementos que, debido a su importancia, se analizarán en próximas secciones de este trabajo: la evasión impositiva y el gasto tributario. En una aproximación práctica para comprobar la magnitud de los recursos resignados por efecto conjunto de esos dos obstáculos recaudatorios, suele recurrirse al indicador de productividad del IVA, definido como el cociente entre la recaudación efectiva (en porcentajes del PIB) y la tasa general del impuesto. Este índice permite evaluar el poder recaudatorio de un punto de IVA, determinado por la amplitud de la base imponible y el nivel de cumplimiento tributario.

Una alternativa más consistente es la de estimar la productividad del tributo tomando como base el consumo privado, lo que resulta en el indicador conocido como “eficiencia-C” (Ebrill et al, 2001). En el cuadro 6 se presentan las cifras de recaudación y las obtenidas para ambos indicadores sobre una muestra seleccionada de países de América Latina y la OECD.

Cuadro 6
Recaudación y productividad del IVA en países de América Latina y la OECD, 2010

Países	Recaudación		Productividad	Eficiencia-C
	<i>(en porcentajes del PIB)</i>	<i>(en porcentajes del total)</i>		
MERCOSUR				
Argentina	7,9	23,5	0,37	0,65
Brasil	7,5	23,0	0,37	0,60
Paraguay	6,2	47,0	0,62	0,83
Uruguay	8,8	34,9	0,40	0,58
MCCA				
Costa Rica	4,8	23,6	0,37	0,54
El Salvador	6,7	44,8	0,51	0,52
Guatemala	5,1	41,4	0,42	0,48
Honduras	5,5	35,2	0,46	0,56
Nicaragua	5,6	31,8	0,37	0,51
CAN				
Bolivia (Estado Plurinacional de)	6,5	32,3	0,44	0,71
Colombia	5,3	30,7	0,33	0,53
Ecuador	6,7	34,3	0,56	0,93
Perú	6,6	37,5	0,35	0,55
CARICOM				
Barbados	8,3	32,3	0,55	0,89
Guyana	5,6	25,6	0,35	0,40
Jamaica	4,0	14,7	0,23	0,28
Suriname	5,0	17,6	0,50	0,74
Trinidad y Tabago	4,5	28,4	0,30	0,58

Cuadro 6 (conclusión)

Países	Recaudación		Productividad	Eficiencia-C
	(en porcentajes del PIB)	(en porcentajes del total)		
OECD				
Alemania	7,2	20,1	0,38	0,65
Canadá	3,7	11,8	0,73	1,31
Dinamarca	9,8	20,7	0,39	0,80
España	5,4	16,7	0,34	0,59
Francia	7,0	16,2	0,36	0,62
Italia	6,3	14,6	0,31	0,53
Japón	2,6	9,6	0,53	0,91
Reino Unido	6,5	18,8	0,37	0,58
OCDE (34)	6,6	19,6	0,37	0,75

Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD, CEPAL y CIAT (2012), OECDStats, CIAT y USAID (2011).

Si se toma como base el ingreso total de la economía, los países de la región recaudan entre 0,33 y 0,62 puntos del PIB en concepto de IVA por cada punto de tasa general, mientras que si sólo se considera el consumo como base gravable del impuesto, los coeficientes se ubican entre 0,28 y 0,93 con un promedio regional de 0,62. Los casos extremos suelen darse en países como Jamaica, México o República Dominicana donde, a pesar de aplicar una tasa general en torno al promedio regional, se combinan una recaudación relativamente escasa y una muy elevada relación “consumo privado/PIB”.

Asimismo, como puede observarse en el Cuadro 6, los países de la OECD muestran, en promedio, coeficientes de productividad del IVA levemente menores a los de los países latinoamericanos, no así en lo que corresponde a la eficiencia-C donde los países desarrollados alcanzan un mayor rendimiento del tributo, si bien esta comparación puede resultar engañosa debido a la desigual proporción de consumo privado relativo al PIB entre los países de la región y los miembros de la OECD¹⁰.

Respecto a estos resultados, Gómez Sabañi, Jiménez y Rossignolo (2012) han mostrado que se ubican cerca de los promedios alcanzados en otras regiones del planeta, especialmente las integradas por países en desarrollo. Además, cuando se analiza la evolución de estos coeficientes se observa que la productividad del IVA ha mostrado avances significativos en algunos países como Chile, Colombia, Ecuador, Perú y Uruguay.

La variabilidad en este aspecto es suficientemente importante y requiere proceder con cautela a la hora de extraer conclusiones generales. Sin embargo, la consideración de los mismos para cada caso en particular deberá apuntar a favorecer una tendencia de aquellos países más retrasados (ya sea por la erosión de la base tributaria ante la existencia de tratamientos diferenciales como sea por la elevada evasión del IVA como sucede en la mayoría de los países centroamericanos) al acercamiento hacia los promedios regionales a través de la imitación y adaptación de las experiencias y reformas tributarias exitosas en otros países de América Latina.

Por otra parte, vale remarcar que, a pesar de las reformas introducidas, se ha observado el mantenimiento a lo largo de los años de una desbalanceada estructura de recaudación en el ISR en cuanto al sujeto gravado. Salvo contadas excepciones, en la mayoría de los países de América Latina más de dos tercios de los ingresos tributarios obtenidos por ISR corresponde a las sociedades, en una proporción promedio regional de 70/30, aproximadamente, respecto de la imposición sobre la renta personal.

¹⁰ Para la proporción de consumo privado respecto del PIB, se utilizaron datos de la base “Collecting Taxes 2009-2010” elaborada por USAID (2011).

Este desbalance en la estructura del ISR posee serias implicancias distributivas ya que, bajo una combinación plausible de supuestos sobre estructuras y poder de mercado, el ISR que pagan las sociedades puede ser menos progresivo que el ISR personal por la posibilidad de traslación del impuesto a los precios. Aún así, la mayor participación relativa de las personas jurídicas parece haberse mantenido, en promedio, casi invariante a lo largo de las dos últimas décadas (oscilando entre el 65% y el 75% de la recaudación del gravamen) independientemente de las reformas implementadas en la imposición sobre la renta personal (Gómez Sabaíni, Jiménez y Rossignolo, 2012).

La debilidad de la imposición sobre la renta personal es quizás la diferencia más relevante y preocupante que se advierte en los sistemas tributarios latinoamericanos respecto de aquellos vigentes en los países desarrollados. De hecho, en términos absolutos, el nivel de recaudación promedio del ISR aportado por las sociedades en el período 2006-2010 resulta similar en ambas regiones, ubicándose en 2010 cerca de un 3,4% del PIB para América Latina (17 países excepto Venezuela (República Bolivariana de)) y al 2,9% del PIB para los países de la OECD¹¹. En cambio, el ISR personal reportó ingresos tributarios en 2010 por un monto promedio de 1,4% del PIB en América Latina, valor que resulta cerca de 6 veces inferior al promedio del conjunto de países OECD-34, donde se alcanzó un valor promedio de 8,4% del PIB en 2010.

Cuadro 7
Estructura de recaudación y productividad del ISR en los países de América Latina, 2010

	Recaudación (en porcentajes del PIB)			Productividad (coeficiente)	
	Personas naturales	Personas jurídicas	Total	Personas naturales	Personas jurídicas
MERCOSUR					
Argentina	1,7	3,7	5,3	0,05	0,10
Brasil	2,4	3,7	6,1	0,11	0,15
Paraguay	-	2,2	2,2	-	0,22
Uruguay	2,6	2,6	5,2	0,11	0,10
MCCA					
Costa Rica	1,3	2,7	4,0	0,10	0,09
El Salvador	2,2	2,4	4,5	0,08	0,09
Guatemala	0,2	2,9	3,1	0,01	0,10
Honduras	1,2	3,5	4,7	0,05	0,14
Nicaragua	1,6	3,0	4,6	0,06	0,10
CAN					
Bolivia (Estado Plurinacional de)	0,2	3,4	3,6	0,01	0,14
Colombia	0,2	4,6	4,8	0,01	0,14
Ecuador	0,6	3,5	4,1	0,02	0,14
Perú	1,9	4,0	5,8	0,07	0,13
AL-18	1,4	3,4	4,8	0,06	0,14
OCDE-34	8,4	2,9	11,3	0,20	0,12

Fuente: Elaboración propia sobre la base de BID y CIAT (2012) "Carga fiscal ajustada de América Latina y el Caribe. Base de datos 2012", excepto Paraguay y Nicaragua de CEPALSTAT.

Nota: Algunos de los datos pueden no coincidir con los presentados más arriba debido a discrepancias entre las fuentes utilizadas que, no obstante, no afectan las conclusiones y tendencias observadas en materia tributaria.

¹¹ Debe tenerse en cuenta que, en los últimos años, la crisis financiera ha reducido la rentabilidad de las empresas en el mundo desarrollado, mientras que la bonanza de los precios de las materias primas básicas ha sido una fuente extraordinaria de ingresos para muchas empresas latinoamericanas.

Por lo tanto, no sólo las alícuotas marginales máximas del ISR son considerablemente mayores en los países desarrollados, aún más importante resulta la casi contrapuesta estructura de recaudación del gravamen entre personas naturales y personas jurídicas para el promedio de los países de la OECD (en especial entre los países de Europa Occidental) donde dicha relación entre ambos sujetos también es aproximadamente 70/30 pero con una participación superlativa de las personas naturales. En el siguiente cuadro se presenta el detalle de la estructura de recaudación del ISR en los países de la región junto con los coeficientes de productividad asociados, los cuales claramente son muy reducidos.

Como se pudo observar en el cuadro 7, en los que respecta al ISR societario —donde el cálculo de productividad es similar al del IVA sobre la base del PIB— en general todos los países logran recaudar entre 1% y 1,5% del PIB por punto de alícuota legal, lo cual se encuentra en un nivel equiparable al promedio registrado para los países de la OECD por la aplicación de ese tributo sobre las personas jurídicas.

En cambio, en el ISR personal, donde el cálculo de productividad es más complejo¹², los países de la región que más ingresos tributarios obtienen como Brasil, El Salvador y Uruguay son los que alcanzan, en general, una mayor productividad del gravamen logran al recaudar alrededor de 0,1% del PIB por cada punto de tasa promedio. Sin embargo, en otros casos el rendimiento del tributo es mucho menor y contrasta fuertemente con el valor promedio calculado para el conjunto de países OECD-34 (0,20). En ese sentido, Gómez Sabañi, Jiménez y Rossignolo (2012) han mostrado que, a diferencia de lo que ocurre con el IVA, en el caso de los impuestos sobre los ingresos los valores de productividad de los países latinoamericanos están muy por debajo y lejos de los que se computan en los países desarrollados, y aún de los registrados en los países del Sudeste Asiático o de Medio Oriente, especialmente en lo que se refiere al impuesto sobre la renta personal.

Por último, un tercer aspecto requiere tomar en consideración que las fronteras tributarias se han expandido en las últimas décadas debido al proceso de globalización y apertura de los mercados de bienes, de capitales y de personas. Este fenómeno ha generado la necesidad de obtener informaciones sobre los contribuyentes que van más allá de las fronteras nacionales y ello ha llevado a la firma de acuerdos tanto para evitar la doble imposición como para facilitar el intercambio de información entre países, tanto a nivel regional e internacional.

En relación con los Convenios de Doble Imposición (CDI) firmados debe mencionarse que, dado que la mayoría, o casi su totalidad, han seguido el Modelo establecido por la OECD en la materia, los mismos incluyen normas en materia de Intercambio de Información y Cooperación Mutua entre los países signatarios, elemento que constituye el eje sobre el cual se centra toda la estrategia que actualmente se está llevando a cabo respecto al control de los paraísos fiscales.

Sin embargo, como puede apreciarse en el cuadro 8, los países de América Latina muestran distintos grados de aplicación de este tipo de instrumentos de armonización tributaria. Puede distinguirse un grupo de países que registra la mayor cantidad de CDI en vigencia y que resultan ser aquellos de niveles más altos del PIB en la región y los mayores exportadores de bienes y servicios (en términos monetarios y de volumen), algunos de los cuales son miembros de la OECD como México y Chile (que no aparecen en el cuadro mencionado)¹³.

Por otro lado, se destaca un segundo grupo conformado por integrantes de la Comunidad Andina de Naciones donde en los últimos años se han observado alentadores avances en lo que respecta a distintos aspectos internacionales de la tributación. Más notoria resulta la escasa aceptación y puesta en práctica de los CDI en los países de Centroamérica donde, a pesar de las recientes reformas en materia de imposición a

¹² La productividad del ISR personal permite tener una medida homogénea de cómo funciona este gravamen en distintos países, al considerar de manera combinada en un mismo indicador las alícuotas vigentes del tributo, los niveles de ingreso a partir de los cuales dichas tasas entrarían en efecto y la recaudación efectiva que genera el IRPN a partir de los parámetros anteriores. Para su cálculo, se toma el monto recaudado por el impuesto como porcentaje del PIB y se lo divide por la tasa promedio ponderada del impuesto, la cual surge de ponderar las tasas marginales mínima y máxima aplicables para los niveles de ingreso a partir de los cuales comienzan a aplicarse las mismas (Fuente: USAID (2011), *Collecting Taxes database 2009-2010*.)

¹³ Estos dos países han optado por orientar sus alianzas estratégicas hacia otros mercados o países más desarrollados como EEUU, los países europeos, China, Japón y el Sudeste Asiático.

la renta y a los consumos¹⁴, se advierte aún la falta de consenso sobre cómo avanzar en la dirección ya tomada por los países desarrollados en este tipo de cuestiones de tributación internacional.

Cuadro 8
Convenios para evitar la doble imposición vigente en los países de América Latina
(Información al 1 de junio de 2013)

Países	Convenios vigentes firmados con			Total de CDI vigentes
	Países de la región	Países de la OECD ^a	Otros países/ bloques de países ^b	
MERCOSUR				
Argentina	3	15	0	18
Brasil	6	20	6	32
Paraguay	1	0	1	2
Uruguay	2	5	2	9
MCCA				
Costa Rica	0	1	0	1
El Salvador	0	1	0	1
Guatemala	0	0	0	0
Honduras	0	0	0	0
Nicaragua	0	0	0	0
CAN^c				
Bolivia (Estado Plurinacional de)	4	5	0	9
Colombia	4	3	0	7
Ecuador	7	7	1	15
Perú	5	1	0	6
Total América Latina	32	58	10	100

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CIAT.

^a Con fines prácticos, México y Chile son considerados entre los países de la región aunque también sean miembros de la OECD.

^b Entre otros, se incluyen China, Rusia y Malasia.

^c Para cada uno de los miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), el CDI multilateral vigente (Decisión 578/2005) se computó como 3 CDI individuales para cada uno de esos países.

Asimismo, resultan muy positivos los acuerdos que han venido celebrando los países de América Latina para agilizar y aumentar el intercambio de información y estadísticas tributarias entre sus respectivas Administraciones Tributarias. Dado que las fronteras tributarias son cada vez más permeables en un contexto global muy dinámico, estos acuerdos representan un satisfactorio avance en materia de control de contribuyentes más allá de las fronteras geográficas de cada país. En ese sentido, en el cuadro 9 se puede observar su multiplicación para varios países de la región en los últimos cuatro años, lo cual constituye una tendencia inequívoca de una mayor integración y cooperación entre las Administraciones Tributarias. Argentina, Costa Rica y México (que no figura en el cuadro a continuación por no pertenecer a ninguno de los bloques regionales analizados) son los países que se han destacado en estas prácticas, especialmente durante los últimos tres años.

¹⁴ CEPAL (2013); "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Reformas tributarias y renovación del pacto fiscal".

Cuadro 9
Acuerdos de intercambio de información tributaria vigentes en América Latina, a junio de 2013
(No incluye acuerdos firmados bajo el Modelo CIAT^a ni acuerdos multilaterales^b)

País	1991	1992-2009	2010	2011	2012	2013
MERCOSUR						
Argentina ^{c,d}			Mónaco	Bermuda Ecuador Jersey	Andorra, China, Guernsey, San Marino, Islas Caimán, Bahamas, Costa Rica	Azerbaijan, Isla de Man, India, Uruguay
Brasil						
Paraguay						
Uruguay ^d			Francia			Argentina
MCCA						
Costa Rica	EE.UU			Francia	Argentina, Canadá, México, Países Bajos	Australia
El Salvador						
Guatemala						
Honduras	EE UU					
Nicaragua						
CAN						
Bolivia (Estado Plurinacional de)						
Colombia						
Ecuador				Argentina		
Perú	EE UU					

Fuente: CIAT, IBFD y Autoridades Tributarias.

^a Se tiene conocimiento de 8 acuerdos de este tipo en la región aunque algunos de ellos han dejado de estar en aplicación (por ej. Argentina-Chile; Argentina-España; Argentina Perú).

^b Por un lado, Costa Rica, El Salvador, Honduras, Guatemala y Nicaragua firmaron el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica (2006), si bien éste no ha sido ratificado por las Asambleas Nacionales de la totalidad de los países firmantes. Por otro lado, Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Guatemala y México firmaron la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el cual solamente está vigente en Argentina (2013), Costa Rica (agosto 2013) y México (septiembre 2013).

^c Para Argentina no se incluye el Memorándum de Entendimiento sobre Cooperación e Intercambio de Información, suscrito entre la Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP y la Guardia de Finanza de la República Italiana, firmado en el 2010.

^d El AIIT Argentina-Uruguay incluye una cláusula de crédito tributario.

Otro aspecto donde se observan diferencias entre los países de la región se relaciona con el criterio adoptado para sustentar la tributación de los sujetos en los territorios nacionales donde la renta es generada. Es sabido que, en este sentido, existen dos alternativas que consisten en i) gravar a los sujetos fiscales en razón de su residencia efectiva dentro de una determinada jurisdicción e independientemente de donde se genere la renta imponible o bien ii) justificar la imposición de los sujetos exclusivamente por la localización de la fuente generadora de renta dentro de los límites del territorio del Estado.

En general los países suelen combinar ambos criterios. Sin embargo, se ha observado que los países exportadores de capital tienden a sustentar la tributación a partir del criterio de residencia (“renta mundial”) —debido al creciente movimiento de capitales y para controlar acciones de evasión fiscal internacional—, mientras que los países importadores de capital han tendido a utilizar el “criterio de fuente” aunque ampliando, en algunos casos, el ámbito de aplicación del mismo para asegurar la imposición del capital extranjero que se localice en su territorio.

En los países de América Latina se observa que las economías más grandes, independientemente del bloque regional que integran, utilizan el criterio de renta mundial para los residentes y el de fuente para los no residentes (para las rentas exclusivamente producidas dentro del territorio), mientras que las economías más pequeñas como Bolivia (Estado Plurinacional de), Paraguay, Uruguay y la mayoría de los países centroamericanos se limitan a gravar las rentas mediante el criterio territorial o de la fuente. En el cuadro 10 se resumen estas observaciones.

Cuadro 10
Criterios aplicados para sustentar la tributación sobre los ingresos

	Renta mundial	Fuente
MERCOSUR		
Argentina	X	
Brasil	X	
Paraguay		Personas jurídicas
Uruguay	Sólo rentas de capital en personas físicas	X
MCCA		
Costa Rica		X
El Salvador	Sólo rentas de capital	X
Guatemala		X
Honduras	X	
Nicaragua		X
CAN		
Bolivia (Estado Plurinacional de)	Personas físicas	Personas jurídicas
Colombia	X	
Ecuador	X	
Perú	X	
Total América Latina	0	0

Fuente: Chiri Gutiérrez, I. (2012); "La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá", CIAT.

Nota: Respecto a Honduras, el país nunca legisló las normas para la aplicación del criterio de renta mundial razón por la cual se podría afirmar que continúa con el criterio de la fuente.

En lo que se refiere a tributación internacional, tampoco puede dejar de mencionarse la incorporación en años recientes de regulaciones específicas para el tratamiento de los precios de transferencia tendientes a evitar maniobras evasivas por parte de grandes empresas transnacionales.

En ese sentido, México, Brasil y Chile fueron los países pioneros a nivel regional introduciendo disposiciones de este tipo en el período 1996-97. Argentina, Colombia y Perú también incluyeron instrumentos similares en la legislación tributaria a finales de la década del 90 e inicios del 2000. Más recientemente, de 2004 en adelante, Ecuador, Uruguay, El Salvador y Panamá siguieron ese camino con distintos grados de implementación efectiva en la práctica. Aún así, la diversidad de casos y metodologías es la característica saliente en cuanto al tratamiento específico de los precios de transferencia en operaciones de empresas vinculadas para los países de América Latina (véase el cuadro 11).

Cuadro 11
Criteria aplicados para sustentar la tributación sobre los ingresos

Bloques y países	Métodos tradicionales			Métodos transaccionales			Métodos autóctonos	
	CUP (1)	RP (2)	CP (3)	PS (4)	RPS (5)	TNM (6)	6to. (7)	Otros (8)
MERCOSUR								
Argentina	X	X	X	X		X	X	
Brasil	X (PIC/ PVE)							Importaciones: precio de venta menos lucro; costo de producción más lucro Exportaciones: precio de venta por mayor en país destino menos lucro; precio de venta minorista en país destino menos lucro; costo de producción más tributos y lucro
Paraguay	<i>(no posee legislación sobre precios de transferencia)</i>							
Uruguay	X	X	X	X		X	X	
MCCA								
Costa Rica	<i>(no posee legislación sobre precios de transferencia)</i>							
El Salvador	X							
Guatemala	<i>(no posee legislación sobre precios de transferencia)</i>							
Honduras	X (entrará en vigencia a partir del 1/1/2014)							
Nicaragua	<i>(no posee legislación sobre precios de transferencia)</i>							
CAN								
Bolivia (Estado Plurinacional de)	<i>(no posee legislación sobre precios de transferencia)</i>							
Colombia	X	X	X	X	X	X		
Ecuador	X	X	X	X	X	X	X	
Perú	X	X	X	X	X	X		

Fuente: Arias Esteban, I.G. (2010); "Estudio Comparado Sobre la Situación Actual de las Legislaciones sobre Precios de Transferencia en Latinoamérica", CIAT.

Nota: CUP: Comparable Uncontrolled Price; RP: Resale Price; CP: Cost Plus; PS: Profit Split; RPS: Residual Profit Split; TNM: Transactional Net Margin; 6to.: método utilizado para operaciones de importación y/o exportación de bienes con mercado transparente; PIC: Precios Independientes Comparados (se usa para importaciones) / PVE: Precio de Venta de Exportaciones.

En general, los países de América Latina siguen las directivas de la OECD en materia de regulaciones específicas dentro de la legislación tributaria vigente con el fin de evitar y controlar la manipulación abusiva de los precios de transferencia entre empresas vinculadas. La excepción está constituida por Brasil, país que ha adoptado una metodología de márgenes fijos a través de los métodos de *Cost Plus* y *Resale Plus*. En cambio, la mayoría de los países como Argentina, Colombia, México, Ecuador, Perú o Uruguay utilizan distintos métodos simultáneamente entre los que se incluyen los dos anteriores más *Comparable Uncontrolled Price*, *Profit Split* o *Transactional Net Margin* (Arias Esteban, 2010).

Los aspectos de tributación internacional señalados anteriormente se enmarcan en un renovado y necesario contexto de cooperación tributaria entre distintos países del mundo y con distintos grados de desarrollo económico.

En ese sentido, deben destacarse los avances alcanzados por el Comité de Expertos en Cooperación Internacional sobre Temas Tributarios dependiente de la Organización de Naciones Unidas. Este organismo ha conseguido importantes progresos en pocos años desde su gestación, estando sus acciones direccionadas a proporcionar un marco para el diálogo con el fin de mejorar y promover la cooperación fiscal internacional entre las autoridades fiscales nacionales, mismo con los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales y organizaciones sub-regionales.

Por ejemplo, en 2011 se actualizó el Modelo de Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre países desarrollados y en desarrollo. Junto con el Modelo de Convenio Fiscal de la OECD sobre Renta y Patrimonio, constituyen los dos marcos fundamentales generalmente utilizados por los países como punto de partida en la negociación de acuerdos tributarios bilaterales. Sin embargo, mientras que muchas de las disposiciones de ambos modelos son similares o idénticas, los modelos difieren en aspectos importantes. El Modelo de Naciones Unidas tiende a ser invocado más por los países en desarrollo mientras que el modelo de la OECD tiende a ser invocado por los países más desarrollados. En particular, el modelo de la ONU tiende a preservar mayores derechos de imposición en el país “fuente” donde se generan los beneficios, procurando que el país de residencia de la persona que obtiene los beneficios otorgue un crédito fiscal por los impuestos pagados o la exención de los impuestos sobre esos beneficios¹⁵.

Por otra parte, en 2012 se completó el Manual Práctico de Naciones Unidas para el Tratamiento de Precios de Transferencia para países en desarrollo, lo cual ha adquirido una creciente importancia en la mayoría de los países dado el carácter cada vez más global de las empresas transnacionales. Asimismo, se ha proyectado profundizar el análisis de la necesaria coordinación relativa a los impuestos indirectos (con un IVA cada vez más preponderante en las estructuras tributarias) y la evaluación del Modelo de la ONU en relación con los costos y beneficios de los permisos de emisión de contaminantes y la tributación vinculada a la protección del medio ambiente.

En definitiva, el contexto internacional actual pone en evidencia la necesidad de profundizar los mecanismos de cooperación internacional entre países y bloques regionales, para lo cual los organismos multilaterales pueden proveer espacios para alcanzar acuerdos y consensos. El objetivo central consiste en que los mismos no se limiten a meras negociaciones bilaterales entre dos países sino que permitan viabilizar una progresiva coordinación y armonización tributaria regional e internacional, especialmente en los países de América Latina y el Caribe.

¹⁵ United Nations – Economic and Social Council (2013); “Further progress in strengthening the work of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters”, Report of the Secretary-General, International cooperation in tax matters, 1-26 July 2013.

III. Estado actual de la coordinación tributaria y aduanera a nivel regional

Como se ha podido observar, los datos de la realidad muestran que los procesos de armonización y coordinación tributaria en los distintos bloques regionales de América Latina y el Caribe han sido hasta el momento, cuanto mucho, leves, tenues e insuficientes. Sí se han logrado alentadores progresos en materia de política aduanera reconociendo, no obstante, la necesidad de cerrar considerables brechas existentes. En esta sección se resumirán los antecedentes de conformación y evolución de la composición de los principales bloques regionales de ALC como son el MERCOSUR, el MCCA, la CAN y el CARICOM. Además, se reseñarán y actualizarán las principales disposiciones en materia de integración aduanera y tributaria, mismo que se presentarán los acuerdos más importantes celebrados con otras áreas de integración económica, especialmente los Estados Unidos, la Unión Europea y algunos países asiáticos.

A. Mercado Común del Sur (MERCOSUR)

1. Antecedentes

Los antecedentes más inmediatos de la conformación del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), datan de 1985 cuando, con la Declaración de Foz de Iguazú, se creó una Comisión Mixta de Alto Nivel para la integración entre Argentina y Brasil. El 29 de julio 1986 se firma el “Acta para la Integración Argentino-Brasileña” en la cual se establece el Programa de Integración y Cooperación Económica entre la República Argentina y la República Federativa de Brasil.

Asimismo, en 1990, Argentina y Brasil suscribieron y registraron en la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) un Acuerdo de Complementación Económica (ACE 14), mediante el cual sistematizaron y profundizaron los acuerdos comerciales bilaterales preexistentes. Ese mismo año, representantes de Uruguay y Paraguay expresaron la firme disposición de sus países a incorporarse al proceso bilateral en curso. Conviniéron entonces, que era necesario suscribir un acuerdo creando un mercado común cuatripartito. En consecuencia, el 26 de marzo de 1991 se firmó el Tratado de Asunción, que constituyó el MERCOSUR, entre Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay.

En virtud de lo que dispuso el Artículo 10 del Anexo I del Tratado de Asunción, los cuatro países suscribieron en 1991 el Acuerdo de Complementación Económica (ACE 18) en el marco jurídico de la ALADI.

El MERCOSUR es un acuerdo con vocación regional, ya que se encuentra abierto a la adhesión de los demás Estados miembros de la ALADI. Es también, un acuerdo de integración económica, estableciéndose un programa de liberación comercial, la coordinación de políticas macroeconómicas y un Arancel Externo Común (AEC), así como otros instrumentos de la regulación del comercio.

En agosto de 2012, la Decisión CMC N° 27/12 estableció la incorporación de Venezuela (República Bolivariana de) al MERCOSUR. Por su parte, Bolivia (Estado Plurinacional de) se encuentra en proceso de adhesión.

El MERCOSUR tiene como Estados Asociados a Chile, Colombia, Perú, Ecuador, Guyana y Surinam, los dos últimos en proceso de ratificación.

2. Integración aduanera

a) Arancel Externo Común y Unión Aduanera

El Arancel Externo Común (AEC) fue adoptado en 1994, mediante la Decisión 22/94 del Consejo Mercado Común (CMC) y está basado en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) y definido mediante una alícuota aplicable a cada ítem arancelario (8 dígitos).

Los Estados Partes del MERCOSUR podrán mantener una lista de excepciones al AEC, la cual contendrá una determinada cantidad de ítems de la NCM temporariamente exceptuados del régimen general del AEC. El CMC ha aprobado mediante distintas decisiones la cantidad de ítems y el tiempo máximo para la aplicación de dichas excepciones¹⁶.

Originalmente, cuando se estableció el AEC que entraría en vigencia el 1° de enero de 1995, se establecieron dos conjuntos de excepciones:

- Un máximo de 300 posiciones que cada uno de los socios elegiría. Irían convergiendo al AEC en 4 años.
- Los bienes de capital y los bienes de informática y telecomunicaciones (AEC 14 % y 16 %, respectivamente) estarían exceptuados y tendrían que converger a esa alícuota. Para los *Bienes de Capital* se estableció un AEC del 14%, que se haría efectivo en 2001; en tanto que para los productos de *Informática y Telecomunicaciones* se definió un AEC de 16%, pero en este caso entrará en vigencia recién en enero de 2006. Tanto para bienes de capital como informática y telecomunicaciones se aplica un mecanismo de convergencia al AEC, en algunos casos ascendentes (Argentina, Uruguay y Paraguay) y en otro descendente (Brasil).

Para atenuar los problemas derivados de desequilibrios de oferta y demanda inesperados en virtud de desabastecimiento en el MERCOSUR, la Resolución GMC N° 69/00 permite a los Estados Partes, con carácter puntual y excepcional, aplicar a los productos que se encuentren en dichas condiciones reducciones temporarias al AEC, con plazos de vigencia definidos y limitadas a contingentes.

Existe, asimismo, un régimen especial establecido para los Bienes de Capital, y Bienes de Informática y Telecomunicaciones, mediante el cual los Estados Partes podrán aplicar alícuotas diferentes a las del AEC¹⁷.

El 1 de enero de 1995 entró en vigor la Unión Aduanera mediante el establecimiento del AEC y la adopción de una política comercial común. La unión aduanera no se ha completado, aunque se han realizado significativos progresos.

¹⁶ Decisiones CMC N° 68/00, N° 31/03, N° 38/05, N° 59/07, 28/09 y 58/10.

¹⁷ Decisiones CMC N° 33/03, 39/05, 13/06, 27/06, 61/07, 58/08 y 57/10.

En 2000, se aprobó la Resolución GMC N° 69/00, que permite la adopción de acciones concretas en el ámbito arancelario de carácter excepcional y busca garantizar el abastecimiento normal y fluido de productos en el MERCOSUR. En consecuencia, la Comisión de Comercio del MERCOSUR (CCM) recibió el mandato de autorizar a los Estados Partes a realizar reducciones transitorias de aranceles para un máximo de 20 ítems arancelarios, y se acordó que la alícuota no puede ser inferior a 2%, aunque en casos excepcionales la CCM podría autorizar una de 0%.

En 2010, por iniciativa de la Presidencia Pro Tempore de Brasil (PPTB) se aprobó la Decisión CMC N° 56/10 “Programa de Consolidación de la Unión Aduanera”. Este programa es una agenda integrada de trabajo que ofrece una visión completa de las acciones que se deben desarrollar para el perfeccionamiento de la Unión Aduanera y traza las metas y los plazos, con los parámetros de negociación para 21 áreas temáticas. Con este Programa se intentó construir un “marco” común para la negociación intrabloque, sin embargo, el principal obstáculo para el avance de las negociaciones se suscitó en lo que podría considerarse el punto principal del programa: la eliminación del doble cobro del AEC.

El único mandato de la Decisión CMC N° 56/10 efectivamente cumplido fue el aumento temporal de las alícuotas nacionales por razones de desequilibrios comerciales derivados de la situación económica internacional.

En el segundo semestre de 2010, la primera propuesta brasileña relacionada con el Programa de Consolidación del AEC incluyó la idea de elaborar un mecanismo de elevaciones transitorias de los aranceles —hasta el máximo consolidado en la OMC—, es decir que se trataba de un instrumento inverso al previsto en la Resolución GMC N° 69/00.

A fines de 2010, se aprobó la Decisión CMC N° 56/10 “Programa de Consolidación de la Unión Aduanera”, por la cual se renovaron los plazos para las Listas Nacionales de Excepción al AEC y se permitió incluir a Argentina y Brasil un máximo de 100 códigos NCM hasta el 31/12/2015. En el caso de Uruguay, al país se le permitió incluir hasta 225 códigos hasta el 31/12/2017, mientras a Paraguay se le permitieron hasta 649 códigos hasta 31/12/2019.

A fines de 2011, se aprobó en Montevideo la Decisión CMC N° 39/11 “Acciones puntuales en el ámbito arancelario por razones de desequilibrios comerciales derivados de la coyuntura económica internacional”, que permite a los Países Miembros del bloque elevar de forma transitoria las alícuotas del impuesto de importación de hasta 100 códigos NCM (8 dígitos) de las importaciones originarias extrazona por encima del AEC, hasta el nivel máximo consolidado por cada Estado Parte en la OMC. El mecanismo quedó sujeto a tres condiciones: i) los pedidos deberían ser sometidos a consideración de los demás Estados Partes que dispondrían de un plazo de 15 días para realizar objeciones; ii) expirado el plazo y constatada la ausencia de objeción, el Estado Parte solicitante estaría autorizado a implementar inmediatamente el aumento solicitado, automáticamente aprobado por la CCM; iii) los aumentos del AEC se podrían aplicar por un período de 12 meses a partir de su entrada en vigor y, en caso de persistir las circunstancias que motivaron su adopción, podrían prorrogarse por períodos de hasta 12 meses (por cada código NCM-8 dígitos).

De existir objeción al aumento de alguna alícuota, el tema entraría en la agenda de la CCM para su discusión. Además, en caso de prórroga, la CCM quedó autorizada a proponer modificaciones a la vigencia de la aplicación de la medida y también a la alícuota para los productos sujetos a aumentos arancelarios. Por último, se estableció que el mecanismo permanecería en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014.

La Decisión CMC N° 39/11, extendió el mecanismo que autorizaba a los Miembros del bloque a promover aumentos transitorios de los impuestos para las importaciones procedentes de la extrazona debido a desequilibrios comerciales derivados de la situación económica internacional. Posteriormente, el CMC aprobó la Decisión CMC N° 25/12, con una redacción idéntica a la Decisión CMC N° 39/11, pero con la ampliación del mecanismo a 200 códigos NCM a 8 dígitos y la derogación de la medida aprobada apenas seis meses antes.

b) Reglamentación del Código Aduanero del MERCOSUR

En agosto de 2010, la Decisión CMC N° 27/10 aprobó el Código Aduanero del MERCOSUR (CAM), que concede a los Estados Partes un plazo de seis meses para la realización de consultas y

gestiones para su incorporación a sus respectivos ordenamientos jurídicos. A lo largo de 2011, sin embargo, los Países Miembros del bloque llegaron a la conclusión de que diversos artículos del CAM requerían el dictado de normas reglamentarias comunes para su aplicación. En consecuencia, se aprobó la Decisión CMC N° 34/11 que dispuso la creación de un Grupo Ad Hoc con el mandato de actuar coordinadamente con el Comité Técnico N° 2 en la tarea de reglamentarlo.

c) Documento Único Aduanero del MERCOSUR (DUAM)

En agosto de 2010, mediante la Decisión CMC N° 17/10 se aprobó la creación del DUAM, un modelo de datos comunes para integrar las declaraciones de destinaciones y operaciones aduaneras, como paso indispensable para armonizar los procedimientos de gestión de la Unión Aduanera. Asimismo, el DUAM servirá de instrumento generador de información para gestionar el control y análisis de riesgo y así facilitar el intercambio de información entre las aduanas y la libre circulación de los bienes entre los Estados Partes.

3. Integración tributaria

a) Eliminación del doble cobro del Arancel Externo Común (AEC)

Mediante la Decisión N°10/10 del CMC se aprobaron los lineamientos para la implementación de la eliminación del doble cobro del AEC y la distribución de la renta aduanera. Esta Decisión se reglamentó en virtud de tres aspectos: i) la eliminación del doble cobro del AEC es una condición necesaria para la libre circulación de mercaderías en el MERCOSUR; ii) la Decisión CMC N° 37/05 había establecido un reglamento para el universo de bienes, ya definido en el Artículo 2 de la Decisión CMC N° 54/04; iii) es necesario definir lineamientos y cronogramas que permitan la plena implementación de la Decisión CMC N° 54/04 para los bienes no comprendidos por el Artículo 2.

El fin del doble cobro del arancel externo común es una exigencia de la Unión Europea en las negociaciones entre las dos regiones. La falta de una institución regional que gestione los recursos recaudados mediante el cobro del arancel y las restricciones constitucionales que limitan el reparto de los recursos son las dos barreras más importantes para solucionar esta distorsión (CEPAL, 2007).

La implementación de la eliminación del doble cobro del AEC y la distribución de la renta aduanera para las situaciones no alcanzadas por el Artículo 2 de la Decisión CMC N° 54/04 comprende tres etapas:

Etapas:
Etapa 1: Recibirán el tratamiento de bienes originarios del MERCOSUR, en los términos de la Decisión CMC N° 54/04 los bienes importados de terceros países por un Estado Parte del MERCOSUR que cumplan con la Política Arancelaria Común del MERCOSUR (PAC) y que circulen sin transformación dentro del MERCOSUR.

Se considerará como cumplimiento de la PAC el pago del AEC en la importación desde terceros países, o del arancel residual resultante de la aplicación de preferencias arancelarias sobre el AEC en Acuerdos suscriptos por el MERCOSUR con terceros países.

Cuando un Estado Parte aplique un arancel superior al AEC sobre un bien que cumplió con la PAC al momento de su ingreso al MERCOSUR, dicho Estado Parte percibirá la diferencia de derechos correspondiente. De la misma manera se procederá cuando, en un Estado Parte, el arancel residual resultante de la aplicación de preferencias arancelarias sobre el AEC en el marco de Acuerdos suscriptos por el MERCOSUR con terceros países, sea superior al percibido en el Estado Parte que importó dicho bien desde un tercer país.

Las excepciones al AEC (listas nacionales y sectoriales de excepciones y regímenes especiales de importación) continuarán rigiéndose por las normas vigentes y no recibirán Certificados de Cumplimiento de la Política Arancelaria Común (CCPAC).

Durante esta primera etapa, la distribución de la renta aduanera se realizará de la siguiente manera:

- En general y hasta la conformación definitiva de la Unión Aduanera, la recaudación aduanera será efectuada por cada Estado Parte.

- En el caso de que el producto sin transformación sea importado desde terceros países bajo el cumplimiento de la PAC en uno de los Estados Partes pero su consumo o utilización definitiva ocurra en otro Estado Parte la recaudación aduanera correspondiente será transferida al país de destino final.
- Los Estados Partes deberán desarrollar e implementar un procedimiento transparente, ágil y simplificado a los efectos de transferir periódicamente los saldos netos de recaudación aduanera.
- A todos sus efectos, se considerará primer puerto de ingreso al territorio del MERCOSUR el lugar de destino final de la mercadería en tránsito.

Etapa 2: Como condición previa al inicio de la segunda etapa, el Grupo Mercado Común (GMC) debería definir el tratamiento a que estarán sujetos los bienes que incorporen simultáneamente insumos que cumplan con la PAC e insumos importados bajo regímenes especiales de importación y/o sujetos a regímenes promocionales, y los bienes producidos al amparo de regímenes promocionales que incorporen insumos que cumplan con la PAC.

Esta etapa incorpora a los bienes importados desde terceros países que hayan cumplido con la PAC, cuyo AEC sea de 2% o 4% y que circulen dentro del MERCOSUR luego de su incorporación a un proceso productivo. De la misma manera, incorpora a los bienes importados desde terceros países que hayan cumplido con la PAC, cuyo arancel resultante de la aplicación de la misma preferencia arancelaria sobre el AEC por todos los Estados Partes del MERCOSUR en los acuerdos comerciales suscritos con terceros países sea menor o igual al 4% y que circulen dentro del MERCOSUR luego de su incorporación a un proceso productivo.

A tal efecto, el GMC definirá el universo de bienes que podrá recibir el CCPAC, los que al igual que los Certificados de Cumplimiento del Régimen de Origen MERCOSUR (CCROM) serán reconocidos por todos los Estados Partes.

Al igual que en la primera etapa, la recaudación aduanera será efectuada por cada Estado Parte hasta la conformación definitiva de la Unión Aduanera. Asimismo, se establecerá un mecanismo de distribución de la renta aduanera que tendrá en cuenta cual es el Estado Parte donde se consumen los bienes importados desde terceros países. Esta etapa se implementará a partir del 1 de enero de 2014.

Etapa 3: Esta etapa comprende los bienes importados desde terceros países no incluidos en la primera y la segunda etapas que se incorporen a un proceso productivo y que hayan cumplido con la PAC.

El CMC definirá la fecha para la entrada en vigencia de esta etapa antes del 31 de diciembre de 2016, la cual deberá estar en funcionamiento a más tardar el 1 de enero de 2019.

Para la implementación de las tres etapas se deberá contar con:

- La interconexión en línea de los sistemas informáticos de gestión aduanera y la base de datos que permita el intercambio de información respecto al cumplimiento de la PAC.
- La entrada en vigencia del Código Aduanero del MERCOSUR.
- El establecimiento de una compensación para el Paraguay, considerando su condición especial y específica como país sin litoral marítimo, su alta dependencia de las recaudaciones aduaneras y la eventual pérdida de recaudación derivada de la eliminación del doble cobro del AEC.

4. Otras áreas de integración

a) Incorporación de Venezuela (República Bolivariana de)

El ingreso de Venezuela (República Bolivariana de) al MERCOSUR tiene como antecedentes los respectivos Acuerdos de Complementación Económica que la República Bolivariana firmó con tres de los países fundadores, a saber, el ACE 63 con Uruguay de 2008, el ACE 68 con Argentina y el ACE 69 con Brasil (los dos últimos corresponden a 2012).

A su vez, supone, en el plano comercial, dos desafíos fundamentales: la adopción del AEC y la liberalización comercial respecto de los socios fundadores del bloque regional. El protocolo de adhesión fija un plazo de cuatro años para la adopción del EC y delega en un Grupo de Trabajo el establecimiento del cronograma de aplicación. El principal problema a afrontar en este proceso es la convergencia entre los aranceles (CEPAL, 2007).

b) Zonas francas

El régimen de origen vigente en las zonas francas es el mismo que se aplica a todo el MERCOSUR. Sin embargo se considera que las mismas están fuera del territorio aduanero por lo que, como regla general, los bienes procedentes de Zona Franca, que tengan como destino final alguno de los países del MERCOSUR, recibirán el mismo tratamiento que los bienes de origen extra-Mercosur y, por lo tanto, deberán abonar el AEC sobre el valor total del producto.

c) Fondo para la convergencia estructural del MERCOSUR (FOCEM)

A fines de 2004, los países miembros del bloque decidieron crear el FOCEM¹⁸, destinado a financiar programas que pudieran contribuir a la reducción de las asimetrías, el fortalecimiento del proceso de integración, el desarrollo de la competitividad y la promoción de la cohesión social, con el objetivo de beneficiar principalmente a las economías menores y regiones menos desarrolladas.

En 2005, se establecieron las directrices básicas para la integración y el funcionamiento del fondo, definiendo un esquema asimétrico de contribuciones y de distribución de los recursos entre los Estados Partes¹⁹. Las contribuciones anuales al FOCEM se calcularon a partir de un criterio de prorateo basado en el promedio histórico del PIB del MERCOSUR (70% para Brasil, 27% para Argentina, 2% para Uruguay y 1% para Paraguay) y la distribución de los recursos obedeció a la intensidad de las carencias y asimetrías de los países miembros y benefició a las economías más pequeñas (48% a Paraguay, 32% a Uruguay y 10% a Argentina y Brasil).

El importe total anual de la contribución de los Estados Partes se acordó en USD 100 millones, excepto en los dos primeros años presupuestarios del FOCEM, período en el que la contribución se redujo a 50% de este valor el primer año y 75% el segundo. Los Estados Partes se comprometieron a realizar aportes al Fondo durante un período de 10 años, pero se contempló la posibilidad de que el FOCEM recibiera contribuciones provenientes de terceros países, así como de instituciones y organismos internacionales.

La Decisión CMC N° 18/05 estableció cuatro programas como marco de los proyectos: Programa I (Convergencia Estructural), Programa II (Desarrollo de la Competitividad), Programa III (Cohesión Social) y Programa IV (Fortalecimiento de la Estructura Institucional y del Proceso de Integración). Las directrices resaltaron la prioridad que se debe conceder al Programa I y limitaron expresamente los recursos que serían destinados al Programa IV.

Desde el inicio de sus funciones, en 2007, el FOCEM aprobó un total de cuarenta proyectos. De los proyectos aprobados, dieciocho beneficiaron a Paraguay; nueve a Uruguay; cinco a Brasil y tres a Argentina. Hay también tres proyectos ejecutados por la Secretaría del MERCOSUR y dos proyectos pluriestatales: el Programa de Acción MERCOSUR Libre de Fiebre Aftosa (PAMA) y el proyecto Investigación, educación y biotecnología aplicadas a la salud".

d) Integración productiva

En 2008, se aprobó el Programa de Integración Productiva del MERCOSUR (PIPM) y se creó el Grupo de Integración Productiva del MERCOSUR (GIP), cuya función era coordinar y ejecutar el referido programa²⁰. Al mismo tiempo se creó el Fondo MERCOSUR de Apoyo a Pequeñas y Medianas Empresas²¹ con el objetivo de instrumentar, en una primera etapa, un sistema de garantías para las empresas de este segmento que participaban en las iniciativas de integración productiva.

¹⁸ Decisión CMC N° 45/04.

¹⁹ Decisión CMC N° 18/05.

²⁰ Decisión CMC N° 12/08.

²¹ Decisión CMC N° 13/08.

En 2009, se lanzó el Portal Empresarial del MERCOSUR, en el marco del Observatorio Regional Permanente sobre Integración Productiva²², con la intención de promover la asociatividad empresarial y constituir una herramienta para intercambiar información entre los sectores públicos y privados que participan en los esquemas de integración productiva regional.

e) Fondo MERCOSUR de garantías para micro, pequeñas y medianas empresas (FOPyME)

En 2008 se adoptaron las primeras medidas tendientes a la creación de un fondo para garantizar, directa o indirectamente, las operaciones de crédito para las empresas de menor envergadura que participan en proyectos de integración productiva. En efecto, la Decisión CMC N° 013/08 propuso crear un fondo de estas características y, al mismo tiempo, delegó la elaboración del marco legal de este instrumento a un Grupo Ad Hoc.

A fines de 2008, el CMC aprobó las Decisiones CMC N° 41/08, 42/08 y 43/08. La primera, creó el FOPyME, con una contribución total inicial de los Estados Partes de USD 100 millones, integrados de acuerdo con los siguientes porcentajes: Argentina, 27%; Brasil, 70%; Paraguay, 1%; y Uruguay, 2%. También se estableció que el Fondo permanecería vigente por un período de diez años.

Por último, la Decisión CMC 43/08 dispuso la creación de una comisión asesora del Grupo Ad Hoc, compuesta por un representante de cada uno de los Países Miembros del bloque y encargada de las siguientes tareas: i) desarrollar una propuesta de Reglamento del Fondo de Garantías; ii) trabajar en la selección de los términos de contratación del Operador del Fondo de Garantías; y iii) trabajar para la definición de las condiciones de contratación de los auditores independientes para evaluar periódicamente al Fondo.

En junio de 2012, el CMC aprobó la Decisión CMC N° 17/12, que estableció la Estructura del FOPyME y determinó también que los recursos del Fondo de Garantía serían distribuidos equitativamente entre los Estados Partes.

f) Creación del grupo de relacionamiento externo del MERCOSUR

A fines de 2011, se creó el Grupo de Relacionamiento Externo del MERCOSUR (GRELEX), con atribuciones en materia de negociaciones económicas y comerciales con terceros países y bloques de países²³.

g) Control migratorio en zonas fronterizas y seguridad documental migratoria

En 2000, la Decisión CMC N° 04/00, llamada Acuerdo de Recife, aprobó el texto revisado, ordenado y consolidado del Acuerdo de Alcance Parcial para la Facilitación del Comercio que establece las medidas técnicas y operativas para regular los controles integrados en las fronteras entre los Estados Partes, que incluyen los controles aduaneros, migratorios, sanitarios y de transporte. En 2010, se aprobó la Decisión CMC N° 64/10, Estatuto de la Ciudadanía del MERCOSUR - Plan de Acción que, entre sus objetivos, tenía la implementación de una política de libre circulación de personas en el MERCOSUR.

La Decisión CMC N° 07/12, Complementación del Acuerdo de Recife en materia migratoria, se aprobó con el fin de regular el control integrado migratorio y disponer la utilización de procedimientos administrativos y operativos similares y compatibles en forma simultánea por parte de los funcionarios de migraciones de los Estados Partes.

El instrumento estableció dos modalidades de control migratorio integrado: i) el control integrado simultáneo, realizado por los funcionarios migratorios de dos países limítrofes compartiendo un mismo puesto de control y, siempre que sea posible, en base a un único registro en un sistema informático compartido o vinculado; y ii) el control integrado por reconocimiento recíproco de competencias, realizado por los funcionarios migratorios de un país bajo supervisión del otro, previo reconocimiento mutuo y expreso de las competencias de control migratorio definidas por las autoridades migratorias de las Partes.

Por último, la Decisión CMC N° 08/12 incluyó el texto del proyecto de Acuerdo para la creación de la Red de Especialistas en Seguridad Documental Migratoria del MERCOSUR y Estados Asociados.

²² Decisión CMC N° 07/09.

²³ Decisión CMC N° 22/11.

h) Tratados con la Unión Europea

El único frente negociador efectivamente en curso en la agenda externa del MERCOSUR es el relacionado con el Acuerdo de Asociación UE - MERCOSUR. En mayo de 2010, se reanudaron las negociaciones que se encontraban interrumpidas desde octubre de 2004. Los dos bloques decidieron concentrar los esfuerzos en los textos normativos del acuerdo, y planificaron comenzar el intercambio de ofertas de acceso a mercados en mayo de 2012, lo que no llegó a ocurrir.

Las principales dificultades en el área normativa están concentradas en los siguientes temas:

- **Restricciones a las exportaciones:** la UE insiste en incorporar compromisos para eliminar impuestos a las exportaciones en el acuerdo birregional. Aunque en materia de exportaciones, las normas de la OMC prohíben adoptar restricciones cuantitativas, nada dicen sobre su tributación. Por su parte, el MERCOSUR no acepta firmar este tipo de compromisos, debido a que tanto en la Argentina como Brasil tributan las exportaciones de algunos productos.
- **Medidas de apoyo interno a la producción agrícola:** el MERCOSUR insiste en que se trate este tema en las negociaciones birregionales; sin embargo, el bloque europeo no acepta ningún compromiso que limite los derechos asegurados en la OMC.
- **Subsidios a las exportaciones agrícolas:** el MERCOSUR exige que se eliminen los subsidios a las exportaciones agrícolas en el comercio entre los dos bloques. La UE indica que podrían eliminar los subsidios a productos que ya cuentan con arancel cero, medida insuficiente desde la perspectiva del MERCOSUR.
- **Arancel base:** el MERCOSUR aspira a que el arancel base sea el preferencial, de manera que los productos incluidos en el SGP europeo tengan como punto de partida el arancel preferencial. Cabe destacar que, a partir de 2014, la UE excluirá a algunos países —entre ellos Argentina, Brasil y Uruguay— de su sistema unilateral de preferencias. Por último, la UE defiende el uso del arancel relacionado a la NMF para todos los productos.
- **Reglas de origen:** el trabajo del grupo avanza en la definición de reglas para algunos capítulos, aunque todavía existan diferencias importantes en algunos sectores, por ejemplo, el textil y el automotor, entre otros. Las reglas de origen relacionadas con la pesca provocan una gran divergencia de difícil solución técnica entre los dos bloques, y resulta admisible que se solucione en una instancia política, en el cierre de la negociación.
- **Defensa comercial:** se trata de un tema de reducido conflicto, ya que la tendencia es usar los instrumentos de la OMC cuando se trata de antidumping, medidas compensatorias y salvaguardias globales. En cambio, la divergencia aquí parece residir en las salvaguardias bilaterales, particularmente ante un posible mecanismo de salvaguardias especiales para los productos agrícolas.
- **Compras gubernamentales:** ésta es un área con poco progreso. El bloque europeo propone un texto bastante abarcador en cuanto al acceso a licitaciones públicas, mientras que el del MERCOSUR se limita a definiciones y compromisos con transparencia. Por su parte, el MERCOSUR aún no concluyó la renegociación de su Protocolo de Compras Gubernamentales, y, sus Miembros suelen usar con mayor frecuencia las compras gubernamentales como instrumento de política industrial, particularmente en Brasil. En consecuencia, es difícil que el MERCOSUR llegue a hacer movimientos de apertura significativos en esta área en el corto plazo.
- **Normas y reglamentos técnicos:** la UE busca reproducir la estructura vigente en el bloque europeo en el acuerdo birregional y el MERCOSUR se resiste.
- **Normas sanitarias y fitosanitarias:** la UE pretende que el tema se trate entre las dos regiones y no entre la UE y cada País Miembro del MERCOSUR, tal como defiende el bloque sudamericano. El problema aquí radica en que la actual estructura del MERCOSUR no

permite el tratamiento del tema en bloque, pues no existe completa armonización de normas sanitarias y fitosanitarias entre sus Miembros.

- **Servicios e inversiones:** no hay controversias significativas en esta materia. Las principales trabas a los servicios parecen residir en la exigencia europea de acceder a los servicios de transporte de cabotaje e hidrografía. Esas exigencias son inaceptables para el MERCOSUR, que carece de un acuerdo interno en esa área. No obstante, hubo algún progreso en ciertos sectores, por ejemplo, telecomunicaciones y correos.
- **Propiedad intelectual:** este es uno de los temas más difíciles de la negociación. El debate se centra en los derechos de autor y la indicación geográfica. La UE busca avanzar hacia compromisos que pueden clasificarse como “ADPIC Plus”; en cambio, el MERCOSUR exige flexibilidad en el ADPIC²⁴ y los compromisos referidos a políticas para el desarrollo, además de la transferencia de tecnología.

Después de un año dedicado a los aspectos normativos del acuerdo, los negociadores de ambos bloques parecen haber llegado a la conclusión de que no hay espacio para avances significativos sin que se pase a la etapa de intercambio de ofertas de liberalización. De no recibir una oferta del MERCOSUR, la UE no puede avanzar en temas normativos, particularmente aquellos relacionados con el acceso a mercados. A su vez, el MERCOSUR sostiene que debe contar con definiciones relativas a la norma para definir mejor el alcance de su oferta.

B. Mercado Común Centroamericano (MCCA)

1. Antecedentes

El proyecto histórico de integración centroamericana se remonta a 1951 cuando Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica y Panamá, pusieron en marcha la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA). Dicha Organización alcanzó significativos avances y sentó las bases para la integración económica, social y política de la región.

Sin embargo, fue en 1960, con la suscripción del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, que se estableció el Mercado Común Centroamericano (MCCA), conformado por Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua. Mediante este Tratado las Partes decidieron perfeccionar una zona de libre comercio, adoptaron un arancel centroamericano uniforme y asumieron el compromiso de constituir una unión aduanera entre sus territorios.

Con la conformación de una zona de libre comercio —se incluyeron algunas limitaciones— todos los productos con origen en alguno de los Países Miembros quedaron exentos de los derechos a la importación y exportación, y de todos los demás impuestos relacionados, y a su vez, gozan de tratamiento nacional y están exentos de toda restricción o medida de carácter cuantitativo, con excepción de las medidas de control que sean legalmente aplicables por razones de sanidad, de seguridad o de policía.

Por último, el Tratado estableció el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), como instrumento de financiamiento y promoción del crecimiento económico integrado sobre una base de equilibrio regional.

La entrada en vigor, en diciembre 1991, del Protocolo de Tegucigalpa a la Carta de la ODECA constituyó el Sistema de la Integración Centroamericana (SICA), que representa el marco político e institucional de la integración.

El SICA está conformado por Belice, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá y República Dominicana, este último como Miembro Asociado. El Protocolo de Tegucigalpa no condiciona la velocidad y profundidad de la integración y permite a cada uno de los países decidir el ritmo al que quieren participar en el proceso.

²⁴ Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el comercio (ADPIC).

A través del Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana (Protocolo de Guatemala), en 1993, se estableció y consolidó el Subsistema de Integración Económica, adaptándolo al nuevo marco institucional del SICA y a las necesidades que entonces tenían los países de la región.

2. Integración aduanera

El Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscripto en Guatemala en 1984, es el instrumento que fija los principios y bases para la definición de la política arancelaria centroamericana. Este Convenio, incorpora dos Anexos: el Anexo A, que comprende el Arancel Centroamericano de Importación y el Anexo B, que contiene la legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías.

El Arancel Centroamericano de Importación es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados contratantes, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones.

El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), constituye la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano y está basado en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

Salvo las mercancías con franquicia y exenciones de derechos arancelarios, toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Países Miembros está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el arancel, los cuales se expresan en términos *ad valorem*.

Los derechos arancelarios a la importación, conforme la política arancelaria establecida por el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO), se basa en los siguientes parámetros:

- 0% para bienes de capital y materias primas no producidas en la región;
- 5% para materias primas producidas en Centroamérica;
- 10% para bienes intermedios producidos en Centroamérica;
- 15% para bienes de consumo final.

Existen excepciones a estos niveles para atender situaciones especiales tales como: criterios de carácter fiscal, compromisos multilaterales adquiridos en la OMC y situaciones propias de alguna rama de producción centroamericana.

El Tratado General de Integración Económica Centroamericana estableció el régimen de intercambio comercial centroamericano, por el que todos los productos originarios de los territorios de los países de la región gozan de libre comercio, con las siguientes excepciones:

- Con restricción en los cinco países: café sin tostar y azúcar de caña;
- Con restricciones bilaterales: café tostado (Costa Rica con El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua), alcohol etílico, esté o no desnaturalizado (El Salvador con Honduras y Costa Rica), derivados del petróleo (Honduras y El Salvador) y bebidas alcohólicas destiladas (Honduras y El Salvador).

En 1993, el Protocolo de Guatemala modificó el contenido del Tratado General de Integración Económica Centroamericana que obligaba a los países firmantes a tener un Arancel Externo Común (AEC) frente a todos los socios comerciales que no habían firmado el Tratado.

Sin embargo, el Artículo 12 del Protocolo de Guatemala le permitió a cada País Miembro negociar independientemente acuerdos de libre comercio con otros países, hecho con el que se abandonaba el compromiso de contar con un AEC aplicado a todos los socios comerciales que no eran centroamericanos. Esto permitió que algunos países, como Costa Rica y Nicaragua, o grupos de países, como el formado por Guatemala, El Salvador y Honduras, negociaran aranceles y restricciones comerciales con terceros países extrarregionales, aunque no fueran comunes para los cinco Países

Miembros del MCCA. De esta forma, el AEC común a todos los socios comerciales, que representaba una de las condiciones para crear una Unión Aduanera, dejó de aplicarse.

Las listas de desgravación de los Tratados de Libre Comercio (TLC) suscritos fueron negociadas bilateralmente entre cada país de Centroamérica y su contraparte, como en los casos de los TLC con Estados Unidos²⁵ y México. Actualmente, acercarse a un AEC depende de que se cumplan las distintas etapas de desgravación que cada uno de los países centroamericanos negoció con sus socios comerciales en los respectivos TLC.

Por otra parte, las normas de origen acordadas por los países centroamericanos con socios extrarregionales son parte de las restricciones al comercio exterior que en una unión aduanera debieran ser comunes. Al ser diferentes, pueden favorecer u obstaculizar las importaciones provenientes del mismo socio en un país centroamericano en comparación con otro país centroamericano. Con el objeto de resolver este problema, en Centroamérica se ha creado un Grupo Técnico de Reglas de Origen con el objetivo central de armonizar las Normas de Origen vigentes en los diferentes TLC que han negociado los países centroamericanos para evitar posibles distorsiones en la unión aduanera.

En consecuencia, se puede afirmar que la Unión Aduanera Centroamericana se encuentra en proceso de formación. A tal fin, en diciembre de 2007, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua suscribieron el Convenio Marco para el Establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana. Conforme con el Artículo 2 de ese Convenio, la unión aduanera se constituirá de forma gradual y progresiva. Su establecimiento será el resultado del desarrollo de tres etapas: i) promoción de la libre circulación de bienes y facilitación del comercio; ii) modernización y convergencia normativa; y iii) desarrollo institucional.

En enero de 2009, El Salvador y Guatemala suscribieron un Protocolo de Modificación al Convenio Marco para el Establecimiento de una Unión Aduanera entre sus territorios que habían firmado en enero de 2000. El objetivo del mismo fue establecer el marco jurídico que les permita conformar de manera congruente con el Convenio Marco para el Establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana una unión aduanera entre sus territorios, mediante la constitución de un territorio aduanero único y el establecimiento de una institucionalidad que implemente gradual y progresivamente las medidas necesarias para perfeccionar su constitución. Asimismo, establecieron un régimen de transición que asegure el desarrollo normal de las operaciones comerciales entre sí y con el exterior, y que concluirá con la eliminación de las aduanas de los puestos fronterizos internos.

La normativa comercial centroamericana comprende:

- El Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías, fue aprobado mediante Resolución No. 156-2006 (COMIECO-EX) y el Anexo de Reglas de Origen Específicas, fue actualizado mediante resolución No. 268-2011 (COMIECO-LXI). Dicho Reglamento establece las normas para determinar el origen de las mercancías, con el fin de otorgar el régimen de libre comercio, establecido en el Tratado General de Integración Económica Centroamericana, así como el procedimiento de verificación para los casos de duda sobre el origen de los productos.
- El Reglamento Centroamericano sobre Medidas de Salvaguardia se actualizó por medio de la Resolución No. 194-2007 (COMIECO-XLIV). Desarrolla las disposiciones para la aplicación del artículo XIX del GATT de 1994, el Acuerdo sobre Salvaguardias de la OMC, así como las disposiciones del Protocolo de Guatemala y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano y sus Protocolos. Se aplica a las importaciones procedentes de terceros países.
- El Reglamento Centroamericano sobre Prácticas Desleales de Comercio se actualizó por medio de la Resolución No. 193-2007 (COMIECO-LIV). Desarrolla las disposiciones de los Acuerdos de la OMC relativos al dumping y las subvenciones, del Protocolo de Guatemala y

²⁵ CAFTA-República Dominicana.

del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. Establece los procedimientos y medidas que deben aplicarse en los casos de prácticas desleales de comercio, tanto en las relaciones comerciales con terceros países como a lo interno de la región centroamericana; y regula la imposición de derechos antidumping o derechos compensatorios.

- Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre: la Resolución 65-2001 (COMRIEDRE) establece el Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre, así como su formulario de declaración e instructivo. El objetivo de este instrumento es facilitar, armonizar y simplificar los procedimientos utilizados en las operaciones de tránsito aduanero internacional efectuados por vía terrestre para las mercancías procedentes u originarias de los países signatarios y de terceros países, siempre y cuando la operación de tránsito se inicie en un Estado Parte y concluya en otro Estado Parte. Este Reglamento se aplica también en el tránsito de mercancías con Panamá.
- El Reglamento de Medidas de Normalización, Metrología y Procedimientos de Autorización, fue aprobado por la Resolución 37-99 (COMIECO-XIII). Este instrumento desarrolla las disposiciones del Protocolo de Guatemala y del Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio de la OMC, con el objeto que las medidas de normalización, procedimientos de autorización y de gestión metroológica de los Estados Parte no creen obstáculos innecesarios al comercio intrarregional.
- La Resolución 271-2011 (COMIECO-LXI) establece el Reglamento Centroamericano sobre Medidas y Procedimientos Sanitarios y Fitosanitarios. Su objeto es regular las medidas que en esta materia puedan adoptar los países para proteger la vida y salud humana, de los animales, plantas y vegetales. Está dirigido a evitar que esas medidas puedan afectar directa o indirectamente el comercio intrarregional, constituyéndose en barreras innecesarias al mismo.
- La Resolución No. 263-2011 (COMIECO-LX) aprobó las modificaciones al arancel centroamericano de importación que incorporan al Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) los resultados de la Quinta Enmienda de la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, las cuales entraron en vigencia el 1 de enero de 2012.

Respecto de la Administración Aduanera, en 2008, el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) aprobó la modificación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)²⁶, con el objeto establecer la legislación aduanera básica de los países de la región conforme a los requerimientos del MCCA y de los instrumentos regionales de la integración, y el Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)²⁷ mediante el cual se desarrollan los principios y compromisos en materia aduanera. Asimismo, las disposiciones en materia de valoración aduanera de las mercancías, fueron incorporadas al RECAUCA.

Respecto del transporte regional, el Acuerdo Centroamericano sobre Circulación por Carreteras²⁸, tiene como objetivo unificar el control de los pesos y dimensiones de la flota vehicular de la región para garantizar la correcta y segura utilización de la infraestructura vial. Este acuerdo fue ratificado por los Congresos de Guatemala, El Salvador y Nicaragua, mientras que en los demás países sigue vigente la versión de 1958.

3. Integración tributaria

En las reuniones que, entre 2005 y 2006, mantuvieron los Ministros de Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana con los directores de los Departamentos de Finanzas Públicas y del Hemisferio Occidental del Fondo Monetario Internacional (FMI), se acordó promover medidas de coordinación y armonización tributaria en la región.

²⁶ Resolución No. 223-2008 (COMIECO-XLIX).

²⁷ Resolución No. 224-2008 (COMIECO-XLIX).

²⁸ Resolución No. 02-2001 (COMITRAN-XXIII).

A tal efecto, se estableció el COSEFIN, que es el foro permanente de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, conformado para discutir consistentemente temas asociados a la información, armonización, convergencia, desarrollo y coordinación de políticas fiscales. El COSEFIN inició sus reuniones el 28 de junio de 2006, al amparo de las disposiciones del SICA.

Como grupo técnico asesor del COSEFIN se constituyó el Grupo de Trabajo de Política Tributaria (GTPT), para proponer medidas de coordinación tributaria en la región. A esos efectos el GTPT realizó su primera reunión de trabajo el 30 y 31 de agosto de 2005 en la ciudad de Antigua Guatemala. El mismo se encontraba integrado por técnicos de alto nivel de los Ministerios de Hacienda o Finanzas de la región para que por su medio se avance en propuestas en materia de política tributaria, conjuntamente con la coordinación que ejerció el Departamento de Asuntos Fiscales del FMI.

Con carácter prioritario, y a la luz de la firma de tratados bilaterales de libre comercio (TLC) con los EEUU, se acordó abordar en primer lugar, el análisis de los regímenes de incentivos, exoneraciones y exenciones tributarios con el fin de evitar las guerras fiscales en la región para capturar inversiones externas, aunque sin incluir en esta etapa el tratamiento tributario relativo a las zonas francas, y en segundo lugar, los principios jurisdiccionales aplicables en la imposición a la renta, así como los convenios para evitar la doble imposición, las normas en materia de precios de transferencia y los criterios que podrían seguirse en materia de capitalización débil o exigua.

Paralelamente al GTPT, se crearon otros grupos que abordaron temas específicos y que deben informar de sus resultados al COSEFIN: i) Grupo Técnico Aduanero y Tributario (GAT); ii) Grupo Técnico de Estadísticas Fiscales; iii) Grupo Técnico de Presupuesto de Mediano Plazo y por Resultados; iv) Grupo Técnico para el Plan de Inversiones y Financiamiento para Centroamérica, Panamá y la República Dominicana (PIFCARD). La coordinación de estos otros grupos de trabajo quedó a cargo del Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana (CAPTAC-DR).

Habiendo transcurrido ya ocho años desde la constitución del GTPT puede decirse que su accionar contribuyó de manera sustantiva al análisis conjunto de temas de tributación internacional que pusieron a la región en un nivel de formación conforme al estado de las artes en esa materia.

Así, entre las distintas materias abordadas cabe mencionar las siguientes:

- Declaración de Principios de Buenas Prácticas sobre Incentivos impositivos a la Inversión

En septiembre de 2011, esta Declaración estableció un mecanismo para adecuar los incentivos tributarios a la inversión que no son transparentes o que afectan en forma nociva las decisiones de localización de la inversión entre los Estados Parte. En consecuencia, los Estados Partes no adoptarán incentivos tributarios contrarios a los criterios de esta Declaración.

Un incentivo tributario que afecte el impuesto sobre la renta se considerará una buena práctica cuando se aplique de forma transparente y no sea determinante para la localización de la inversión.

Asimismo, la Declaración establece la conformación de un Grupo de Buenas Prácticas sobre Incentivos Tributarios a la Inversión integrado transitoriamente por los delegados del GTPT que elevarán al COSEFIN una propuesta de composición, reglamento y funcionamiento.

- Modelo de Tratado de Doble Tributación de los Estados de Centroamérica y República Dominicana

Este Modelo, aprobado en 2006 por los Ministros de Economía y Finanzas de Centroamérica, República Dominicana y Panamá, refleja un importante nivel de coordinación en materia de política tributaria internacional, tanto para no residentes como entre los países intervinientes. Asimismo, Como estos países no tienen ningún convenio de doble tributación vigente, y teniendo en cuenta todo el trabajo y debate previo que realizaron, se podría esperar que no se alejen del texto de este Modelo a menos que la legislación interna condicione o requiera adaptación.

Si bien está inspirado en el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), las características propias de estos países desvían este Modelo tanto del de la ONU como del de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Entre esas características podrían

mencionarse la debilidad institucional de las administraciones tributarias, la necesidad recaudatoria y el déficit tecnológico.

Este Modelo supone un destacado avance porque los países han reconocido las ventajas de trabajar juntos en materia tributaria o, en su defecto, reconocieron la enorme dificultad de iniciar esta política por separado.

No obstante, debe destacarse que todos estos países poseen una tributación para el no residente que obtiene rentas en su respectivo territorio que no es homogénea: por ejemplo, algunos tienen definición de establecimiento permanente en su legislación interna, pero otros no; las definiciones de conceptos como regalías o intereses son divergentes, etc.

Aunque la tradición demuestra que los países han replicado los convenios de doble tributación en sus legislaciones internas, la forma en que interactúan no permite asegurar que la coordinación será total.

La característica más saliente de este Modelo es que establece el gravamen en fuente de los servicios de contenido técnico, jurídico, económico, financiero, administrativo u otros análogos, incluidos los servicios de consultoría. Esto obedece a tres razones: i) preserva una tributación en fuente a la que los Estados de esta región no estaban dispuestos a renunciar de entrada, ii) simplifica la operatoria del no residente, pues puede ser sometido a retención por el pagador residente y no debe preocuparse por la existencia de establecimiento permanente y iii) porque no supone una ruptura de la gestión del no residente para la administración tributaria que está acostumbrada a gravar al no residente mediante una retención.

- Modelo de Precios de Transferencia de los Estados de Centroamérica y República Dominicana

Al igual que el Modelo de Convenio de Doble Tributación, este Modelo no es un documento con fuerza legal para las partes, ni tampoco implica un compromiso político de seguirlo para estos países, sin embargo, también genera un destacable nivel de coordinación en cuestiones de política tributaria internacional, e incluso entre los mismos países participantes.

Una muestra de ello es que los países acordaron bases de política tributaria comunes en materia de precios de transferencia, las que se tomaron como punto de partida para la preparación de este modelo de normativa, como también que trabajan en común en el área de la Administración tributaria con vistas a desarrollar estructuras administrativas que permitan la aplicación efectiva de estas normas. Este trabajo en común constituye en sí mismo una línea de armonización tributaria.

- Modelo de normas para evitar los efectos perversos de la deducción de intereses en los ingresos fiscales mediante la aplicación de criterios en materia de capitalización débil o exigua.

4. Convenio de compatibilización de los tributos internos aplicables al comercio entre los Estados parte de la unión aduanera centroamericana

Este Convenio fue suscripto, en junio de 2006, con el objetivo principal de viabilizar el cobro del IVA, de los Impuestos Selectivos al Consumo y el Impuesto Sobre la Renta (ISR), en un esquema de Unión Aduanera en el que se declara oficialmente la constitución del territorio aduanero único. En este esquema, las exportaciones e importaciones entre los Países Miembros de la unión se convierten en transacciones comerciales que no están tipificadas en la legislación tributaria vigente como hechos generadores del IVA, del ISR y de los Impuestos Selectivos al Consumo.

Además, el Convenio de Compatibilización dispone el derecho a la devolución del crédito fiscal del IVA, cuando se realicen transferencias de bienes o prestación de servicios entre contribuyentes de diferentes Estados Parte de la unión aduanera.

Este Convenio se encuentra vigente solamente en Guatemala y Honduras (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, 2012).

5. Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica

Para avanzar hacia la Unión Aduanera Centroamericana, en general, y la facilitación del comercio, en particular, es necesario que los sistemas aduaneros nacionales adopten mecanismos modernos de control aduanero y tributario. Entre estos mecanismos es fundamental el intercambio oportuno de información tributaria de los contribuyentes de los principales impuestos domésticos y de los agentes comerciales habituales.

El objeto de este Convenio fue dar respaldo legal al intercambio de información entre las administraciones tributarias y aduaneras centroamericanas. Sin embargo, en él se considera el procedimiento para intercambiar información por requerimiento, y no incluye disposición alguna para el intercambio automático.

Este Convenio ya cumplió con los países de Ley y se encuentra vigente en todos los países suscriptores (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, 2012).

6. Otras áreas de integración

a) Adhesión de Panamá al SICA

El 15 de octubre de 2013 se cumple el plazo establecido por el Consejo de Ministros de Integración Económica para la adecuación de los sistemas, procedimientos, documentación y demás elementos que faciliten la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio comercial entre Panamá y los demás Estados Parte del Subsistema de Integración Económica Centroamericana, derivados de la implementación de los compromisos contenidos en el Protocolo de Incorporación de la República de Panamá al Subsistema de Integración Económica del SICA

b) Incentivos para la industria maquiladora en los países centroamericanos y tratamiento de las zonas francas

La experiencia centroamericana en promoción de exportaciones está fuertemente asociada a los inicios de la Iniciativa para la Cuenca del Caribe (ICC) en 1984. Los regímenes legales a los que se asocia la maquila son en general de dos tipos, con diversas combinaciones. En primer lugar, un régimen de Admisión Temporal, que existe y es aplicado en Costa Rica y Guatemala, y con mucha menor fuerza en El Salvador. Y por otra parte, el régimen de zonas francas, que en prácticamente todas las legislaciones se define como “áreas de territorio nacional extra-aduanal previamente calificadas, sin población residente, sujetas a un régimen especial donde podrán establecerse y funcionar empresas nacionales o extranjeras, que se dediquen a la producción o comercialización de bienes para la exportación, así como la prestación de servicios vinculados al comercio internacional y a las actividades conexas.

En Centroamérica, los incentivos a la industria de la maquila tienen en común la gran cantidad de exoneraciones, tanto para las empresas administradoras de zonas francas, como para las usuarias. En particular, la exoneración del Impuesto sobre la Renta (ISR), exenciones de pago de otros impuestos, por ejemplo, al patrimonio, municipales, al valor agregado y al consumo.

La falta de una idea clara acerca del papel que desempeña la industria maquiladora se refleja en los criterios de homogeneización adoptados por los directores de Tributación Interna de Centroamérica, quienes han decidido (sustentados y apoyados por las instituciones financieras internacionales) eliminar los subsidios a las exportaciones no tradicionales. Curiosamente, no parecen tener posición acerca de la industria maquiladora.

Por último, en 2010, mediante la Ley N° 8794, Costa Rica reformó la Ley de Régimen de zonas francas N° 7210 de 1990. Esta reforma tuvo como objetivos poner en marcha un esquema moderno, proporcionar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros que establecieran operaciones en el país y cumplir anticipadamente con los compromisos ante la Organización Mundial del Comercio (OMC, 2013).

Además de los problemas de procesamiento activo que enfrentan las zonas francas, los gobiernos centroamericanos deberán afrontar el mandato de la OMC de realizar cambios al modelo de las mismas

antes de 2015. Hasta el momento, sólo Costa Rica ha elaborado una reforma a su régimen, por el que se pretende cumplir el mandato de la OMC (CEPAL, 2009).

c) Tratados con la Unión Europea

El Acuerdo de Asociación entre la Unión Europea y Centroamérica —Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá— fue suscripto el 29 de junio de 2012. El 1 de agosto del 2013 entró en vigor entre la UE por un lado y Honduras, Nicaragua y Panamá por el otro, mientras que el 1 de octubre comenzó la vigencia del mismo para Costa Rica y El Salvador. No obstante, hasta que los 28 Estados miembros de la UE no finalicen los procedimientos de ratificación, solo el pilar comercial del acuerdo será aplicable entre las partes.

La implementación de este Acuerdo representa un significativo esfuerzo por consolidar la Unión Aduanera Centroamericana. El compromiso de alcanzar la unión aduanera fue asumido por Centroamérica ante la UE desde antes del inicio de la negociación birregional como parte de su oferta. En efecto, la negociación de las listas de desgravación se realizó en bloque, por lo que el Acuerdo de Asociación no tuvo impacto negativo sobre el Arancel Externo Común centroamericano.

El Acuerdo de Asociación establece que en un plazo que no debe exceder los dos años, la región debe disponer de un mecanismo para reembolsar los derechos arancelarios y otros costos pagados por un importador de un país centroamericano, cuando reexporte mercancías originarias de Europa a otra nación centroamericana. Este mecanismo ha sido discutido por más de una década, sin que aun exista una solución concreta o fecha específica de aplicación (ICEFI, 2013).

Por otra parte, el Acuerdo sugiere que en un plazo no mayor de tres años, la documentación y procedimientos aduaneros deberán estar armonizados, de tal manera que sean de uso general y único en la región. El problema de este último aspecto está vinculado al hecho que, debido a la vigencia de otros acuerdos comerciales como el CAFTA-RD, existe heterogeneidad en los tratamientos arancelarios, sanitarios, fitosanitarios y sobre todo de seguridad, respecto a la importación de otros países (ICEFI, 2013).

Alcanzar la Unión Aduanera en un plazo tan corto parece no ser posible, sin embargo, si podría desarrollarse un modelo intermedio en el que, garantizando el libre flujo de mercancías y la armonización de procedimientos y documentación, se cumpla con lo establecido en el Acuerdo de Asociación con Europa, aun cuando exista cierta distorsión en los tratamientos arancelarios. Complementariamente, los gobiernos centroamericanos deberán reiniciar la discusión y acordar en un corto plazo, el mejor mecanismo para la redistribución de los ingresos tributarios, especialmente los obtenidos por medio de aranceles (ICEFI, 2013).

d) Tratados con los Estados Unidos

Las negociaciones del TLC entre Centroamérica y Estados Unidos (CAFTA, por sus siglas en inglés) comenzaron oficialmente en 2003 cuando definieron el marco general de las negociaciones y acordaron formar cinco grupos de negociación en los siguientes temas: acceso a mercados, servicios e inversiones, compras del sector público y propiedad intelectual, asuntos laborales y ambientales, y temas institucionales y de solución de controversias. Asimismo, se constituyó un grupo responsable de la asistencia técnica que se reuniría paralelamente a los grupos de trabajo a lo largo del proceso de negociación. Los ministros acordaron también la creación de un grupo de trabajo sobre medidas sanitarias y fitosanitarias, responsable tanto de promover el conocimiento mutuo de los sistemas y procedimientos sanitarios y fitosanitarios de los países como de procurar soluciones a eventuales obstáculos al comercio.

En 2002, el Consejo sobre Comercio e Inversión de Estados Unidos y República Dominicana se reunió para analizar la profundización de las relaciones comerciales y la posible adhesión de la República Dominicana a las negociaciones del acuerdo CAFTA y, en 2004, Estados Unidos y República Dominicana iniciaron formalmente la primera de tres rondas de negociaciones.

El TLC República Dominicana-Centroamérica-Estados Unidos (CAFTA-RD) se firmó el 5 de agosto de 2004 en Washington, D.C. y entró en vigor, para todas las Partes el 1 de enero de 2009.

C. Comunidad Andina de Naciones (CAN)

1. Antecedentes

El proceso andino de integración se inició el 26 de mayo de 1969 con la firma del Acuerdo de Cartagena por parte de Bolivia (Estado Plurinacional de), Colombia, Chile, Ecuador y Perú, conocido entonces, como el Pacto Andino. Venezuela (República Bolivariana de) se adhirió al Acuerdo el 13 de febrero de 1973 —en 2006 se retiró— y Chile se retiró el 30 de octubre de 1976.

En 1993, Bolivia (Estado Plurinacional de), Colombia, Ecuador y Venezuela (República Bolivariana de) eliminaron los aranceles entre sí y formaron una zona de libre comercio donde las mercaderías circulaban libremente, lo que permitió que aumentara el nivel de empleo y creciera sustancialmente el comercio intracomunitario. También liberalizaron los servicios, especialmente el transporte en sus diferentes modalidades. Perú se incorporó a ella gradualmente desde 1997 hasta el 31 de diciembre de 2005.

Para adaptarlos a los cambios en el escenario internacional, en 1997, se introdujeron reformas al Acuerdo de Cartagena que hicieron que el proceso de integración pase a estar a cargo de los Presidentes, y que tanto el Consejo Presidencial Andino como el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores formen parte de la estructura institucional, creándose la Comunidad Andina (CAN) en reemplazo del Pacto Andino.

2. Integración aduanera

En 1995, por medio de la Decisión 370 de la SGCAN, Bolivia (Estado Plurinacional de), Colombia, Ecuador y Venezuela (República Bolivariana de) adoptaron un Arancel Externo Común (AEC) para las importaciones desde terceros países, configurando una unión aduanera imperfecta por contemplar tratamientos especiales a determinados países y productos. Por su parte, Perú no participa de este mecanismo y aplica su arancel nacional con autonomía en el manejo arancelario.

El AEC tiene una estructura de cuatro niveles (5%, 10%, 15% y 20%), de acuerdo al grado de elaboración de las mercaderías. Mientras Colombia, Ecuador y Venezuela (República Bolivariana de) aplican niveles arancelarios comunes, Bolivia (Estado Plurinacional de) mantiene su propio arancel sujeto a administración comunitaria.

En julio de 2005, durante la Cumbre de Lima, los Presidentes andinos, convencidos de la necesidad de profundizar el proceso de integración, se pronunciaron respecto a una política arancelaria común con criterios de flexibilidad y convergencia. Como resultado, mediante la Decisión 669, que entró en vigencia el 1 de agosto de 2007, se dispuso la creación de un Grupo de Trabajo de Alto Nivel de Política Arancelaria encargado de recomendar a la Comisión proyectos de Decisión que permitan establecer una Política Arancelaria de la CAN que incorpore a todos los Países Miembros.

En consecuencia, hasta tanto se establezca una política arancelaria de la CAN que incorpore a todos los Países Miembros, se suspendió hasta el 31 de diciembre de 2014 la obligación de aplicar la normativa comunitaria sobre AEC y las disposiciones complementarias, entre ellas las del Sistema Andino de Franjas de Precios.

La CAN ha aprobado una serie de instrumentos legales que permiten a las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros poder desarrollar los servicios aduaneros tanto en el comercio intracomunitario como con terceros países, bajo un procedimiento común y armonizado, tendiendo como objetivo la facilitación del comercio exterior y mejorar la eficiencia de las medidas destinadas al cumplimiento de la legislación y el control aduanero.

Entre las disposiciones de normativa comunitaria para esta asociación de países se destacan:

- Nomenclatura arancelaria común NANDINA a 8 dígitos basada en el Sistema Armonizado (Decisión 766) que facilita la identificación y clasificación de las mercancías, las estadísticas

de comercio exterior y otras medidas de política comercial del bloque relacionadas con la importación y exportación de mercancías;

- Arancel Integrado Andino (ARIAN) aprobado por medio de la Decisión 657;
- Normas andinas de Valoración Aduanera que permiten contar con una normativa común para la determinación de la base imponible de los derechos de aduana e impuestos aplicables en la importación de mercancías (Decisión 571) y adoptándose la Declaración Andina de Valor (DAV) la cual brinda información sobre la transacción comercial;
- Tránsito Aduanero Comunitario, régimen aduanero que los Países Miembros de la CAN vienen aplicando desde enero de 2006 (Decisión 617 modificada por la Decisión 636), que permite trasladar bajo una misma operación, mercancías desde la aduana de un País Miembro a la aduana de otro País Miembro;
- Documento Único Aduanero (DUA) que incluye los datos para la declaración en aduanas (Decisión 670);
- Armonización de Regímenes Aduaneros (Decisión 671)²⁹, con miras a lograr una mayor armonización de la legislación, regímenes, procedimientos y medidas de control aduaneros;
- Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras (Decisión 728);
- Régimen Andino sobre Control Aduanero (Decisión 574) que contiene las normas que las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros deberán aplicar para el control de las operaciones de comercio exterior;
- Programa Andino de Formación Aduanera (Decisión 573) que tiene como objetivo proporcionar las bases para una capacitación común en materia aduanera;

Adicionalmente, en diciembre de 2011 se aprobó la Decisión 770 sobre Facilitación del Comercio en Materia Aduanera por la cual se aprobó un Plan Estratégico de la CAN para “fortalecer las capacidades de los servicios aduaneros y coordinar la generación e implementación de normativa, procesos y mecanismos armonizados, orientados a facilitar el comercio de mercancías en la región, para contribuir al desarrollo de los Países Miembros”³⁰.

3. Integración tributaria

a) Convenio multilateral para evitar la doble tributación

En 1970, la CAN —Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia (Estado Plurinacional de) y, en aquel entonces, Chile, y no Venezuela (República Bolivariana de)— adoptó la Decisión 40³¹. Sin embargo, esta decisión no se aplicó, lo que hizo necesario elaborar una nueva decisión, aprobándose en 2004 la Decisión 578³², que es un convenio multilateral para evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. Los Artículos 3 (Impuesto a la renta) y 17 (Impuestos sobre el Patrimonio) de este convenio consagran una tributación casi exclusiva en fuente³³ (excepto navegación marítima o aérea y trabajadores diplomáticos o consulares).

El nivel de compatibilización alcanzado por la CAN en esta materia puede considerarse bajo; si bien las tasas no fueron armonizadas, existen avances en cuanto a reparto de soberanía tributaria, definiciones técnicas de ciertos conceptos y visión común en pos de la eliminación de la doble tributación (Barreix, 2007).

²⁹ Esta Decisión fue parcialmente modificada por la Decisión 716, encontrándose vigente a partir del 1 de junio de 2010.

³⁰ Artículo 4 de la Decisión 770 de la SGCAN.

³¹ “Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión”.

³² “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”.

³³ Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el principio de la fuente. El principio de la fuente consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. El criterio de la residencia implica que el Estado donde la persona tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial.

En Perú y Colombia, y a diferencia de lo que ocurría con la Decisión 40, la norma se observa plenamente, sin perjuicio de las dificultades que acarrea el que este esquema de Convenio de Doble Tributación (CDT) (con tributación exclusiva en la fuente) conviva con Convenios que reservan mucha soberanía al Estado de la residencia (Perú, Bolivia (Estado Plurinacional de) y Ecuador tienen CDT de este tipo, y Colombia está negociando algunos).

b) IVA e impuestos selectivos armonizados de la Comunidad Andina

En 2004, la CAN aprobó las Decisiones 599 y 600 sobre la armonización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo (ISC), respectivamente. La armonización de los impuestos indirectos es necesaria para afianzar la unión aduanera que constituye la CAN, así como para minimizar la existencia de regímenes tributarios indirectos muy diferentes que causan asimetrías en las condiciones de competencia (Barreix, 2007).

Las principales características del IVA andino son:

- Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo. Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos (Decisión 599, Artículo 19). El régimen de tasa cero sólo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios (Decisión 599, Artículo 20).
- Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que reúnan los requisitos formales que determine cada legislación nacional y los siguientes requisitos sustanciales: i) que sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o restricciones que cada legislación nacional establezca; y ii) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero (Decisión 599, Artículo 27). Tratándose de compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, los impuestos repercutidos otorgan derecho a crédito fiscal para el sujeto pasivo en las mismas condiciones que el Artículo 27 (Decisión 599, Artículo 28).

El plazo para adecuarse a esta regulación difiere dependiendo del tipo de medida, llegando a un máximo de 10 años. Asimismo, los Países Miembros deberían establecer mecanismos de seguimiento con el objeto de verificar cada dos años los avances y se estableció la preferencia por un IVA definido a nivel nacional, con administración centralizada³⁴. Con posterioridad, la Decisión 635/2006 de la CAN pospuso la entrada en vigencia de estas normas hasta el 1° de enero de 2008, iniciándose un proceso de adecuación gradual de las legislaciones internas de cada uno de los países miembros para dar cumplimiento así a cada una de las disposiciones de esta normativa comunitaria -principalmente, en materia de alícuotas y exclusiones de bienes y servicios de la base gravable de los tributos-, con un plazo máximo de 10 años desde la entrada en vigencia de la Decisión citada (Obregón, 2008).

4. Otras áreas de integración

a) Sistema andino de calidad

Creado en 1995 por la Decisión 376 y modificado en 1997 por la Decisión 419, tiene como objetivo propiciar una mayor fluidez del comercio intracomunitario a través de la eliminación de los obstáculos técnicos innecesarios, y de la mejora de la calidad de los bienes que se producen en la Subregión Andina.

La actividad de normalización técnica, se desarrolla en el marco de la Red Andina de Normalización (RAN) que tiene por finalidad servir de mecanismo para facilitar el comercio, la transferencia tecnológica, y mejorar la competitividad de los productos y servicios de los Países Miembros, mediante el proceso de normalización técnica en los sectores económicos de interés comunitario.

³⁴ Barreix y otros (2007).

Se armonizaron 139 Normas Técnicas Andinas, y están en ejecución el Plan Andino de Normalización y el Plan Andino de Reglamentos Técnicos, con 37 proyectos y 6 proyectos, respectivamente.

Para facilitar el comercio intrarregional, están en operación cuatro mecanismos: i) el reconocimiento automático de certificados de conformidad para productos regulados, y de directrices para la elaboración de reglamentos técnicos nacionales y comunitarios; ii) el Sistema de Información de Notificación y Regulación Técnica (SIRT); iii) legislación para el acceso de productos cosméticos, de higiene doméstica y absorbentes de higiene personal; y, iv) el registro de organismos de evaluación de la conformidad acreditados y reconocidos. Adicionalmente, se encuentra en ejecución el Plan de Implementación del Sistema Andino de las Notificaciones Sanitarias Obligatorias (NSO).

b) Defensa comercial

En materia de salvaguardias, se cuenta con normas para el comercio intracomunitario y con normas aplicables a las importaciones que provienen de terceros países (Capítulo XI del Acuerdo de Cartagena y Decisiones 389 y 452).

Para atender prácticas desleales sobre Derechos Antidumping y Subsidios y Derechos Compensatorios se cuenta con las Decisiones 456 y 457, para el comercio intracomunitario; y, para importaciones de terceros países con la Decisión 283.

También, se dispone de una norma comunitaria para corregir distorsiones a la competencia por diferencias arancelarias entre Perú y los demás Países Miembros (Decisión 415), así como de normativa sobre restricciones a las exportaciones intracomunitarias (Decisión 284). Adicionalmente, a nivel intracomunitario, se cuenta con un Régimen para Productos Agropecuarios.

El Grupo de Expertos en esta materia se reunió en octubre de 2012, recomendando reemplazar la Decisión 283 de acuerdo a las exigencias de la normativa multilateral de la OMC y avanzó, de manera preliminar, con la revisión de la Propuesta 20, normativa antidumping contra prácticas originadas en terceros países.

c) Coordinación macroeconómica

En 1991 se inicia el proceso de convergencia macroeconómica al interior de la CAN, cuando el Consejo Presidencial Andino instruye a los Ministros de Economía y a los Presidentes de los Bancos Centrales a desarrollar un programa de trabajo para sentar las bases de una armonización gradual de las políticas cambiarias, monetarias y fiscales, que debía promover la estabilidad económica.

Asimismo, el Consejo Presidencial estableció un mecanismo de seguimiento y monitoreo macroeconómico que tiene como objetivo realizar un seguimiento permanente de la evolución de las economías andinas con el fin de llevar a cabo políticas económicas coordinadas. Para esto, la CAN cuenta con varias herramientas entre las que se destacan los Programas de Acciones de Convergencia (PAC) que son los informes que los Países Miembros presentan cada año, en donde especifican los supuestos macroeconómicos y las políticas económicas que planean ejecutar en el siguiente año (Decisión 543).

Los países andinos intercambian información sobre los Programas de Acciones de Convergencia Macroeconómica, en particular de las tres metas establecidas a nivel comunitario: inflación, déficit fiscal y deuda pública.

Recuadro 1 La Alianza del Pacífico

Además de la CAN, Colombia y Perú son Estados Miembros en un bloque regional de reciente conformación denominado "Alianza del Pacífico". Éste es un mecanismo de articulación política, económica y de cooperación e integración, convenido en la I Declaración Presidencial de los Gobiernos de Chile, Colombia, México y Perú el 28 de abril de 2011, en Lima (Perú). Esta Alianza quedó formalmente constituida mediante la suscripción del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico, en Antofagasta (Chile) el 6 de junio de 2012. El objetivo de la Alianza es la conformación de un área de integración profunda que impulse un mayor crecimiento, el desarrollo y la competitividad de las economías participantes, mediante la búsqueda progresiva de la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas.

Recuadro 1 (conclusión)

Como órgano ejecutivo posee al Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores y Encargados de Comercio Exterior de los Estados Miembros, el cual cuenta con el apoyo de grupos de trabajo en diferentes áreas tales como: Comercio e Integración; Servicios y Capitales; Cooperación; Movimiento de Personas de Negocios y Facilitación para el Tránsito Migratorio; y Asuntos Institucionales.

Hasta el momento los Estados Parte son Colombia, Chile, México y Perú. No obstante, varios países como Panamá, Costa Rica, Guatemala e incluso Canadá han manifestado su interés en ingresar al bloque. Para ello deberán, tal cual lo exige el Acuerdo Marco mencionado, negociar un Tratado de Libre Comercio con cada uno de los Estados Miembros del bloque. Además, se ha admitido la participación de “Estados Observadores”, entre los que se destacan España, Francia, Japón y Portugal, mientras que el MERCOSUR (como bloque) y Estados Unidos también han manifestado interés y están a la espera de ser aceptados.

A pesar de su relativamente reciente conformación, la Alianza del Pacífico ha registrado importantes avances en materia de integración regional, lográndose acuerdos acumulativos en las sucesivas negociaciones. En agosto de este año se celebró un acuerdo comercial que contempla la desgravación inmediata del 92% del universo arancelario (una vez que entre en vigor el instrumento) –el restante 8% se desgravará de acuerdo a lo que convengan las partes- y que consta de disciplinas sobre acceso a mercados, reglas de origen, facilitación del comercio, obstáculos técnicos al comercio, medidas sanitarias y fitosanitarias, servicios e inversiones y compras públicas (SELA, 2013).

Una de las características de la Alianza del Pacífico es que cada uno de los países socios ha conformado numerosos acuerdos comerciales con terceros países; además de los acuerdos mantenidos entre ellos. Esto hace que los miembros de este bloque compartan bastantes elementos comunes, especialmente dentro del comercio de bienes y en los marcos generales de las disciplinas sobre servicios e inversiones, pero también presenten ciertas diferencias que requieran de futuras negociaciones. Sin embargo, la existencia de una red de acuerdos bilaterales de libre comercio los coloca en una posición favorable para avanzar hacia objetivos de integración más ambiciosos (CEPAL, 2012).

En definitiva, la Alianza del Pacífico viene a reforzar los demás bloques y procesos de integración de la América Latina y el Caribe y la forma en que se está conformando hace que la

Alianza apunte a ser el más profundo y ambicioso bloque económico y comercial de la región. Las exportaciones combinadas de los miembros de la Alianza del Pacífico son más grandes que las del bloque de países sudamericanos del MERCOSUR, liderado por Brasil y Argentina. Pero, internacionalmente, la Alianza del Pacífico viene a constituir un reforzamiento a la capacidad de negociación y de liderazgo que se reconoce en Brasil.

Fuente: SELA (2013), “La Alianza del Pacífico en la Integración Latinoamericana y Caribeña”.

d) MIPYMES

La Decisión 748 de mayo de 2011, crea el Comité Andino de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (CAMIPYME), que tiene la misión de asesorar y apoyar a la Comisión y a la Secretaría General de la Comunidad Andina (SGCAN) en materias relativas a la política comunitaria sobre la MIPYME.

Asimismo, la Decisión 749, también de mayo de 2011, crea e implementa el Observatorio Andino de la MIPYME (OBAPYME) como mecanismo que promueva el desarrollo de la MIPYME

e) Transportes

La CAN adoptó una serie de normas comunitarias para facilitar y liberalizar los servicios de transporte en sus diferentes modalidades y contribuir, de esa forma, al crecimiento del comercio intrasubregional y el fortalecimiento de su integración física.

1. Transporte terrestre

El transporte internacional por carretera en la CAN está regulado por las Decisiones 398 (pasajeros) y 399 (mercancías), las cuales tienen por finalidad asegurar la eficiencia del servicio y determinar las condiciones del contrato y la responsabilidad que deben tener el transportista y los usuarios.

En noviembre de 2011, durante la Primera Reunión de la Comisión Ampliada con Ministros de Transporte, se aprobó un plan de acción para solucionar los problemas del transporte internacional de mercancías por carretera. A partir de dicho plan, se reactivaron las reuniones del Comité Andino de Autoridades de Transporte Terrestre, en las que a pse acordaron acciones concretas, entre ellas, la elaboración de cartillas informativas andinas en las que se compendian los procedimientos, requisitos, plazos y autoridad competente para el otorgamiento de las autorizaciones complementarias y el registro

de los vehículos y unidades de carga y la revisión de un Anteproyecto de Norma Comunitaria sobre Lineamientos de Política para el Transporte Internacional de Mercancías Peligrosas por Carretera.

Por otra parte, se retomaron las reuniones del Grupo de Expertos de la Comisión en Transporte Internacional de Mercancías por Carretera. Este Grupo tiene como labor evaluar la Decisión 399³⁵, “Transporte Internacional de Mercancías por Carretera” de la SGCAN, e identificar los aspectos que requieren modificación para facilitar y agilizar las operaciones de transporte internacional de mercancías por carretera.

En relación a la modificación Decisión 399, el Grupo de Expertos de la Comisión en Transporte Internacional de Mercancías por Carretera ha consensuado casi en su totalidad los lineamientos para su modificación, quedando pendiente de definición los capítulos referidos a aspectos aduaneros, que también vienen siendo revisados por el Grupo de Expertos de Tránsito Aduanero, y Migraciones.

2. Transporte aéreo

La Decisión 582, “Transporte Aéreo en la Comunidad Andina” establece las condiciones para la prestación de servicios de transporte aéreo internacional, regulares y no regulares de pasajeros, carga y correo realizados entre los territorios de los Países Miembros y entre estos y terceros países. Igualmente, establece las condiciones para realización de vuelos dentro de la región y extrarregionales.

Por otra parte, la Decisión 619 establece los derechos y usuarios, transportistas y operadores de los servicios de transporte aéreo regular y no regular en la Comunidad Andina.

En la reunión del Comité Andino de Autoridades Aeronáuticas llevada a cabo el 14 de diciembre de 2011, entre otros temas se acordó conformar grupo de expertos para estudio de las tarifas y derechos de tráfico en la CAN. En el tema de facilitación del Transporte acordaron realizar un estudio y actualización de la Decisión 619 con el fin ajustarla a los nuevos estándares internacionales.

3. Transporte Marítimo

En el transporte marítimo, la adopción de la Decisión 288 permitió eliminar la reserva de carga a nivel andino, lo que posibilitó una significativa reducción de fletes y una mayor oferta de bodega para el comercio de productos.

4. Transporte Multimodal

En cuanto se refiere al transporte multimodal, la Comunidad Andina ha adoptado, por medio de las Decisiones 331 y 393, una normativa comunitaria que regula las operaciones en la subregión. Estas normas crean las condiciones jurídicas adecuadas para fomentar y estimular la oferta y prestación de los servicios de transporte multimodal.

f) Telecomunicaciones

La Decisión 707 establece un procedimiento administrativo por el cual quien pretenda prestar servicios satelitales en alguno de los Países Miembros de la Comunidad Andina, debe gestionar ante la Secretaría General el registro del satélite respectivo.

En este sentido, de acuerdo a lo que establece la Decisión 707, la Secretaría General concede un Certificado de Registro por cada satélite que solicite el operador satelital, previa opinión favorable del CAATEL (Comité Andino de Autoridades de Telecomunicaciones). En la medida que un satélite no cuenta con el Certificado de Registro andino, la empresa no puede continuar con los procedimientos adicionales que se requieren en cada uno de los Países Miembros para poder operar en sus territorios y, de esta manera, no se puede ofrecer su capacidad satelital en ningún país de la región.

g) Integración energética

En diciembre de 2002, se aprobó la Decisión 536 “Marco General para la Interconexión Subregional de Sistemas Eléctricos e Intercambio Intracomunitario de Electricidad”, que brindó el marco jurídico comunitario para impulsar el desarrollo eléctrico entre los Países Miembros. En el contexto de esta Decisión, en marzo de 2003 se inauguró la interconexión eléctrica entre Colombia y Ecuador, con

³⁵ Sustitutoria de la Decisión 257.

importantes beneficios para ambos Países Miembros. Y en julio de 2005, Bolivia (Estado Plurinacional de) anunció su decisión de adherirse a dicha norma comunitaria.

Posteriormente, con la Decisión 720 de noviembre de 2009, se suspendió la aplicación de la Decisión 536 por un período de dos años y se instruyó efectuar una revisión integral de la Decisión 536, con la finalidad de establecer un nuevo marco general para los intercambios de energía eléctrica entre los países andinos.

En noviembre de 2011, el Consejo Presidencial Andino acordó impulsar la integración energética regional para aprovechar las potencialidades de la región en este campo. En consecuencia, la Secretaría General preparó la Propuesta de Decisión 295 de julio de 2012 sobre el Marco General para la Integración de los Mercados de Electricidad, puesta a consideración del Grupo de Trabajo de Organismos Reguladores (GTOR) y del Comité Andino de Organismos Normativos y Reguladores de Servicios de Electricidad (CANREL).

En agosto de 2012, el GTOR presentó sus comentarios y observaciones. Al respecto, las delegaciones destacaron la importancia de presentar los avances preliminares al CANREL de manera tal de contar con los lineamientos necesarios que orienten la discusión futura del tema y en sintonía con los avances que puedan realizarse en la iniciativa del Sistema de Interconexión Eléctrica Andina (SINEA), en la que participan los Países Miembros de la CAN y Chile (Bolivia (Estado Plurinacional de) participa en calidad de observador).

h) Tratados con la Unión Europea

En 1993, la Unión Europea (UE) y la Comunidad Andina (CAN) subscribieron un Acuerdo Marco de Cooperación. La Declaración de Roma de 1996 estableció un mecanismo de diálogo político que institucionaliza y prevé reuniones oficiales sobre asuntos bilaterales e internacionales de interés común. En 2003, firmaron un nuevo acuerdo que, una vez ratificado, reemplazó al Acuerdo Marco de Cooperación y a la Declaración de Roma de 1996.

En 2008, la Comunidad Andina y la UE llegaron a un acuerdo marco flexible para la asociación de ambos bloques, mediante el cual cada uno de los países de la CAN puede elegir si forma parte o no de cada uno de los aspectos del acuerdo según sus posibilidades, intensidades, plazos y velocidades.

En este sentido, a principios de 2009, Colombia, Ecuador y Perú se reunieron en Bruselas con la UE para avanzar en las negociaciones de un acuerdo comercial y, tras casi dieciséis meses, en mayo de 2010, concluyeron las negociaciones del Tratado de Libre Comercio (TLC) entre Colombia y Perú con la UE, respectivamente.

Por otra parte, en diciembre de 2009, por medio de la Decisión 723, la SGCAN aprobó el Proyecto de Apoyo a la Integración Económica Regional (INTERCAN) que tiene como objetivo contribuir a fortalecer la integración económica regional en la CAN, apoyar la implementación de la normativa andina y facilitar las relaciones entre la UE y los países de la CAN. La mayor parte de los recursos se destina al equipamiento de las aduanas y de las entidades encargadas de procurar la calidad y la sanidad agropecuaria en los Países Miembros.

El Acuerdo Comercial entre Perú, Colombia y la Unión Europea fue suscrito el 26 de junio de 2012 y fue aprobado por el Parlamento Europeo el 11 de diciembre de 2012. Provisoriamente, el Acuerdo se aplica con respecto a Perú desde el 1° de marzo de 2013 hasta que se complete el proceso de ratificación por los 27 Estados miembros de la Unión Europea, mientras que para Colombia entró en vigor el 1° de agosto de 2013.

i) Tratados con los Estados Unidos

En noviembre de 2003 la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos³⁶ notificó al Congreso la intención del Gobierno de Estados Unidos de comenzar negociaciones de libre comercio con Bolivia (Estado Plurinacional de), Colombia, Ecuador y Perú. En consecuencia, Estados Unidos empezó a negociar con los países andinos, a excepción de Bolivia (Estado Plurinacional de) que

³⁶ En inglés, USTR.

participó en calidad de observador. Finalmente, en 2006, Estados Unidos firmó TLC con Perú (en abril) y con Colombia (en noviembre).

D. Comunidad del Caribe (CARICOM)

1. Antecedentes

Los primeros indicios de asociación en el Caribe, se dieron en el año 1958 cuando bajo el patrocinio de Inglaterra, los territorios de la Comunidad Británica del Caribe constituyeron la Federación de las Islas Occidentales, que existió hasta el año 1962.

Una vez disuelta la Federación, se iniciaron negociaciones tendientes a la integración política y económica de las islas del Caribe oriental, las que constituyeron la Asociación de Libre Comercio del Caribe (CARIFTA). Dicha Asociación estuvo vigente hasta la conformación de la Comunidad del Caribe (CARICOM).

El 1 de agosto de 1973, el Tratado de Chaguaramas, suscripto por Barbados, Guyana, Jamaica y Trinidad y Tobago, estableció la Comunidad del Caribe (CARICOM, según sus siglas en inglés) incluyendo el Mercado Común del Caribe y reemplazó a la Asociación Caribeña de Libre Comercio (CARIFTA) que había sido creada en 1965.

El 5 de julio de 2001, los Jefes de Gobierno de la Comunidad del Caribe firmaron el Tratado Revisado de Chaguaramas (TRCH) constitutivo de la Comunidad del Caribe, incluyendo la CARICOM Single Market and Economy (CSME).

CARICOM es una organización de 15 naciones del Caribe y dependencias británicas, siendo Miembros de pleno derecho Antigua y Barbuda, Barbados, Belice, Dominica, Granada, Guyana, Jamaica, Montserrat, Saint Kitts y Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Trinidad y Tobago, mientras que las Islas Vírgenes británicas y las Islas Turcas y Caicos son Miembros Asociados. Por su parte, Bahamas pertenece a la Comunidad pero no al Mercado Común, al tiempo que Aruba, Colombia, Curazao, México, Puerto Rico, República Dominicana, Saint Maarten y Venezuela (República Bolivariana de) son países observadores.

Los objetivos plasmados en su carta constitutiva, estipulan la necesidad de estimular la cooperación económica en el seno de un Mercado Común del Caribe, estrechar las relaciones políticas y económicas entre los Estados miembros, y promover la cooperación educacional, cultural e industrial entre los países de la comunidad.

El CARICOM determinó en su Artículo 4, que la integración económica debe alcanzarse a través de la Creación de un Mercado Común. Desde sus comienzos los países miembros comenzaron a aplicar una tarifa exterior común, salvo Bahamas, que lo aplicó en 1993.

Igualmente, la plena implementación del mismo se vio postergada ya que para la fecha programada, solo ocho países habían cumplido con las metas de armonización arancelaria necesarias para implementar el arancel externo común. Recientemente se han suscitado nuevos impulsos integracionistas, que no han alcanzado aún la madurez ni la seriedad necesaria como para colmar finalmente las expectativas de crear un Mercado Común. Hasta la fecha, más que un proceso de integración regional se observa una estructura creada por los gobiernos de los Estados miembros, para hacer más efectivas sus expectativas dentro de un marco regional.

La Comunidad del Caribe desarrolla tres actividades principales: la cooperación económica a través del Mercado Común del Caribe, la coordinación de la política exterior y la colaboración en áreas como agricultura, industria, transporte y telecomunicaciones.

2. Integración aduanera

a) Arancel externo común

En 2001, mediante la revisión que del Tratado de Chaguaramas, los Estados Miembros se comprometieron a establecer y mantener un AEC (Artículo 82 TRCH) para todas las mercancías que no

sean acreedoras al trato comunitario de conformidad con los planes y listas establecidos en las correspondientes determinaciones del Consejo de Comercio y Desarrollo Económico (CCDE).

Toda modificación o suspensión del AEC aplicada a cualquier producto será decidida por el CCDE (Artículo 83 TRCH). En caso de que un producto no se fabrique en la Comunidad, o que la cantidad del producto que se fabrique en la Comunidad no satisfaga la demanda de la Comunidad, o que la calidad del producto que se fabrique en la Comunidad sea inferior a la norma comunitaria o a una norma cuyo empleo esté autorizado por el CCDE, el CCDE podrá decidir que autoriza la reducción o suspensión del AEC respecto de las importaciones de ese producto en los términos y condiciones que él establezca, con tal de que en ningún caso se conceda al producto importado de Estados terceros un trato más favorable que el concedido a productos similares producidos en los Estados Miembros.

b) Normas de origen (artículo 84 TRCH)

Las mercancías consignadas de un Estado Miembro a un consignatario de otro Estado Miembro serán tratadas como si fueran de origen comunitario cuando tales mercancías hayan sido producidas totalmente en la Comunidad, o hayan sido producidas total o parcialmente en la Comunidad a partir de materiales importados de fuera de ella o de materiales de origen indeterminado.

Las mercancías consignadas a partir de un Estado Miembro a un consignatario situado en otro Estado Miembro para fines de reparación, renovación o mejoramiento serán tratadas, a su vuelta al Estado Miembro del que fueron exportadas y solo a los efectos de reimportación, de igual manera que las mercancías de origen comunitario, siempre que esas mercancías se consignen de nuevo directamente al Estado Miembro del que se exportaron y que el valor de los materiales importados de fuera de la Comunidad o de origen indeterminado que se han utilizado en el proceso de reparación, renovación o mejoramiento no supere: i) en el caso de que las mercancías hayan sufrido el proceso de reparación, renovación o mejoramiento en un país desarrollado, el 65% del costo de la reparación, renovación o mejoramiento; ii) en el caso de que las mercancías hayan sufrido el proceso de reparación, renovación o mejoramiento en un país en desarrollo, el 80% del costo de la reparación, renovación o mejoramiento.

c) Libertad de tránsito (artículo 86 TRCH)

Los Estados Miembros conceden la libertad de tránsito dentro de la Comunidad a todas las mercancías y a los buques y demás vehículos que transporten esas mercancías que transporten esas mercancías a través de la frontera de un Estado Miembro, con o sin reexpedición, almacenamiento, fraccionamiento de la carga o cambio de modalidad de transporte, cuando el paso es sólo una parte del viaje que comienza y termina más allá de su frontera.

d) Derechos de Importación (Artículo 87 TRCH)

Salvo disposición en contrario, los Estados Miembros no impondrán derechos de importación a los productos originarios de la Comunidad.

e) Prohibición de los derechos de exportación (Artículo 88 TRCH)

Los Estados Miembros no aplicarán derechos de exportación a las mercancías de origen comunitario que sean objeto de comercio dentro de la Comunidad. Asimismo, ninguna de las disposiciones impedirá a un Estado Miembro adoptar las medidas que sean necesarias para impedir la evasión de los derechos de exportación que se aplican a los productos destinados al exterior de la Comunidad, cuando tales productos se reexporten a través de otro Estado Miembro.

f) Devolución de los derechos a la exportación (Artículo 89 TRCH)

Los Estados Miembros podrán negarse a conceder el trato del origen comunitario a las mercancías que se beneficien de una devolución de los derechos a la exportación, concedida por otros Estados Miembros. Todo Estado Miembro concederá el mismo trato a esas mercancías consignadas a partir de cualquiera de los demás Estados Miembros.

g) Cooperación en la administración de aduanas (Artículo 95 TRCH)

A tal fin, los Estados Miembros se comprometen a establecer una legislación aduanera y procedimientos aduaneros armonizados.

3. Integración tributaria

La Organización de Administradores Tributarios del Caribe (COTA, según su sigla en inglés) es quien tiene el mandato de colaborar con el Grupo de Trabajo sobre Política Fiscal en la formulación de recomendaciones con respecto a las directrices y mecanismos de armonización fiscal (COTA, 2006).

Las estructuras fiscales existentes en la actualidad en los Estados de CARICOM son resultado de la evolución que tuvieron durante las décadas de 1960 y 1970, cuando las políticas de sustitución de importaciones era la estrategia de desarrollo económico dominante en los países en desarrollo. En consecuencia, sus estructuras fiscales fueron diseñadas para proteger el mercado interno, fomentar la producción nacional y generar ingresos suficientes para satisfacer gastos públicos crecientes.

Por tal razón, los ingresos fiscales en la mayoría de los Estados de la CARICOM se componen principalmente de los ingresos por impuestos al comercio y, en menor medida, impuestos indirectos sobre bienes y servicios. Por el contrario, la composición de los ingresos fiscales en los países más desarrollados está sesgada hacia impuestos sobre la renta y los impuestos indirectos sobre bienes y servicios. Esta composición refleja la dependencia de las economías desarrolladas de la demanda interna como fuente de crecimiento, mientras que las estructuras productivas de los Estados del CARICOM se orientan hacia el exterior.

Todas las iniciativas de armonización tributaria en CARICOM, que continuación se detallan, se llevaron a cabo de manera fragmentada y sin el beneficio de un marco global para la cooperación en política fiscal y la armonización dentro de la Comunidad.

a) Acuerdo CARICOM sobre incentivos tributarios (1973)

Es un Tratado Internacional que establece una política de incentivos tributarios a las industrias. Impone obligaciones a los Estados en un esquema intergubernamental que al no establecer consecuencias jurídicas (en forma de sanción o cualquier otra) en caso de incumplimiento provocó que los países cuya política de incentivos tributarios no respondía inicialmente a este esquema, no hicieran grandes esfuerzos por adaptarla generando desincentivos a aquellos otros Estados que sí procuraron cumplir. En consecuencia, actualmente este Acuerdo no tiene efectividad.

b) Tratado Multilateral para evitar la Doble Imposición (TMEDI) y combatir el fraude y la evasión fiscal del CARICOM (1994)

Es un Tratado con características comunes al establecido para la CAN por la Decisión 578 de ese bloque, esencialmente en que establece la tributación exclusivamente en fuente, una definición amplia de la tributación de los servicios de asistencia técnica, reservando también para estos la tributación exclusiva en fuente, sin embargo, tiene un rasgo diferencial al fijar tasas máximas de retención en fuente para dividendos, intereses, regalías y servicios de asistencia técnica. Este aspecto es relevante porque implica un nivel mayor de armonización.

Cabe destacar que, en primer lugar, el Artículo 52 del TMEDI³⁷ establece el compromiso de los Estados de la CARICOM de evitar la doble imposición y de mantener apropiadas políticas macroeconómicas de apoyo a la producción eficiente en la Comunidad, y en segundo lugar, el Artículo 72 del TMEDI establece que los Estados Miembros deberán concertar entre sí un acuerdo destinado a evitar la doble imposición, con el fin de facilitar la libre circulación de capitales en la Comunidad. Asimismo, los Estados Miembros concertarán sus acuerdos sobre doble imposición con terceros Estados sobre la base de principios mutuamente aceptados que establecerá el Consejo de Finanzas y Planificación (COFYP).

El Tratado está basado en el principio jurisdiccional de la fuente. Su Artículo 5 establece que “independientemente de la nacionalidad o del Estado de residencia de una persona, los ingresos de cualquier naturaleza resultantes o derivados de dicha persona se someterán a imposición únicamente por el Estado Miembro de donde procedan dichos ingresos, con excepción de los casos específicamente previstos en el Acuerdo”.

³⁷ En inglés: CDTA (CARICOM Double Taxation Agreement).

En virtud del Artículo 8 los beneficios empresariales se gravan en el lugar donde la actividad empresarial es desarrollada. Como resultado, las pérdidas de una sucursal en una jurisdicción no se pueden compensar con los beneficios obtenidos en otra jurisdicción. Esto es de particular importancia para evitar acciones de evasión fiscal por parte de las empresas más grandes.

Por otra parte, se establece que los intereses, regalías y cargos por administración serán gravados en el Estado fuente de dichas rentas y la alícuota no podrá superar el 15 %. Los dividendos, en cambio, están exentos de tributación en tanto se paguen a residentes. Todo ello está estipulado como herramientas de fomento de la inversión, el comercio y los negocios en la comunidad.

c) Artículos propuestos para el Protocolo sobre Armonización de las Estructuras Tributarias sobre Rentas Societarias

Además de los avances logrados en materia de doble tributación entre los países del CARICOM, se han realizado esfuerzos adicionales en pos de lograr cierta armonización de las políticas tributarias. En particular, se ha buscado aproximar criterios y algunos elementos básicos del Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

El proyecto legal del protocolo sobre Armonización Tributaria del ISR para las empresas se centra en diez aspectos principales del tributo que son los siguientes:

- Deducciones de capital
- Intereses
- Pérdidas (traslado hacia delante por tiempo indefinido)
- Pensiones
- Impuesto sobre primas de seguro (sobre ingresos brutos)
- Impuesto mínimo (sobre ingresos brutos)
- Fusiones, adquisiciones y separaciones de empresas
- Adquisición y disposición de activos
- Acuerdos de Financiamiento extra-regional con implicancias para las retenciones en la fuente
- Gastos de exploración e investigación

En los países del CARICOM, todos los avances logrados en materia de armonización tributaria encuentran su principal justificación en la necesidad de fomentar el comercio y la inversión en un mercado regional integrado con estructuras tributarias similares. Sin embargo, la implementación de medidas específicas puede llegar a ser un desafío importante para algunos de los Estados Miembros, ya sea como resultado de los costos que implican en la forma de pérdida de ingresos tributarios o debido a la renuencia a cambiar algunas leyes vigentes y prácticas tributarias propias de cada país.

d) Impuestos internos y otras cargas fiscales

El Artículo 90 aborda el régimen fiscal interno que debe aplicarse a las mercancías de origen comunitario. Salvo disposición en contrario en el TRCH, los Estados Miembros:

- no aplicarán directa ni indirectamente a las mercancías importadas de origen comunitario ninguna carga fiscal que exceda de las aplicadas directa o indirectamente a las mercancías nacionales similares, ni aplicarán tales cargas para dar protección a productos nacionales similares;
- no aplicarán cargas fiscales a productos importados de origen comunitario, de un tipo que ellos no produzcan, o no produzcan en cantidades sustanciales, para proteger la producción nacional de sustitutos que entran en competencia directa con ellos y que no soportan, directa ni indirectamente, en el país de importación, cargas fiscales de una incidencia equivalente.

Todo Estado Miembro notificará al Consejo de Comercio y Desarrollo Económico (CCDE) todas las cargas fiscales que aplique siempre que, aunque los tipos de la carga o las condiciones por las que se

rige la imposición o la recaudación de esa carga fiscal no sean idénticas en relación con las mercancías importadas y con las mercancías nacionales similares, el Estado Miembro que la aplica considere que la carga está o se ha impuesto en conformidad con el apartado a) del párrafo 1 del presente artículo. Todo Estado Miembro, a petición de cualquier otro Estado Miembro, facilitará información sobre la aplicación de lo dispuesto en el mencionado Artículo 90 (primer párrafo).

4. Otras áreas de integración

a) Coordinación de las políticas cambiarias e intercambio de información (artículo 42 TRCH)

Los Estados Miembros adoptarán las medidas que sean necesarias para coordinar sus políticas cambiarias en relación con los movimientos de capitales entre ellos y terceros Estados.

Los Estados Miembros mantendrán a las autoridades competentes de los demás Estados Miembros informadas de los movimientos de capital importantes e inusuales, desde o hacia terceros Estados, de los que tengan conocimiento.

b) Política industrial de la Comunidad (Artículos 51 y 52 TRCH)

Los Estados Miembros se comprometen a establecer y mantener políticas macroeconómicas adecuadas que favorezcan la producción eficiente en la Comunidad. Por otra parte, se comprometerán a aplicar disposiciones para, entre otras cosas: i) instaurar mecanismos de pago eficaces; ii) evitar la doble imposición; iii) armonizar la legislación en los sectores pertinentes; iv) suprimir los obstáculos burocráticos que frenan las inversiones en las empresas industriales; v) mejorar la infraestructura y la cooperación en los sectores del transporte aéreo y marítimo; vi) los sistemas de comunicaciones.

c) Desarrollo de microempresas y pequeñas empresas económicas

La Comunidad adoptará las medidas de política adecuadas para fomentar el desarrollo de microempresas y pequeñas empresas económicas competitivas en los Estados Miembros. Asimismo, el Órgano competente fomentará iniciativas de política general y la preparación de programas eficaces para impulsar en los Estados Miembro un marco jurídico, económico y administrativo destinado a impulsar el desarrollo de microempresas y pequeñas empresas económicas.

IV. Perspectivas y conclusiones finales

Al menos cuando se compara con otras regiones del mundo, puede decirse que los países de América Latina y el Caribe han mostrado avances lentos y poco coordinados en materia de integración económica en los distintos bloques regionales existentes. Como reflejo de ello se observa que las experiencias de armonización tributaria en toda la región han sido aisladas y poco fructíferas hasta el momento debido a ciertas debilidades institucionales y a la poca voluntad de los gobiernos de cada país para aceptar una limitación y subordinación de sus potestades tributarias soberanas a un marco general de normativa tributaria en común que descansa en el consenso de las partes involucradas.

Por ello se considera que es probable que responder a objetivos menos ambiciosos e instrumentos más limitados redunde a la larga en procesos de integración más efectivos. Por ejemplo, responder a la necesidad de proteger los ingresos fiscales evitando prácticas de otorgamiento de incentivos perniciosas mediante la aplicación de códigos de conducta o controlando el incesante aumento de las operaciones de empresas multinacionales y regionales mediante la cooperación entre Administraciones Tributarias regionales —tal el caso del intercambio de información tributaria— puede resultar en un nuevo impulso a la armonización en la región.

En ese contexto se observa que la búsqueda de la conformación de una Unión Aduanera requiere establecer un Arancel Externo Común (AEC), sin embargo, en la región latinoamericana las uniones constituidas presentan amplias excepciones o tratamientos especiales para determinados productos o Estados Miembros.

La CAN creó un Grupo de Trabajo de Alto Nivel de Política Arancelaria con el fin de establecer una política arancelaria que abarque a todos los Miembros. Mientras tanto, se suspendió hasta el 31 de diciembre de 2014 la obligación de aplicar la normativa comunitaria sobre AEC.

En el caso del MERCOSUR, muchos de los propósitos del proceso de integración no se han logrado en la práctica, y pese al nombre, no es un mercado común. Se trata, en realidad, de una zona de libre comercio ampliada, o, si se quiere, de una Unión Aduanera imperfecta o incompleta. Esto se debe a varias circunstancias, entre ellas: i) la liberalización del comercio intrazona en el MERCOSUR aún no es plena (por ejemplo, los sectores azucarero y automotor están exceptuados del arancel cero intrazona) y, ii) si bien existe un AEC para muchas mercaderías, hay numerosas excepciones al mismo, y los Estados

partes tienen la facultad de confeccionar una lista en la que se indican qué bienes quedan exceptuados de dicho arancel, pudiendo modificarla semestralmente.

Por otra parte, aunque el Protocolo de Guatemala de 1993, que modificó el contenido del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, obligaba a los países del MCCA a tener un AEC, el Artículo 12 del mismo habilitó a que cada uno de ellos negocie independientemente acuerdos de libre comercio con otros países, lo que llevó a que el AEC deje de aplicarse. Debido a que los TLC con programas de desgravación arancelaria negociados bilateralmente impiden que, a corto y quizás mediano plazo, se consiga un AEC, Centroamérica puede aspirar a establecer una Unión Aduanera imperfecta o parcial. Esto significaría instaurar un área de libre circulación de mercancías (independientemente de su origen), sin AEC, y fortalecer la facilitación comercial y la aplicación de métodos modernos de control aduanero.

En otros ámbitos, con la firma del Tratado Revisado de Chaguaramas (TRCH), los países de CARICOM se comprometieron a establecer y mantener un AEC, aunque éste contiene flexibilidad para excepciones aplicadas a países individuales según su grado de desarrollo.

Respecto de la integración tributaria, los resultados de los distintos tipos de acuerdos o avances que en América Latina se realizaron, demuestran que aún es incipiente el objetivo de una armonización. Más allá de las particularidades de cada una de las uniones aduaneras analizadas, en general, las negociaciones comerciales con otros socios comerciales, como por ejemplo la Unión Europea y Estados Unidos, han sido, o son, determinantes en la búsqueda de evitar el doble cobro de impuestos.

Como factor positivo en este proceso resalta el hecho de que en la región se ha avanzado en la firma de convenios y en la armonización de determinados tributos como ser, el Convenio Multilateral para Evitar la Doble Tributación y las Decisiones que aprobaron la armonización del IVA en la CAN, el Convenio de Compatibilización de los Tributos Internos Aplicables al Comercio en el MCCA, la Decisión del CMC para eliminar el doble cobro del AEC en el MERCOSUR y el Tratado Multilateral para evitar la Doble Imposición y combatir el fraude y la evasión fiscal en CARICOM.

Asimismo, la región latinoamericana, también ha registrado progresos en otras áreas de integración y cooperación como ser defensa comercial, cuestiones sanitarias, coordinación macroeconómica, desarrollo de pequeñas y medianas empresas, transporte, energía, telecomunicaciones, política industrial, intercambio de información, zonas francas, entre otras.

Lejos de buscar un criterio extremo de uniformidad de sistemas tributarios entre los diferentes miembros de los bloques regionales analizados en este documento (MERCOSUR, MCCA, CAN y CARICOM), parece aconsejable priorizar, al menos en el corto plazo, el logro de consensos tendientes a lograr una paulatina convergencia de las políticas tributarias aplicadas. Debido a la gran variedad y heterogeneidad de casos en materia tributaria, se considera que sólo así será viable el logro de una posterior coordinación de las mismas a nivel regional que apunte, ya en un mediano plazo, a una deseable compatibilización o adecuación de las estructuras tributarias de América Latina y el Caribe, de manera tal de minimizar las distorsiones más visibles entre los distintos países. En ese contexto todos los esfuerzos que puedan llevarse a cabo a través de la cooperación externa pueden contribuir significativamente a ese objetivo.

Bibliografía

- ALADI. Sitio web de la Asociación Latinoamericana de Integración: <http://www.aladi.org>
- Alcock O. (2003). *"Tax Harmonization: Implications of the Effects on Investment for Regional Integration"*, Regional Tax Policy and Administration Unit, CARICOM Secretariat, August.
- Arias Esteban, I.G. (2010). "Estudio Comparado Sobre la Situación Actual de las Legislaciones sobre Precios de Transferencia en Latinoamérica", DT 01/2010, CIAT.
- Balassa B. (1961). *"Towards a Theory of Economic Integration"*, Kyklos Ed.
- Barreix, A., M. Bès y J. Roca (2010). "El IVA Personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres", Proyecto conjunto del BID, IEF, EUROsocial Fiscalidad y Oficina de Planeamiento y Presupuesto de Uruguay (OPP), julio.
- Barreix, Alberto, Fernando Velayos y Luiz Villela (2007). "Integración regional y armonización tributaria: desafíos y experiencias en América Latina". Banco Interamericano de Desarrollo.
- BID (2013). "Informe MERCOSUR N° 17. Segundo Semestre 2011. Primer Semestre 2012. Sector de Integración y Comercio (INT) Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe (INTAL). Banco Interamericano de Desarrollo, febrero 2013.
- BID/CIAT (Banco Interamericano de Desarrollo/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (2012), "Carga fiscal ajustada de América Latina y el Caribe" [base de datos].
- Caribbean Trade & Investment Report (2005). *"Tax structures, incentives and appropriate harmonization strategies"*, Chapter XIII.
- CARICOM (2005). *"Tax Structures, Incentives And Appropriate Harmonization Strategies"*, Caribbean Trade & Investment Report, Chapter XIII.
- CARICOM, sitio web: <http://www.caricom.org/>
- CEPAL (2007). "Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe, 2006. Tendencias 2007". Capítulo IV: La integración económica en América Latina y el Caribe: en busca de la complementariedad y la convergencia.
- CEPAL (2007). "Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe, 2006. Tendencias 2007". Capítulo IV: La integración económica en América Latina y el Caribe: en busca de la complementariedad y la convergencia.
- CEPAL (2009). "La Integración Económica Centroamericana y sus perspectivas frente a la crisis internacional".
- CEPAL (2012). "Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe", Naciones Unidas, Santiago de Chile, octubre.
- CEPAL (2013). "Panorama fiscal de América Latina y el Caribe: reformas tributarias y renovación del pacto fiscal", Santiago de Chile, febrero.

- Chiri Gutiérrez, I. (2012). “La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá”, DT 01-2012, CIAT.
- Cornia, G.A, Gómez Sabafni, J.C. y Martorano, B. (2011). “*New fiscal pact, tax policy changes and income inequality: Latin America during the last decade*”, Working Paper No. 2011/70, UNU-WIDER, November.
- COTA (2006). “*Regarding Harmonization: Excerpt from Survey of the The Caribbean Tax Systems*”. Caribbean Organization of Tax Administrators, Paulo dos Santos and Laura Bain. Newsletter, Issue N° 30, January-June 2006.
- Dos Santos, Paulo y Laurel Bain (2004). “*CARICOM: Survey of the Caribbean Tax Systems*”. July.
- Ebrill, L., M. Keen, J. Bodin and V. Summers (2001). “*The modern VAT*”, Washington DC: International Monetary Fund.
- Fúnes, Oscar. “Retos de la Unión Aduanera en Centroamérica”. Sede Subregional de la CEPAL en México. Octubre 2011. Serie Estudios y perspectivas.
- Gómez Sabafni, J.C. y Morán, D. (2013). “Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas”, Serie Macroeconomía del desarrollo N°133, CEPAL, Santiago de Chile, junio.
- Gómez Sabafni, J.C., Jiménez, J.P. y Rossignolo, D. (2012). “Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: Nuevos desafíos”, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 119, CEPAL, Santiago de Chile, abril.
- González Cano, H. (1996). “Armonización tributaria del MERCOSUR”, Instituto Universitario de Finanzas Públicas, Buenos Aires.
- González, D., Martinoli, C. y Pedraza, J.L. (2009). “Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social”, Proyecto EUROSociAL Sector Fiscalidad, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Guerra-Borges, Alfredo (2010). “Integración económica centroamericana: situación actual y conjeturas sobre sus perspectivas”. Aldea Mundo, vol. 15, núm. 30, julio-diciembre, 2010, pp. 21-27, Universidad de los Andes, Venezuela (República Bolivariana de).
- ICEFI (2013). “Centroamérica: los desafíos fiscales del acuerdo de asociación con Europa”. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 10 de septiembre de 2013. Observatorio Fiscal No.7 Época II.
- Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala (2012). “Convergencia Tributaria y Fiscal y Unión Aduanera. Desafíos y Avances: Finanzas Públicas en América Central Situación y Perspectivas”. Antigua, Guatemala, 5 – 6 de noviembre de 2012.
- Obregón, M. (2008). “Armonización para Colombia de las Decisiones 599 y 600 de 2004. Estudio Comparativo -Informe Técnico-”, Documentos Informativos de la CAN, SG/di903, Septiembre, Lima.
- OCDE/CEPAL/CIAT (2012). “Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010”, OECD Publishing.
- OEA. Sitio web del Sistema de Información sobre Comercio Exterior (SICE), Organización de los Estados Americanos: <http://www.sice.oas.org/>
- OMC (2013). “Examen de Políticas Comerciales de Costa Rica. WT/TPR/G/286, 6 de agosto de 2013.
- Organización Internacional del Trabajo (1997). “La industria de la maquila en Centroamérica”. ACT/EMP, Publicaciones.
- Peters A. (2002). “*Exploring Caribbean Tax Structure and Harmonization Strategies*”, Economic Intelligence and Policy Unit, CARICOM, May.
- Secretaría de Integración Económica Centroamericana (2013). “Estado de situación de la integración económica centroamericana”, marzo de 2013.
- Secretaría General de la Comunidad Andina (2012). “Informe de la Secretaría general sobre el estado de situación de temas prioritarios de la Comisión al 29 de octubre de 2012”. Documentos informativos.
- SELA (2013). “La Alianza del Pacífico en la Integración Latinoamericana y Caribeña”, SP/Di N° 01-13, Secretaría Permanente, Caracas, mayo.
- Sistema de Información sobre Comercio Exterior (SICE), sitio web de la Organización de los Estados Americanos: <http://www.sice.oas.org/>
- Sistema de Información sobre Comercio Exterior (SICE), sitio web de la Organización de los Estados Americanos: <http://www.sice.oas.org/>
- Sitio web de la Comunidad Andina: <http://www.comunidadandina.org/>
- Sitio web de la Secretaría de Integración Centroamericana (SIECA): <http://www.sieca.int/>
- Sitio web del MERCOSUR: <http://www.mercosur.int/>
- Tinbergen J. (1965). “*International Economic Integration*”, Elsevier.
- USAID (2011). “*Collecting Taxes Database 2009-2010*”, Fiscal Reform and Economic Governance Project.
- Walcott Denny, S. (2008). “*Variation in Tax Policies effects on Regional Tax Harmonization*”, Inland Revenue Department, Barbados.



NACIONES UNIDAS

Serie**CEPAL****Macroeconomía del Desarrollo****Números publicados**

Un listado completo así como los archivos pdf están disponibles en

www.cepal.org/publicaciones

166. Situación actual y perspectivas de la integración tributaria y aduanera en América Latina y el Caribe: avances hacia una mayor convergencia, Juan Carlos Gómez Sabaíni (LC/L.4045), 2015.
165. Argentina: reformas fiscales, crecimiento e inversión (2000-2014), Oscar Cetrángolo, Juan Carlos Gómez Sabaíni y Dalmiro Moran (LC/L.4042), 2015
164. Fuentes del crecimiento económico y la productividad en América Latina y el Caribe, 1990-2013, Claudio Aravena, Luis Eduardo Escobar y André Hofman (LC/L.4024), 2015.
163. Sistema nacional de formación profesional y capacitación laboral (SNFPC) del Perú. Propuesta de un sistema nacional de fonación profesional y capacitación laboral para el ministerio de Trabajo y Promoción del empleo, Julio Gamero Requena (LC/L.3982), 2015.
162. Esbozo de la dinámica histórica y algunos aspectos de los sistemas nacionales de formación profesional en America Latina, Ernesto Abdala (LC/L.3943), 2014.
161. Economic growth and real volatility. The case of Latin America and the Caribbean, Rodrigo Cárcamo-Díaz, Ramón Pineda-Salazar (LC/L.3933), 2014.
160. Análisis de la implementación de la reforma tributaria en Guatemala, 2012, Maynor Cabrera (LC/L.3929), 2014.
159. A periodization of Latin American development in the Robinsonian tradition, Matías Vernengo (LC/L.3926), 2014.
158. Gasto público ambiental: los casos del Perú y El Salvador, Nelson Shack (LC/L.3913), 2014.
157. Buenas prácticas que favorezcan una minería sustentable: La problemática en torno a los pasivos ambientales mineros en Australia, el Canadá, Chile, Colombia, los Estados Unidos, México y el Perú, Miryam Saade Hazin (LC/L.3885), 2014.
156. Calidad del gasto público y reformas institucionales en América Latina, Marianela Armijo (LC/L.3881), 2014.
155. Servicio civil en América Latina y el Caribe, Isabel Siklodi (LC/L.3880), 2014.
154. Análisis de la protección ante el desempleo en América Latina, Mario Daniel Velásquez Pinto (LC/L.3877), 2014.
153. Formación profesional y capacitación en México, Ívico Ahumada Lobo (LC/L. 3874), 2014.
152. Crecimiento económico y productividad en América Latina. Una perspectiva por industria según la base de datos LA-KLEMS, Claudio Aravena y André Hofman (LC/L.3870), 2014.

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Series

C E P A L

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE
ECONOMIC COMMISSION FOR LATIN AMERICA AND THE CARIBBEAN
www.cepal.org