

Tributación en el Mercosur y Posibilidades de Coordinación¹

Luiz Villela y Alberto Barreix²

1. Evolución y estructura de la tributación en los países del Mercosur

1.1 Presión tributaria global

Para evaluar la importancia del nivel de los tributos en los países del Mercosur, se calculó la presión tributaria promedio (la recaudación efectiva de cada país como porcentaje de su Producto Bruto Interno) para la década de los años noventa. En todos los casos, el ámbito jurisdiccional abarcado ha sido el más amplio posible considerando los ingresos tributarios de los gobiernos federales incluyendo, si corresponde, los ingresos de los estados y las provincias y, cuando la información disponible lo ha permitido, la de los municipios. Asimismo se incluyeron no sólo los recursos de la tributación interna y aduanera, sino también los correspondientes a los aportes y contribuciones destinados al financiamiento de la seguridad social.

Del Cuadro 1, que presenta la presión tributaria por jurisdicción calculada en base al promedio de los años 1990, 1995 y 2000 desagregando los principales tributos, y de los cuadros incluidos en el Anexo Estadístico se pueden extraer varias conclusiones³.

¹ Extraído de un estudio aún no publicado realizado por los autores, con la colaboración de Jerónimo Roca y Juan Carlos Gómez Sabaini.

² Economistas del Departamento de Integración y Programas Regionales del BID.

³ En los Cuadros I a VIII del Anexo Estadístico se incluye la información correspondiente a los promedios indicados de los cuales surge una marcada tendencia creciente y, asimismo, se detalla la evolución histórica de la presión tributaria.

Cuadro 1

Presión tributaria del Mercosur por jurisdicción Promedio de los años 1990, 1995 y 2000

Jurisdicción	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Gobierno Federal (tributos domésticos)	10,9%	13,1%	7,8%	15,0%
de los cuales: -Impuesto Gral. a las Ventas	5,5%	n/c	2,9%	7,6%
-Impuesto a la Renta	2,2%	5,5%	1,7%	1,7%
Comercio Exterior	1,0%	0,7%	2,2%	1,3%
Seguridad Social	3,5%	7,4%	2,3%	8,2%
Gobiernos Subnacionales	2,9%	9,1%	0,2%	2,5%
Total	18,2%	30,3%	12,5%	27,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFP y FMI para Argentina; BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal para Brasil; Ministerio de Hacienda -Subsecretaría de Economía e Integración-, Banco Central y FMI para Paraguay; Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto para Uruguay.

n/c: El Impuesto General a las Ventas se aplica a nivel Subnacional.

En primer lugar, considerando la presión tributaria actual, resultan nítidos cuatro escalones del nivel de la tributación: el mayor coeficiente de presión tributaria es el de Brasil (32.6% del PBI), seguido de Uruguay (28.5%), Argentina (21.7%) y Paraguay (13.7%), en todos los casos referido al año 2000.

En segundo lugar, se verifica que el *ranking* no ha experimentado variantes, esto es, el mayor coeficiente de presión tributaria siempre ha sido el de Brasil, seguido de Uruguay, Argentina y Paraguay, en ese orden.

En tercer lugar, se observa que en todos los países la presión tributaria ha aumentado, siendo los crecimientos más relevantes el de Argentina entre 1990 y 1995 -en 8.1 puntos del PBI-, y el de Brasil entre 1995 y 2000 -en 3.2 puntos del PBI-.

En Argentina, la recaudación tributaria total del gobierno federal y los gobiernos provinciales y municipales (incluyendo los ingresos de la seguridad social) representaron un 13,5% del PBI, en los '70, y un 14,5% en los '80. A partir de 1991 se verifica un alza que ubica la presión en un 18% del PBI, ubicándose entonces Argentina en un tercer escalón, después de Brasil y Uruguay.

En el caso de Brasil, el sostenido crecimiento señalado, que culmina en el 2000 con el máximo histórico de 32.6% del PBI, se explica por la estabilidad económica derivada del Plan Real y por la intensificación del uso de los impuestos sobre bienes y servicios, en particular los de tipo acumulativo, destinados a financiar la seguridad social, punto sobre el que se volverá más adelante, así como nuevos tributos sobre las actividades financieras.

La alta presión tributaria promedio de Brasil y de Uruguay en el período 1990-2000 (30.3% y 27.0% respectivamente) permiten avanzar la hipótesis de que estos dos países han realizado un esfuerzo tributario superior a su capacidad tributaria. Por el contrario, el nivel promedio de presión tributaria de Argentina y Paraguay parece anticipar que en este caso el esfuerzo tributario estaría por debajo de la capacidad tributaria.

1.2 Consideraciones sobre el esfuerzo tributario de los países

La capacidad tributaria de un país puede definirse como el porcentaje de PBI que dicho país debería recaudar dadas las características de su economía que afectan su capacidad de recaudación, como el ingreso per cápita, el volumen de sus exportaciones, sus recursos minerales y la participación de la industria y la agricultura en su producto (Jenkins, G., Kuo, C. Y. y Shukla G., 2000).

El esfuerzo fiscal de un país se define como la relación entre su recaudación actual como porcentaje del PBI y su capacidad tributaria. Si este coeficiente es menor que uno, indicaría que el gobierno puede introducir cambios en las bases imponibles y/o en las tasas e incrementar así su recaudación sin costos económicos excesivos, en la medida que actualmente está explotando su potencial recaudatorio menos que el promedio de países con similares características. Si, por el contrario, el coeficiente de esfuerzo fiscal es mayor a uno, el sistema tributario estaría recaudando más que su recaudación potencial.

Mediciones recientes del esfuerzo tributario en países desarrollados y en desarrollo parecen confirmar la hipótesis indicada sobre la base de la observación de la presión tributaria promedio. En efecto, a partir de un estudio reciente (Piancastelli, 2001) que consideró como período base

1985-1995, se ha estimado el coeficiente de esfuerzo fiscal de Brasil en 1.18 y el de Uruguay en 1.05, mientras que para Argentina es 0.65 y para Paraguay 0.58⁴.

Teniendo en cuenta este esfuerzo tributario y atendiendo, a la vez, los discretos coeficientes de *tax buoyancy*⁵ de Brasil y Uruguay, muy cercanos a la unidad, parece claro que el aumento de la presión tributaria está limitado como solución a los crónicos desequilibrios fiscales en estos países. Por el contrario, en el caso de Argentina podría decirse que este país tendría abierta la opción de aumentar su recaudación.

Los coeficientes de *tax buoyancy* sorprendentes son los de Paraguay, que para todos los tributos calculados superan el valor de 1.25. La relativa juventud de su sistema tributario, que se vertebró en torno al IVA recién en 1993, y el bajo nivel de presión pueden estar en la base de la explicación de la fuerte diferencia de su coeficiente de *tax buoyancy* con los coeficientes de los sistemas más maduros de los otros tres países.

⁴ Del trabajo de Piancastelli se tomaron los coeficientes estimados de capacidad tributaria y se compararon con los coeficientes de presión tributaria (como porcentaje del PBI) calculados en este trabajo. Se procedió de este modo porque se observaron diferencias muy significativas entre los coeficientes de presión tributaria efectiva presentados por el autor y los calculados en este trabajo.

⁵ Flexibilidad tributaria (*tax buoyancy*) se define como el cociente entre el cambio porcentual en la recaudación de un impuesto, incluidos los cambios discrecionales en la base y/o en las tasas, y el cambio porcentual del PBI. A su vez, la elasticidad producto de la recaudación (*tax elasticity*) se define como el cociente entre el cambio porcentual en la recaudación de un impuesto, depurados los cambios discrecionales en la tasa y la base, y el cambio porcentual del PBI.

Cuadro 2

Coefficiente de flexibilidad tributaria en los '90 en los países del Mercosur ¹

Tributos	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Generales sobre Bienes y Servicios ²	0,929	1,021	1,283	1,075
Renta	0,839	1,003	1,275	1,283
Seguridad Social	0,973	1,015	1,493	0,994
Gobiernos Subnacionales	0,961	1,012	n/d	1,109
Total	0,967	1,014	1,262	1,024

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP y FMI para Argentina; BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal para Brasil; Ministerio de Hacienda -Subsecretaría de Economía e Integración-, Banco Central y FMI para Paraguay; Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto para Uruguay.

(1): Los períodos considerados fueron los siguientes: a) Argentina 1991-2000, de modo de captar exclusivamente el período de vigencia del Plan de Convertibilidad; b) Paraguay 1993-2000, dado que en 1993 se diseñó un nuevo sistema tributario, implantándose el IVA; y c) Brasil y Uruguay 1990-2000.

(2): Incluye los impuestos a nivel del Gobierno Central o Federal, y los de los Gobiernos Subnacionales.

n/d: No determinado.

Cuadro 3

**Variación de la presión tributaria del Mercosur por jurisdicción
Entre 1990 y 2000**

Jurisdicción	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Gobierno Federal (tributos domésticos)	94,5%	14,3%	20,3%	17,4%
de los cuales: -Impuesto Gral. a las Ventas	173,5%	n/c	n/d	22,5%
-Impuesto a la Renta	615,7%	-8,8%	56,9%	113,0%
Comercio Exterior	-47,6%	100,0%	-14,7%	-58,7%
Seguridad Social	43,7%	5,5%	59,1%	7,0%
Gobiernos Subnacionales	143,1%	15,5%	266,5%	48,6%
Total	75,1%	13,2%	22,9%	10,8%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP y FMI para Argentina; BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal para Brasil; Ministerio de Hacienda -Subsecretaría de Economía e Integración-, Banco Central y FMI para Paraguay; Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto para Uruguay.

n/c: El Impuesto General a las Ventas se aplica a nivel Subnacional.

n/d: El Impuesto General a las Ventas entró en vigencia recién en el año 1993.

Del análisis de los Cuadros del Anexo Estadístico también es destacable la estabilidad del sistema tributario brasileño y, en contraposición, la alta volatilidad del sistema argentino. En Brasil, una vez establecida la reforma constitucional de 1998, que entró en vigencia en abril de 1999, no ha habido cambios significativos en el sistema tributario. Por otra parte, la estabilidad derivada del

Plan Real también contribuye a explicar sus bajos coeficientes de variación (como se ve en el Cuadro 3).

1.3 Clasificación jurisdiccional de los ingresos tributarios⁶

Considerando la clasificación de los ingresos tributarios según las jurisdicciones recaudadoras, es necesario marcar una diferencia significativa entre los dos países federales del Mercosur. Mientras en Brasil los gobiernos subnacionales -estados y municipios- recaudaron más del 9% del PBI en el año 2000, en Argentina las provincias y municipios sólo recaudaron un monto cercano al 4% del PBI.

Desde el punto de vista tributario, entonces, Brasil presenta una estructura más descentralizada y federal que Argentina. En las dos últimas décadas, en Argentina se ha descentralizado hacia las provincias gran parte del gasto público, pero el sistema tributario sigue muy centralizado al nivel del gobierno central, ya que del total de recursos del gobierno federal las provincias solamente generan el 18% con sus recursos propios⁷.

⁶ La recaudación de los ingresos tributarios de los países del Mercosur para los años 1990, 1995 y 2000, clasificada por agente recaudador – gobierno federal/central, gobiernos subnacionales y seguridad social- se presenta en los Cuadros I a VIII del Anexo Estadístico.

⁷ Vale la pena señalar que las provincias gestionan tributos que sólo cubren alrededor del 30% de sus gastos (año 2001) y que, considerando a las provincias y a los municipios, los impuestos propios no representan sino alrededor del 40% de los recursos subnacionales totales (o sea, algo más del 4% del PBI). Por último, los recursos de todo tipo que caen dentro de las potestades de las provincias y de los municipios, no alcanzan al 44% del total de los recursos subnacionales (el 56% restante se cubre con transferencias desde el nivel superior de gobierno).

Cuadro 4

Estructura porcentual de la presión tributaria del Mercosur Promedio de los años 1990, 1995 y 2000

Jurisdicción	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Gobierno Federal (tributos domésticos)	59,7%	43,4%	62,2%	55,5%
de los cuales: -Impuesto Gral. a las Ventas	29,9%	n/c	23,0%	28,1%
-Impuesto a la Renta	12,2%	18,3%	13,8%	6,5%
Comercio Exterior	5,2%	2,2%	17,9%	4,6%
Seguridad Social	19,1%	24,4%	18,3%	30,5%
Gobiernos Subnacionales	16,0%	30,0%	1,6%	9,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP y FMI para Argentina; BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal para Brasil; Ministerio de Hacienda -Subsecretaría de Economía e Integración-, Banco Central y FMI para Paraguay; Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto para Uruguay.

n/c: El Impuesto General a las Ventas se aplica a nivel Subnacional.

La organización tributaria más descentralizada que presenta Brasil, si bien constituye una ventaja desde la óptica del federalismo fiscal, en la medida que se verifica una mayor correspondencia entre ingresos y gastos para cada nivel de gobierno, puede, sin embargo, ser un obstáculo desde la perspectiva de una futura armonización tributaria en el Mercosur. Es decir, como el Impuesto a la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) es el que genera la mayor recaudación y es un impuesto estadual, puede originarse un problema institucional a la hora de intentar su armonización con los IVA que cobran los gobiernos centrales de Argentina, Paraguay y Uruguay, como se verá más adelante.

2. Normativa de los principales tributos

Los sistemas tributarios de los países integrantes del Mercosur resultan, en un primerísimo examen, muy similares. En todos los casos la recaudación tributaria se estructura en torno a un peso preponderante de los impuestos generales sobre bienes y servicios, una alta participación de los aportes y contribuciones a la seguridad social, y una recaudación tradicionalmente baja de la imposición directa. No obstante, apenas se profundiza en el análisis surgen marcadas diferencias entre las normativas de los diferentes países.

A continuación, se comentan algunas características seleccionadas de los principales tributos.

2.1 Impuestos sobre bienes y servicios

2.1.1 Impuestos generales al consumo

Argentina, Paraguay y Uruguay gravan con IVA, a nivel del gobierno federal/central, las transferencias de bienes y las prestaciones de servicios. En todos los casos se trata de un IVA tipo consumo, es decir, se admite la deducción del impuesto pagado por la compra de bienes de capital -maquinarias y equipos-. El tributo se aplica en todos los países siguiendo el método de impuesto contra impuesto o débito menos crédito. En el caso de las transferencias de bienes, en los tres países se aplica el criterio de destino, esto es, se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones. En rigor, las exportaciones se gravan a tasa cero, con lo cual se devuelve el impuesto pagado al comprar insumos afectados a la producción del bien exportado. Asimismo en todos los casos se gravan las importaciones antes de retirar las mercaderías de la Aduana.

La situación es más heterogénea con relación al tratamiento tributario de los servicios, ya que mientras en Argentina se aplica el criterio de destino, en Paraguay y Uruguay predomina el principio de origen -está gravada la prestación de servicios dentro del territorio nacional-.

En Brasil, por su parte, el Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS), técnicamente tipo IVA, es el principal impuesto estadual y grava las transferencias de mercaderías y las prestaciones de los servicios de comunicaciones y de transporte intermunicipal e interestadual. El resto de los servicios está gravado por el Impuesto sobre Servicios (ISS), impuesto municipal, monofásico.

La Ley Complementaria 87, de septiembre de 1996, constituyó la última y más importante reforma del ICMS, corrigiendo distorsiones muy notorias y, así, acercando el diseño del ICMS al de los IVA de los otros países miembros del Mercosur. En primer lugar, se dejó de gravar las exportaciones de productos primarios, hasta ese momento las únicas gravadas y, a la vez, se

adoptó el mecanismo de 'tasa cero' que, como se mencionó, no solo exime del pago de ICMS a todas las exportaciones sino que, además, permite al exportador, al menos en teoría, recuperar el ICMS pagado en las compras de los insumos gravados afectados a la producción de los bienes exportados. En segundo lugar, se permitió deducir el impuesto pagado por la compra de bienes de capital, que antes no se podía descontar, definiendo así al impuesto como tipo consumo.

Como se dijo, ambas modificaciones acercan la técnica del ICMS a la del IVA de los otros tres países miembros del Mercosur. No obstante, sobreviven otras distorsiones que, pese a varias propuestas de reforma, no han sido aun levantadas.

En primer lugar, el ICMS, como se vio, es un IVA parcial, pues solo grava las mercaderías y dos servicios: comunicaciones y transporte-intermunicipal e interestadual-. El resto de los servicios está gravado por el Impuesto sobre Servicios (ISS. Al aplicarse cada impuesto en forma separada del otro, se generan efectos de acumulación entre ambos, pues uno pasa a formar parte del costo sobre el que se calcula el otro. Esto genera distorsiones sobre las exportaciones que todavía no se han corregido.

En segundo lugar, si bien en teoría se puede recuperar el ICMS pagado por las compras de insumos, en la práctica solo se admite la deducción del impuesto incluido en los insumos *directamente* afectados al proceso productivo y no de los bienes o servicios *indirectamente* involucrados en la producción del bien exportable (por ejemplo gastos administrativos de las oficinas comerciales del exportador). Esta situación, al igual que la anterior, produce efectos de acumulación de la carga tributaria en los costos de producción.

En tercer lugar, cabe reiterar que el ICMS, en el ámbito nacional, se aplica según criterio de destino. Pero en el ámbito estadual es un híbrido que grava en parte a la producción (principio de origen) y en parte al consumo (principio de destino. Los problemas del ICMS con relación a las ventas entre estados se vuelven evidentes cuando se considera el caso de las exportaciones.

Considérese una empresa que se instala en un estado A y cuya producción es total y directamente exportada. Las exportaciones no generan débitos de ICMS, pero las adquisiciones de insumos

generan créditos. En ausencia de débitos para compensarlos -la empresa es puramente exportadora-, deben ser devueltos. Si el crédito se origina por impuesto pagado en compras de insumos en el estado A, la devolución se corresponde exactamente con lo que previamente había recaudado A. Pero si los insumos fueron adquiridos en otro estado, digamos B, quien fue el que recaudó el ICMS correspondiente (principio de origen), sigue siendo A quien debe conceder la devolución correspondiente. Además de no recaudar, A tiene ahora una erogación que afrontar originados en los créditos a favor del contribuyente.

Esta situación lleva a que, en los hechos, muchos estados se resistan a otorgar estos créditos, verificándose entonces un tercer caso de efectos acumulativos. No obstante, en 1999 se dispuso que esos saldos puedan ser transferidos a otros contribuyentes del ICMS del mismo estado.

En Argentina, Paraguay y Uruguay, por el contrario, funcionan razonablemente bien los mecanismos de devolución del IVA a los exportadores cuando los créditos por el impuesto pagado en la compra de insumos no alcanzan a ser compensados por los débitos resultantes de las ventas en el mercado interno.

Finalmente, cabe apuntar que los incentivos a la producción local que otorgan los diferentes estados brasileños -a lo cual alienta el diseño del ICMS- constituye una discriminación contra las importaciones de los otros países miembros del Mercosur.

Respecto a las exoneraciones en el IVA de Argentina, Paraguay y Uruguay, cabe apuntar:

- Argentina y Uruguay tienen significativas coincidencias en las exoneraciones que conceden a la prestación de determinados servicios: arrendamiento de inmuebles, educación, actividades culturales y deportivas, salud y transporte⁸. No obstante, con

⁸ En salud y transporte existen diferencias. En Uruguay, los servicios de salud prestados por las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva (Mutualistas) están gravados con un impuesto específico -IMESSA- de 3% sobre las ventas y los servicios de salud prestados por profesionales en forma independiente están gravados con IVA al 23%. No ha prosperado el intento que se hizo durante el 2002 de gravar todos los servicios con IVA al 10% y actualmente se procura subir el IMESSA al 5%.

relación a las ventas de bienes se presentan diferencias significativas: Uruguay no grava con IVA las ventas de inmuebles, de combustibles ni de cigarrillos, pero sí lo hace Argentina.

- Paraguay tiene el menor número de exoneraciones, a lo cual se asocia, entre otros factores, su menor tasa -10%-.

2.1.2 Impuestos selectivos

Los impuestos selectivos son importantes generadores de recursos fiscales en el Mercosur -casi dos puntos del PBI para el promedio de los países-, básicamente por la baja elasticidad precio de los productos que gravan (adictividad o falta de sustitutos) y, a la vez, por su fácil administración (número de productores reducido y hecho generador definido a la salida de fábrica).

En general, los países del Mercosur no han usado los impuestos selectivos con fines proteccionistas, a diferencia de otros países de América del Sur y Centroamérica. Como excepción, corresponde anotar que se ha encontrado discriminación a los productos importados vía impuestos selectivos en Paraguay y Uruguay, donde se les ha aplicado tasas más altas que a los productos sustitutivos nacionales. En particular, ha habido un fuerte conflicto entre Argentina y Uruguay porque este último país multiplica por dos el precio CIF de los cigarrillos importados antes de aplicarles la tasa de IMESI.

El tratamiento de los combustibles ilustra sobre la dispersión de la normativa de impuestos selectivos en los países del Mercosur:

- i) Argentina grava los combustibles con Impuestos Internos y con IVA;
- ii) Brasil no los grava con el IPI federal y, por lo general, sí están gravados en el ámbito estadual por ICMS;
- iii) Uruguay y Paraguay gravan los combustibles solo con los impuestos específicos pero no con IVA.

Dos peculiaridades pueden anotarse en relación con la imposición en el ámbito federal que se aplica en materia del impuesto específico en Brasil (Impuesto sobre Productos Industrializados - IPI):

- En primer lugar, de acuerdo con la amplitud de su base y la estructura de sus alícuotas es un impuesto de tipo selectivo, pero que se liquida siguiendo el método aplicado a los impuestos al valor agregado, al contemplarse la utilización de créditos por impuestos de las etapas anteriores de producción.
- Como ya se vio, el IPI no grava los combustibles ni los servicios de telecomunicaciones, los que, por sus características, están generalmente incluidos en la lista de productos gravados con impuestos selectivos. Esto alienta a que en el ICMS, que sí los grava, se les aplique altas tasas, más similares a las de un impuesto selectivo que a las de un impuesto general al consumo tipo IVA.

Los combustibles están gravados por los Estados con el 25% lo que, dado que las tasas del ICMS se calculan 'por dentro', implica una tasa efectiva de 38.5%⁹. Por su parte, las telecomunicaciones se gravan con una tasa del 35% (tasa efectiva de 53.8%).

En Uruguay, con fines recaudatorios se han fijado altas tasas a las gasolinas. En la medida que idéntica política respecto al gas oil encarecería los costos de los sectores productivos que lo utilizan como insumo principal, incluido el transporte, se han fijado tasas menores para este combustible.

No obstante, queda claro que no existe ninguna política energética y/o ambiental subyacente a la determinación de dichas tasas cuando se verifica que las tasas del impuesto selectivo a la venta de automóviles gasoleros son notoriamente superiores a las determinadas para los nafteros.

⁹ Debe mencionarse que la Constitución de 1988 introdujo la posibilidad de que el ICMS tuviera carácter selectivo en función de la esencialidad de las mercaderías o servicios gravados, lo que hasta ese momento sólo era viable para el IPI. Esta selectividad se aplica, claro está, a través de la fijación de tasas diferenciales.

En Brasil, por el contrario, donde el IPI no grava a los combustibles existe, no obstante, una política ambiental en la determinación del IPI a los automóviles, fijándose tasas más bajas a los que utilizan alcohol y gas natural, combustibles con menor impacto ambiental.

2.2 Impuestos a la renta

Los cuatro países miembros del Mercosur aplican el impuesto a la renta de empresas (impuesto a la renta de las personas jurídicas -IRPJ-). Por otra parte, mientras Argentina y Brasil también aplican el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF), en Paraguay y Uruguay no rige el impuesto a la renta personal. No obstante, puede argumentarse que estos dos países tienen un impuesto a la renta *cedular*, en la medida que las rentas de actividades empresariales desarrolladas a título individual -empresas unipersonales- son gravadas por el impuesto a la renta de empresas.

En Argentina y Brasil, a las rentas de origen empresarial solo se les aplica el impuesto a la renta de las personas jurídicas, es decir, los dividendos no se incorporan en la base imponible del impuesto a la renta personal, evitando así la doble imposición. La solución, no obstante, es diferente a la de Chile, que también evita la doble tributación. En ese país, los dividendos se incorporan al conjunto de las rentas personales y se otorga al beneficiario de los dividendos un crédito por el impuesto pagado en cabeza de empresa. La diferencia está en que, al ser incluidas en la base imponible de la renta personal, estas rentas empresariales resultan incorporadas a la progresividad del impuesto a la renta de las personas físicas.¹⁰

Sin embargo, debe apuntarse que por una parte, en Brasil la tasa marginal del impuesto a la renta personal en Brasil (27.5%) es menor a la tasa del impuesto a la renta empresarial (34%)¹¹ y que

¹⁰ En el caso chileno la solución encontrada es relevante pues la tasa marginal del impuesto a la renta personal es 45%, en tanto la tasa del impuesto a la renta personal es 15%.

¹¹ Se supone el caso de rentas superiores a 240.000 reales, que están gravadas con un 15% de impuesto a la renta empresarial más un adicional de 10%, más un 9% de Contribución Social sobre el Lucro Líquido.

por la otra, en Argentina la tasa marginal del impuesto a la renta de las personas físicas y la tasa del impuesto a la renta de las personas jurídicas son iguales (35%)¹².

Como acaba de verse, tanto en Argentina como en Brasil, los dividendos recibidos de empresas residentes en el país nacionales no están gravados por el impuesto a la renta personal, pero si lo están los dividendos recibidos de empresas no residentes y, en ambos países, se otorga crédito fiscal por el impuesto pagado en el país fuente.

2.2.1 Renta empresarial

Algunas semejanzas y diferencias relevantes en el impuesto a la renta empresarial de los cuatro países miembros del Mercosur son las siguientes:

- En cuanto a los criterios jurisdiccionales corresponde anotar que tanto Argentina como Brasil aplican el criterio de 'renta mundial', es decir, los individuos residentes en el país, las empresas nacionales y las filiales y otros "establecimientos permanentes"¹³ de empresas extranjeras son gravados por sus rentas de fuente nacional y del exterior, en tanto los individuos y empresas no residentes son gravados por sus rentas de fuente nacional.
- Por otra parte Paraguay y Uruguay, por su parte, aplican el criterio de 'fuente', es decir, gravan a residentes y no residentes exclusivamente sobre la base de sus rentas de fuente nacional.

¹² El Poder Ejecutivo ha presentado un proyecto de ley en diciembre de 2002 que reduce la tasa de los impuestos a la renta de personas jurídicas, exclusivamente, al 30%, medida que se encuentra en trámite de discusión legislativa. Esta modificación debilita el argumento arriba señalado.

¹³ La OECD en su Modelo Convenio sobre Impuestos a la Renta y el Capital define en su artículo 5 inciso 1, el concepto de "establecimiento permanente" diciendo que para los efectos de este Convenio el término significa un lugar fijo de negocios a través del cual los negocios de una empresa son llevados a cabo. El resto de los incisos del artículo 5 definen el alcance de cada uno de los términos con precisión.

- Todos los países aplican el principio de 'empresa fuente' o de flujo de ingresos, es decir, se consideran gravados todos los ingresos que recibe la empresa, provengan o no de sus actividades principales. Por tanto, en todos los casos se gravan las ganancias de capital que obtengan las empresas por la diferencia entre el precio de venta y el de compra de activos como acciones, participaciones en otras empresas, inmuebles y maquinarias.
- Respecto al tipo de acciones de las sociedades anónimas, punto importante en relación con el control del impuesto, debe apuntarse que son nominativas en Argentina y Brasil, mientras se mantienen acciones al portador en Paraguay y Uruguay.
- El impuesto a la renta empresarial es proporcional en Argentina, Paraguay y Uruguay, siendo las alícuotas 35%¹⁴, 30% y 35% respectivamente¹⁵. En el caso de Brasil, se verifica una ligera progresividad dado que se gravan con una tasa de 15% todas las rentas, más 10% para las rentas que superen los R\$ 240.000. Además, se aplica una tasa adicional denominada Contribución Social sobre el Lucro Líquido,(CSLL) destinada a financiar la seguridad social, que en el año 2002 es de 9%¹⁶. La alícuota total resulta, entonces del 34%.

2.2.2 Renta personal

Algunas semejanzas y diferencias relevantes en el impuesto a la renta personal entre Argentina y Brasil son:

- En cuanto a las rentas gravadas:

¹⁴ Al respecto ver nota de la página anterior.

¹⁵ En Uruguay, la tasa fue aumentada de 30% a 35% en mayo del 2002 (efecto en la recaudación de junio). Anteriormente, en febrero del 2002, fue aumentado el pago mínimo de IRIC (sobre la base de franjas de ventas). Este pago funciona como adelanto a cuenta del impuesto si éste es mayor, o queda como definitivo si el IRIC liquidado es menor.

¹⁶ Desde el 1° de enero de 2003, esta tasa se reducirá al 8%.

- i) como se ha indicado, ni Argentina ni Brasil gravan los dividendos en cabeza de las personas físicas, sino que lo hacen indirectamente a través del impuesto a la renta societaria de manera exclusiva. Este sistema puede traer inequidad para los accionistas cuya tasa marginal de imposición es inferior a la tasa máxima.
- ii) Los intereses ganados por depósitos a plazo en el sistema bancario no están gravados en Argentina, pero sí lo están en Brasil. Del mismo modo, otros rendimientos de los mercados financieros tienden a ser más gravados en Brasil que en Argentina.
- iii) Las ganancias de capital están solo parcialmente gravadas en Argentina en el caso de aquellas provenientes de la compraventa de acciones cuando se trata de sujetos no habitualistas y referidas a acciones de sociedades que no cotizan en el mercado bursátil. Por el contrario sí lo están en Brasil, con una mayor amplitud y generalmente al 15%.
- Una particularidad importante del IRPF de Brasil es que varios tipos de ingresos, especialmente financieros, no se computan en la suma de rentas del contribuyente sino que se les aplican retenciones definitivas en la fuente.
 - Tanto las rentas exoneradas como las deducciones admitidas son más amplias en Argentina, por lo cual la base imponible del impuesto está más erosionada que en el caso brasileño. No obstante, cabe reiterar que la reforma aprobada a fines de 1999 intentó corregir este problema, eliminando algunas exenciones y reduciendo el nivel de las deducciones admitidas.
 - En relación con las alícuotas, en Brasil se aplican en solo dos tramos -15% y 27.5%- en tanto que en Argentina van del 9% al 35%.

2.2.3 Tratamiento tributario de las rentas de carácter internacional

a) Retenciones sobre dividendos

Ni Argentina ni Brasil efectúan retenciones a los dividendos remitidos o acreditados al exterior, salvo pocos casos determinados. Uruguay, por su parte, solo retiene en el caso de que los beneficios sean gravados en el país del receptor y, a la vez, se conceda un crédito fiscal por el

impuesto pagado en Uruguay. De hecho, Paraguay resulta el único país del MERCOSUR que efectúa retenciones a los dividendos transferidos o acreditados (5%).

b) Crédito fiscal

En los dos países que gravan la renta con criterio de 'renta mundial' -Argentina y Brasil-, se concede crédito fiscal por el impuesto pagado en el exterior por las rentas de fuente extranjera, de modo de evitar la doble imposición.

c) Retenciones sobre intereses

Existe cierto consenso respecto a que bajas tasas de retención sobre intereses contribuirían a captar inversión extranjera directa. No obstante, la dinámica que empuja a que haya altas tasas de retención puede ser ilustrada con el siguiente ejemplo (Byrne 2000).

Dado que Estados Unidos grava los intereses del mismo modo que los otros ingresos, los inversores son indiferentes al tipo de ingreso que reciben. A la vez, muchas estrategias de inversiones en América Latina para reducir la carga tributaria implican financiamiento con deuda, dado que los intereses pueden deducirse del impuesto a la renta empresarial. La reacción de los países donde se radica la inversión suele ser, entonces, fijar altas tasas de retención a la remisión de intereses entre partes relacionadas. La respuesta de las compañías extranjeras, a su vez, es la realización de préstamos *back-to-back*, es decir, la compañía presta a un banco, el que, a su turno, presta a la sucursal en el exterior.

Altas tasas de retención sobre intereses, fijadas con la intención de prevenir los préstamos *back-to-back*, pueden terminar desestimulando la concesión de préstamos comunes (*no back-to-back*). La renta neta de los bancos es aproximadamente 10%, con lo que una retención de 4% sobre intereses brutos implica un 40% de la renta neta. En consecuencia, el banco debe trasladar este costo al tomador del crédito.

Las tasas de retención sobre intereses más habituales son: Argentina 15.05%, Brasil 15%, Paraguay 17.5%. Uruguay, por su parte, no realiza retenciones sobre intereses remitidos o acreditados al exterior.

Si un país quiere captar inversión extranjera sin diseñar un esquema de incentivos fiscales, tiene la posibilidad de hacerlo simplemente no interfiriendo en el manejo de la deuda entre partes relacionadas. Tal parece ser el caso de Uruguay que, como fue dicho, no realiza retenciones sobre intereses.

d) Reglas de capitalización débil o sub capitalización

Un gran número de países de la OECD aplican reglas para tratar los casos de erosión de la base imponible de empresas residentes por parte de no residentes a través de procesos de subcapitalización deduciendo abultados montos de intereses. Para atender a este tema la OECD ha elaborado una serie de informes que permiten a los países seguir pautas para el establecimiento de normas nacionales definidas.¹⁷

En el ámbito del Mercosur los cuatro países tienen o bien normas de tipo general, o específicas para determinados sectores que establecen criterios para el tratamiento de la sub capitalización.¹⁸

Argentina, tenía normas generales en el impuesto a las ganancias que facultaban a la administración tributaria desconocer el préstamo y tratar a los intereses como un pago encubierto de utilidades cuando mediaban determinadas circunstancias. Asimismo podía recurrirse al principio de la realidad económica se podía establecer la simulación del crédito en caso de no presentarse ciertos indicios.

A partir de la Ley 25.063 (diciembre 1999) se estableció una limitación a la deducibilidad de los intereses cuando el monto total del pasivo generador de intereses sea superior en dos veces y media al patrimonio al cierre y el importe de los intereses supere el cincuenta por ciento de la ganancia neta sujeta a impuesto del periodo.

¹⁷ Al respecto puede consultarse el informe de la OECD (1986) y las Directrices de 1995 en materia de "puertos seguros".

¹⁸ Al respecto puede consultarse, para mayor información, a Campagnale N., Catinot, S. y Parrondo, A. (2000).

Brasil no tiene reglas específicas destinadas a controlar prácticas de subcapitalización. En cuanto a la aplicación de reglas generales se puede presumir la existencia de distribución oculta cuando una empresa realiza un negocio con personas asociadas en condiciones más favorables que las que hubiera pactado con terceros independientes, aplicando las reglas de inciso VI del artículo 462 del Reglamento del impuesto sobre la renta. Por otra parte existen normas a partir de 1995 que regulan en cuanto al "Regimen de intereses sobre capital propio" el cual tiene como objeto estimular el financiamiento de las empresas nacionales mediante recursos propios. De esta manera se busca eliminar las diferencias entre capital propio y ajeno.

Paraguay no tiene normas generales que regulen la subcapitalización. No obstante hay normas específicas especiales respecto a las entidades financieras y de seguros. Dichas empresas deben cumplir con un margen de solvencia mínimo a fin de fortalecer la situación patrimonial de la entidad.

Por otra parte los dueños, socios, o accionistas no puede deducir intereses de derivados de préstamos efectuados por los mismos y debido a que los dividendos no constituyen ganancia gravable en cabeza del acreedor se debilita el interés para realizar este tipo de maniobras.

Por último en lo que respecta a Uruguay se observa que no existen normas específicas en esta materia y que el código tributario establece la preeminencia del principio de la realidad económica sobre la forma jurídica. Sin embargo no parecen existir antecedentes de aplicación de este criterio a las situaciones analizadas.

e) Reglas contra el diferimiento del impuesto

Como se ha visto, Argentina y Brasil gravan las rentas de las compañías residentes según el criterio de 'renta mundial'. Este sistema no solo intenta maximizar la recaudación sino, a la vez, desalentar la inversión en el extranjero motivada por razones fiscales antes que por razones de rentabilidad. Este principio es conocido como '*capital export neutrality*'.¹⁹

¹⁹ Este principio puede ser ejemplificado del siguiente modo: supóngase que una inversión obtiene en Argentina una rentabilidad antes de impuesto a la renta de 100 y una rentabilidad después de dicho impuesto de 65 y, a su vez, en una zona franca de Perú obtiene una rentabilidad antes y después de impuestos de 80. Entonces, sólo gravando las

Al mismo tiempo, las rentas de fuente extranjera obtenidas por subsidiarias de compañías residentes no son gravadas en Argentina y Brasil sino hasta el momento en que los dividendos son pagados a los accionistas.

Este concepto es conocido como '*deferral*' y refleja tanto el principio legal de que los ingresos no deben ser gravados hasta tanto no son percibidos, como la consideración práctica de que, por ejemplo, las compañías residentes argentinas estarían en desventaja al invertir en el exterior respecto a las compañías locales si estas últimas solo pagan el impuesto local (supóngase 20%) y las argentinas deben pagar 35% (20% más la diferencia de 15% con la tasa del impuesto a la renta en Argentina). Este principio es conocido como '*capital import neutrality*'.

La idea subyacente de que todas las empresas en un territorio deben ser gravadas a la misma tasa, se refleja en el criterio de 'fuente' adoptado en el impuesto a la renta por varios países de Latinoamérica (Uruguay y Paraguay en el Mercosur).

El concepto de *deferral* puede y ha sido usado por los contribuyentes para retrasar el pago de sus impuestos. En particular, ha sido habitual la práctica de formar compañías intermedias en *tax haven countries* con el solo propósito de retener los dividendos u otros ingresos hasta decidir la reinversión de los mismos.

En Argentina, la Ley 25.239 incluyó disposiciones tendientes a eliminar los beneficios del *deferral* para contribuyentes que mantuvieran inversiones *offshore* a través de compañías no residentes. Antes de esta reforma, tales dividendos solo eran gravados después de su efectiva distribución. Como consecuencia de la reforma, las empresas argentinas deben incluir en su renta anual el incremento en el patrimonio derivado de 'ingresos pasivos' de compañías extranjeras localizadas en jurisdicciones de baja tributación *-low tax jurisdictions*²⁰ en cuya propiedad

rentas de fuente peruana, Argentina logrará inducir a la compañía local a considerar razones económicas antes que fiscales al decidir la locación de su inversión.

²⁰ Argentina ha definido una lista de países de nula o baja imposición no sólo relevante a efectos del régimen *anti-deferral* sino también en cuanto a las disposiciones sobre precios de transferencia. Esta lista está referida a países,

participe, en el porcentaje correspondiente a su participación. Los 'ingresos activos' continúan siendo gravados en el momento en que se hace efectiva la distribución de los dividendos.

La definición de 'ingresos pasivos' incluye ganancias por la venta de acciones o participaciones en compañías extranjeras o fondos; intereses de *financing facilities*, depósitos bancarios, bonos públicos; ganancias de derivados financieros que no sean considerados que no sean *hedges*); Dividendos, royalties y leasing de inmuebles (salvo el que corresponde a actividades económicas).

En lo que respecta a Brasil se observa que no cuenta con legislación específica que ataque el problema de la competencia fiscal nociva, excepto el caso de los precios de transferencia que será tratado más adelante.

Argentina y Brasil, además de otros países de América Latina (entre ellos México y Perú), han establecido reglas que intentan desestimular el uso de "compañías intermedias" (sociedad base, compañías *holding* ,sociedades conductoras, sociedades *off shore*, *trust* o fideicomisos) destinadas específicamente al objetivo de la planificación fiscal internacional.

Es interesante anotar que estas reglas han sido diseñadas para proteger la base imponible de los países exportadores de capital., y las normas *anti-deferral rules* de Estados Unidos, a su vez, son diseñadas para proteger su base imponible respecto de los ingresos de fuente extranjera.

f). Paraísos fiscales

Brasil en 1996 y Argentina en 1999 adoptaron normas a fin de evitar, maniobras elusivas disponiendo que las transacciones realizadas por residentes con personas físicas o jurídicas constituidas o ubicadas en países de nula o baja tributación a la renta -*tax haven countries*- no se consideran ajustadas a los precios normales de mercado entre partes independientes y, en consecuencia, deben sujetarse a las normas de precios de transferencia de cada uno de los países.

con una sola excepción: las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFIs) de Uruguay. En este caso excepcional se optó por incluir una forma societaria determinada de un dado país ya que es ella la que responde a los criterios de baja o nula imposición.

En Brasil, los pagos de dividendos, intereses, regalías y asistencia técnica a beneficiarios del exterior de países con tasas de impuesto a la renta de 20% o menos, están gravados al 25%. En el caso general, los dividendos remitidos a beneficiarios de países con los que no hay tratado fiscal no están gravados, y los pagos de intereses, regalías y asistencia técnica están sujetos a una retención de 15%.

g) Precios de transferencia

Si bien el objetivo de abatir el peso de la tributación es un de los objetivos perseguidos por las empresas multinacionales mediante el manejo de los precios de transferencia, existen también otros propósitos que animan a las mismas en este proceso. Ello puede estar relacionado con la necesidad de traslado de fondos de un país a otro, la penetración en nuevos mercados o la reducción de la competencia, la reducción del pago de los aranceles, la reducción de los beneficios obtenidos por la filiar frente a la presencia de socios locales, y varios otros que podrían analizarse.

No obstante la presencia de los mismos nos referiremos al propósito de disminuir la carga tributaria especialmente en lo que hace al impuesto a la renta societaria y en particular a las medidas adoptadas por los países para contrarrestar esos propósitos.

Argentina incorporó en la ley del impuesto a las ganancias el principio de *arms length* o regla del operador independiente en su artículo 14 . Posteriormente en diciembre de 1998 se fortaleció la normativa en particular en materia de los criterios aplicados a las operaciones de reexportación e importación y con posterioridad estos principios se vieron reforzados con las normas introducidas en diciembre de 1999 (Ley 25.239).

Dichas normas si bien mantienen las facultades de la Administración Tributaria (AFIP) de recurrir a precios promedios, índices o coeficientes sobre la base de resultados obtenidos por empresas que se dediquen a iguales o similares actividades a fin de determinar la ganancia de fuente argentina, dispone que a los efectos de constatar los precios de transferencia de aquellos

actos celebrados entre empresas vinculadas se utilizarán los métodos de fijación de precios que son descriptos por la norma y los métodos fijados por la OECD en la materia.

Asimismo las normas especifican el tratamiento tributario a considerar en el caso de empresas locales de capital extranjero que deberán determinar sus ingresos y deducciones al igual que operaciones comparables entre partes independientes o cuando en estas operaciones intervengan entidades o personas radicadas o domiciliadas en jurisdicciones de nula o baja imposición (paraísos fiscales) en cuyo caso se presume que no responden a operaciones comparables entre partes independientes y deberán sujetarse a una serie de normas especiales establecidas por la AFIP en materia de información y respaldos probatorios.

Brasil por su parte ha legislado en esta materia a través de la Ley 9.430 de diciembre de 1996 y que regulan específicamente los precios de transferencia de operaciones de importación y exportación entre empresas vinculadas, la remesa de intereses entre ellas y las operaciones realizadas con empresas establecidas en países con tributación favorecida (paraísos fiscales).

La legislación estipula la forma de calcular los gastos deducibles por importaciones y un piso mínimo de beneficio bruto por exportaciones en transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas. No hay un principio de precio normal de mercado abierto sobre el cual están basadas las reglas de precios de transferencia, siendo la regla básica la existencia de un "mínimo seguro de renta o ingreso".

A efectos de determinar los precios de transferencia con relación a importaciones se contempla el uso de métodos de precios comparables independientes, (PIC) entre partes no relacionadas en los mercados locales o extranjeros bajo similares condiciones de pago; método de precio de reventa menos descuentos y comisiones y un margen de beneficios igual al 20% del precio de reventa (PRL); y por último el método de costo de producción más lucro (CPL) siendo en este caso el precio de transferencia el costo medio de producción incrementado por los impuestos y un 20% de margen sobre costos.

Respecto a los precios de exportación Brasil la ley aplica el régimen de "puerto seguro" por el cual si los precios fuesen inferiores al 90% del precio normal de ventas en el mercado interno a la empresa deberá determinar los precios de acuerdo con alguno de los métodos descriptos.

En lo que respecta a Uruguay no existen normas expresas referidas a esta materia, no obstante la autoridad fiscal tiene facultades para indagar la realidad económica y efectuar los ajustes pertinentes si prueba la existencia de vinculación entre las partes contratantes y la distorsión de los precios, pero correspondiéndole a la administración la presentación de la carga de la prueba.

Tampoco tiene el país una definición expresa de empresa vinculada dentro de su normativa fiscal si bien algunos criterios pueden ser extraídos de normas aisladas.

Por su parte Paraguay presenta condiciones favorables para la planificación tributaria internacional, no registrándose normas en materia del control de precios de transferencia.

En el cuadro siguiente se presenta una síntesis de las principales disposiciones en esta materia para los cuatro países miembros del Mercosur.

Cuadro 5

Legislación sobre Precios de Transferencia en el Mercosur

PRECIOS DE TRANSFERENCIA		ARGENTINA	BRASIL	PARAGUAY	URUGUAY	
Tipo de Documentación	Documentación	Montos de Transacciones Intercompañía	Sí, declaración jurada semestral y declaración jurada complementaria anual.	Sí, información detallada por transacción. Formularios anuales.	No	No
		Métodos para el análisis de Precios	Sí, declaración anual.	Sí	No	No
		Otras declaraciones	Información de las empresas ubicadas en el extranjero incluyendo dirección, relación y número de identificación.	Totales y precios promedio por transacción (tipo de producto o servicio importado o exportado).	No	No
	Informe de Precios de Transferencia	Análisis Funcional	Sí	No	No	La ley establece que los precios deben ser acordes con la ley del mercado
		Análisis de Precios a Valor de Mercado	Sí	No		
		Identificación/Justificación de los Métodos	Sí, elección entre los métodos establecidos por la OECD, identificación de los comparables seleccionados, detalle sobre los ajustes realizados sobre los comparables, determinación del rango intercuartil.	Se debe demostrar con cálculos detallados utilizando uno de los métodos autorizados (CUP, Reventa menos o Costo Más) por tipo de transacción que se encuentran dentro de los safe harbors. Deben ser acompañados con documentación financiera (facturas, estados financieros). Nota: Nueva legislación de precios de transferencia que establece métodos consistentes con los de la OECD está en el parlamento.		
Vencimientos	Contemporáneo con	Transacciones	No	No	No	No
		Declaración Fiscal	La documentación debe existir en el momento en que se efectúa la declaración fiscal. Se debe presentar un formulario especial.	La documentación debe existir en el momento en que se realiza la declaración fiscal (si el año calendario coincide con el año fiscal esto es el 30 de junio del siguiente año).	No	No
		Pedido de información de entidad tributaria	Las autoridades fiscales requieren información a través de un pedido que establece la fecha en que se debe hacer entrega de dicha documentación.	Se debe presentar 30 días luego de recibir el pedido de la autoridad fiscal.	NA	NA
Penalidades	Penalidades Generales	La diferencia que no fue paga será sujeta a un interés de aproximadamente 3% anual más una multa de entre el 50% y el 100% de dicha diferencia.	75% (150% en caso de fraude) depende de la determinación del monto adeudado. Esta penalidad se puede reducir hasta un 50% si el monto adeudado es pagado en un plazo menor a 30 días. 112.5% (225% en caso de fraude) si el monto adeudado no es pagado dentro del plazo de 30 días.	La penalidad por no pago equivale a 50% del monto adeudado.	El no pago está sujeto a una penalidad del 20% del monto adeudado y un interés mensual. La multa es del 100% del monto adeudado en el caso de retenciones por ventas el país de origen.	
	Penalidades Específicas a Precios de Transferencia	Si se demuestra que hubo manipulación de los precios de transferencia, se pueden aplicar penalidades de hasta un 100% de dicha diferencia.		No	No	
Acuerdos bilaterales	APAs	No	No está previsto de manera expresa pero se puede pedir un rulling anticipado.	No	No	

3. Administración Tributaria y Proceso de Apelación

Puede afirmarse que la calidad de un sistema tributario depende de su administración. En particular, en medio de un proceso de integración económica, que demanda de los estados participantes una decidida cooperación en el combate al fraude, la evasión y la elusión tributarias²¹, las administraciones tributarias juegan un papel clave.

El intercambio de información es uno de los principales instrumentos para el control y prevención de estos fenómenos. Los acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información, para resultar operativos deben reparar en las diferentes organizaciones de las administraciones tributarias -en un sentido amplio del término- y en sus niveles de desarrollo, de modo, por ejemplo, de definir cuáles son las autoridades competentes, verificar las posibilidades de fiscalización simultánea o de fiscalización en el extranjero, etc.

Por ejemplo, una situación de litigio con una empresa inversora instalada en Pernambuco-Brasil, que involucre reliquidaciones de ICMS -estadual-, ISS -municipal- e Impuesto a la Renta -federal- sin duda resultará problemática para definir las autoridades competentes.

En el mismo sentido, los tratados de doble tributación suelen habilitar, ante una disputa con la administración tributaria del país receptor de la inversión, la asistencia de la administración tributaria del país del inversor, de modo que ambas trabajen conjuntamente en la solución del diferendo. Esta intervención también exige una determinación clara de cuáles son las autoridades competentes. Por ese motivo, se consideró pertinente explicitar en el Cuadro 6 las características básicas de las administraciones tributarias de los países del Mercosur: dependencia o independencia funcional y financiera; la separación o integración de la recaudación de los impuestos internos, los aduaneros y los aportes y contribuciones de la seguridad social; y el tipo de organización de las administraciones tributarias (funcional, por tipo de contribuyente, etc.).

²¹ CIAT(1999).

Respecto a la integración de la recaudación de los impuestos internos y los aduaneros, cabe apuntar que esta integración se verifica en Argentina, Brasil y Paraguay, siendo Uruguay el único de los cuatro miembros del Mercosur que mantiene la separación. Debe señalarse que en la Unión Europea, donde las administraciones funcionan eficientemente, casi la totalidad de ellas -las excepciones son España, Holanda y Dinamarca- mantienen separada la recaudación de los impuestos internos de las Aduanas. En Argentina, en la Administración Fiscal de Ingresos Públicos -AFIP- también está integrada la administración de los aportes y contribuciones a la seguridad social.

Como fue dicho, un proceso de integración demanda de los países participantes una fuerte colaboración en el combate a la evasión y en este sentido la cooperación entre las justicias juega un papel fundamental. Por tal motivo también se consideró pertinente presentar en el Cuadro 7 las diferentes instancias de los procesos de apelación en el ámbito tributario. Al respecto, debe destacarse que tanto Argentina como Paraguay tienen la figura jurídica de un 'Tribunal Fiscal' ante el cual pueden apelarse las resoluciones de las administraciones tributarias.

En Argentina, el Tribunal Fiscal de la Nación es un tribunal administrativo, si bien a los efectos del nombramiento de sus miembros y elevación del presupuesto depende del Poder Ejecutivo Nacional. En Paraguay, a su vez, el Consejo de Tributación depende del Ministerio de Hacienda, pero está fuera de la órbita de la administración tributaria.

Debe apuntarse finalmente que en el ámbito del Mercosur todo está por hacerse en materia de cooperación entre las administraciones tributarias, al punto que no ha habido desarrollo alguno de mecanismos de consulta ni intercambios de información.



Cuadro 6

Administración Tributaria

País	Dependencia o independencia del Ministerio de Economía	Autonomía Financiera	Impuestos internos, Aduana y Seguridad Social	Tipo de organización
Argentina	La Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP- depende del Ministerio de Economía.	Sí. AFIP cuenta con el 2.25% de lo recaudado por DGI y Aduanas.	Los impuestos internos, los aduaneros y los aportes y contribuciones a la Seguridad Social son administrados conjuntamente por la AFIP.	Organización funcional, con cierta orientación al tipo de contribuyente (unidad Grandes Contribuyentes).
Brasil	La <i>Secretaria da Receita Federal</i> No. depende del Ministerio de Hacienda.	No.	Los impuestos internos y los aduaneros son administrados conjuntamente.	Organización funcional.
Paraguay	La Administración Tributaria -Subsecretaría de Estado de Tributación, SET- depende del Ministerio de Hacienda.	No.	Los impuestos internos y los aduaneros son administrados conjuntamente por la SET.	Organización funcional. La SET tiene seis Direcciones Generales (DG): Grandes Contribuyentes, Aduanas, Recaudación, Fiscalización, Planificación y Apoyo.
Uruguay	La Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) dependen del Ministerio de Economía.	No.	Los impuestos internos son administrados por la DGI y los impuestos aduaneros por la DNA. Los aportes y contribuciones a la seguridad social son administrados por el Banco de Previsión Social - BPS-.	La DGI tiene una organización funcional, con cierta orientación de la organización al tipo de contribuyente (unidad Grandes Contribuyentes).

Cuadro 7

Proceso de apelación

País	Primera instancia	Segunda instancia	Instancia definitiva
Argentina	El contribuyente puede apelar las resoluciones (de carácter administrativo) de la DGI que determinen impuestos o impongan sanciones ante la propia DGI o ante el Tribunal Fiscal de la Nación.	Las sentencias del Tribunal Fiscal son apelables ante el Poder Judicial en la Cámara Nacional competente.	La última instancia de apelación es ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
Brasil	En la instancia administrativa, el contribuyente tiene el derecho de petición (que obliga a la Administración Tributaria a atender su reclamo) y el derecho de amplia defensa (garantía de que podrá defenderse de las infracciones que se le imputan). El primer paso de la instancia administrativa es ante la propia Administración.	El segundo paso de la instancia administrativa es ante un Consejo de Contribuyentes, integrado por representantes de la Administración y de los contribuyentes. El contribuyente puede agotar la instancia administrativa o puede ir directamente a la instancia judicial, pero no puede recorrer ambas simultáneamente.	En la instancia judicial, los jueces de Hacienda Pública son los competentes, en primera lugar, para los litigios tributarios. Siempre que en cualquier paso de la instancia judicial se fallase en contra del gobierno federal, los estados o municipios, habrá reconsideración.
Paraguay	El contribuyente puede apelar la determinación de la deuda tributaria o una consulta vinculante ante la propia Administración Tributaria (AT).	Si la AT se ratifica, el contribuyente puede apelar ante el Consejo de Tributación (CT), dependiente del Ministro de Hacienda pero fuera de la AT.	Si el CT ratifica el dictamen de la AT y ésta una vez más no es compartida por el contribuyente, puede apelar ante la Suprema Corte de Justicia (instancia definitiva)
Uruguay	Como con todo acto administrativo, la determinación de la deuda tributaria por parte de la DGI puede apelarse simultáneamente 1) ante la propia DGI (recurso de revocación) y 2) ante el Poder Ejecutivo (recurso de subsidio).		Si luego de las instancias anteriores se mantiene firme la resolución de la DGI, la opción última del contribuyente es la presentación del recurso de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

4. Resumen comparativo de los países

Cuadro 8

Tributación en el Mercosur: Principales Diferencias

Instrumentos	Punto	Contrapunto
IVA e ICMS	<ul style="list-style-type: none"> • IVA, nacional, base amplia, pocas alícuotas, total aprovechamiento de créditos: Argentina, Paraguay y Uruguay 	<ul style="list-style-type: none"> • ICMS, estadual, limitado a mercaderías y unos pocos servicios, gran número de alícuotas, con limitaciones al aprovechamiento de ciertos créditos de etapas anteriores: Brasil
Tributos en Cascada	<ul style="list-style-type: none"> • Uruguay y Paraguay no tienen 	<ul style="list-style-type: none"> • Brasil: Cofins, PIS/PASEP y CPMF, recaudan 5,7% del PBI • Argentina: Impuesto a los Ingresos Brutos, recauda la mitad de los ingresos de las provincias (2,1% del PBI) e Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.
Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Brasil y Argentina tributan las personas físicas • Brasil y Argentina aplican el criterio de renta mundial y los dividendos no se incorporan en la base del impuesto personal para evitar doble tributación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Uruguay y Paraguay no tributan las personas físicas, pero aplican un impuesto cedular que grava rentas de actividades empresariales individuales. • Uruguay y Paraguay aplican el criterio de fuente, gravando residentes o no residentes exclusivamente por sus rentas de fuente nacional. • Uruguay no retiene impuestos sobre intereses de no residentes.
Impuestos a los Activos	<ul style="list-style-type: none"> • Brasil y Paraguay no tienen 	<ul style="list-style-type: none"> • Argentina y Uruguay aplican impuestos generales al patrimonio o activos de las personas físicas y empresas. Argentina grava incluso los bienes ubicados en el exterior.
Coparticipación	<ul style="list-style-type: none"> • Poco relevante en Uruguay y Paraguay, estados unitarios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Muy importante en Argentina y Brasil, • Argentina: Provincias y municipios recaudan 4,5% del PBI y reciben 8% del PBI de coparticipaciones. • Brasil: Estados y municipios recaudan más del 9% del PBI y reciben de la Unión 3% del PBI por transferencias
Tratados	<ul style="list-style-type: none"> • Argentina y Brasil tienen un tratado entre ellos y, entre ambos más de 30 tratados con países desarrollados 	<ul style="list-style-type: none"> • Uruguay y Paraguay no tienen tratados con países de América Latina y muy pocos con países desarrollados.
Administración Tributaria	<ul style="list-style-type: none"> • Argentina, Brasil y Paraguay tienen aduanas y administración de tributos internos en un mismo organismo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Uruguay tiene la Aduana y la Administración Tributaria como entidades separadas.

5. Posibilidades de coordinación

El Tratado de Asunción (marzo 1991), sustento de la constitución del Mercosur, establece la necesidad de armonización de la política fiscal de los países miembros, incluyendo mecanismos de coordinación en materia tributaria con el fin de evitar distorsiones que puedan alterar las condiciones de competencia de los productos intercambiados, o bien modificar la rentabilidad de los proyectos afectando así la localización de las inversiones en el ámbito regional.

A nivel más específico la interdependencia económica que plantea el proceso de integración tiene profundas implicaciones en materia tributaria, en especial, en tres aspectos:

- a) El importante aumento en la movilidad de los factores, particularmente el factor capital, se torna muy sensitivo a las diferencias de tratamiento fiscal, afectando las bases impositivas.
- b) La creciente dificultad en determinar y recaudar impuestos en actividades llevadas a cabo fuera de la jurisdicción del país, especialmente en el caso de los bienes intangibles.
- c) El aumento en la complejidad del proceso de administración tributaria que demanda nuevos instrumentos y un nivel de información cada vez mayor para la recaudación de impuestos lo que requiere una amplia cooperación entre jurisdicciones.

Hasta el momento la armonización fiscal en el Mercosur se concentró en la eliminación de tratamientos discriminatorios que atentan contra el libre acceso al mercado común. Los demás aspectos de la política fiscal, tales como los vinculados con la política de gasto público, endeudamiento, regulación y empresas públicas quedaron reservados a la definición de cada país.

En ese sentido puede decirse que el peso de las limitadas decisiones adoptadas ha estado orientado a dar sustento al artículo 7 del Tratado de Asunción que establece que “en materia de impuestos, tasa y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado-Parte gozarán, en otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional”, aunque infelizmente, este enunciado es incompleto al omitir los aspectos básicos de la

política tributaria, en especial de incentivos fiscales, indispensables para evitar distorsiones en las condiciones de competencia entre los países miembros.

Pasados poco más de una década desde su creación, el Mercosur sólo ha logrado acuerdos que aseguren la no-discriminación en el comercio de bienes y servicios, persistiendo distorsiones en todos los países miembros que afectan la competitividad y la localización del ahorro y la inversión, si bien es necesario reconocer, que a la fecha, ningún proceso de integración en el mundo, incluyendo en ello a la Unión Europea, a logrado significativos avances en la armonización de la tributación directa aunque están realizando importantes esfuerzos en la materia. Sin embargo en el ámbito del Mercosur no ha logrado aun impulsar de manera decidida la armonización de la tributación indirecta.

Como se demostró, los sistemas tributarios de los países integrantes del Mercosur resultan, en un primerísimo examen, muy similares. En todos los casos la recaudación tributaria se estructura en torno a un peso preponderante de los impuestos generales sobre bienes y servicios, una alta participación de los aportes y contribuciones a la seguridad social, y una recaudación tradicionalmente baja de la imposición directa.

Sin embargo, apenas se profundiza en el análisis surgen marcadas diferencias entre las normativas de los diferentes países y poco se ha avanzado en términos de armonización de conceptos, sistemas y procedimientos tributarios en la sub-región. Esto se debió a dos razones en especial.

Primero, el principal objetivo perseguido fue el comercio intra bloque de bienes y sus servicios vinculados, y en razón de ello la tributación fue considerada accesoria a tal fin y los acuerdos se enfocaron hacia lograr que los impuestos no se convirtieran en un obstáculo al comercio de bienes. Así siguiendo el principio de no-discriminación entre producción nacional e importada expresada básicamente en la tributación indirecta se plantearon acuerdos puntuales para los impuestos generales a las ventas y selectivos al consumo. Por ejemplo, en el único acuerdo sobre incentivos tributarios y zonas francas, la decisión fue limitar las zonas francas industriales estableciéndose que sus ventas al bloque serán tratadas como importaciones de terceros países.

Mientras tanto, se admitió -y de hecho se han incrementado en número- a las zonas francas comerciales, donde los servicios provistos y otras actividades están desgravados y tienen repercusiones tributarias significativas en otros países miembros en especial en el impuesto a la renta.

Segundo, tanto el Tratado de Asunción como el Tratado de Ouro Preto (diciembre de 1994), no prevé la cesión de soberanía, en particular en el ámbito tributario, en favor de reglas comunitarias como han sido las Decisiones de la Comunidad Andina, o las Directivas de la Unión Europea que contemplan la existencia de organismos supranacionales que las hagan cumplir, tales como el Tribunal de Justicia. Si bien la tributación deriva de un fenómeno económico, de suyo substancialmente se basa en una definición jurídica que se expresa institucionalmente, siendo el derecho comunitario en esencia un instrumento de coordinación tributaria.

Los principales acuerdos fueron en el área de armonización de incentivos a la exportación y en torno a la aplicación del principio de no-discriminación, tanto en relación con los impuestos selectivos al consumo, como en materia de incentivos tributarios. En los impuestos selectivos, se acordaron modificaciones a las legislaciones para asegurar el mismo trato tributario a bienes nacionales e importados en aquellos casos discriminatorios. Por otra parte, la Decisión 10/94 relativa a la concesión de incentivos a exportadores no constituye una novedad sino la repetición de los principios en la materia prescritos en el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT).

Si bien es el objetivo principal de este estudio es identificar las principales asimetrías vigentes en los sistemas impositivos de los cuatro socios del Mercosur que pueden afectar significativamente el proceso de integración económica, resulta evidente a esta altura del proceso del Mercosur que ello ha sido siempre más sencillo que presentar soluciones técnicamente sólidas y políticamente viables que permitan acelerar el proceso de integración.

Por ello se considera, en primer lugar, que ni la opción de armonización plena (igualación) de los sistemas impositivos, ni la competencia tributaria (guerra fiscal) absoluta son alternativas válidas con mira a esos propósitos. Muy por el contrario, el principio que orienta las soluciones

propuestas debe estar sustentado en los criterios que rigen a la coordinación de las estructuras tributarias.

Dada la experiencia recogida en otros procesos y áreas de integración, así como también el nivel de los desajustes macroeconómicos actuales y el grado de disparidad de las estructuras tributarias que se encuentran vigentes entre los países del Mercosur, las alternativas que se proponen deberían estar guiadas por los seis criterios siguientes:

1. No pueden implicar la reducción "innecesaria" de la soberanía fiscal;
2. No pueden resultar en una pérdida de ingresos significativa;
3. No debe perjudicar la posición competitiva del país frente a los otros miembros o frente a terceros países;
4. No debe facilitar nuevas alternativas de evasión o elusión;
5. El costo de la transición, y administración, no debe ser elevado;
6. La secuencia y la duración de los ajustes puede ser diferente para cada país, pero con un calendario con metas claramente definidas.

En lo que refiere a los principios tributarios, las medidas a proponer se regirán por los dos principios que gobiernan los tratados bilaterales para evitar la doble tributación e intercambio de información: a) la no-discriminación en bienes y servicios entre nacionales e importados y b) la transparencia en la aplicación de las normas fiscales y la voluntad para el intercambio de información. Esto se refuerza por el hecho que existe un sólo acuerdo de doble tributación entre los socios, Argentina con Brasil.

Adicionalmente, se entiende razonable aplicar diferentes grados de armonización tributaria y distintas duraciones del período de transición según el tipo de imposición. En la tributación indirecta, que impacta fuertemente el comercio de bienes y servicios, debe tenderse a la convergencia y en ciertos casos a la igualación de la carga, como en algunos impuestos selectivos. En tanto, en la armonización de la tributación directa, que afectan en alguna medida la localización del ahorro y la inversión, debe tenderse a la coordinación en la definición de las bases gravadas y a la cooperación entre las administraciones tributarias, en especial, para el

intercambio de información. Como el cambio en tributación indirecta afecta de plano a los bienes y servicios transados este proceso debe desarrollarse más rápidamente, mientras que debido a la imposición directa incide sobre los factores de producción puede tener un período más largo de adaptación.

A pesar de la lógica de la secuencia del esfuerzo de coordinación, que además coincide con la experiencia internacional, los problemas de ajuste de tributación indirecta (IVA, ICMS, ingresos brutos y selectivos) pueden presentar dificultades políticas muy importantes dados los problemas de federalismo fiscal de los principales socios, y por ello requerirá de mucho tiempo para completar todo el proceso.

Con esos fines se propone institucionalmente la creación de un subgrupo de trabajo del más alto nivel (dentro del Grupo Mercado Común) integrado por las autoridades encargadas de las áreas de política y de administración tributaria. Adicionalmente, recomendamos la creación de un Tribunal Arbitral especializado en materia tributaria para la resolución de controversias entre estados en la interpretación de los acuerdos y casos no previstos.

Por otra parte, cuanto más estrechas sean las relaciones económicas entre los países del Mercosur más intensa será la necesidad de una coordinación entre sus administraciones impositivas y aduaneras con el fin de evitar antagonismos o incompatibilidades fiscales que perjudiquen o imposibiliten esas relaciones.

Esta necesidad de entendimiento entre las administraciones tributarias se tornaría, en esas circunstancias, en una coordinación de tipo permanente con el fin de dar fluidez y certeza a las operaciones entre los países, y evitar que el proceso de integración lesione de manera innecesaria el flujo de ingresos tributarios de los países.

Por ello la necesidad de coordinación de las políticas impositivas entre los países del Mercosur requerirá, por una parte, de la identificación de problemas específicos y, por la otra, del diseño de soluciones apropiadas que estén dirigidas a los mismos. Es evidente que la política y la administración tributaria se tornaran cada vez mas interconectadas entre los países, si es que el

proceso de coordinación se consolida y por ello se plantea la necesidad de trabajar para dar prioridad a los siguientes temas:

1. Fortalecimiento de los tratados o acuerdos en materia impositiva entre los países miembros;
2. Ampliación y refuerzo de las pautas a ser seguidas en materia de precios de transferencia en las operaciones internacionales;
3. Intensificación de la cooperación entre las autoridades impositivas, especialmente en materia de ampliación del uso de auditorías conjuntas, acuerdos anticipados de precios y muy especialmente en materia de intercambio de información;
4. Coordinación de las acciones conjuntas para evitar la competencia tributaria nociva que pueda afectar el flujo de inversiones hacia la región;
5. Necesidad de minimizar las formalidades aduaneras y coordinar dichos procedimientos entre los países miembros;
6. Avanzar en el proceso de institucionalizar los mecanismos para dirimir las controversias planteadas en el marco del Mercosur a fin de que las mismas no obstaculicen el proceso de integración.

Bibliografía

Barreix A., Villela, L, Tributación en el Mercosur: evolución, comparación y posibilidades de coordinación”, mimeo, BID, 2002.

CIAT, ‘Anteproyecto de modelo de acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del CIAT’; versión aprobada en la Tercera Reunión del Grupo de Trabajo; Roma, 8 y 9 de abril de 1999.

Campagnale N., Catinot S. y Parrondo A., El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, Editorial La Ley, Buenos Aires 2000.

González Cano, H., Armonización tributaria del Mercosur: Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración, Ediciones Académicas, Buenos Aires 1996.

_____.Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR, (mimeo)BID, Washington DC, 2001.

Jenkins G. P., Kuo G., and G. P. Shukla, Tax Analysis and Revenue Forecasting: Issues and Techniques, Harvard Institute for International Development, Harvard University, Cambridge, USA, junio 2000.

OCDE, Capitalización débil, París, 1986.

_____, Model tax convention on income and on capital, version de junio de 1998, París, 2000.

Piancastelli, M. “Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries, Cross Country Panel Data Analysis - 1985/95”. IPEA, TD No 818, Septiembre 2001, Rio de Janeiro.

Anexo Estadístico

Cuadro I
ARGENTINA - Presión Tributaria
 Años 1990, 1995 y 2000
 Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
 1. En porcentaje del PBI

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Federal	7.0%	11.9%	13.7%
Sobre Bienes y Servicios	4.9%	8.9%	9.2%
IVA	2.4%	7.2%	6.7%
Selectivos	2.3%	1.6%	1.9%
Otros	0.1%	0.0%	0.6%
Renta	0.5%	2.5%	3.7%
Personas Físicas	n/d	n/d	n/d
Personas Jurídicas	n/d	n/d	n/d
Otros	n/d	n/d	n/d
Propiedad	1.0%	0.2%	0.7%
Otros	0.6%	0.4%	0.1%
Comercio Exterior	1.4%	0.7%	0.7%
Contribuciones a la Seguridad Social	2.4%	4.6%	3.4%
Gobiernos Subnacionales	1.6%	3.3%	3.9%
Sobre Bienes y Servicios	n/d	n/d	n/d
Renta	n/d	n/d	n/d
Propiedad	n/d	n/d	n/d
Otros	n/d	n/d	n/d
Total	12.4%	20.5%	21.7%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP y FMI.

Cuadro II
ARGENTINA - Presión Tributaria
 Años 1990, 1995 y 2000
 Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
 2. Estructura porcentual

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Federal	56.7%	58.0%	63.0%
Sobre Bienes y Servicios	39.8%	43.1%	42.3%
IVA	19.7%	35.1%	30.8%
Selectivos	18.9%	7.8%	8.8%
Otros	1.1%	0.2%	2.7%
Renta	4.1%	12.0%	17.0%
Personas Físicas	n/d	n/d	n/d
Personas Jurídicas	n/d	n/d	n/d
Otros	n/d	n/d	n/d
Propiedad	7.8%	1.0%	3.0%
Otros	4.9%	1.9%	0.6%
Comercio Exterior	11.2%	3.6%	3.4%
Contribuciones a la Seguridad Social	19.2%	22.5%	15.8%
Gobiernos Subnacionales	12.9%	15.9%	17.9%
Sobre Bienes y Servicios	n/d	n/d	n/d
Renta	n/d	n/d	n/d
Propiedad	n/d	n/d	n/d
Otros	n/d	n/d	n/d
Total	100.0%	100.0%	100.0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP y FMI.

Cuadro III
BRASIL - Presión Tributaria
Años 1990, 1995 y 2000
Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
1. En porcentaje del PBI

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Federal	12.6%	12.4%	14.4%
Sobre Bienes y Servicios	6.3%	5.9%	7.6%
IVA	0.0%	0.0%	0.0%
Selectivos	3.7%	2.6%	1.9%
Otros	2.6%	3.3%	5.7%
Renta	5.7%	5.7%	5.2%
Personas Físicas	0.4%	0.3%	0.3%
Personas Jurídicas	1.7%	1.4%	1.5%
Otros	3.7%	4.0%	3.4%
Propiedad	0.0%	0.0%	0.0%
Otros	0.6%	0.8%	1.6%
Comercio Exterior	0.4%	0.8%	0.8%
Contribuciones a la Seguridad Social	7.3%	7.2%	7.7%
Gobiernos Subnacionales	8.4%	9.1%	9.7%
Sobre Bienes y Servicios	7.6%	7.8%	8.2%
Renta	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	0.3%	0.8%	1.0%
Otros	0.5%	0.5%	0.5%
Total	28.8%	29.4%	32.6%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal.

Cuadro IV
BRASIL - Presión Tributaria
Años 1990, 1995 y 2000
Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
2. Estructura porcentual

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Federal	44.0%	42.2%	44.3%
Sobre Bienes y Servicios	22.3%	20.2%	23.4%
IVA	0.0%	0.0%	0.0%
Selectivos	12.9%	8.8%	5.8%
Otros	9.4%	11.4%	17.6%
Renta	19.7%	19.3%	16.0%
Personas Físicas	1.3%	1.1%	1.0%
Personas Jurídicas	5.7%	4.8%	4.7%
Otros	12.8%	13.5%	10.3%
Propiedad	0.0%	0.1%	0.1%
Otros	2.0%	2.6%	4.8%
Comercio Exterior	1.3%	2.6%	2.4%
Contribuciones a la Seguridad Social	25.4%	24.4%	23.7%
Gobiernos Subnacionales	29.2%	30.9%	29.7%
Sobre Bienes y Servicios	26.6%	26.5%	25.0%
Renta	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	0.9%	2.7%	3.0%
Otros	1.7%	1.7%	1.7%
Total	100.0%	100.0%	100.0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de BNDES -Secretaría para Assuntos Fiscais- y Receita Tributaria Federal.

Cuadro V
PARAGUAY
 Años 1990, 1995 y 2000
 Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
 1. En porcentaje del PBI

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Central	6.8%	8.4%	8.1%
Sobre Bienes y Servicios	4.6%	5.6%	5.9%
IVA	0.0%	4.4%	4.3%
Selectivos	1.8%	1.2%	1.6%
Otros	2.9%	0.0%	0.0%
Renta	1.1%	2.3%	1.8%
Personas Físicas	0.0%	0.0%	0.0%
Personas Jurídicas	1.1%	2.3%	1.8%
Otros	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	0.3%	0.0%	0.0%
Otros	0.8%	0.5%	0.4%
Comercio Exterior	2.1%	2.8%	1.8%
Contribuciones a la Seguridad Social	2.1%	1.3%	3.4%
Gobiernos Subnacionales	0.1%	0.2%	0.3%
Sobre Bienes y Servicios	n/d	n/d	n/d
Renta	n/d	n/d	n/d
Propiedad	n/d	n/d	n/d
Otros	n/d	n/d	n/d
Total	11.1%	12.7%	13.7%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda -Subsecretaría de Economía e Integración-, Banco Central y FMI.

Cuadro VI
PARAGUAY
 Años 1990, 1995 y 2000
 Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
 2. Estructura porcentual

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Central	60.9%	66.3%	59.6%
Sobre Bienes y Servicios	41.5%	44.0%	43.2%
IVA	0.0%	34.4%	31.3%
Selectivos	15.8%	9.4%	11.8%
Otros	25.7%	0.1%	0.2%
Renta	10.2%	17.8%	13.0%
Personas Físicas	0.0%	0.0%	0.0%
Personas Jurídicas	10.2%	17.8%	13.0%
Otros	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	2.4%	0.2%	0.0%
Otros	6.9%	4.3%	3.2%
Comercio Exterior	19.1%	21.9%	13.2%
Contribuciones a la Seguridad Social	19.3%	10.2%	25.0%
Gobiernos Subnacionales	0.7%	1.6%	2.2%
Sobre Bienes y Servicios	n/d	n/d	n/d
Renta	n/d	n/d	n/d
Propiedad	n/d	n/d	n/d
Otros	n/d	n/d	n/d
Total	100.0%	100.0%	100.0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda -Subsecretaría de Economía e Integración-, Banco Central y FMI.

Cuadro VII
URUGUAY - Presión Tributaria
Años 1990, 1995 y 2000
Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
1. En porcentaje del PBI

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Central	13.9%	14.6%	16.4%
Sobre Bienes y Servicios	10.4%	11.1%	11.6%
IVA	6.7%	7.8%	8.2%
Selectivos	3.6%	3.1%	3.1%
Otros	0.1%	0.1%	0.2%
Renta	1.1%	1.8%	2.3%
Personas Físicas	0.0%	0.0%	0.0%
Personas Jurídicas	1.1%	1.8%	2.3%
Otros	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	1.0%	0.7%	1.0%
Otros	1.4%	1.0%	1.5%
Comercio Exterior	2.0%	1.0%	0.8%
Contribuciones a la Seguridad Social	7.8%	8.5%	8.3%
Gobiernos Subnacionales	2.0%	2.7%	2.9%
Sobre Bienes y Servicios	0.2%	0.1%	0.0%
Renta	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	1.4%	2.1%	2.3%
Otros	0.3%	0.5%	0.6%
Total	25.7%	26.8%	28.5%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Dirección General Impositiva, Banco de Previsión Social, Banco Central, Intendencia Municipal de Montevideo y Oficina de Planeamiento y Presupuesto.

Cuadro VIII
URUGUAY - Presión Tributaria
Años 1990, 1995 y 2000
Clasificación jurisdiccional desagregada por Impuesto
2. Estructura porcentual

Jurisdicción e impuesto	1990	1995	2000
Gobierno Central	54.3%	54.6%	57.5%
Sobre Bienes y Servicios	40.6%	41.3%	40.6%
IVA	26.1%	29.2%	28.8%
Selectivos	13.9%	11.5%	11.0%
Otros	0.5%	0.6%	0.8%
Renta	4.2%	6.8%	8.1%
Personas Físicas	0.0%	0.0%	0.0%
Personas Jurídicas	4.2%	6.8%	8.1%
Otros	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	3.9%	2.8%	3.4%
Otros	5.6%	3.8%	5.4%
Comercio Exterior	7.7%	3.7%	2.8%
Contribuciones a la Seguridad Social	30.4%	31.8%	29.3%
Gobiernos Subnacionales	7.7%	9.9%	10.3%
Sobre Bienes y Servicios	0.7%	0.3%	0.1%
Renta	0.0%	0.0%	0.0%
Propiedad	5.6%	7.8%	8.2%
Otros	1.4%	1.8%	2.0%
Total	100.0%	100.0%	100.0%

