

**ORIENTACIONES PARA LA ARMONIZACIÓN DE  
LOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES  
Y SERVICIOS EN EL MERCOSUR**

**Hugo González Cano**

**PROYECTO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL  
CEPAL - PNUD**



**NACIONES UNIDAS  
COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE  
Santiago de Chile, 1995**

LC/L.646  
Octubre de 1995

Este documento fue preparado por el señor Hugo González Cano, Profesor Investigador del Departamento de Asuntos Económicos, Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera/Organización de Estados Americanos (CITAF/OEA).

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

## ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
RESUMEN .....	5
PREFACIO .....	7
<b>I. ÁMBITO Y OBJETIVOS DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS .....</b>	<b>9</b>
1. Necesidad de la armonización de los impuestos al consumo .....	9
2. Impuestos a considerar y principio de no discriminación .....	10
3. Principios jurisdiccionales de tributación .....	11
4. La armonización tributaria y el posible mejoramiento de los impuestos sobre bienes y servicios de acuerdo con objetivos nacionales .....	12
<b>II. PRINCIPALES ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN SOBRE BIENES Y SERVICIOS QUE REQUIEREN NORMAS DE ARMONIZACIÓN .....</b>	<b>15</b>
1. Formas técnicas de impuestos generales a las ventas .....	15
2. Algunos aspectos del IVA que pueden producir efectos de acumulación .....	16
3. Impuestos selectivos o especiales al consumo .....	23
<b>III. ASPECTOS DE LOS IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS DE LOS ESTADOS PARTES VINCULADOS CON LOS PROBLEMAS INDICADOS .....</b>	<b>27</b>
1. Argentina .....	27
2. Brasil .....	34
3. Paraguay .....	45
4. Uruguay .....	49
<b>IV. CONCLUSIONES .....</b>	<b>55</b>

## RESUMEN

El trabajo se inscribe dentro del campo de temas estudiados por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD. Su objetivo central es analizar los principales problemas que la tributación interna sobre bienes y servicios puede producir en los costos y precios de mercancías intercambiadas. En este sentido, se identifican las principales distorsiones que los impuestos generales y selectivos al consumo vigentes en los países miembros del Mercosur generan en las condiciones de competencia, a fin de proponer alternativas de armonización que eliminen o reduzcan dichas distorsiones.

El avance del programa de liberación comercial en el ámbito del Mercosur y, en particular, el perfeccionamiento del mercado ampliado prevé armonizar diversos instrumentos de política económica mediante la eliminación de gravámenes aduaneros y otras restricciones cuantitativas al comercio dentro de la subregión, como también, la aplicación de un arancel externo común a los productos provenientes de terceros países. Los aspectos que en la etapa inicial de la armonización de estos tributos se consideran como prioritarios son: evitar la discriminación en el tratamiento tributario entre bienes nacionales e importados, y la elección de principios jurisdiccionales de imposición o asignación de la potestad tributaria sobre bienes comercializados.

A partir de los criterios existentes para eliminar las distorsiones provocadas por impuestos generales y selectivos a las ventas —cuando las mercancías exportables son gravadas por el país productor y también por el importador— se considera que en la etapa inicial del Mercosur, el principio más adecuado es el de imposición en el país de destino. Según este, las mercancías solamente se gravan donde se consumen, con lo que no se requiere uniformidad de tributación, se permite que cada país aplique impuestos de acuerdo con sus propios objetivos, y que la recaudación se realice en el país donde se consumen los bienes.

Con esta orientación, se discute la conveniencia de la aplicación de un impuesto al consumo de tipo IVA, y no de impuestos en cascada, por considerarse más neutrales y eficientes en la eliminación de distorsiones al comercio, como evidencia la experiencia de la Comunidad Económica Europea. Se destaca que hay países de la región donde aún rigen sistemas de IVA que no corrigen completamente los efectos de acumulación, pues al momento de su diseño e implementación primaron objetivos financieros, administrativos y de control. Complementariamente, se señalan aspectos del IVA que pueden producir efectos de acumulación que signifiquen la exportación de parte del impuesto, como ser: las etapas del circuito económico incluidas en la base del impuesto (sector agrícola, servicios, etc.); extensión del crédito fiscal (tratamiento de bienes de capital, servicios, gastos generales);

tasas diferenciales inferiores y superiores a la general o básica acompañadas de la regla de tope; exenciones; tratamiento de las exportaciones e importaciones de cosas muebles y de servicios; problemas de integración del IVA con impuestos selectivos aplicados sobre bienes y servicios de producción o de uso alternativo (combustible, electricidad, etc.).

Asimismo, se analizan algunos problemas relativos a los impuestos selectivos o especiales al consumo que deben tenerse en cuenta, tales como impuestos selectivos sobre mercancías no fabricadas en el país; normas de armonización alternativas; problemas técnicos para la armonización de impuestos selectivos, como la desgravación de exportaciones y adecuada aplicación del principio de destino en impuestos a las importaciones.

Finalmente el documento examina exhaustivamente la legislación de impuestos generales a las ventas y de tributos selectivos o especiales de cada país miembro del Grupo con relación a los principales problemas que tales impuestos pueden plantear en el desarrollo del mercado común.

## **PREFACIO**

La Serie Política Fiscal tiene el propósito de divulgar los resultados de trabajos impulsados por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD y por el Proyecto Regional sobre Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ. Ambos Proyectos operan de manera coordinada, con objetivos y actividades que cubren una vasta gama de temas relativos a las finanzas públicas y a la política fiscal de los países de América Latina y el Caribe.

El trabajo aquí presentado se inscribe dentro del campo de temas estudiados en el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD. Elaborado por el Sr. Hugo González Cano, el documento centra la atención en la armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Mercosur. La armonización de la tributación interna al consumo es un requisito para reducir distorsiones en las condiciones de competencia de los productos de cada país, lo que adquiere especial relevancia una vez eliminadas las barreras arancelarias para el comercio entre los países miembros. Bajo esta perspectiva, el objetivo central del trabajo es analizar los principales problemas que la tributación interna sobre bienes y servicios puede producir en la formación de los costos y precios de mercancías intercambiadas, afectando el comercio interno del grupo de países al modificar el precio de los bienes comercializados. Así es que se trata de identificar las mayores distorsiones que los impuestos generales y selectivos al consumo vigentes en los países miembros del Mercosur generan en las condiciones de competencia, a fin de proponer alternativas de armonización que eliminen o reduzcan dichas distorsiones. Para ello, se analizan los principales problemas que estos impuestos pueden presentar al desarrollo del comercio en un mercado común, como también, los impuestos generales y selectivos al consumo de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay.

Es de esperar que la presente publicación contribuya a una amplia divulgación de estas materias, tanto entre autoridades responsables por la formulación, diseño e implementación de la política fiscal, como entre investigadores, docentes y especialistas en finanzas públicas del sector público y privado.

## **I. ÁMBITO Y OBJETIVOS DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS**

### **1. Necesidad de la armonización de los impuestos al consumo**

El avance del programa de liberación en el MERCOSUR, y en particular la perfección del mercado ampliado prevista para el 31 de diciembre de 1994, requieren armonizar otros instrumentos de política económica que pueden producir distorsiones en los costos y precios de venta de los productos comercializados. En la fecha indicada se perfeccionará el mercado común mediante:

- i) la eliminación de los gravámenes aduaneros y otras restricciones cuantitativas al comercio dentro de la Subregión, y
- ii) la aplicación de un arancel externo común en los cuatro países miembros a los productos provenientes de terceros países.

Entonces se producirá la liberación total del comercio interzonal. A partir de ese momento, el intercambio comercial se basará en la competencia de los bienes originarios de los países del Grupo —protegidos por una tarifa aduanera de aplicación común en los cuatro países— con los extranjeros.

Ya el avance del programa de liberación aduanero va poniendo de relieve las distorsiones —aunque todavía pequeñas— que afectan la formación de los costos y precios de los bienes comercializables. De esta forma, los productores subregionales comienzan a percibir en grado creciente las distorsiones en las condiciones de competencia provenientes de los impuestos internos sobre bienes y servicios, que antes resultaban ocultas tras la presencia de fuertes aranceles aduaneros y restricciones cuantitativas. Dado que estos impuestos generalmente se trasladan hacia adelante, cargándose en los precios que debe pagar el consumidor, se introduce una distorsión en las condiciones de competencia entre los productores zonales.

Esta diversidad en los impuestos internos vigentes en los países miembros, muy probablemente perjudique a unos países y beneficie a otros. En estas circunstancias los cambios que algunos desearán efectuar podrían provocar efectos negativos en los otros. Por ello es necesario eliminar o reducir estas distorsiones mediante normas de armonización.

Los aspectos que en la etapa inicial de la armonización de estos tributos aparecen como prioritarios son: i) evitar la discriminación en el tratamiento tributario entre bienes

nacionales e importados y ii) la elección de principios jurisdiccionales de imposición o de asignación de la potestad tributaria sobre los bienes comercializados.

## **2. Impuestos a considerar y principio de no discriminación**

Los impuestos a considerar en este informe son los que se conocen como impuestos internos a los bienes y servicios, aunque en la legislación de los países miembros adopten diversas denominaciones. Así se incluyen los impuestos generales a las ventas (IVA, cascada, etc) y los tributos selectivos o especiales al consumo o a la producción. También deben considerarse aquellos impuestos a las transacciones que aunque jurídicamente no son impuestos al consumo, tienen los mismos efectos económicos de los impuestos al consumo, ya que se cargan en los precios de los productos comercializados.

La especial característica de estos impuestos, ya sea aplicados al nivel del gobierno central, provincias o estados y municipios, es que se aplican sobre operaciones del mercado interno, a diferencia de los impuestos al comercio exterior que gravan importaciones y exportaciones. Por supuesto que los impuestos generales o selectivos al consumo, en general gravan las importaciones, ya que en términos generales se pretende gravar al consumo privado, independientemente del origen de los bienes (nacionales o importados). Precisamente la inclusión de los bienes importados en los impuestos al consumo resulta una condición necesaria en estos impuestos para evitar la discriminación de tratamiento entre bienes nacionales e importados.

Este principio de no discriminación en los impuestos internos entre bienes nacionales e importados, se halla legislado en el tratado de Asunción que, en su art. 7 establece: "En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios de un Estado Parte gozarán en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional".

Es decir, que la primera distorsión que se debe evitar en los impuestos internos es la discriminación entre los bienes nacionales e importados de otro Estado Parte. Pero como además el tratado de Asunción dispone la futura aplicación de un arancel externo común (AEC) para las importaciones provenientes de terceros países, los impuestos internos también deben considerar las importaciones de terceros países. En caso contrario, de permitir que la tributación interna discrimine contra los bienes importados de terceros países, se reintroduce por esta vía las diferencias de tributación aduanera que serán abolidas respecto de esos bienes al adoptarse el arancel externo común. Pero además puede existir otro tipo de discriminación menos obvia que también debe evitarse, por ejemplo cuando la base imponible sobre la que se aplica la alícuota para el bien importado no es homogénea con la utilizada para el bien doméstico, lo que en definitiva puede resultar en una diferente carga tributaria. Para solucionar este problema, por ejemplo puede disponerse que para los productos importados, los impuestos internos al consumo se aplicaran sobre la base del "precio ex-aduana", o sea sobre el precio más los aranceles y otros impuestos aduaneros. De esta forma, para los bienes importados se tomaría una base homogénea con la aplicada a los bienes nacionales.

### 3. Principios jurisdiccionales de tributación

Para eliminar las distorsiones que los impuestos generales y selectivos a las ventas pueden generar en los costos y precios de los bienes en el Grupo, o sea las que se producen cuando las mercancías exportables son gravadas por el país productor y también por el país importador, debe llegarse a un acuerdo entre los países miembros para determinar cual de ellos retiene la potestad exclusiva de imponer este tipo de tributos internos. Para ello resulta necesario elegir un principio jurisdiccional uniforme para la aplicación de estos tributos internos.

Existen dos principios que permiten asignar en forma exclusiva la potestad tributaria para los bienes comercializados entre dos países: i) principio de imposición exclusiva en el país de origen, y ii) principio de imposición exclusiva en el país de destino.

El primero implica que los productos exportados solo pagan el impuesto en el país donde se producen, sin considerar el país donde se usan o consumen. Cualquiera fuera su destino, las mercancías llevan incorporadas a su precio los impuestos que pagaron en el país donde se produjeron. Pero con este principio, si se desea evitar que se afecte la posición competitiva de los productores de los Estados Partes, se requiere igualar las tasas de imposición que recaen sobre la misma materia imponible en todos los países del Grupo. Es decir que deberían uniformarse estos impuestos en todos los Estados Partes. Esto introduce un gran factor de rigidez, especialmente en las etapas iniciales del proceso de integración.

En cambio, el principio de imposición en el país de destino —según el cual las mercancías solo se gravan en el país donde se consumen— resulta más adecuado a la actual etapa inicial del MERCOSUR, ya que no requiere aquella uniformidad de tributación y permite que cada país aplique estos impuestos de acuerdo con sus propios objetivos. Además en este caso, la recaudación se realiza en el país donde se consumen los bienes.

Según este principio, deben poder aplicarse correctamente los ajustes en frontera, lo que requiere mantener las aduanas. En cambio, el principio de origen al aplicar la misma legislación en los cuatro países permite la supresión de las aduanas, lo que representa una ventaja desde el punto de vista de la fluidez del comercio en la subregión.

Sin embargo, si se suprimen las aduanas todo el control tributario deberá realizarse por las administraciones tributarias internas, lo que requiere un nivel de eficiencia de esas administraciones del que actualmente carecen. También por este motivo ahora resulta más conveniente mantener las aduanas y aplicar el principio de destino. A muy largo plazo puede pensarse en la aplicación del principio de origen, lo que requerirá igualar la legislación y permutará suprimir los controles aduaneros. Debe considerarse que la Comunidad Económica Europea, luego de casi cuarenta años de vigencia todavía sigue aplicando el principio de destino, y solo a largo plazo piensa aplicar el principio de destino. Ello es debido a que los países de la CEE todavía no se pusieron de acuerdo para uniformar el IVA, postergando así la renuncia a su soberanía tributaria. Si bien están realizando una transición desde el principio de destino al de origen, mediante la aplicación gradual de un IVA bastante uniformado, todavía no se pusieron de acuerdo para igualar las alícuotas y otros aspectos del IVA que siguen siendo diferentes.

En definitiva, para esta etapa inicial del MERCOSUR sin duda resulta mejor aplicar el principio de destino, ya que al mismo tiempo que se evita la discriminación impositiva entre bienes nacionales e importados, permite que cada país aplique el nivel de carga tributaria que estime conveniente y no se necesita uniformar la legislación.

Empero la aplicación del principio del país de destino requiere que en cualquier etapa del ciclo de producción o circulación de un bien, pueda identificarse y cuantificarse en forma sencilla y precisa la carga tributaria de los impuestos al consumo. Ello ocurre fácilmente con los impuestos plurifásicos no acumulativos, como es el IVA, pero en cambio no sucede con los impuestos tipo cascada, donde la carga no solo depende de las alícuotas nominales, sino también de la cantidad de fases en que un bien es elaborado o comercializado antes de la exportación. Precisamente por las dificultades para individualizar la carga tributaria que forma parte del precio de los productos en los impuestos tipo cascada, además de otras distorsiones económicas, es que esta forma de impuesto general a las ventas se ha venido reemplazando por el IVA.

#### **4. La armonización tributaria y el posible mejoramiento de los impuestos sobre bienes y servicios de acuerdo con objetivos nacionales**

En los cuatro Países Miembros se han efectuado en los últimos años reformas de los impuestos generales y selectivos que tendieron a mejorar la estructura técnico formal. Así particularmente en Argentina, Paraguay y Uruguay se realizaron reformas que mejoraron o aplicaron impuestos generales tipo IVA, que son los más indicados para evitarlo reducir las principales distorsiones, ya que si adoptan la forma adecuada, permiten cuantificar en forma precisa la carga tributaria en cualquier etapa del ciclo de producción o comercialización y particularmente al exportarse una mercancía permiten aplicar adecuadamente el principio de destino.

Sin embargo, como luego se verá en detalle, en ciertos casos todavía se aplican impuestos generales a los ingresos brutos o transacciones tipo cascada, como ocurre por ejemplo en Argentina a nivel provincial, impuestos que no son reembolsables según las normas del GATT, o se aplican impuestos generales a los servicios a nivel municipal, y además aun en los casos en que se aplica un impuesto tipo IVA todavía existen algunos aspectos susceptibles de ser mejorados, por ejemplo para evitar efectos de acumulación, que en definitiva implican exportar impuestos. Así por ejemplo la reciente generalización del IVA y su extensión a los servicios, en algunos casos plantea problemas que puede distorsionar el intercambio internación al de servicios, al plantear casos de doble tributación o de no tributación.

Por otra parte los impuestos selectivos o especiales al consumo vigentes también presentan problemas que pueden distorsionar el comercio dentro del Grupo.

Tal como se vera luego en detalle, una parte considerable de las distorsiones que pueden originar algunos de los actuales impuestos al consumo o las transacciones y que deben corregirse en un proceso de armonización se refieren a los efectos de acumulación

y piramidación. La eliminación paulatina de tales efectos, también puede producir efectos beneficiosos desde el punto de vista interno, pero debe tenerse presente que la eliminación de aquellos efectos tiende a disminuir las recaudaciones y por ello debe acompañarse con otras medidas compensatorias.

En definitiva lo que se desea resaltar aquí es en muchos casos hay coincidencia entre la armonización tributaria y los objetivos nacionales en materia tributaria. Pero en otros, por ejemplo si en aras de la armonización se eliminan los efectos de acumulación, por pequeños que ellos fueran, pueden producirse efectos de descenso de la recaudación de los impuestos al consumo, que si se desea pueden ser compensados con otras medidas, como la ampliación de la base o reducción de las exenciones, aumento de las alícuotas, etc.

Por último debe destacarse que las distorsiones que producen los efectos de acumulación y piramidación en los impuestos al consumo, se traducen en un aumento de los costos y precios de los productos exportados, y obviamente en exportación de impuestos que perjudican relativamente a los productores del propio país frente los productores de los demás países miembros.

## **II. PRINCIPALES ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN SOBRE BIENES Y SERVICIOS QUE REQUIEREN NORMAS DE ARMONIZACIÓN**

En este capítulo se hará un análisis de algunos de los principales problemas o distorsiones que la tributación interna sobre bienes y servicios puede originar en el mercado común al afectar costos y precios de los bienes y servicios comercializables.

Estos problemas no se refieren todavía a ninguna legislación en particular, sino que más bien se tratará de tipificar los problemas que pueden presentar al comercio interno del Grupo los impuestos generales y selectivos al consumo. Luego en el próximo capítulo se analizará la legislación concreta de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay respecto de esos impuestos, para investigar que problemas se presentan, calificar la importancia de tales distorsiones y poder determinar así las prioridades del proceso de armonización.

De todas maneras ahora se centrará el análisis en las formas de imposición interna indirecta más próximas a las vigentes en los Estados Partes, ya sea al nivel del gobierno central o de los estados, provincias y municipios.

### **1. Formas técnicas de impuestos generales a las ventas**

Un primer problema se plantea con los impuestos en cascada cuando se quiere aplicar el principio de destino, que generalmente se aplica a todas las etapas de producción y comercialización. En este caso la carga tributaria —como ya se dijo— no solo depende del nivel de la alícuota sino también del número de transacciones que sufrió cada mercancía hasta llegar a la exportación. En este caso el nivel exacto de devolución al exportador debería calcularse caso por caso, lo que es administrativamente imposible. Por ello, en general para estos impuestos en cascada se desgrava la operación de exportación y se hacen devoluciones aproximadas o promedio por el impuesto cargado en las etapas anteriores. "Más aún los países pueden ser tentados a usar los ajustes en frontera para el propósito de proteger la producción doméstica de las importaciones y para conceder incentivos a la exportación". Desde ya puede mencionarse que problemas de este tipo se plantean con el impuesto a los ingresos brutos aplicado por las provincias en Argentina, ya que se trata de un impuesto general a las transacciones de tipo cascada que grava bienes y servicios.

En cambio, los impuestos tipo IVA, por el método de impuesto contra impuesto provee un método preciso para eliminar el impuesto total en las exportaciones y para aplicar un impuesto equivalente en las importaciones, ya que el impuesto aplicado en los etapas anteriores está explícitamente indicado en las facturas de los insumos utilizados. Como

resultado, la administración tributaria pueden medir correctamente el impuesto incorporado en los productos exportados y devolverlo a través del método de la tasa cero, al mismo tiempo que se aplica un impuesto compensatorio en las importaciones.

En consecuencia, los impuestos tipo IVA son más neutrales y eficientes para eliminar distorsiones al comercio que los impuestos en cascada. Por este motivo, la primera norma de armonización de la CEE en relación a estos impuestos dispuso el reemplazo de los impuestos en cascada por impuestos tipo IVA. La Sexta Directiva sobre el IVA adoptada en 1977 fue un paso importante hacia la armonización de la base imponible, aunque se dejó libertad para que los países aplicaran alícuotas diferentes. De esta forma, al tener en definitiva IVAs todavía diferenciados, se optó por seguir aplicando el principio de destino y realizar los ajustes en frontera. Esta situación se modificó el 1 de enero de 1993, en que al eliminarse las fronteras hubo que aplicar un sistema transitorio de IVA para las operaciones intracomunitarias, que implica seguir aplicando el principio de destino (se desgravan exportaciones y se gravan las importaciones). En realidad, se eliminó el hecho imponible importaciones, y en el país de la compra se estableció un nuevo hecho imponible: las compras en otros países de la Comunidad.

Aunque más neutral y por ello más eficiente que los impuestos en cascada, las formas más sencillas de IVA generalmente aplicados en los países de América Latina, pueden todavía generar distorsiones en la competencia entre los Estados Partes del MERCOSUR. No debe olvidarse que en la región el IVA se introdujo más por razones de tipo financiero o recaudatorio, que para eliminar las distorsiones al comercio, como sucedió por ejemplo en la CEE (Sexta Directiva y siguientes). En este caso se trató de eliminar todos los efectos de acumulación que pudieran producirse, aún los más pequeños, mientras que en los países de América Latina primaron en cambio objetivos financieros y facilitar la administración y el control del tributo. Pese a que en algunos países recientemente se mejoró el impuesto mediante su generalización, los IVA que todavía rigen en los países de la región tienen efectos de acumulación que deben corregirse si se desea eliminar las distorsiones al comercio subregional. A continuación se analizan las principales distorsiones que aún con un IVA generalizado pueden producirse en el comercio de un mercado común. Pero desde ya debe advertirse que la eliminación de esos efectos de acumulación, por pequeños que ellos sean, implica en muchos casos adoptar soluciones más complejas que las actualmente vigentes. Por lo anterior debe ponderarse la importancia de esas distorsiones, a efectos de graduar en el tiempo la aplicación de normas de armonización que eliminen las más significativas.

## **2. Algunos aspectos del IVA que pueden producir efectos de acumulación**

En principio conviene recordar que la eliminación de los efectos de acumulación más importantes aparece como un requisito indispensable para la aplicación del principio de imposición en el país de destino, ya que de otro modo el impuesto devuelto a los exportadores es menor que el efectivamente pagado. Estos efectos de acumulación —igual que en un impuesto en cascada— al incorporarse al costo y precio de los productos exportados no se explicita y aparecen ocultos, lo que implica exportar impuestos. De esta manera, al devolver

un monto de impuesto menor al efectivamente pagado, se está perjudicando relativamente a los exportadores de ese país. Es decir, que los efectos de acumulación en el IVA, en general juegan en contra de los intereses del país exportador, ya que la devolución de impuestos será parcial. De esta forma, el propio país interesado debería buscar eliminar esas distorsiones, que al jugar en su contra, benefician relativamente a los otros países miembros.

Entre los aspectos del IVA que pueden producir efectos de acumulación de cierta significación, pueden mencionarse los siguientes:

a) *Etapas del circuito económicos comprendidos*

i) Etapas industrial y comercial: Si se desea eliminar la mayoría de los efectos de acumulación, el IVA debe aplicarse de manera generalizada, de tal forma de comprender todas las transacciones que se efectúan a lo largo de los ciclos de producción y comercialización, incluidas las ventas minoristas. De esta forma el IVA equivale a un impuesto aplicado en la última venta al consumidor. Esta es la solución que han adoptado últimamente los países de la región y en particular los del MERCOSUR, que aplican el IVA a todas las fases de la etapa industrial y de la etapa comercial, incluida las ventas minoristas. Es decir, que por este lado no aparecen problemas de importancia.

ii) Producción primaria: Otros problemas de este tipo pueden producirse cuando el IVA no se aplica al sector primario, en particular a la producción agropecuaria. Esta exclusión de las operaciones del sector agropecuario puede originar efectos acumulativos debido a los impuestos que se cargan en los insumos gravados adquiridos por los productores agropecuarios y que no se deducen por no estar gravadas las ventas agropecuarias. Pero por un lado puede considerarse que dado el alto porcentaje de valor agregado que generalmente se produce en el sector agropecuario en relación al valor de producción, esa acumulación residual carezca de significación. Y además por otro lado la generalización del IVA que se ha implementado en varios países de la región y del MERCOSUR ha terminado gravando con el IVA al sector agropecuario.

Pero tanto en este caso, como en el anterior todavía resulta necesario excluir del régimen general a los pequeños productores, a los que conviene aplicar algún régimen simplificado que facilite la administración del gravamen. Naturalmente que el régimen simplificado aplicado a los pequeños contribuyentes debe abarcar no solo a los productores agropecuarios, sino también a los industriales y especialmente a los pequeños comerciantes y prestadores de servicios. En este aspecto, tal vez convendría acordar un sistema único de tratamiento simplificado para pequeños contribuyentes para ser aplicado por todos los países miembros.

b) *Extensión del crédito fiscal*

La extensión con que se otorga el crédito fiscal tiene también implicancias sobre la posibilidad de que se produzcan o no efectos de acumulación, ya que delimita los insumos

a los que se acuerda el derecho a crédito y define hasta que punto se puede deducir el impuesto pagado en etapas anteriores del ciclo de producción y comercialización. Por lo general se siguen al respecto dos criterios: a) "deducciones físicas" y b) deducciones financieras, según se trate de insumos que se incorporen físicamente o no al bien a cuya producción concurren. Algunas legislaciones de IVA utilizan el primer criterio más restringido y solo permiten deducir el impuesto por las mercaderías de reventa, los productos semielaborados y las materias primas o materiales asimilables que se destruyen o pierden sus cualidades específicas en el proceso de producción. En cambio, cuando se utiliza el criterio de las "deducciones financieras", también se permite deducir el crédito de impuesto por la compra de a) bienes de capital, b) servicios que afecten precios y c) los gastos generales. Si se desea evitar los efectos de acumulación, debe otorgarse crédito por todo tipo de insumos o sea adoptar un criterio amplio para la deducción de los créditos. Es decir, dar a la deducción del crédito la mayor extensión posible.

Para un mejor tratamiento del tema, conviene analizar por separado lo referente a bienes de capital, servicios y gastos generales.

i) Tratamiento de los bienes de capital o activo fijo: Si se aplica un IVA que no concede la deducción de los créditos por compra de bienes de capital (tipo producto), claramente se producen efectos de acumulación ya que el impuesto pagado se incorpora al costo de los bienes elaborados con ellos. En el mismo sentido la no deducción de los créditos por compras de bienes de uso implica un efecto de acumulación porque tales bienes se gravan cuando el contribuyente los adquiere y luego vuelven a gravarse el cargo por amortización de esos bienes que se incorpora al costo de los bienes elaborados. Es decir, que la forma producto del IVA resulta gravando el consumo y también la inversión.

En cambio, la forma consumo del IVA, que permite la deducción inmediata de los créditos por la compra de bienes de capital, resulta en que solo se está gravando el consumo y no produce efectos de acumulación. En consecuencia ésta es la forma de IVA a sugerir como norma de armonización para el Grupo. Obviamente el cambio en el tratamiento de los créditos por compras de bienes de capital, permitiendo la deducción inmediata de los mismos, tiene un impacto reductor de la recaudación, que puede ser compensado con la ampliación de la base, aumento de las alícuotas, etc.

ii) Tratamiento de los servicios: Naturalmente también en este caso para evitar efectos de acumulación, debe permitirse deducir inmediatamente los créditos de impuesto por la utilización de servicios gravados por el IVA.

Un caso especial se plantea cuando en lugar del IVA, sobre ciertos servicios se aplica impuestos especiales, por ejemplo sobre comunicaciones, electricidad, gas, transporte, etc. En estos casos, si se desea evitar los efectos de acumulación, también debería concederse la deducción de los créditos por tales impuestos especiales. En cambio, si el IVA grava en forma generalizada a los servicios, la aplicación del mecanismo general de impuesto que permite la deducción inmediata de esos

créditos, elimina los efectos de acumulación. Visto que la reforma del IVA realizada en los últimos años en algunos países tendió a la inclusión generalizada de los servicios, no se producirían efectos de acumulación relevantes por este motivo.

iii) Tratamiento de los gastos generales: Estos gastos que comprenden la adquisición de ciertos bienes como útiles de escritorio, papelería, pequeñas herramientas, y otros rubros que las empresas descargan como gastos del ejercicio, etc, tiene por lo general una reducida importancia cuantitativa y por ello su posible efecto acumulativo sería pequeño. Sin embargo, tratándose de elementos gravados por el IVA, debe aplicarse el criterio general de la deducción inmediata de tales créditos, lo que eliminaría los posibles efectos de acumulación. Es decir, si se aplica el criterio de permitir la deducción amplia e inmediata de los créditos abonados, se eliminan los posibles efectos de acumulación. De esta forma no sería necesario analizar la naturaleza y destino de las adquisiciones, sino que la compra de todo bien gravado daría derecho a la deducción del crédito.

c) *Tasas diferenciales inferiores y superiores a la general o básica acompañadas de la regla del tope*

En algunos casos en el IVA se aplica con tasas diferenciales pueden producirse efectos de acumulación. Ello ocurre cuando se aplica una tasa general o básica y alícuotas adicionales superiores a la general para ciertos productos y además se aplica la "regla del tope", por la cual se limita el derecho de deducir el monto del impuesto facturado en las compras al valor resultante de aplicar sobre los mismos insumos la tasa a que están sujetas las ventas. De esta forma no se puede deducir la totalidad del crédito facturado en las compras o servicios utilizados, por lo que en definitiva se produce un efecto de acumulación. Esta limitación generalmente se establece por razones financieras o de recaudación. Este problema se agudiza cuando las tasas mayores a la general se aplican también sobre insumos o materias primas, lo que impide deducir la totalidad del crédito fiscal.

Por otra parte la aplicación de tasas diferenciadas en el IVA, complica y dificulta su administración, por lo que en la mayoría de los países de la región y en particular en tres de los cuatro países del MERCOSUR el IVA aplica una sola tasa y la tributación diferenciada sobre ciertos bienes y servicios se aplica en un impuesto separado de tipo selectivo, que alcanza tanto a los bienes nacionales e importados gravados.

d) *Las exenciones*

En los impuestos tipo IVA la forma tradicional de conceder exenciones mediante la no tributación de una fase o venta, no significa descargar totalmente el tributo, si no se devuelve el impuesto pagado en las etapas anteriores. Es decir que por la técnica de pago fraccionado del impuesto, las exenciones son solo parciales y lo que interesa más para la correcta aplicación del principio de destino, al utilizar luego esas mercancías exentas como insumos de otros productos, nuevamente aparecen efectos de acumulación ya que esos créditos se incorporan al costo de los nuevos productos. Otra vez esos efectos de acumulación perjudican a los exportadores de ese país frente a los demás estados miembros.

La utilización de mercancías exentas, generalmente no conceden derecho a crédito alguno a los que las utilizan, por lo que el impuesto aplicado en esta fase resulta incidiendo sobre el gravamen pagado en la fase anterior, por los insumos utilizados para fabricar la mercancía exenta e incorporado en el precio de ésta. La única forma de evitar este problema y concederle la exención total, sería concediendo el tratamiento de "tasa cero" a las exenciones, similar al utilizado en las exportaciones. De esta forma, no solo estaría exenta la fase de venta del producto que se desea beneficiar, sino que además se concede la devolución del impuesto abonada en las fases anteriores. Pero este mecanismo de la "tasa cero" es administrativamente engorroso y por ello en general solo se aplica a las exportaciones.

Por otra parte, la existencia de muchas exenciones, también genera dificultades en la administración del impuesto, tanto para las empresas, como para el control que debe ejercer la administración tributaria, ya que deben discriminarse las ventas de productos gravados y exentos, separarse los inventarios, atribuir los insumos a cada actividad, ya sea por imputación directa y prorrateo de los de utilización común, o por prorrateo de las adquisiciones en función de las ventas gravadas y exentas, etc.

Por todas estas circunstancias, es que se recomienda restringir las exenciones al máximo posible y otorgar el tratamiento de tasa cero solo a las exportaciones y no a las exenciones. De todas maneras el problema administrativo puede reducirse si las exenciones se limitan a unos pocos productos finales de primera necesidad, ya que de esta manera los efectos acumulativos residuales pueden ser pequeños. Al mismo tiempo se recomienda que las exenciones solo se concedan a bienes finales de consumo esencial, o sea amparando únicamente el valor agregado de la fase final del proceso de producción y en su comercialización. Así se tiende a reducir el problema de acumulación que pueden generar las exenciones.

Tal vez de todos los problemas que originan efectos de acumulación, el de las exenciones sea el de menos importancia y urgencia. Pero la exacta dimensión del problema en realidad dependerá de la extensión de las exenciones en la legislación del IVA de los cuatro países miembros.

e) *Tratamiento de los servicios*

Al haberse generalizado el IVA a los servicios en varios casos debe analizarse especialmente como se trata la importación y exportación de servicios o el tratamiento de servicios internacionales, a los efectos de poder aplicar correctamente el principio de imposición en el país de destino también a los servicios y evitar así problemas de doble imposición o de falta de tributación. Es decir, que en lo posible debería aplicarse a los servicios un esquema similar a los bienes, que permita 1) desgravar la exportación de servicio (prestados en un país pero que benefician a empresas ubicadas en otros países miembros) y 2) gravar la importación de servicios (utilizados en un país pero prestados por empresas de otro país miembro).

En caso contrario, si no se aplica un criterio similar a los bienes, pueden ocurrir situaciones de doble tributación, cuando el servicio se grava en el país donde reside la empresa prestadora y también en el país de la empresa beneficiaria del servicio. Y al revés puede darse el caso de no tributación, si el país donde se halla la empresa beneficiario no grava la importación de servicios y el país donde se domicilia la empresa prestadora no grava la exportación de servicios (que benefician a personas o empresas residentes en otros países miembros).

Desde ya puede señalarse que cuando solo se gravan las prestaciones que se realizan o efectúan en el territorio nacional, como ocurre en algunos países del Grupo, ello implica apartarse totalmente del principio de destino, ya que significa gravar las exportaciones y no gravar las importaciones de servicios (principio de origen). Esta situación de no gravar la importación de servicios, altera las condiciones de competencia en el mercado interno al discriminar en contra de los servicios prestados localmente.

Como es sabido si se desea aplicar el principio de origen en los impuestos al consumo en todos los países de un grupo de integración, debe aplicarse un impuesto uniforme en todos los países a los efectos de evitar distorsiones en la competencia, lo que en la etapa inicial del MERCOSUR no resulta conveniente.

f) *Tratamiento de las exportaciones e importaciones de bienes o cosas muebles*

El tratamiento que brinda el IVA a las exportaciones e importaciones de bienes o mercancías, debe ser adecuado para lograr una correcta aplicación del principio de destino, de manera tal de evitar distorsiones en la competencia. Es decir, deben aplicarse mecanismos de ajustes en frontera que permitan 1) desgravar totalmente las exportaciones y 2) gravar las importaciones de manera similar a los bienes producidos localmente.

Para ello respecto de las exportaciones debe 1) desgravar las operaciones de exportación y 2) devolver o compensar el impuesto pagado en la compra de insumos o mercancías exportadas. Estas normas se conocen como "gravar las exportaciones a tasa cero". En general las legislaciones de IVA siguen estos criterios, pero frecuentemente se producen problemas de aplicación porque las devoluciones a los exportadores se demoran o se aplican trabas administrativas que en definitiva implican un costo financiero para los exportadores. Por otro lado también es cierto que en varios casos se han producido fraudes importantes con las devoluciones de IVA a los exportadores, lo que induce a las administraciones a aplicar largos controles y demorar la efectiva devolución a los exportadores. Precisamente los mecanismos de devolución y/o compensación a los exportadores es una de las áreas que presenta más problemas a las administraciones tributarias.

Un caso todavía más grave se presenta cuando el IVA grava algunas exportaciones, como sucede en un país del Grupo respecto de los productos primarios. En este caso obviamente se distorsiona el comercio, ya que tratándose de exportaciones a otro país del Grupo que aplique el principio del país de destino y, consecuentemente grave las importaciones, resulta en doble tributación que perjudica relativamente a los productores del país exportador.

En el caso de las importaciones, pueden plantearse algunos problemas que se señalan a continuación.

i) En primer lugar un posible problema puede plantearse si los países del Grupo aplican diferentes normas de valoración para las importaciones, por ejemplo normas del GATT frente a las anteriores normas de Bruselas, lo que en definitiva significa definir de manera diferente la base imponible.

ii) Otro problema puede plantearse si en la base de las mercancías no se incluyen los gravámenes, impuestos y tasas de importación, lo que una vez vigente el Arancel Externo Común implica distorsionar el grado de preferencia otorgado a la producción interna del Grupo. Por ello, en la base imponible del IVA para importaciones, deben incluirse todos los gravámenes arancelarios correspondientes. Con ello se establece en los impuestos internos una base de valor ex-aduana para los productos importados, homogénea con la aplicada sobre los productos nacionales.

iii) Finalmente otra posible distorsión en el caso de las importaciones se puede plantear en el IVA, si además de definir como hecho imponible la importación (lo que implica pagar el IVA para hacer el despacho a plaza), se establecen en la Aduana mecanismos de retención o pagos a cuenta del futuro impuesto por ventas de los importadores, que no se aplican de manera similar para la producción o comercialización de productos nacionales. Es decir, la discriminación se produce efectivamente si el mecanismo de retención o pago a cuenta solo se aplica a las importaciones, y en cambio no se aplican retenciones o mecanismos de percepción similares para la producción nacional. En caso contrario, si tanto las importaciones, como la producción local están sometidas a similares mecanismos de retenciones y pagos a cuenta del IVA, obviamente no existe un tratamiento discriminatorio.

g) *Problemas de la integración del IVA con impuestos selectivos aplicados sobre bienes y servicios de producción*

Otros problemas de acumulación pueden plantearse por la falta de una adecuada integración del IVA con impuestos selectivos o especiales aplicados sobre bienes y servicios de producción. Esto particularmente sucede cuando los impuestos especiales se aplican sobre bienes o servicios intermedios o de uso alternativo (combustibles, gas electricidad, publicidad, seguros, etc) y el impuesto especial no se separa en las facturas. En este caso el contribuyente que utilice tales bienes o servicios como insumos incorpora tales gravámenes al costo a sus costos y calcula el IVA sobre el impuesto especial, produciéndose los efectos de acumulación señalados. Esto ocurre frecuentemente con los impuestos aplicados sobre ciertos bienes o servicios de producción o uso alternativo, tal como los arriba señalados, los que al ser utilizados como insumos y no separarse en las facturas produce la distorsión indicada. En este caso, al exportar una mercancía elaborada con esos insumos gravados con impuestos especiales sobre los que se aplicó el IVA, no se podrá devolver todos los impuestos efectivamente pagados por el citado efecto de acumulación y el producto saldrá al exterior con un contenido residual de impuesto.

Esta situación no se plantea o es de menor importancia en el caso de impuestos selectivos aplicados sobre bienes o servicios finales de consumo —tabacos, bebidas alcohólicas, gaseosas, bienes suntuarios, etc—, ya que por una parte bastará eximir a las operaciones de exportación de esos impuestos especiales y por otra disponer que, para evitar los efectos de acumulación con el IVA, ambos tributos se apliquen sobre el precio neto de venta neto de los dos impuestos. En cambio, el problema de acumulación se plantea cuando se trata de impuestos especiales gravan bienes y servicios de producción o intermedios y el tributo no se destaca en la factura, ya que esos bienes o servicios son insumos para producir y comercializar bienes gravados con el IVA.

La solución a este tipo de problema es compleja, ya que requiere cambiar totalmente la forma del impuesto especial o selectivo, separándolo del precio en la factura, lo que puede complicar su administración. Sin embargo, debe analizarse en cada caso la posibilidad de separar los impuestos selectivos en las respectivas facturas, lo que permitiría, junto con la aplicación de ambos gravámenes sobre precios netos sin ninguno de los dos impuestos, evitar esos efectos de acumulación.

### **3. Impuestos selectivos o especiales al consumo**

Las distorsiones señaladas para los impuestos generales al consumo que producen efectos de acumulación se pueden presentar también en los impuestos selectivos o especiales. Por ello también resulta necesario elaborar ciertos principios de uso comunitario a efectos de evitar cualquier discriminación entre bienes nacionales e importados de otros países miembros o de terceros países. Si bien en general se trata de impuestos de tipo monofásicos aplicados al nivel de productor o importador, también pueden producirse efectos de acumulación.

Si bien la problemática de los impuestos selectivos repite en buena medida lo ya tratado para los impuestos generales, aparecen además ciertos problemas particulares de estos tributos que deben ser investigados. Así también deben aplicarse a estos impuestos el principio de imposición en el país de destino a efectos de que los productos se exporten libres de impuestos y que al gravarlos en el país importador se apliquen sobre la base correcta.

Pero por tratarse de impuestos diferenciales, que inciden con tasas distintas sobre cada mercancía, su aplicación afecta la estructura de la demanda y la asignación de recursos de acuerdo con los intereses propios de cada país. Y estos objetivos pueden ser diferentes de los intereses comunes de todo el Grupo, que resulte por ejemplo del futuro Arancel Externo Común. Por ello, la armonización de los impuestos selectivos puede ser más compleja que la de los impuestos generales, al incluir ciertos problemas específicos de los impuestos especiales.

De tal forma que, además de que estos impuestos permitan aplicar el principio de imposición exclusiva en el país de destino, así como evitar en lo posible los efectos de acumulación analizados para los impuestos generales y los que puedan resultar de las formas

técnicas con que generalmente se aplican estos gravámenes, la armonización va a requerir un mínimo de reglas para que las políticas de consumo nacionales no invaliden los compromisos asumidos por los Estados Partes en el MERCOSUR. Por ello y para conciliar los intereses nacionales con los del Grupo y evitar o reducir los conflictos, las normas de armonización deberán buscar y definir el grado de flexibilidad con que cada uno de ellos podrá hacer uso de este tipo de impuestos.

a) *Impuestos selectivos sobre mercancías no fabricadas en el país*

Los conflictos señalados en estos tributos, se derivan de que mediante los mismos un país puede limitar la demanda de un producto, desalentando tanto la producción interna, como la importación, lo que aparentemente respetaría el principio de no discriminación. Pero por un lado al tratarse de una tributación diferenciada por tipo de bien, la restricción sobre un determinado bien puede resultar en una demanda adicional de otros productos (bienes sustitutos). Pero lo más relevante es que estos impuestos pueden reducir las exportaciones de los otros Estados Partes al país que los establezca. Este problema adquiere particular relevancia cuando se trata de bienes que todavía no se fabrican en el país, lo que puede ayudar a la demanda de un producto nacional sustituto del afecto al impuesto.

b) *Normas de armonización alternativas*

En consecuencia, la armonización de los impuestos selectivos, además de permitir desgravar el tributo aplicado sobre las exportaciones para aplicar el principio de destino, puede considerar las siguientes alternativas:

i) aplicar los ajustes en frontera, descargando las exportaciones y dejar que cada país consumidor establezca libremente tales impuestos, determinando tanto los productos gravados, como las tasas aplicables. Esta alternativa es la que mas considera los intereses nacionales, ya que cada país estaría afectando de manera independiente su propia estructura de consumo y, como resultado derivado, la estructura productiva de los demás países miembros, ya que al cambiar los precios relativos afectara su demanda de bienes producidos en los demás países miembros. Esta alternativa podría relativizarse respecto de bienes no producidos en un país, pero si en cualquiera de los demás estados miembros, estableciendo que en ese caso especial solo se podrán establecer impuestos selectivos sobre tales bienes previo acuerdo comunitario del Grupo o alternatively establecer que cuando un país miembro se considere afectado por un impuesto de este tipo, aplicado por un país que no fabrica este bien, tendrá el recurso de pedir al organismo comunitario pertinente que dicho impuesto no se aplique a sus productos.

ii) Una solución alternativa consiste en establecer en forma coordinada una lista de bienes gravables a los cuales cada país aplicará el nivel de tasas que estime conveniente. Los bienes no incluidos en esa lista no se podrán gravar. Esta solución intermedia restringe un tanto el campo de aplicación de los impuestos en cada país, pero coordina la nomina de productos gravados y por ello tiende a armonizar en cierta medida las estructuras del consumo en los estados miembros. En cierta

medida esta es la alternativa aplicada por la CEE para estos impuestos, junto con la que sigue, ya que por un lado se eligieron los productos a ser gravados (tabaco, bebidas alcohólicas y combustibles), mientras todavía hay diferencias de alícuotas, aunque ya se inició un camino hacia la aproximación de las mismas. Todos los demás impuestos selectivos que afecten mercancías comercializables en la CEE deberían ser eliminados. En realidad hasta ahora esta norma de la CEE solo se aplicó al tabaco y las bebidas alcohólicas, mientras que para los combustibles todavía existe mayor dispersión.

iii) Finalmente pueden establecerse una lista común de productos gravables y fijar también en forma comunitaria los niveles de tributación que los afectaría. También en este caso los bienes no incluidos en la lista no se podrían gravar.

Esta sería la norma de armonización hacia la que se dirige la CEE, aunque luego de 35 años de vigencia del Tratado de Roma, todavía no se ha implementado totalmente.

Parece obvio que en una etapa inicial del proceso de armonización en el MERCOSUR, la opción más recomendable por su sencillez es la primera. Pero se podría limitar en la forma arriba indicada para los productos que no se fabrican en el país, pero si en otros del Grupo. Es decir, evitar la posibilidad de que tratándose de bienes que todavía no se fabrican en el país, se reduzca a través de impuestos selectivos o especiales las ventajas concedidas en el programa de liberación arancelaria. Una norma parecida rigió en el Mercado Común Centroamericano, ya que dispone que cuando no exista producción de una mercancía en una de las partes contratantes, pero si en cualquiera de las demás, la primera no podrá establecer impuestos al consumo sobre dicho producto, salvo resolución previa favorable del Consejo Ejecutivo.

c) *Otros problemas técnicos para la armonización de los impuestos selectivos*

En este caso y por tratarse en general de impuestos tipo monofásico aplicados al nivel de los fabricantes, productores o importadores de los bienes gravados pueden presentarse algunos problemas para aplicar el principio de país de destino, desgravando las exportaciones y gravando las importaciones.

i) Desgravación de las exportaciones: Cuando se trata de exportaciones realizadas directamente por los sujetos gravados con impuestos selectivos, no existe mayor problema para desgravar las ventas al exterior. Los problemas se plantean cuando la exportación no es realizada directamente por el sujeto del impuesto selectivo, sino por un comerciante que le adquirió los productos gravados al sujeto del impuesto interno o específico, como también se denominan en algunos países de la región. En este caso, como por lo general el impuesto no se factura por separado, pasa a formar parte del costo del producto vendido al exterior y además de exportarse el impuesto abonado en la etapa anterior, se puede producir un efecto de piramidación al aplicar el adquirente de los bienes gravados su margen de beneficio sobre el costo incluido el impuesto. Para evitar estas distorsiones, por lo menos en la primera venta el impuesto debería facturarse separado del precio del bien gravado. Pero

esta alternativa tampoco sirve si la exportación se realiza no por el primer adquirente del sujeto gravado, sino por un productor o comerciante ubicado mas adelante en el circuito de producción y/o comercialización. En este caso , ya el impuesto paso otra vez a formar parte del costo y es prácticamente imposible determinarlo e individualizarlo para su devolución precisa en la exportación.

Estos problemas tienden a reducirse en el caso de bienes de consumo final, que son los mayormente gravados por estos impuestos (tabacos, bebidas alcohólicas, bebidas gaseosas, bienes de consumo suntuario, etc), ya que es fácil desgravar las exportaciones realizadas directamente por los sujetos del gravamen.

En cambio, los problemas señalados son mayores cuando se trata de bienes de producción o bienes de uso alternativo (combustibles, electricidad, gas, etc), que son utilizados como insumos por otras etapas o fases industriales. En estos casos, es muy difícil individualizar el impuesto que debe devolverse en la exportación, debido al carácter monofásico del gravamen y a que generalmente el impuesto no se separa en las facturas de venta.

ii) Adecuada aplicación en las importaciones: Otro problema para aplicar adecuadamente el principio de destino los impuestos selectivos a las importaciones, es que a veces se disponen algunas normas que discriminan contra los productos provenientes del exterior. Ello puede ocurrir cuando el impuesto directamente aplica una alícuota mayor para los productos importados, como ocurre en algunos países de América Latina. Además puede haber cierta discriminación —aunque menor que en el caso anterior— cuando para determinar la base imponible en las importaciones, se dispone que al precio CIF más impuestos aduaneros se le agregue un porcentaje como margen del importador, por ejemplo el 50 o 150%.

### III. ASPECTOS DE LOS IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS DE LOS ESTADOS PARTES VINCULADOS CON LOS PROBLEMAS INDICADOS

En este capítulo se analizará la legislación de los impuestos generales a las ventas y los tributos selectivos o especiales, con especial relación a los principales problemas que tales impuestos pueden plantear en el desarrollo del mercado común.

Desde ya conviene señalar que por tratarse de un primer informe en relación a estos tributos, solo se tratarán los aspectos más relevantes en relación a los problemas señalados. Es decir, que se dejarán para una instancia posterior los problemas que se consideran de menor importancia para el comercio del Grupo.

#### 1. Argentina

Los impuestos internos al consumo representan en Argentina alrededor del 45% del total de las recaudaciones tributarias totales (gobierno central, provincias y municipios). Básicamente comprende dos impuestos generales: el IVA del gobierno central y el impuesto a los ingresos brutos de las provincias, a los que deben agregarse tasas que aplican los municipios, y un grupo de impuestos selectivos o especiales que aplica el gobierno central, con la denominación de "impuestos internos".

##### a) *Imposición general sobre bienes y servicios*

La imposición general en Argentina básicamente comprende el IVA (9% del PIB) y el impuesto provincial sobre ingresos brutos (2.4% del PIB).

i) Impuesto al valor agregado (IVA): En este caso se trata de un impuesto tipo consumo (permite deducir inmediatamente los créditos por compra de bienes de capital), que aplica la técnica de sustracción sobre base financiera por el método de impuesto contra impuesto. Grava la venta de cosas muebles y la prestación de servicios realizadas en el país.

La base del impuesto fue considerablemente ampliada en 1990 al aprobarse su generalización mediante la eliminación de exenciones, la aplicación al sector agropecuario y la tributación generalizada de los servicios.

Esta generalización del IVA, junto con la aplicación de una tasa única del 18% eliminó buena parte de los efectos de acumulación que tenía el impuesto y sin duda

los más importantes. En efecto, al gravarse el sector primario y particularmente el agropecuario, restringirse a un número muy reducido las exenciones, gravarse la mayoría de los servicios y aplicarse una tasa única del 18% se eliminaron los mayores efectos de acumulación que tenía el impuesto.

En relación a las etapas gravadas, el IVA se aplica hoy al sector primario, industrial y comercial, incluido el sector minorista, aunque existe un tratamiento especial para los pequeños contribuyentes (responsables no inscritos).

De la misma forma al permitirse la deducción inmediata de los créditos por compra de bienes de capital en 1990 y transformarse en un IVA tipo consumo, también se eliminó otro importante efecto de acumulación. De esta forma, hoy existe una extensión total para el uso del crédito, lo que permite una deducción inmediata de los mismos. Es decir, se aplica el criterio de las deducciones financieras, lo que también evita efectos de acumulación.

Tampoco existen efectos de acumulación en lo que se refiere a la aplicación de tasas diferenciales, ya que además de la tasa general del 18%, solo se aplica una alícuota del 25% para los servicios de comunicaciones, gas, electricidad y provisión de agua corriente, cuando la prestación se realiza fuera de casas de vivienda y el usuario sea un contribuyente normal del IVA o un responsable no inscripto. Como además no existe la regla de tope que impida deducir totalmente los créditos por esos servicios gravados al 25%, tampoco se producen efectos de acumulación por este motivo.

Respecto de las exenciones, la generalización las ha reducido bastante, pero todavía se mantienen para algunos bienes y servicios esenciales, como pan común, leche, agua, medicinas, educación y actividades conexas, servicios de asistencia sanitaria y médica, transporte de pasajeros, sepelios, etc, para bienes y servicios culturales (libros, diarios, y publicaciones periódicas, espectáculos y reuniones de carácter artístico, cultural, científica, cultural, producción y distribución de películas y grabaciones, etc) y para algunos servicios, tal como seguros de vida y de retiro privados, servicios prestados por obras sociales, el transporte internacional de pasajeros y cargas, así como una serie de servicios conexos al transporte internacional, medios masivos de comunicación, etc. Como se aprecia, se trata mayormente de productos y servicios de consumo, más que de insumos y servicios intermedios, por lo que en lo relativo a exenciones los efectos de acumulación serán reducidos por la forma del impuesto y por el tipo de bienes y servicios favorecidos.

En cuanto se refiere a los principios jurisdiccionales, el IVA de Argentina aplica el principio de imposición exclusiva en el país de destino, que desgrava las exportaciones y grava las importaciones. Este principio se aplica adecuadamente a las cosas muebles, lo que evita que se produzcan distorsiones porque los demás países miembros también aplican el mismo principio. En cambio, como se presentan algunos problemas respecto de las importaciones y exportaciones de servicios, conviene tratarlos por separado de las cosas muebles.

En el caso de las importaciones de cosas muebles, la base imponible es el valor normal más los tributos de importación, excepto el mismo IVA y otros impuestos internos. Las normas de valor aplican los criterios del GATT, que considera el valor pactado por las partes, más flete, seguro y tasas aduaneras. En el caso de las importaciones, además del hecho imponible como tal, se aplica una retención del IVA a cuenta del impuesto que luego pagara en la venta el importador. Pero como este sistema de retenciones y pagos a cuenta del IVA también se aplica para bienes y servicios producidos, comercializados o prestados localmente, se considera que la retención a las importaciones no es discriminatoria para los bienes procedentes del exterior.

Para las exportaciones de cosas muebles se aplica el sistema de gravarlas a tasa cero, es decir, se desgrava la operación de exportación y respecto del impuesto cargado por la compra de insumos o servicios gravados se permite su descargo por el exportador mediante la compensación con débitos por ventas en el mercado interno o la devolución del importe no compensado. Además existe ahora un sistema de reintegro del IVA a los turistas extranjeros.

En definitiva, para la exportación de bienes no existen mayores problemas y las mercaderías salen al exterior libres del IVA. En cambio, existen problemas en lo que se refiere a las exportaciones e importaciones de servicios, ya que en este caso el ámbito espacial del impuesto solo considera las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país. De esta forma no se gravan los servicios procedentes del exterior (importación de servicios) y tampoco se desgravan las exportaciones de servicios, debido a las dificultades de control que plantea la desgravación de las exportaciones. Solo respecto de algunos servicios se permite la desgravación de las exportaciones, como ocurre con i) el transporte internacional de pasajeros y carga, y ii) la locación y fletamento de buques destinados al comercio interno. En estos casos además se concede a estos servicios internacionales el tratamiento de tasa cero, lo que permite recuperar los créditos por la utilización de insumos y servicios gravados. Finalmente un Decreto de 1991 (1920/11) aclaró que la exención al transporte internacional alcanza a todos los servicios conexos que complementan los mismos, como ser carga, estibaje, eslingaje, depósito provisorio de importación y exportación, servicios de grúas, remolque, practicaje, pilotaje, agentes de transporte aéreo o marítimo, etc. Es decir, que en el caso de los servicios en vez de aplicar el principio de destino, tendía a aplicarse mayormente el principio de origen, aunque por la desgravación de las exportaciones de los servicios arriba indicados indica que sería más bien una mezcla. Pero estas normas fueron modificadas a fines de 1992 por el Decreto 2392, que dispuso que revisten la calidad de exportaciones aquellas prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

En definitiva, en el caso de los servicios en Argentina al no gravarse las importaciones y tampoco gravarse ahora las exportaciones, se aplica una mezcla de principios, pero por lo menos se corrigió el problema por el lado de las exportaciones.

En consecuencia en este primer análisis del IVA, que luego será extendido y profundizado en un futuro trabajo, no parecen existir grandes distorsiones al comercio, salvo el caso indicado del tratamiento de los servicios, que requerirá la modificación del actual tratamiento y la aplicación de normas coordinadas con los demás países en base al principio de imposición exclusiva en el país de destino. De otra manera podrían producirse casos de doble tributación o aun de no tributación. Como se menciona arriba la aplicación de retenciones y pagos a cuenta del IVA en las importaciones, no resulta discriminatorio, ya que normas similares se aplican a la producción y comercialización doméstica.

Reformas realizadas en recientemente han incorporado al IVA al sector financiero institucionalizado (bancos y financieras autorizadas por el Banco Central) y las operaciones de seguros.

ii) Impuestos provinciales a los ingresos brutos: Ya se indicó que además del IVA aplicado a nivel nacional, todas las provincias Argentinas y la Municipalidad de Buenos Aires aplican un impuesto general a los ingresos brutos, que aunque es un impuesto a las transacciones resulta gravando las ventas y servicios en forma de cascada (plurifásico acumulativo). Este impuesto se aplica de manera bastante armonizada en todas las provincias y la Municipalidad de Buenos Aires, ya que la ley de Coparticipación de Impuestos Nacionales a las provincias define la forma del tributo, la materia imponible y otros aspectos esenciales del tributo. Existen sin embargo, varios aspectos del gravamen que son de libre aplicación por cada provincia, como ser las alcuotas general y diferenciales por sector o rama de actividad. Se aplica además un Convenio Multilateral del impuesto a los ingresos brutos, que permite distribuir la base imponible entre las diversas jurisdicciones para evitar casos de doble imposición cuando se trata de operaciones que involucran más de una jurisdicción (ventas de una provincia a otra, ventas por correspondencia, etc). Dada la antigüedad de este impuesto, la armonización de sus normas para todas las jurisdicciones y la existencia del Convenio Multilateral, su aplicación se realiza en forma adecuada y actualmente la recaudación representa para todo el país más del 2% del PIB.

Sin embargo, el gran problema de este impuesto se plantea por las distorsiones que genera en la organización de la estructura productiva, al incentivar la integración vertical de las empresas, y principalmente por las distorsiones al comercio que origina su forma tipo cascada. Obviamente este es el principal problema del impuesto a los ingresos brutos desde el punto de vista de la integración, ya que por tratarse de un impuesto tipo cascada, sin deducir el impuesto abonado en las fases anteriores, origina claros efectos de acumulación y piramidación. A diferencia del IVA este impuesto no se destaca en las facturas y pasa a formar parte del costo de los bienes y servicios gravados.

Si bien el impuesto a los ingresos brutos no grava las operaciones de exportación, por su forma cascada no permite individualizar y calcular exactamente el impuesto por los insumos utilizados en la elaboración de productos exportados. Por este

motivo, no existe ninguna devolución del impuesto pagado en las etapas anteriores y en definitiva las mercancías salen al exterior con cierto contenido de impuesto. Como no existe un mecanismo especial de devolución de este impuesto a los ingresos brutos provincial, se supone que el mismo se halla cubierto por los reintegros a las exportaciones que otorga el Gobierno Nacional de Argentina. De acuerdo con las normas del GATT, se trata de un impuesto no reembolsable en la exportación, debido a su forma de tipo cascada. Pero lo principal aquí, es que este gravamen es incompatible con un proceso de integración económica, ya que por su forma impide descargar exactamente el impuesto pagado en las etapas anteriores a la exportación. Es decir, que las mercancías salen al exterior con cierto contenido de impuesto, lo que perjudica relativamente a los exportadores de Argentina.

La base del impuesto es amplia, ya que grava toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual (venta de bienes y prestaciones de servicios), ya sea realizada por el sector primario, industrial, comercial o de prestación de servicios. Si bien se trata de un impuesto general al consumo por la amplitud de su base, no aplica una sola alícuota, sino que las tasas generales tienden a variar en todas las provincias alrededor de los siguientes porcentajes: i) operaciones del sector primario: 1%; ii) sector manufacturero: 1.5%; iii) comercio y servicios: 2.5%

Además en todas las provincias se aplican una serie de alícuotas mayores que gravan ciertos sectores, tal como seguros, servicios financieros, publicidad, hoteles, etc, que llegan al 4.5% del monto facturado. Precisamente por las distorsiones que genera este impuesto y el castigo a las exportaciones que significa, es que recientemente se comenzó a analizar el posible reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por un impuesto general a las ventas al detalle o minoristas. Esta propuesta fue formulada por las autoridades económicas nacionales y actualmente es objeto de análisis por las autoridades provinciales, ya que el cambio debe resguardar la actual recaudación. Naturalmente que el gravamen propuesto a las ventas minoristas es claramente superior desde el punto de vista técnico al actual impuesto sobre los ingresos brutos, ya que permite liberar totalmente de impuesto a las exportaciones y eliminar las distorsiones al comercio. De aprobarse este cambio, Argentina tendría un sistema similar al vigente en Canadá, donde al nivel federal se aplica el IVA y al nivel provincial se aplican impuestos a las ventas minoristas.

Pero en caso de que no se reemplace, el actual impuesto a los ingresos brutos no es adecuado para realizar la armonización tributaria en el MERCOSUR y perjudica relativamente a los exportadores de Argentina, porque no pueden recuperar el impuesto pagado en las etapas anteriores a la exportación.

Debe agregarse que al nivel provincial también se aplica el impuesto de sellos que grava instrumentos y transacciones que afectan las exportaciones e importaciones y no son reembolsables. La importancia cuantitativa de estos impuestos es menor que la de ingresos brutos y además el Gobierno Central ha propuesto su derogación a las provincias, dentro de un pacto fiscal que busca aplicar impuestos menos distorsivos, tal como el reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por un

impuesto a las ventas minoristas y la eliminación del impuesto de sellos, que ya ha sido derogado en la Capital Federal (jurisdicción nacional). Sin embargo, las provincias todavía están analizando estas propuestas y hasta ahora no se han realizado modificaciones en este campo.

Finalmente debe señalarse que además se aplican tasas municipales de inspección (base imponible: ingresos brutos), sobre el consumo de electricidad, gas, etc, que aunque no son de gran volumen, también afectan los costos y tampoco se devuelven a los exportadores.

b) *Impuestos selectivos o especiales al consumo*

Estos gravámenes se aplican al nivel del gobierno central y básicamente comprenden i) impuestos tradicionales a los consumos específicos, ii) impuestos selectivos sobre bienes que denotan mayor capacidad contributiva y iii) impuestos a los combustibles. En todos los casos estos gravámenes adoptan la técnica de impuesto monofásico aplicado al nivel del importador o productos de los bienes gravados.

i) Impuestos tradicionales a consumos específicos o impuestos internos: Estos tributos gravan mayormente bienes de consumo final y algunos pocos bienes de producción o de uso alternativo. Adoptan la forma monofásica, ya que se aplican únicamente en la etapa de importación o productor final de los bienes gravados. Los bienes gravados por la ley de impuestos internos son tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, cubiertas para neumáticos, aceites lubricantes, vinos, cervezas, artículos de tocador, seguros, bebidas gaseosas y concentrados, automóviles, aparatos de aire acondicionado, aparatos de audio, foto, cine, etc. También por esta ley se gravan artículos considerados suntuarios, tal como piedras preciosas, piedras duras, objetos de oro, plata y platino, joyas en general, prendas de vestir confeccionadas con pieles de peletería, etc. En el caso del capítulo de objetos suntuarios, el tributo no es monofásico, sino que se aplica de manera plurifásica acumulativa; es decir, sobre todas las etapas de producción y comercialización (cascada). Además y separado de los impuestos internos, se aplican impuestos sobre combustibles que se comentan más adelante.

Un primer problema que planteaban antes los impuestos internos, es que en el caso de automóviles y otros bienes se aplicaban tasas superiores a los bienes nacionales, lo que naturalmente era discriminatorio. Pero este trato diferenciado se ha eliminado y hoy los bienes importados tributan igual que los bienes nacionales.

En cuanto a la base imponible, la misma se calcula tomando el precio neto de venta excluido el IVA. En las importaciones se toma el valor aduanero, más impuestos a la importación, el propio impuesto interno y se adiciona el 30% como margen del importador.

También en los impuestos internos se aplica el principio de destino, ya que se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones. Aquí debe separarse el

tratamiento de los objetos suntuarios, ya que por aplicarse en este caso en forma plurifásica acumulativa, naturalmente se producen efectos de acumulación que impiden desgravar correctamente las exportaciones.

Por otra parte, en todo el resto de los impuestos internos, al aplicarse de manera monofásica, puede desgravar se correctamente la exportación y de hecho así sucede cuando la exportación la realiza el sujeto pasivo del impuesto. En este caso al no aplicar el gravamen sobre las exportaciones, las mercancías salen al exterior libre de impuesto.

Asimismo la ley prevé la devolución o acreditación del impuesto abonado por las materias primas gravadas, como el que corresponde a bienes respecto de los cuales ya se pago el correspondiente impuesto interno. Como este gravamen no se individualiza en las facturas, se pueden producir problemas cuando la exportación no la realiza el sujeto pasivo, sino otro comerciante que la ha adquirido del fabricante o de un mayorista. En este caso el impuesto pasa a formar parte del costo y se exporta y además se produce el efecto de piramidación, si el exportador carga su margen de beneficio sobre el costo incluido el impuesto.

Las alícuotas de los impuestos internos varían del 2.66% al 192.12%.

ii) Impuestos sobre otros bienes que denotan mayor capacidad contributiva: En este caso se trata de impuestos aplicados sobre automóviles, cubiertas, productos electrónicos, etc, que fueron aplicados hasta 1991, año en que se suspendió su aplicación dentro de un programa aplicado por el Gobierno y las empresas automotrices para reducir los precios de los vehículos automotores. Estos gravámenes continúan suspendidos en la actualidad. Recientemente también se han derogado los aplicados sobre cosméticos y artículos de tocador (verificar). Un problema que afecta los impuestos internos en general, es que en el caso de productos importados se produce una discriminación respecto de los bienes nacionales, ya que en el caso de importaciones de bienes gravados la base imponible es el 150% del valor resultante de agregar al precio normal aduanero, todos los gravámenes a la importación, incluido el propio impuesto interno. Es decir, que debe agregarse un 50% al valor normal en concepto de margen de beneficio del importador, lo que no se aplica a los productos nacionales. Sin embargo, si para el importador el precio de declaración aduanera constituye su precio de compra, mientras que para el fabricante la base imponible es su precio de venta, ambos son obviamente diferentes. Por ello, se puede considerar que el margen de beneficio bruto del importador (ficto en el 50%), es la diferencia que debe agregarse para que ambos precios sean similares. Es decir, que si el margen del importador es efectivamente del 50%, no habría tal discriminación. Si el margen fuera menor del 50%, sería contrario al importador y si el margen real de beneficio fuera mayor al 50% jugaría a favor del importador.

Finalmente resta recordar que recientemente se prorrogó la suspensión del impuesto interno sobre automotores, así como la reducción del impuesto a las cubiertas al 13%, se redujo el impuesto aplicable a las bebidas alcohólicas y los artículos de

tocador, se suspendió el impuesto aplicado a las embarcaciones deportivas y se reformó el impuesto aplicado sobre los artículos suntuarios para reducir sus efectos de cascada (se redujeron las alícuotas del 20 y 25% al 5 y 2% respectivamente).

iii) Impuestos sobre combustibles y otros bienes y servicios intermedios: Los combustibles en Argentina están gravados por el IVA y por impuestos especiales, que antes se hallaban legislados en la ley de impuestos internos y ahora se legislan por separado. Ahora los impuestos a los combustibles se aplican de manera tal de incidir en una sola etapa de circulación del bien gravado, estableciéndose en el caso de las importaciones, un pago a cuenta del gravamen que debe ingresarse con el despacho a plaza. Son responsables del impuesto los importadores y las empresas que refinan o elaboran los productos gravados. La gasolina especial paga una tasa del 46.3% del precio de venta incluido impuesto. Los combustibles además del IVA e impuestos internos, también pagan el impuesto a los ingresos brutos provincial, que aunque no es aplicado de manera uniforme por todas las jurisdicciones, tiende a gravar mayoritariamente la industrialización o refinación y el expendio al público. También por una reforma reciente se suspendieron varios impuestos a los combustibles, dentro del programa para reducir los costos de producción de varios sectores económicos. De esta manera, se derogaron los aplicados sobre el gas oil, fuel oil, gas, etc., y ahora se concentran en los que gravan las naftas para automotores.

Además al nivel provincial o municipal se aplican varios impuestos y tasas que gravan la electricidad, operaciones financieras, transportes, seguros, publicidad, etc, que operan como verdaderos factores de costo de los bienes exportados y que por lo general no tienen ningún tipo de devolución o crédito fiscal en oportunidad de la venta al exterior de los bienes con ellos elaborados. Es decir, habría también exportación de impuestos y efectos de piramidación al calcular los márgenes de beneficio sobre los costos que incluyen los citados impuestos.

Estas distorsiones obligarían a que se apliquen mecanismos especiales de devolución para estos impuestos que afectan insumos y además su adecuada consideración en el IVA, tal como se señalara anteriormente. Como este tipo de distorsiones tiende a repetirse en las demás Estados Partes, deberían diseñarse normas comunes de armonización de estos impuestos a los combustibles para los cuatro países.

## 2. Brasil

La imposición al consumo de Brasil, que representa alrededor del 9% del PIB, básicamente está compuesta por dos impuestos generales (el impuesto estatal sobre circulación de mercancías y servicios de transportes y comunicaciones y el impuesto municipal a los servicios) y un impuesto selectivo, el impuesto federal sobre productos industrializados (IPI). Además se aplica un impuesto municipal a las ventas al por menor de combustibles líquidos y gaseosos.

Desde ya conviene adelantar que estos impuestos al consumo, tienden a ser los que mas problemas presentan para el desarrollo del MERCOSUR debido a las distorsiones que generan al comercio. Tal como se vera enseguida, estos gravámenes presentan diferencias apreciables con los impuestos al consumo existentes en los demás estados miembros del Grupo, ya que por un lado el impuesto general sobre bienes se aplica al nivel estatal y solo considera los servicios de transportes interestaduais e intermunicipales y comunicaciones, mientras que en los demás países se aplican al nivel del gobierno central y gravan la generalidad de bienes y servicios. Y por el otro el impuesto general sobre servicios se aplica al nivel de los municipios, que en Brasil son mas de cuatro mil.

Por su parte el impuesto selectivo que aplica el gobierno central (IPI), si bien grava bienes similares a los de los otros países, aplica la técnica del valor agregado.

Siguiendo el esquema elegido, a continuación se analizan estos impuestos en relación a los problemas que pueden plantear al desarrollo del comercio en el Grupo.

a) *Imposición general sobre bienes y servicios*

La tributación general al consumo comprende 1) el impuesto estatal a la circulación de mercancías y servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones (ICMS) cuya recaudación representa en todo el país el 6.5% del PIB y 2) el impuesto municipal a los servicios (ISS) (alrededor del 0.7 % del PIB).

i) Impuesto a la circulación de bienes y servicios (ICMS): Este impuesto es aplicado por los 26 estados y el Distrito Federal (Brasilia), adopta la técnica del IVA (plurifásico no acumulativo) y grava la generalidad de los bienes y los servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones. Si bien se trata de un impuesto aplicado por cada estado, su aplicación se halla bastante normalizada y coordinada entre los estados debido al dictado de normas por el Senado Federal y a los acuerdos celebrados entre todos los estados (CONFAZ).

Se trata de un impuesto tipo producto, ya que no permite deducir los créditos por compras de bienes de capital, por lo que se producen efectos de acumulación que perjudican a los exportadores del país. Este debe ser uno de los efectos de acumulación mas importante del ICMS. Por otra parte, por lo general el ICMS solo desgrava las exportaciones de productos manufacturados, en tanto grava las exportaciones de productos primarios (agropecuarios, mineros, etc), lo que obviamente perjudica a los exportadores. En realidad el ICMS considera gravadas las exportaciones de manera general y solo desgrava las exportaciones de productos industrializados y parcialmente la de semielaborados como un incentivo o beneficio fiscal. Esta constituye otra importante diferencia con los IVA de los restantes países del Grupo. Sin embargo, existen reducciones de la base imponible para una serie de exportaciones de productos semielaborados, tal como hierro, tabacos, jugo de naranja, carne bovina, yerba mate, derivados de la soja, celulosa, etc. Pero como estas reducciones de la base en las exportaciones son parciales obviamente resultan gravadas tales exportaciones y se exporta parte del impuesto. Es decir, que a diferencia

de los IVA de los demás países para los bienes no aplica en forma pura el principio de destino, ya que resultan gravadas algunas exportaciones, como las de productos primarios. Y por el lado de las importaciones, no se presentan mayores problemas, ya que en la base se incorporan los impuestos de importaciones y el impuesto selectivo o sobre productos industrializados (IPI), así como los gastos y otros gravámenes aduaneros. Es decir, que a nivel de todo el país tiende a aplicarse parcialmente el principio de destino, ya que se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones manufactureras. Pero como se gravan las exportaciones de productos primarios (productos agrícolas, mineros, etc), en realidad el ICMS tiene una mezcla de principios, ya que al gravar algunas exportaciones toma aspectos del principio de origen.

Un aspecto importante a señalar, es que si bien se trata de un impuesto que aplican los 26 estados y el Distrito Federal (Brasilia), se halla bastante coordinado entre los estados, debido a que la Constitución Federal señala primero las características principales del impuesto y además dispone que varios aspectos sean coordinados por el Senado Federal, tal como 1) establecer las alícuotas mínimas, 2) fijar las alícuotas en operaciones interestaduais y de exportaciones, aspectos que deben ser aplicados obligatoriamente por todos los estados y que se definen en las denominadas "Leyes complementarias". Asimismo la concesión y anulación de beneficios fiscales en este impuesto deben ser aprobadas por el Consejo de Política Hacendaria (CONFAZ), compuesto por los Secretarios de Hacienda o Finanzas estatales y presidido por el Ministro de Economía y Hacienda Federal.

Otra diferencia del ICMS con los otros IVA, es que respecto del hecho generador, además de gravar las importaciones y en vez de gravar las ventas, grava la "salida de mercancías a cualquier título del establecimiento del contribuyente, aun para otro establecimiento del mismo titular".

En cuanto a la amplitud de la base imponible, ya se indicó que una diferencia importante con los IVA de los restantes países miembros, es que grava la generalidad de los bienes y solo los servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones, mientras que la generalidad de los servicios se gravan a nivel municipal por el ISS, lo que produce efectos de acumulación al aplicarse los dos impuestos separados y sin que el ICMS conceda crédito por el ISS. Esto se produce particularmente cuando las empresas gravadas por el ICMS utilizan servicios gravados por el ISS, que al no poder deducirse como crédito del ICMS, pasan a formar parte del costo.

Es interesante señalar que la Reforma Constitucional de Brasil de 1988, que introdujo modificaciones importantes en la distribución de potestades tributarias de la Unión, los Estados y los Municipios, produjo sus reformas más significativas en el ICMS al ampliar considerablemente su base imponible. Esa reforma significó la fusión del antiguo ICM con cinco impuestos que anteriormente pertenecían a la competencia federal: 1) impuesto sobre lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos (IULCLO), 2) impuesto único sobre minería (IUM), 3) impuesto único

sobre energía eléctrica (IUEE), 4) impuesto sobre transportes (IST) y 5) impuesto sobre comunicaciones (ISC). De esta forma, al mismo tiempo que se amplió la base del ICMS, se eliminaron los efectos de acumulación con aquellos impuestos que antes no podían deducirse del ICM. Así ahora el ICMS además de los servicios antes citados, también grava los combustibles y lubricantes, la energía eléctrica y los productos de la minería.

En relación al sector agropecuario en general se halla gravado por el ICMS, aplicándose el régimen de liquidación normal, igual que en Argentina, por lo que no se producen efectos de acumulación, ya que se permite deducir los créditos por las compras de insumos gravados. Como se dijo arriba, las exportaciones de productos primarios por lo general se hallan gravadas, lo que constituye otra diferencia importante con los IVA de los restantes países. Sin embargo, existen algunas exportaciones de estos productos que están exentas, tal como bananas, uvas frescas, flores y plantas, etc, aunque no se devuelve el impuesto de las fases anteriores a la exportación, por lo que también en estos casos se está exportando parte del impuesto. Existen además algunas exenciones a las ventas de productos agrícolas para el mercado interno, que se verán luego al tratar las exenciones en general.

En cuanto al ámbito espacial del impuesto, en general se gravan las entradas al establecimiento destinatario en el caso de las importaciones y las salidas del establecimiento del contribuyente, lo que obviamente implica gravar las entradas y salidas ocurridas en el territorio de cada Estado, aunque las mercancías se dirijan otro estado. Por esta circunstancia se señala que aunque a nivel de país el impuesto tiende a aplicar más bien el principio de destino (grava importaciones y desgrava las exportaciones industriales), a nivel interno o entre estados tiende a aplicar más bien el principio de origen, ya que resultan gravadas las salidas de establecimiento que van de un estado a otro.

Esta forma de liquidar el impuesto internamente más bien en origen, tiende a favorecer mayormente a los estados predominantemente productores frente a los estados predominantemente consumidores. Naturalmente ello implica que la recaudación del gravamen tendería —sino se aplican algunos mecanismos compensatorios— a concentrarse en los estados predominantemente productores, que son los económicamente más avanzados. Por ello, y para redistribuirla recaudación hacia los estados de menor desarrollo relativo, es que en las operaciones interestadales se aplica una menor alícuota en las ventas de los estados más evolucionados (generalmente en el sur y sudeste del país) hacia los de menor grado de desarrollo (regiones norte, noreste y centro). De esta forma estos últimos aplicaran en sus ventas mayor alícuota (débitos), de los que se podrán deducir los menores créditos por las compras realizadas en los estados más evolucionados de las regiones sur y sudeste. Posteriormente se analizan las alícuotas aplicadas por los estados de cada región del país.

Pasando ahora a las exenciones naturalmente varían de estado a estado, pero en general la lista de las mismas no es grande, aunque si existen además reducciones

de la base imponible. En las ventas para el mercado interno, la lista de exenciones es reducida, ya que comprende leche, algunos alimentos tal como hortalizas, algunas frutas, huevos, pescados, agua encanada, consumo de energía eléctrica residencial hasta 50 kw mensuales, etc. También están exentos el transporte metropolitano de personas y los taxis (que están gravados por el ISS municipal) y el servicios de radiodifusión.

Entre las reducciones de la base de cálculo pueden mencionarse los casos de 1) maíz, farelo y tortas de soja y fertilizantes, que tienen una reducción del 25% de la base imponible, 2) insecticidas, funguicidas y pesticidas, fertilizantes, alimentos balanceados tienen una reducción del 50% en las salidas interestadales destinadas al sector ganadero, avicultura, agricultura, etc.

Por otra parte en varios estados y solo para operaciones internas al estado, se aplica la suspensión o diferimiento del impuesto, que cambia el momento y sujeto del tributo. Esta modalidad se aplica por ejemplo en el caso del arroz, porotos, algodón, etc. en que se difiere el gravamen en la etapa de producción y se aplica al nivel industrial.

Esta breve reseña, muestra que las exenciones del ICMS no son numerosas, pero por otra parte su existencia junto con las reducciones de la base y el diferimiento del impuesto tienden a generar efectos de acumulación que afectan los costos y no se devuelven en la exportación.

En cuanto a la posible existencia de efectos de acumulación por la existencia de alícuotas diferenciales y la existencia de la regla de tope que no permita deducir la totalidad del crédito de las etapas o fases anteriores, ello en general no se produce en el ICMS estadual, ya que por un lado no existe la citada regla de tope y por otro, aunque existen tasas mas altas y bajas que general, por lo general las alícuotas mas bajas se aplican alimentos y bienes esenciales. Y las alícuotas superiores a la general gravan bienes de consumo que denotan mayor capacidad contributiva (bebidas alcohólicas, perfumes, cosméticos, pieles, motocicletas de alta cilindrada, yates, etc.) y no alcanzan bienes intermedios o insumos.

En cuanto al tratamiento de los servicios, ya se indicó que el ICMS solo grava los servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones. En cambio, el resto de los servicios, así como los de transporte realizados dentro de cada municipio y las comunicaciones telefónicas realizadas dentro de cada municipio (de un teléfono ubicado en un municipio a otro ubicado en el mismo municipio), son gravados por el impuesto municipal a los servicios (ISS), que se vera luego. Obviamente este tratamiento separado de la mayoría de los servicios produce efectos de acumulación, ya que el ISS pasa a formar parte del costo sobre el que se aplica el ICMS y no se concede crédito por el ISS.

En el caso del servicio de comunicaciones, ahora resulta gravado por el ICMS, aunque las operaciones y/o las prestaciones se inicien en el exterior. Al gravarse

todas las operaciones de comunicaciones por el ICMS (salvo las comunicaciones telefónicas realizadas dentro del municipio) y estar excluidas esas operaciones del ISS, respecto de este servicio no se plantean los efectos de acumulación que se producen en los otros servicios gravados por el ISS. En cambio, esos efectos de acumulación del ICMS si se producen en el caso de las comunicaciones telefónicas intramunicipales gravadas por el ISS.

Volviendo al tema del tratamiento de las exportaciones, ya se indicó que debe separarse el tratamiento según se trate de bienes primarios o manufacturados. En el primer caso, se menciona que esas exportaciones son gravadas como si fueran ventas realizadas al mercado interno, lo que obviamente perjudica a los exportadores de esos rubros porque constituye una diferencia importante con los IVA de Argentina, Paraguay y Brasil.

En cambio, respecto de las exportaciones de productos industrializados el ICMS brinda un tratamiento similar a los otros IVA, ya que permite realizar los ajustes en frontera para aplicar el principio de destino y desgravar totalmente la exportación mediante: 1) la exención de la operación propia de exportación y 2) la compensación o computo del impuesto pagado por los insumos utilizados para elaborar los productos exportados o por el impuesto pagado al comprar mercaderías destinadas a la exportación ("manutención del crédito por insumos para exportación"). Este tratamiento, que siempre se aplicó en el ICM para los productos industrializados, fue ratificado por el "Convenio ICMS N° 26 del 24/4/89". Es decir, que en la exportación de productos industrializados se utiliza la misma técnica de gravarlos a "tasa cero", que también se usa en los IVA de los demás países del Grupo. Otro aspecto que diferencia al ICMS de los IVA existentes en los demás países miembros, es que las alícuotas se calculan por dentro, es decir sobre el precio incluido impuesto, lo que hace que las tasas efectivas sean superiores a las nominales. Así por ejemplo la tasa nominal y general del 18% equivale a una tasa efectiva del 21.95%, mientras que la alícuota general del 17% usada en algunos estados, equivale a una tasa efectiva del 20.48%.

En síntesis el ICMS de los estados de Brasil, presenta múltiples efectos de acumulación y al gravar directamente las exportaciones de los productos primarios, produce distorsiones a la competencia, que por lo general tienden a perjudicar a los productores de Brasil, frente a los IVA vigentes en los restantes Países Miembros. Deben investigarse más los incentivos del ICMS.

ii) Impuesto Municipal sobre Servicios (ISS): Tal como se dijo, en Brasil el impuesto general sobre servicios se aplica al nivel de los municipios (ISS), lo que constituye otra diferencia importante con los IVA de los demás países, que gravan generalizadamente bienes y servicios.

Salvo los servicios interestadales e intermunicipales de transporte y comunicaciones gravados por el ICMS, la generalidad de los servicios se gravan por el ISS. Las respectivas leyes enuncian los servicios gravados taxativamente, pero como la lista

de servicios fue fijada por Ley Complementaria y es una lista muy amplia, el ISS puede calificarse como un impuesto general al consumo. Si bien las normas del ISS se hallan bastante normalizadas en todo el país, existen diferencias en el impuesto aplicado por cada municipio. Para los comentarios que siguen, se ha tomado el ISS del municipio de Río de Janeiro.

El hecho imponible se define como la prestación por una empresa o profesional autónomo de servicios de cualquier naturaleza incluidos en la Ley Complementaria. Se excluyen los servicios prestados en relación de dependencia.

En relación al ámbito espacial, aunque el mismo no se define expresamente, al tratar el hecho imponible y las normas sobre pago del impuesto, se indica que el impuesto debe ser pagado al municipio cuando el servicio sea prestado por un establecimiento situado en su jurisdicción o cuando a falta de establecimiento, hubiera domicilio del prestador en el territorio del municipio, o cuando aún sin domicilio, venga a ejercer actividades en el territorio del municipio, con carácter habitual o permanente.

Además de lo dicho anteriormente, surge que solo se grava el transporte dentro del municipio y las comunicaciones telefónicas dentro del mismo municipio. De lo expuesto, surgiría que los servicios prestados desde el exterior y tomados por establecimientos situados en la jurisdicción o por personas domiciliadas en el municipio no estarían gravados (importación de servicios).

Además cabría concluir que los servicios prestados por establecimientos situados en el municipio o por domiciliados en su jurisdicción a prestatarios del exterior, que los aprovechan o utilizan fuera del país (exportación de servicios), estarían gravados. Sin embargo, la nueva Constitución de Brasil, prevé que la exclusión de la incidencia del impuesto en las exportaciones de servicios para el exterior, será establecida por Ley Complementaria, que todavía no se ha podido localizar. Por ello, no resultarían gravadas las importaciones de servicios y en cambio, si se gravarían las exportaciones de servicios (principio de origen).

Respecto de las exenciones, en Río de Janeiro existen varias que amparan a pequeños prestadores de servicios (ambulantes, jornalero o localizados en ferias, determinados servicios de profesionales autónomos no establecidos, servicios personales en su mayoría), entidades de beneficio público, servicios culturales (diarios, libros, y revistas, etc), servicios deportivos, industria cinematográfica que ampara únicamente a filmes nacionales, algunos establecimientos hoteleros, servicios vinculados a polos industriales, etc.

Además la lista de servicios gravados establecen restricciones que excluyen del campo de incidencia a determinados servicios, tal como las instituciones bancarias y financieras autorizadas, que solo estarían sometidos a imposición por servicios financieros secundarios.

En síntesis, considerando el campo de aplicación del impuesto, así como las pocas exenciones, el ISS resulta un impuesto general a los servicios con una amplia base imponible.

Si se considera que el impuesto se aplica sobre el precio del servicio, así como las cargas financieras en los casos de servicios a crédito, sin conceder ningún crédito por los servicios utilizados como insumos, se producen claros efectos de acumulación, ya que el impuesto opera en realidad como un impuesto en cascada. Por ello, al gravar por un lado los servicios exportados y por otro al tener efectos de acumulación en lo que respecta a los servicios, resulta gravando la exportación de los servicios, lo que naturalmente tiende a perjudicar relativamente a los productores de servicios de Brasil.

Otra vez, si esos servicios internacionales son gravados por el país importador, pueden darse casos de doble imposición, lo que obliga a estudiar con más detalle el tratamiento tributario de la importación y exportación de servicios y sugerir normas armonizadas que eviten un tratamiento discriminatorio para los servicios importados de algún país miembro.

Para reducir los efectos de acumulación del ISS, existen algunas bases que admiten deducciones, tal como el caso de las obras de construcción civil, en que se deduce el valor de las subcontrataciones que ya pagaron el ISS del municipio.

Además en el caso de servicios que comprenden la provisión de mercancías sobre las que se aplicó el ICMS estadual, también se deduce de la base imponible el valor de tales mercancías.

En el caso de las agencias de viajes y excursiones, se deducen los valores relativos a pasajes aéreos, terrestres o marítimos y al hospedaje de los viajeros, también para reducir los efectos de acumulación.

Por último en relación a las alícuotas (siempre referidas al municipio de Río de Janeiro), se aplican algunos impuestos fijos establecidos en cierto número de unidades fiscales (UNIF), por ejemplo en el caso de servicios médicos y conexos, dentistas, abogados, economistas, etc, que se gradúan según la cantidad de profesionales actuantes en cada firma, o de acuerdo con cierto número de UNIF por vehículo por mes, como ocurre en las empresas de transporte concesionarias de servicios públicos, etc.

Pero para la generalidad de servicios gravados se aplica en Río de Janeiro la alícuota del 5% y tasas menores y superiores a la general. El 3% grava los servicios de limpieza y dragado de puertos, construcción civil, ingeniería consultiva, reparación de edificios, servicios de propaganda y publicidad, exhibición de filmes cinematográficos, etc. En cambio, la alícuota del 10% se aplica a los servicios de diversión pública, distribución y venta de billetes de lotería, boletos de apuestas sorteos y premios, etc.

En definitiva, el ISS de los municipios de Brasil presenta varios problemas que distorsionan el intercambio internacional de servicios y que deberá estudiarse con mas detalle en un trabajo futuro.

b) *Impuestos especiales o selectivos al consumo*

i) Impuesto sobre productos industrializados (IPI): Este impuesto del gobierno federal es el principal impuesto selectivo al consumo que existe en Brasil, y se aplica mediante la técnica del valor agregado en la etapa industrial. Esta es la principal diferencia con los impuestos selectivos existentes en los restantes países miembros, que son de tipo monofásico.

Además si bien la recaudación del IPI se concentra en los productos tradicionales, tal como tabaco y bebidas, tiene una base mas amplia que la de los vigentes en Argentina, Paraguay y Uruguay. De esta forma en Brasil se aplican dos impuestos con la técnica del valor agregado: 1) el ICMS estadual y 2) el IPI federal.

Como en los casos anteriores, el análisis del IPI que se realiza a continuación, es más bien de tipo global y deberá ser corroborado por el estudio en profundidad que se hará mas adelante.

Por tratarse de un impuesto tipo IVA, en teoría sería adecuado para evitar distorsiones a la competencia en el proceso de integración económica. Sin embargo, puede adelantarse que las particulares formas adaptadas por el IPI generan efectos de acumulación que en varios casos son importantes y se traducen en la exportación de una parte del impuesto.

Una primera particularidad del IPI es que es un IVA que solo se aplica en la etapa industrial, mediante la técnica de impuesto contra impuesto o débito menos crédito. Es decir, se aplica el método clásico de calculo por sustracción sobre base financiera. Sin embargo, un aspecto importante que genera efectos de acumulación es que no se permite la deducción de los créditos de IPI por compra de bienes de capital gravados. Es decir, es un IVA tipo producto que no solo grava el consumo, sino también los bienes de capital. Como es sabido, esto genera efectos de acumulación que se incorporan al costo de los productos, y no permite desgravar totalmente las exportaciones.

Otro aspecto que genera distorsiones, es que en relación a la deducción de los créditos el IPI adopta el sistema de la integración física, que solo permite deducir los créditos por las materias primas, insumos y envases que van a integrar físicamente el nuevo producto y pierden en el proceso de producción sus características individuales. De esta manera no se permite deducir los créditos por bienes finales gravados y utilizados en el proceso de producción. Esta limitación en la deducción de los créditos, origina otra vez efectos de acumulación que significa exportar una parte del impuesto

Para evitar este efecto, generalmente los IVA utilizan el sistema de la deducción de tipo financiera, por el cual no existen limitaciones a los créditos, que se pueden deducir de manera amplia, ya sea que correspondan a materias primas, bienes terminados, o gastos generales.

En cuanto a los hechos imponible, se indican las importaciones y las "salidas del establecimiento industrial" para operaciones internas. Es decir, que se gravan las importaciones al salir de la aduana. Por otra parte, en general no se gravan las exportaciones y se da derecho a recuperar los créditos por materias primas e insumos utilizados en exportaciones. Es decir, que en términos generales se aplica el principio de imposición en el país de destino. Sin embargo, como se ha dicho, existen varios aspectos que generan efectos de acumulación de impuesto, que tienden a perjudicar relativamente a los exportadores de Brasil.

Respecto de las exenciones, además de las exportaciones, existen varias que funcionan como incentivos, tal como las ventas a zonas francas. Una discriminación detectada, se refiere a algunas exenciones que solo se aplicarían a bienes nacionales, en tanto no amparan la importaciones de los mismos productos. Además existen algunas exenciones para operaciones internas, tal como productos industrializados por institutos de asistencia social, tractores e implementos agrícolas, algunas maquinarias y equipos, embarcaciones, material bélico vendido a las Fuerzas Armadas, aeronaves de uso militar, etc. Otra exención del IPI, que funciona como un incentivo, también existe cuando se vende a empresas ubicadas en zonas francas o en zonas amparadas por incentivos regionales.

Existe además en el IPI un régimen de "suspensión de impuesto", que entre otros aspectos tiende a favorecer las exportaciones, cuando se trata de ventas por un sujeto gravado a un comerciante que las destinara a la exportación. De esta forma no solo se eximen las exportaciones realizadas directamente por los sujetos del IPI, sino también se suspende el impuesto cuando se vende a un comerciante mayorista dedicado al comercio exterior, empresas "trading", etc, que destinaran las mercancías a la exportación. Este régimen de suspensión de impuesto también beneficia las mercancías que se envían a los almacenes o depósitos aduaneros para ser luego exportadas.

En estos casos de suspensión de impuesto, los contribuyentes gozan además de la "manutención del IPI" o derecho a deducir los créditos por compras de materias primas e insumos gravados, con lo que las mercancías salen libres de impuesto, salvo los efectos de acumulación arriba apuntados.

En cuanto a la base de cálculo, para el caso de las importaciones, se toma el valor considerado para el calculo de los tributos aduaneros, más los aranceles de importación y otros tributos exigibles en el despacho a plaza; de esta forma no existen distorsiones para los productos importados.

Respecto de las alícuotas, se citan algunas como ejemplo, ya que la nómina de artículos gravados es muy extensa: cigarrillos 330%; bebidas alcohólicas, del 10 al 130%; bebidas gaseosas, refrigerantes y cervezas, 24, 30 y 40%; hierro fundido, 4%; automóviles de pasajeros, del 14 al 36%; camionetas y furgones, 10%; camiones, 5%; productos farmacéuticos, 0%, tejidos y vestuario, 0%; locomotoras y vagones, 0%; productos lácteos, 0%; etc.

Como se ve, el impuesto se aplica siempre sobre una base ad-valorem, pero para algunos productos especiales, como bebidas alcohólicas y cigarrillos, además se aplican sellos de control que implican montos fijos relacionados con determinadas cantidades de los respectivos productos.

En relación a las exportaciones, ya se mencionó que las mismas están exentas cuando las realiza un sujeto gravado y se permite recuperar los créditos de IPI pagados. Asimismo, también se indicó que por el régimen de suspensión del impuesto, tampoco se aplica el tributo cuando se vende a un comerciante que destinara los productos a la exportación, y que en este caso además se concede la "mantención del crédito fiscal" (empresas comerciales para exportación, tradings, etc). Por otra parte, también se aplica la exención del IPI cuando se vende a una empresa exportadora de servicios, a los efectos de evitar la exportación del impuesto. Finalmente existen las operaciones equiparadas a las exportaciones, donde se otorga el mismo tratamiento (exención), cuando se vende a empresas comerciales que luego venderán esas mercancías al exterior.

ii) Impuesto municipal a las ventas minoristas de combustibles líquidos y gaseosos (IVVC): Este gravamen fue establecido a favor de los municipios por la Enmienda Constitucional de 1988 y tiene como hecho imponible la venta al por menor de combustibles líquidos y gaseosos, salvo las ventas de diesel o gas oil, que se hallan exentas. Los sujetos son aquellos que realizan las ventas al por menor y la base de cálculo es el precio de venta de los combustibles fijado por el Departamento Nacional de Combustibles. La alícuota aplicable es del 3% en el Distrito Federal de Brasilia y en los demás municipios se aplican tasas similares.

Pero lo importante desde el punto de vista de la integración económica, es que por aplicarse este impuesto en la etapa minorista (impuesto monofásico) no presenta mayores distorsiones al comercio subregional, ya que no se gravan las exportaciones. Es decir, se trata de un clásico impuesto al consumo. Únicamente podría producir alguna distorsión, cuando se trata del consumo de gasolina de vehículos que pertenecen a empresas que destinan su producción a la exportación, y que cargan al costo de los productos exportados el costo de la gasolina utilizada por sus vehículos, incluido este impuesto (IVVC).

En resumen, y tal como se anticipara arriba, los impuestos al consumo y transacciones de Brasil, son los que presentan más problemas desde el punto de vista de las distorsiones a la competencia, aunque la mayoría de ellas perjudican relativamente a los exportadores de Brasil, ya que o gravan directamente algunas exportaciones

o existen efectos de acumulación importantes que implica cargar una parte de los impuestos en los costos y precios de los productos exportados. Deben investigarse más los posibles incentivos.

### 3. Paraguay

Luego de la importante reforma realizada a fines de 1991 (Ley 125), la imposición al consumo y transacciones de Paraguay ha sido racionalizada y modernizada y tiende a ser parecida a la existente en Uruguay y en cierta medida a la de Argentina. Esta tributación básicamente se compone del 1) impuesto al valor agregado (IVA), 2) impuesto selectivo al consumo y 3) impuesto a los actos y documentos. Al reducir significativamente el impuesto sobre actos y documentos (timbres), que antes alcanzaba las facturas y funcionaba como un impuesto a las ventas en cascada, y reemplazar el anterior impuesto a las ventas tipo suspenso por el IVA, se han eliminado buena parte de las grandes distorsiones que antes producían en el comercio exterior.

Siguiendo mismo ordenamiento, primero se analizaran a) los impuestos generales al consumo y sobre transacciones y b) los impuestos selectivos al consumo.

#### a) *Impuestos generales al consumo y sobre transacciones*

i) Impuesto al valor agregado (IVA): El IVA de Paraguay es de tipo consumo, ya que admite la deducción de los créditos por compra de bienes de capital y esta estructurado técnicamente bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto. Los hechos generadores están constituidos por la enajenación de bienes, las importaciones y la prestación de servicios. El impuesto empezó a regir el 1 de julio de 1992 y tiene una tasa única del 8%.

El IVA reemplazo a un impuesto general a las ventas tipo suspenso y tiene una amplia base imponible, ya que grava la generalidad de los bienes y servicios. Este cambio, junto con la eliminación del impuesto de timbres aplicado sobre las facturas, eliminó la mayor parte de los efectos de acumulación del anterior sistema.

Respecto del ámbito espacial, se incluyen en su campo de aplicación las enajenaciones y prestaciones realizadas en el territorio nacional. Este criterio general se adecua en los casos de asistencia técnica, cesión de uso de bienes y derechos y servicios de seguro y reaseguro, considerando respectivamente la utilización o aprovechamiento en el país, la utilización en el territorio y la ubicación del riesgo asegurado en la República.

En cuanto a los contribuyentes, la ley les asigna este carácter las personas físicas que prestan servicios y cuyos ingresos superan cierto monto, las empresas unipersonales domiciliadas en el país que realicen actividades gravadas, las sociedades con y sin personería jurídica cuyos ingresos brutos también superen cierto monto y que también realicen actividades sujetas al impuesto, los importadores, etc.

En cuanto a los créditos, se permite su deducción de manera amplia siempre que los insumos y compras se utilicen para realizar ventas gravadas. Es decir, se utiliza el sistema de deducciones de tipo financiero, que permite deducir todos los créditos, incluidos los que corresponden a compras de bienes de capital. De esta forma, se evita que aparezcan efectos importantes de acumulación. Solo existe un tope al crédito fiscal, que puede aparecer en el caso de empresas públicas cuando apliquen una tasa inferior al citado 8%. En este caso, los créditos solo podrán utilizarse hasta el monto que agote el débito fiscal correspondiente. Para estas empresas públicas, la ley autoriza al Poder Ejecutivo a aplicar tasas inferiores al 8%.

Si bien existe un grupo reducido de exoneraciones, existen algunas importantes, como son las ventas de productos agropecuarios en estado natural, la venta de inmuebles, combustibles derivados de petróleo, valores públicos y privados y títulos valores, etc. Cuando se trata de servicios, se hallan exonerados los intereses de valores públicos y privados, el arrendamiento de inmuebles, la intermediación financiera, con algunas excepciones, tal como la agentes de valores mobiliarios, emisión de tarjetas de crédito, la administración de cartera de valores mobiliarios, la asistencia técnica y la locación de cosas muebles, etc. También están exentos los préstamos concedidos por las cooperativas de ahorro y crédito a sus asociados, el Sistema de Ahorro y Crédito para la vivienda, el Banco Nacional de Fomento y el Fondo Ganadero.

Asimismo también están exentas, las importaciones de petróleo crudo, de bienes cuya enajenación interna se exonera, la importación de bienes muebles de aplicación directa al ciclo productivo industrial o agropecuario introducidos por los inversionistas amparados por la ley N° 60/90 de Fomento Industrial (esta exoneración no será aplicable si existe producción nacional de los referidos bienes).

De la lista de exoneraciones cabe destacar la venta de productos agropecuarios en estado natural por su efecto en las ventas que realizan los productores agropecuarios. Sin embargo, para atenuar los efectos de acumulación que puede genera esta exención, se dispuso que los productores agropecuarios incluidos en el capítulo II del Impuesto a la Renta, se asimilan a exportadores, para que puedan recuperar el 50% del IVA que afecto el costo de los bienes y servicios designados a las actividades que considera aquel capítulo.

Respecto de los bienes se aplica el principio de destino, ya que se gravan las importaciones y se desgravan la exportaciones. Para ello, está exonerada la operación de exportación en lo que se refiere a bienes y al servicio de flete internacional para su transporte al exterior. Asimismo estos exportadores pueden recuperar el crédito fiscal correspondiente a los bienes y servicios afectados directa o indirectamente a las exportaciones que realicen. Estos créditos se imputarán primero contra débitos fiscales por operaciones gravadas del exportador, y de existir excedente, el mismo se destinará al pago de otros impuestos o se devolverá en la forma que establezca la administración.

En cambio, en relación a los servicios tiende a aplicarse mas bien el principio de origen, al igual que en Argentina y Uruguay, ya que en Paraguay no se gravan los servicios provenientes del exterior que son aprovechados o utilizados en su territorio (importaciones),

en tanto si se gravan los prestados en el país para tomadores del exterior que los utilizan en el extranjero (exportación de servicios), sin establecer a su respecto ni exenciones, ni regímenes que posibiliten la recuperación del impuesto que afecta sus costos, salvo en el caso del servicio de fletes para el transporte internacional de bienes para el exterior.

En relación a la base imponible, cuando se trata de bienes nacionales esta constituida por el precio neto de venta correspondiente a la entrega de bienes o a la prestación del servicio. En el caso de las importaciones, la base imponible será igual al valor aduanero incrementado por el valor de los impuestos aduaneros y otros gravámenes que inciden sobre las mercancías antes del retiro de las mercancías, excluido el propio IVA. Cuando el importador no es sujeto del IVA en relación a operaciones internas, el valor así determinado debe aumentarse en el 30%.

En resumen, el nuevo IVA de Paraguay en términos generales parece un impuesto adecuado para armonizarse en base al principio de destino y no presenta grandes distorsiones a la competencia, salvo el caso del intercambio internacional de servicios. Por supuesto que el análisis más detallado que se hará posteriormente, permutará confirmar o modificar estas conclusiones preliminares.

b) *Impuestos selectivos y específicos*

i) Impuesto selectivo al consumo: El nuevo impuesto selectivo al consumo es de tipo monofásico y grava un conjunto de bienes nacionales e importados específicamente señalados. Como hechos imponibles se indican la importación y la primera enajenación de los bienes nacionales gravados. Es decir, que para los bienes nacionales se aplica al nivel del fabricante final de los mismos.

La ley atribuye la condición de contribuyentes a los fabricantes por las enajenaciones que realicen en territorio nacional, sean empresas unipersonales, sociedades, empresas públicas, sociedades de economía mixta, etc. En relación con las enajenaciones, el ámbito espacial del impuesto se establece considerando la realización de las mismas en el territorio nacional, cualquiera sea el lugar de celebración del contrato, el domicilio, residencia o nacionalidad de las partes o el lugar de donde provenga el pago.

Las exportaciones se excluyen del campo de aplicación del impuesto, de manera que al gravar además a las importaciones se aplica el principio de destino. Como requisito se establece que el exportador deberá contar con la documentación aduanera correspondiente, sin perjuicio de que la administración pueda exigir otros instrumentos que demuestren el arribo de la mercadería al destino previsto en el extranjero. En cambio, la ley no dice nada respecto de exportaciones realizadas no por sujetos de este impuesto, sino por comerciantes que las hayan adquirido de los fabricantes. En este caso, las mercaderías se darían al exterior con el impuesto selectivo cargado.

La base imponible computable en ventas internas es el precio de venta en fábrica, excluido el propio impuesto y el IVA. Tratándose de importaciones, la base imponible está constituida por el valor aduanero, incrementado por los gravámenes aduaneros y otros impuestos que incidan sobre la operación con anterioridad al retiro de las mercaderías, excluidos el propio impuesto y el IVA. No se han detectado normas que apliquen un tratamiento más onerosos a los bienes importados, por lo que en este sentido no habría discriminación contra esos productos.

Por otra parte, en el caso de combustibles derivados de petróleo con precio de venta al público fijado por el Poder Ejecutivo, la base imponible está constituida por dicho precio.

Las tasas de impuesto se indican taxativamente para cada uno de los bienes gravados que comprenden: 1) tabacos al 7 u 8%, 2) bebidas gaseosas 8%, cerveza 8%, vinos y licores 10%, whisky y champagne 10%, etc, 3) alcoholes 5 y 10%, 4) combustibles derivados de petróleo 50%. Como se aprecia, la lista de productos gravados indica una finalidad mayormente recaudatoria y de castigar algunos consumos considerados nocivos para la salud, más que procurar una tributación al consumo más progresiva. En efecto, no se grava bienes que denotan una mayor capacidad contributiva.

En síntesis, el impuesto selectivo de Paraguay parece adecuado en líneas generales para aplicar el principio de destino. Tiene sin embargo algunos problemas que deben investigarse más, tal como el caso de mercaderías que no son exportadas por los sujetos del gravamen, así como lo referente a los impuestos a los combustibles que son utilizados como insumos por algunas industrias y no se devuelven en la exportación. Téngase en cuenta que los combustibles son gravados con la tasa más alta de este impuesto: 50%. Asimismo el nuevo impuesto no discrimina contra productos importados, tal como antes ocurría con el anterior impuesto a las ventas en suspenso.

ii. Impuesto a los actos y documentos: Aunque no se trata de un impuesto al consumo, debe tratarse aquí porque al gravar transacciones y en particular actos y documentos vinculados con importaciones y exportaciones, puede generar distorsiones al comercio subregional.

Este tributo sustituye al anterior impuesto de "papel sellado y estampilla", cambiando no solo su denominación, sino también su estructura, al mismo tiempo que se derogaron 49 de los 84 hechos gravados. El objetivo anunciado por el Gobierno es la eliminación de este gravamen, que se realizará más adelante debido a su importancia recaudatoria.

En general es un impuesto de tipo instrumental, ya que grava obligaciones, actos y contratos citados expresamente. Pero lo relevante desde el punto de vista de armonización tributaria, es que al establecer el IVA se ha eliminado el gravamen que se aplicaba sobre los documentos vinculados con operaciones comerciales,

industriales y de servicios, lo que lo constituía en un verdadero impuesto a las ventas en cascada, con todos los efectos acumulativos correspondientes. En cambio, ahora el nuevo impuesto a los actos y documentos excluye los actos y documentos vinculados directamente con operaciones comerciales, industriales y de servicios, que son precisamente las gravadas por el IVA. Asimismo aun cuando se gravan los pagarés y otros documentos análogos, tal hecho solo ocurre para operaciones entre particulares y por actos no vinculados a actividades comerciales.

También conviene señalar que los actos vinculados a la intermediación financiera están gravados con este impuesto, incluidos los créditos concedidos por parte de entidades financieras autorizadas, así como letras de cambio, giros, y otros documentos análogos otorgados por las mismas instituciones, que no son gravadas por el IVA. En cambio, no se gravarían con este gravamen los préstamos entre empresas que no realizan actividad de intermediación financiera, los que si son gravados por el IVA. También se gravan las transferencias de fondos al exterior, y otros documentos que afectan el comercio exterior, lo que constituye otra distorsión a la competencia.

De todas maneras, se ha mejorado sensiblemente el efecto acumulativo causado por el anterior impuesto de papel sellado y estampillas, aún cuando existen por la propia naturaleza del impuesto algunos hechos que si pueden producir acumulación y no pueden devolverse por tratarse de un impuesto no reembolsable según las normas del GATT. Esto ocurre particularmente cuando se trata de operaciones vinculadas a las exportaciones, como sucede con las operaciones financieras antes señaladas.

Por último debe indicarse que se ha anunciado la derogación de este gravamen en un lapso que no debe exceder los dos años a partir de la vigencia del IVA (1 de julio 1992), oportunidad en que la tasa del IVA se elevaría del 8 al 10%.

#### 4. Uruguay

Los impuestos al consumo constituyen la principal fuente de recaudación del Gobierno Central, ya que representan más del 45% del total de los ingresos tributarios y de seguridad social. En particular el IVA representa más del 51% del total recaudado por la DGI, constituyéndose en el principal impuesto del país. En segundo lugar se halla el impuesto selectivo al consumo (IMESI), que representa el 28% del total de los impuestos recaudados por la DGI. Además existen algunos impuestos menores que pueden afectar el comercio exterior, tal como el impuesto a la venta de moneda extranjera (IVEME), sobre algunos servicios, tal como los brindados por compañías de seguros, etc, o que afecten la movilidad de las personas, tal como el impuesto sobre pasajes al exterior.

##### a) *Impuestos generales al consumo*

i) Impuesto al valor agregado (IVA): El IVA de Uruguay es un impuesto general al consumo de tipo clásico, éste es plurifásico no acumulativo y de base amplia, ya

que grava la generalidad de los bienes y la prestación de servicios. Sigue el método de sustracción sobre base financiera (débito menos crédito fiscal) y del tipo consumo, ya que permite deducir el crédito fiscal generado por la compra de bienes de capital. Es decir, que por ello no se generan efectos de acumulación.

Los hechos imposables se definen como la circulación de bienes, la prestación de servicios y las importaciones. Es decir, que se trata de un impuesto de tipo generalizado, ya que tiene una base amplia y pocas exenciones.

Sigue el principio de territorialidad, ya que grava la entrega de bienes y la prestación de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción de efectiva de bienes al territorio nacional.

Para los bienes adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, ya que grava las importaciones y desgrava las exportaciones. Las exportaciones son gravadas a tasa cero, ya además de desgravar la operación de venta de bienes al exterior, permite recuperar los créditos por los insumos gravados utilizados en la elaboración o comercialización de productos exportados.

En cambio, para los servicios se usa una definición sumamente amplia y además no se aplica estrictamente el principio de destino, ya que se adopta claramente el principio territorial para definir el ámbito espacial del impuesto, descartando el lugar en que se haya celebrado el contrato, el domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervienen en las operaciones. En principio se deja fuera del ámbito de aplicación a las exportaciones de bienes y servicios, pero se otorga al Poder Ejecutivo determinar "cuales son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios". Haciendo uso de esa facultad, el Poder Ejecutivo estableció que las operaciones comprendidas en el concepto de exportaciones de servicios quedaban circunscriptas a las siguientes: a) fletes internacionales para el transporte de bienes al exterior, b) los prestados por empresas de reparaciones o construcción de naves (buques y aviones) y c) las actividades de limpieza, mantenimiento o aprovisionamiento de naves y d) los servicios prestados a favor de empresas ubicadas en zonas francas. Como se ve esta enunciación es taxativa y restrictiva, por lo que la exportación de otros servicios resulta gravada por el IVA, tal como ocurre con los servicios de consultaría, servicios informativos al exterior, etc. En cuanto a la importación de servicios, en general no están gravados por el IVA, ya que prima el lugar donde se presta el servicio y por ello los servicios prestados en el exterior a favor de beneficiarios residentes en el país no se gravan. Es decir, que salvo aquellos ejemplos definidos por la reglamentación que se consideran exportaciones de servicios, para los servicios tiende a predominar el criterio de origen.

En lo que se refiere a la base imponible, en el caso de operaciones internas se considera el importe total contratado e incluye todos los restantes gravámenes que afecten el bien o servicio de que se trate; en la base no se incluye el propio IVA. Para las importaciones se plantean dos casos: i) si la importación la realiza un

contribuyente del IVA, el monto imponible esta constituido por el costo de la mercadería en origen, el flete y seguro, mas el arancel de importación. ii) En cambio, cuando el importador no es sujeto del IVA, el valor CIF se incrementará en el 50% y a ese monto se le adicionará el arancel correspondiente; sobre ese total imponible se aplicará la tasa respectiva.

La lista de exoneraciones no es muy grande y por ello no deben generarse efectos de acumulación importantes. Estas exoneraciones comprenden frutas, verduras y productos de huerta, bienes inmuebles, máquinas agrícolas, tabacos y cigarrillos, combustibles derivados de petróleo (excepto fuel oil), leche pasteurizada y en polvo, bienes que se emplean en la actividad agropecuaria, diarios, revistas y libros, suministro de agua y energía eléctrica, operaciones bancarias realizadas por bancos y casas bancarias, intereses por depósitos bancarios, transporte de pasajeros, arrendamiento de inmuebles, retribuciones personales sin relación de dependencia vinculadas a la salud de seres humanos y actividades culturales desarrolladas por artistas residentes en el país.

Como se aprecia, se trata mayormente de bienes de primera necesidad, bienes de tipo cultural e insumos de sectores con el impuesto en suspenso, como sucede con el sector agropecuario.

Para el sector agropecuario, rige un sistema especial que implica la suspensión del impuesto, ya que el IVA no se aplicará a las ventas de productos agropecuarios en estado natural y recién se aplicará en la etapa de elaboración o manufactura de esos productos. Es decir, que impuesto se posterga hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los productos agropecuarios. En este último caso, los enajenantes deberán incluir el impuesto que resulte de aplicar la tasa que corresponda sobre el importe neto total neto facturado y no tendrán derecho a crédito fiscal por el IVA en suspenso. Ello naturalmente origina efectos de acumulación, pero como por otra parte se exoneran las máquinas agrícolas y sus accesorios, así como bienes que se emplean en la actividad agropecuaria, tales efectos de acumulación no parecen significativos.

Se aplica una alícuota general del 22% y una reducida del 12% que grava una canasta reducida de bienes de primera necesidad, tal como alimentos, de consumo masivo (pan blanco, galleta, pescado, carne y menudencias, aceites comestibles, arroz, harina de cereales, pastas y fideos, sal, azúcar, yerba, café, te, jabón común, grasas comestibles, etc), así como medicamentos, y especialidades farmacéuticas y materias primas para su elaboración. Como no se aplica la regla de tope, no aparecen restricciones a la deducción de los créditos y no se producen efectos de acumulación.

En resumen, el IVA de Uruguay no presenta discriminaciones contra los productos importados y en general parece un instrumento adecuado para la armonización en base al principio de destino. Únicamente en el caso de los servicios, salvo los casos previstos en la reglamentación, aparecen problemas por la gravación de la exporta-

ción de servicios y la no tributación en el caso de importación de servicios. Por otra parte, debido a su generalización y a las pocas exenciones, no presenta efectos de acumulación significativos que perjudiquen a los exportadores (a verificar).

b) *Impuestos selectivos al consumo*

i) Impuesto específico interno (IMESI): Este impuesto es el segundo por importancia en la recaudación de la DGI. Es un impuesto selectivo al consumo, de tipo monofásico que grava la primera enajenación a cualquier título de los bienes gravados. La recaudación del IMESI, según datos de 1990, se origina en los combustibles (52%), tabacos y cigarrillos (21%), energía eléctrica (7%), bebidas alcohólicas y alcoholes (6%), automotores (5%), bebidas sin alcohol (5%), cerveza (2%), grasas y lubricantes (15), cosméticos (1%), y vermouth y vinos finos (34%).

Las alícuotas del impuesto varían del 5 al 133% y la base imponible son los valores reales o los valores fictos que fija el Poder Ejecutivo, considerando los precios corrientes de venta al consumidor. Los cigarrillos están gravados al 70% y la gasolina super al 133%.

Los contribuyentes del IMESI son los fabricantes o importadores de los bienes gravados. Además están exoneradas las exportaciones, las ventas a proveedores marítimos para aprovisionamiento de buques y las ventas de mercaderías a adjudicatarios de free-shops. Es decir, que se aplica el principio de imposición exclusiva en el país de destino.

La ley faculta al Poder Ejecutivo a fijar tasas diferenciales del IMESI para ciertos productos, por lo que debe investigarse si existen tasas mayores para productos importados, lo que implicaría una distorsión en la competencia. También debe verificarse si existe alguna discriminación contra los productos importados al fijar los valores fictos sobre los que se aplican las alícuotas.

A diferencia de los impuestos internos específicos de los demás países, como regla general el IMESI no se aplica al retirar la mercadería de la aduana, sino cuando el importador realiza la primera venta. Esto cuando se trata de sujetos del IMESI. En cambio, cuando la importación es realizada por no contribuyentes del IMESI, el impuesto debe liquidarse para retirar la mercadería de la aduana. En este caso de importaciones efectuadas por no contribuyentes, las tasas se aplicaran sobre la suma del valor CIF mas los recargos aduaneros, incrementada en el 50.

Como se trata de un impuesto monofásico que exonera las exportaciones, no se presentan problemas cuando exporta directamente un sujeto gravado por el IMESI. En cambio, existirían problemas si la exportación la realiza un comerciante que adquirió la mercadería gravada de un contribuyente del IMESI, ya que no existe un mecanismo de devolución del impuesto en este caso (a verificar). Se trataría de exportaciones realizadas por ejemplo por empresas trading que no son contribuyentes del IMESI y que adquirieron las mercaderías con inclusión del IMESI. Como

en este caso no parece existir un mecanismo de devolución del impuesto, las mercaderías saldrían al exterior con el IMESI incluido en el precio.

Otro problema se plantea con el IMESI aplicado sobre los combustibles, lubricantes y la electricidad, cuando son utilizados como insumos por empresas que elaboran productos destinados a la exportación, y que tampoco son devueltos a los exportadores. Obviamente ello representa exportar impuestos que podrían devolverse, lo que perjudica relativamente a los exportadores de los productos elaborados con esos insumos.

En el caso de vehículos automotores parece existir una discriminación a los vehículos armados en origen o en el país y con motor de origen, ya que de acuerdo con el Decreto Reglamentario del IMESI resultan pagando una alícuota superior a los vehículos armados en el país y con motor s/art. 6 Decreto 373/983. Debe verificarse si esta norma sigue vigente, ya que implica un tratamiento discriminatorio para los vehículos importados o armados en el país con motores importados.

ii) Otros impuestos a las transacciones: En Uruguay no se aplican otros impuestos al consumo, ni a las transacciones, ya que no existen impuestos de sellos o timbres. Únicamente se aplica un impuesto a la venta de moneda extranjera, que grava la venta de divisas por instituciones financieras y contribuyentes del impuesto a la renta de la industria y el comercio (IRIC) a no contribuyentes de este gravamen.

#### IV. CONCLUSIONES

1. La armonización de los impuestos internos al consumo es un requisito para eliminar distorsiones en la competencia y que adquiere particular relevancia una vez que se hayan eliminado las barreras arancelarias para el comercio entre los países miembros. Este trabajo presenta un primer análisis de tipo más general, que luego será seguido por un estudio de mayor detalle de cada uno de estos impuestos al consumo y transacciones. Este análisis gradual y por etapas trata de detectar primero las distorsiones más relevantes y más fáciles de detectar, dejando para luego el estudio pormenorizado de estos tributos.

2. Los aspectos que en la etapa inicial de la armonización de estos tributos aparecen como prioritarios son: i) evitar la discriminación en el tratamiento tributario entre bienes nacionales e importados y ii) la elección de principio jurisdiccionales de imposición sobre los bienes y servicios comercializados.

3. La discriminación contra bienes importados puede provenir de una indicación expresa del impuesto interno al consumo, que aplica una carga mayor a esos bienes o de una falta de coordinación en la forma de aplicar esos impuestos por los países miembros.

4. Visto que el proceso de integración económica se halla en una etapa inicial de su desarrollo, que las administraciones tributarias han progresado bastante pero todavía existen márgenes de evasión elevados y que solo deben recomendarse normas tributarias uniformes en las etapas más avanzadas de la integración, resulta claro que estos impuestos ahora deben armonizarse en base al principio de imposición exclusiva en el país de destino. La experiencia y evolución de la CEE en los impuestos al consumo a más de treinta años de su creación es muy ilustrativa al respecto. En efecto, a partir de la Segunda y Sexta Directiva del IVA hasta la actualidad se ha aplicado el principio de destino, aunque al principio se preveía pasar al principio de origen en pocos años. Sin embargo esto no ha sido posible debido a la falta de acuerdo de los países para uniformar la totalidad de la legislación del IVA y en particular para uniformar las alícuotas, tal como requiere el principio de origen. Por ello, a partir del 1º de enero de 1993 y hasta fines de 1996 regirá un sistema transitorio por el cual se seguirá aplicando el principio de destino, pero sin controles fronterizos. El levantamiento de las aduanas implementado desde el 1º de enero de 1993, con motivo de la aplicación del "mercado interno", permitía aplicar el principio de origen, pero como ya se dijo, los países no pudieron acordar la aplicación de una legislación uniforme. En realidad este sistema transitorio está pensado como una transición hacia la aplicación del principio de origen, ya que al mismo tiempo se acordó acortar la diferencia de tasas que existían en el IVA. Así a partir de 1993 las tasas mínimas aplicables no pueden ser inferiores al 5%, y la alícuota general del IVA no puede ser inferior al 15%.

El régimen transitorio del IVA a aplicar entre 1993 y 1996, implica que las mercancías salen del país exportador libres de impuestos (igual que ahora), y el comprador del país importador es quien debe liquidar y pagar el gravamen. Es decir que se anula el hecho imponible importación, y se reemplaza por un nuevo hecho imponible que es "la compra en otros países de la comunidad". Como se comprenderá al no haber controles aduaneros, todo el control debe reposar en las administraciones tributarias internas, por lo que se ha establecido un sistema de intercambio de información entre la administración de los países exportadores y la de los países compradores. Para el comercio con terceros países, se sigue aplicando el régimen normal de IVA, por lo que también en este caso se sigue aplicando el principio de destino.

5. La aplicación del principio de destino permite eliminar las distorsiones sin necesidad de uniformar estos impuestos al consumo, al mismo tiempo que el mantenimiento de los ajustes en frontera facilita la administración y control de estos tributos de manera coordinada entre las aduanas y las administraciones tributarias internas. De esta manera los impuestos al consumo deben gravar las importaciones y desgravar las exportaciones.

6. Los impuestos analizados en este informe son los que se conocen como impuestos internos sobre bienes y servicios, ya sean impuestos generales a las ventas y los tributos selectivos o específicos al consumo. Además se consideran otros gravámenes a las transacciones que aunque no son estrictamente impuestos al consumo y por ello no son reembolsables según las normas del GATT, tienden a producir distorsiones en el comercio, como los impuestos a los ingresos brutos, impuestos de sellos o timbres, etc.

7. Un aspecto importante que requiere decisión previa se refiere a que tipo de armonización tributaria se desea lograr. Una posibilidad es tratar de eliminar todas las distorsiones que estos impuestos pueden generar en el comercio, tal como lo ha resuelto la CEE con su Sexta Directiva sobre el Impuesto al Valor Agregado. Así no solo se evitan las discriminaciones a los bienes importados, sino también se evitan los efectos de acumulación que pueden afectar las exportaciones. Ello permite considerar no solo la situación de los países de donde proceden las importaciones, sino también los intereses de los productores del país importador.

8. Otra alternativa de armonización más restringida, puede considerar necesario dictar solamente normas comunitarias que eviten las discriminaciones a los bienes importados, mientras que cada país puede decidir el tratamiento que brindara en estos impuestos a sus exportadores. Esta alternativa más restringida, solo elimina las distorsiones a las importaciones de manera comunitaria y deja que cada país aplique el sistema de su elección a las exportaciones, lo que puede significar exportar parte de estos impuesto y discriminar relativamente contra sus exportadores.

9. Un aspecto que por un lado tiende a facilitar la armonización de estos impuestos al consumo, es que en los cuatro países se aplican impuestos generales a las ventas tipo valor agregado, que naturalmente son parecidos pero no iguales (son más parecidos los de Argentina, Uruguay y Paraguay, frente a los de Brasil). Pero por otra parte estos impuestos en Brasil se aplican al nivel de los estados y además en Argentina las provincias aplican un impuesto a los ingresos brutos, lo que puede dificultar la armonización.

10. Al analizar el IVA conviene señalar algunos aspectos que pueden producir efectos de acumulación, que signifiquen que se esta exportando parte del impuesto. Ellos son:

- i) etapas del circuito económico comprendidas (sector agrícola, servicios, etc),
- ii) extensión del crédito fiscal
  - a) tratamiento de los bienes de capital,
  - b) tratamiento de los servicios,
  - c) gastos generales,
- iii) tasas diferenciales y aplicación de la regla de tope,
- iv) exenciones,
- v) tratamiento de las importaciones y exportaciones de cosas muebles y de servicios
- vi) problemas de integración del IVA con impuestos selectivos aplicados sobre bienes y servicios de producción o de uso alternativo, como combustibles, electricidad, etc.

11. En relación a los impuestos selectivos o especiales al consumo, además de los problemas ya señalados para los impuestos generales, aparecen algunos problemas especiales, cuando se gravan bienes no fabricados en el país, pero si en alguno de los países miembros. En este caso, estos impuestos selectivos pueden reemplazar las barreras arancelarias que se están eliminando, y requieran algunas normas de armonización.

12. Al respecto pueden utilizarse tres alternativas: a) dejar que cada país establezca libremente tales impuestos, determinando tanto los productos gravados, como las alícuotas; b) establecer en forma coordinada una lista de bienes gravables a los que cada país aplicara las alícuotas libremente, y c) finalmente puede establecerse una lista común de productos gravables y fijar también en forma comunitaria los niveles de tributación.

Esta última es la alternativa hacia la que se dirige la CEE, aunque luego de más de treinta y cinco años del tratado de Roma todavía no se ha implementado totalmente. Para la primera etapa de la integración, la primera alternativa parece la mas recomendable. Alternativamente si se desea evitar discriminaciones sobre mercancías no fabricadas en el país, pero si en los demás estados miembros, se podría utilizar la segunda.

13. Por último, antes de analizar la legislación concreta de los cuatro países, debe recordarse que los impuestos en cascada no son reembolsables en las exportaciones, ya que por sus efectos de acumulación no puede determinarse con precisión la carga sobre los productos exportados. De esa forma, aunque se exonere la operación de exportación, queda el impuesto cargado en las etapas anteriores.

14. Pasando ahora a la legislación concreta de los impuestos al consumo en los cuatro países miembros, corresponde comenzar por Argentina, donde se analizaron dos impuestos generales (el IVA nacional y el impuesto sobre ingresos brutos provincial) y varios impuestos selectivos (los impuestos internos y el impuesto nacional sobre combustibles).

15. A modo de síntesis y en términos generales, el IVA de Argentina parece un impuesto adecuado para ser armonizado en base al principio de destino, lo mismo que sucede también en términos generales con el IVA de Paraguay y Uruguay.

Al haberse ampliado el IVA de Argentina en 1990, incorporando al sector agropecuario, gravando la generalidad de los servicios y reduciéndose las exenciones, se ha aumentado la neutralidad del gravamen y se redujeron los efectos de acumulación. De la misma forma al permitirse la deducción inmediata de los créditos por compras de bienes de capital, se lo transformo en un IVA tipo consumo y se elimino otro importante efecto de acumulación. De esta forma, hoy se deducen los créditos de manera amplia y oportuna.

16. En relación a las exenciones, también se la redujo aunque se mantienen para algunos artículos de primera necesidad, bienes culturales, ciertos servicios, como los de educación, salud, transporte internacional de pasajeros y carga, etc.

17. Se aplica el principio de destino, por el cual se gravan las importaciones de bienes y se desgravan las exportaciones de cosas muebles. En cambio, se presentan problemas en cuanto a los servicios, ya que no se aplica el mismo principio. En general, el ámbito espacial del IVA para servicios solo considera las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país. De esta forma, en general no se gravan los servicios procedentes del exterior (importación), ni tampoco se desgravaban las exportaciones de servicios. Solo respecto de algunos servicios se permite desgravar las exportaciones, como ocurre con el transporte internacional de pasajeros y carga, y una serie de servicios conexos que complementan el transporte internacional. Pero respecto de las exportaciones de servicios, a fines de 1992 se dispuso que revistan la calidad de exportaciones aquellas prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Es decir, que para los servicios, ahora no se gravan las importaciones, ni las exportaciones, lo que implica una mezcla de principios.

18. El IVA no presenta casos de discriminación contra las importaciones, aunque además del hecho imponible importación, se aplica a esas operaciones una retención de IVA, a cuenta del correspondiente a la venta del importador. Pero como este sistema de retenciones y pagos a cuenta del IVA se aplica también a bienes producidos localmente, así como a servicios prestados localmente, la retención aplicada sobre las importaciones no es discriminatoria para los bienes procedentes del exterior.

19. En cambio, donde si existen serias distorsiones es en el impuesto provincial a los ingresos brutos, que si bien no es estrictamente un impuesto al consumo, sino sobre las transacciones, desde el punto de vista económico opera como un impuesto a las ventas en cascada que grava en forma generalizada la venta de bienes y la prestación de servicios. Si bien desgrava las exportaciones, por su forma de cascada no puede determinarse el impuesto

cargado en las etapas anteriores y por ello es un impuesto no reembolsable según las normas del GATT.

20. Si bien el impuesto se aplica por las 24 jurisdicciones, su aplicación se halla bastante armonizada internamente por la ley de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales y por el Convenio Multilateral para distribuir la base imponible y evitar la doble tributación entre las provincias.

21. Pero precisamente por las distorsiones que genera y principalmente por el castigo que implica para las exportaciones, recientemente se comenzó a analizar su posible reemplazo gradual por un impuesto provincial a las ventas aplicado en la etapa minorista. Naturalmente esta forma de impuesto al consumo es más neutral que el actual "ingresos brutos", pero al colocar la recaudación en la etapa minorista plantea problemas administrativos para conseguir el actual nivel de recaudación, que se está tratando de resolver con retenciones y pagos a cuenta en las etapas de producción y comercialización mayorista. Este cambio, todavía se halla en la etapa de estudio.

22. Los impuestos internos al consumo de Argentina también aplican el principio de destino, gravando importaciones y desgravando exportaciones y son impuestos de forma monofásica aplicados al nivel de importador o productor local.

No se han detectado efectos discriminatorios contra bienes importados, que si existían antes en relación a automóviles importados. Existen mecanismos que también permiten liberar las exportaciones, cuando no son realizadas por sujetos del gravamen, sino por comerciantes que las adquirieron de ellos.

23. Los combustibles, además de estar gravados por el IVA, tributan un impuesto especial que ahora se aplica de manera tal de incidir en una sola etapa de circulación del bien gravado. En la actualidad se hallan suspendidos la mayoría de estos impuestos, quedando solo gravada la gasolina para automotores.

24. A nivel provincial y municipal se aplican además algunos impuestos y tasas que gravan la electricidad, operaciones financieras, transportes, seguros, publicidad, etc, que afectan los costos de los bienes exportados y no se devuelven al exportador. También se están tratando de eliminar en el nuevo pacto fiscal entre la Nación y las Provincias.

25. Brasil es el país donde los impuestos al consumo y transacciones presentan más problemas, ya sea por el nivel de gobierno donde se aplican, como por su estructura técnica.

Existen dos impuestos generales, el ICMS estadual y el impuesto municipal sobre servicios (ISS), a los que se agrega el impuesto selectivo sobre productos industrializados (IPI).

26. El ICMS estadual es un impuesto tipo IVA que grava la generalidad de los bienes y los servicios interestaduais e intermunicipales de transportes y comunicaciones. El resto de los servicios son gravados por el impuesto municipal (ISS).

El ICMS a diferencia de los otros IVA, en general tiende a gravar las exportaciones de productos primarios, ya que solo se exoneran las exportaciones de productos industrializados, dando en este caso también derecho a recuperar los créditos por insumos utilizados en la elaboración de productos exportados. Pero en general, este beneficio opera cuando la empresa exportadora tiene débitos por ventas internas contra los que puede compensar los créditos por exportaciones, ya que por lo general no existen otros mecanismos de devolución o transferencia de esos créditos. Es decir, que en este caso las mercancías salen al exterior con un contenido de ICMS.

27. Por otra parte, se trata de IVAs tipo producto, ya que no se permite deducir los créditos por compras de bienes de capital, lo que produce efectos de acumulación de importancia. Es decir, que también por este lado el ICMS perjudica relativamente a los exportadores de Brasil.

28. No se detectaron tratamientos discriminatorios a las importaciones, ya que en este caso la base imponible es el valor del documento de importación, incrementado con los impuestos de importaciones, el impuesto sobre productos industrializados (IPI), el impuesto sobre operaciones financieras (IOF) y los gastos aduaneros.

29. En cuanto a las exoneraciones, no parecen ser significativas, ya que incluyen artículos de primera necesidad, tal como leche, verduras, huevos, frutas, pescados, etc. Además existen reducciones de la base de cálculo, que favorecen al mineral de hierro, máquinas e implementos agrícolas, insecticidas y fertilizantes, maíz, harina y tortas de soja, etc.

30. Si bien el ICMS es aplicado por cada estado, su aplicación se halla bastante normalizada en cuanto a la materia imponible, exenciones y alícuotas por normas del Senado Federal y por acuerdos celebrados por los estados en el Consejo de Ministerios de Hacienda (CONFAZ). Aunque no tiene relación con el tema de la armonización en el MERCOSUR, interesa señalar que dado que internamente el impuesto funciona más bien en base al principio de origen, ya que el principal hecho imponible es la "salida del establecimiento", aún para otro establecimiento del mismo contribuyente, existe un sistema acordado de alícuotas que aplica tasas menores para las salidas interestaduais de los estados más ricos (regiones sur y sudeste) para los estados de menor nivel de ingreso (regiones norte, nordeste centro-oeste y estado de Espíritu Santo). De esta forma, una parte mayor de la recaudación de estas operaciones interestaduais, queda en los estados menos desarrollados.

31. El impuesto municipal a los servicios (ISS), grava la generalidad de los servicios, el transporte estrictamente municipal y las comunicaciones telefónicas dentro de cada municipio. Según la nueva Constitución de Brasil, el ISS no se aplicaría en el caso de exportación de servicios para el exterior, lo que debería establecerse por ley complemen-

taria, que todavía no se ha podido localizar. Por otra parte, no estarían gravados los servicios prestados desde el exterior a favor de establecimientos situados en cada jurisdicción. Esta interpretación surge de que los servicios prestados por prestadores sin domicilio o establecimiento en el país, solo estarían gravados si ejercen actividades en el municipio con carácter habitual o permanente.

La alícuota general oscila alrededor del 5%, con tasas menores del 3 % y superiores del 10% (servicios de diversión pública).

32. El impuesto federal sobre productos industrializados (IPI), es un impuesto selectivo al consumo que adopta la técnica del valor agregado (impuesto plurifásico no acumulativo). Si bien tiene una amplia base imponible, al gravar una gran cantidad de productos industrializados, su mayor recaudación se concentra en los tabacos, bebidas alcohólicas, cerveza y bebidas gaseosas

33. En cuanto a la amplitud de los créditos, sigue un criterio más bien restrictivo, ya que solo se permiten deducir los créditos de IPI por compras de materias primas e insumos (no pueden deducirse los pagos de IPI por compra de bienes de capital y otros productos terminados). De esta manera se producen efectos de acumulación importantes que perjudican relativamente a los exportadores de Brasil, al seguir solo el criterio de deducción física.

34. Tampoco en el IPI se detectaron tratamientos discriminatorios a las importaciones, aunque esto deberá verificarse en el análisis en profundidad a realizar posteriormente.

La base imponible en las importaciones, es el valor aduanero aumentado por los tributos a la importación, el impuesto sobre operaciones financieras (IOF) y los gastos de aduana.

35. Las exportaciones no se hallan gravadas y dan derecho a recuperar los créditos de IPI por compras de materias primas e insumos ("manutención del crédito fiscal"). También existiría suspensión del IPI cuando la "salida del establecimiento" es para operaciones "equiparadas a exportación", o sea hacia otros comerciantes (no sujetos del IPI) que las destinarán a la exportación.

36. Finalmente desde la Reforma Constitucional de 1988, los municipios aplican un impuesto a las ventas minoristas de combustibles (IVVC), que se aplica con la alícuota del 3%. Por tratarse de un impuesto aplicado en la etapa minorista, no produce distorsiones al comercio, salvo en el caso en que grava ventas de combustibles para empresas exportadoras.

37. Un aspecto que no se pudo detectar aquí, pero que debe investigarse se refiere al impuesto sobre operaciones financieras (IOF), que también se aplica sobre operaciones de cambio de moneda, operaciones financieras, etc. En este caso debe verificarse si existe algún tratamiento discriminatorio sobre las operaciones de divisas y operaciones financieras vinculadas con las importaciones.

38. En el caso de Paraguay, debe subrayarse que la reforma tributaria de 1992 mejoró sustancialmente la imposición al consumo, ya que reemplazo el anterior impuesto a las ventas en suspenso por el IVA y eliminó el impuesto de timbres sobre las facturas, que operaba como un impuesto a las ventas en cascada.
39. El nuevo IVA de Paraguay sigue los moldes clásicos y se asemeja a los vigentes en Argentina y especialmente en Uruguay. Esta estructurado técnicamente bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto. Grava la generalidad de los bienes y servicios y es de tipo consumo, lo que permite reducir los efectos de acumulación al permitir la deducción inmediata de los créditos por compras de bienes de capital.
40. Hace un uso prudente de las exoneraciones (productos agropecuarios en estado natural, bienes inmuebles, combustibles derivados de petróleo, la actividad de intermediación financiera con algunas excepciones, por lo que al tener una amplia base efectiva se reducen los efectos de acumulación. Sin embargo, cabe destacar la exoneración de las enajenaciones de productos agropecuarios y a la intermediación financiera.
41. En cuanto al ámbito espacial del impuesto, en términos generales el IVA de Paraguay no gravaría los servicios provenientes del exterior que son aprovechados en su territorio (importación de servicios), en tanto que si grava a los servicios realizados en el país para beneficiarios que los utilizan en el extranjero (exportación de servicios). De tal forma que para servicios se aplicaría el principio de origen.
42. En cambio, respecto de las enajenaciones de bienes se sigue el principio de destino, ya que se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones. No se encontraron normas discriminatorias respecto de las importaciones, y la base imponible en este caso es el valor aduanero más los aranceles de importación y el de otros tributos que incidan sobre la operación antes del retiro de la aduana. Cuando el importador no es sujeto del IVA por operaciones internas, el valor base debe incrementarse en el 30%.
43. En relación a las exportaciones, las mismas están exoneradas del impuesto y en tal carácter también se incluye el servicio de flete al exterior. Asimismo los exportadores pueden recuperar los créditos por compra de bienes y servicios afectados directamente a las exportaciones. Estos créditos se pueden compensar con débitos por operaciones internas y el saldo se puede destinar al pago de otros tributos o será devuelto en las condiciones que establezca la administración.
44. El nuevo impuesto selectivo al consumo es un gravamen monofásico que grava la importación y la primera enajenación de los bienes taxativamente enumerados. También aquí se gravan los bienes clásicos, tal como tabacos, bebidas alcohólicas, gaseosas, cervezas, alcoholes y combustibles derivados de petróleo. Tampoco aquí se detecto un tratamiento discriminatorio a los bienes importados, como el que existió anteriormente. Sin embargo, el Poder Ejecutivo esta facultado para establecer tasas diferenciales para los distintos tipos de productos.

Este gravamen también sigue el principio de destino, ya que grava las importaciones y las exportaciones se excluyen del campo de aplicación del impuesto, requiriéndose a este efecto que el exportador cuente con la documentación aduanera pertinente.

45. Por último el nuevo impuesto a los actos y documentos de Paraguay, sustituye el anterior impuesto de "papel sellado y estampilla" que especialmente producía distorsiones al gravar las facturas y operar como un impuesto en cascada. Así se derogaron 49 de los 84 hechos gravados y se racionalizó su estructura, con el objetivo de eliminarlo totalmente cuando se haya afianzado el nuevo IVA (dos años).

Es decir, se ha reducido sustancialmente el efecto acumulación del anterior impuesto, aún cuando por la propia naturaleza instrumental del tributo existen algunos hechos gravados que pueden producir acumulación y no son susceptibles de ser devueltos cuando están vinculados con las exportaciones, como ocurre con los actos gravados vinculados a la intermediación financiera (letras de cambio, giros y otros documentos semejantes).

46. En el caso de Uruguay al imposición al consumo comprende el IVA y el impuesto específico interno (IMESI). El IVA sigue el esquema clásico y por ser un impuesto generalizado sobre los bienes y servicios presenta pocos efectos de acumulación. Además es del tipo consumo, por lo que al permitir la deducción inmediata de los créditos por compras de bienes de capital, tampoco genera efectos de acumulación por este aspecto. Asimismo las exoneraciones no son numerosas, por lo que tampoco por este motivo genera efectos de acumulación importantes. En general son productos de primera necesidad, bienes culturales, las importaciones de petróleo crudo, etc.

47. En el IVA para los bienes se aplica el principio de destino, por el que se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones. En cambio, para los servicios tiende a aplicarse más bien el principio de origen, ya que no se gravan las importaciones de servicios y en cambio se gravan los servicios prestados en el país que benefician a empresas del exterior. La ley facultó al Poder Ejecutivo para determinar a que servicios se le brinda el tratamiento de las exportaciones (gravarlos a tasa cero), y en base a esa norma se estableció que el concepto de exportación de servicios quedaba circunscripto a los siguientes: a) fletes internacionales por el transporte de bienes al exterior, b) los prestados por empresas de reparaciones o construcción de naves y c) la limpieza, mantenimiento o aprovisionamiento de naves.

48. Asimismo en el IVA en general no se encontraron tratamientos discriminatorios a las importaciones. En este caso el impuesto se aplica sobre el valor CIF, más los recargos. En el caso de importaciones efectuadas por no contribuyentes del IVA, se agrega el 50% sobre el costo CIF más los recargos, lo que puede parecer discriminatorio. Pero en este caso de un no contribuyente del IVA, si se toma solo la base imponible aduanera se estaría computando el valor de costo de ese importador. En cambio, cuando venden los importadores que son sujetos, así como los productores locales aplican el impuesto sobre sus precios de venta. Por ello ese porcentaje del 50% sobre el costo de los importadores que no son sujetos estaría cubriendo el margen de beneficio para llegar al precio de venta.

49. El mecanismo de IVA en suspenso aplicado a los productos agropecuarios en estado natural, haciendo que el impuesto recién se aplique cuando recién se transforme o altere la naturaleza de los mismos, puede producir efectos de acumulación por los insumos gravados del sector agropecuario. Aunque para evitar o reducir este efecto están exonerados las maquinarias agrícolas, sus accesorios y otros insumos agropecuarios.

50. Por su parte el impuesto selectivo de Uruguay (IMESI), es un impuesto de tipo monofásico aplicado al nivel de importador y productor final de los bienes gravados, que son los clásicos de este tipo de tributo: tabacos, bebidas alcohólicas, alcoholes, gaseosas, cerveza, cosméticos, energía eléctrica, automotores, lubricantes, combustibles derivados de petróleo, etc.

51. También en el IMESI se aplica el principio de destino, por el que se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones. Si bien no surge claro de la ley, las facultades concedidas al Poder Ejecutivo para establecer tasas diferenciales, así como la tabla del decreto reglamentario que indica las tasas del IMESI para automotores esta mostrando una tributación mas fuerte para los bienes importados. Otra posible discriminación a las importaciones podría existir en la fijación de precios fictos que esta autorizado a aplicar el Poder Ejecutivo como base imponible del tributo.

52. En el IMESI las exportaciones son exoneradas, lo mismo que las enajenaciones a proveedores marítimos en cuanto se demuestre el efectivo aprovisionamiento de naves. En cambio, no se encontró norma alguna que permite exonerar las exportaciones cuando no son realizadas por sujetos del IMESI, sino por otros comerciantes que adquirieron los productos gravados de los importadores o fabricantes nacionales.

53. También en el IMESI existe una norma similar a la del IVA por la que cuando la importación es realizada por no contribuyentes, las tasas se aplicaran sobre el valor CIF mas los recargos, incrementados en el 50%. Se aplican aquí los mismos comentarios realizados arriba y se recuerda que una norma similar se aplica en el impuesto selectivo de Paraguay, aunque en este caso el margen es del 30%.

## SERIE POLÍTICA FISCAL\*

- Nº Título:**
- 1 "UN MARCO ANALÍTICO-CONTABLE PARA LA EVALUACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL EN AMÉRICA LATINA" (LC/L.489)
  - 2 "AMÉRICA LATINA: LA POLÍTICA FISCAL EN LOS AÑOS OCHENTA" (LC/L.490)
  - 3 "LA POLÍTICA FISCAL EN AMÉRICA LATINA: TÓPICOS DE INVESTIGACIÓN" (LC/L.529)
  - 4 "EL DÉFICIT DEL SECTOR PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL EN CHILE, 1978-1987" (LC/L.563)
  - 5 "POLÍTICAS DE REDUCCIÓN DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA: LA EXPERIENCIA CHILENA, 1976-1986" (LC/L.567)
  - 6 "AJUSTE MACROECONÓMICO Y FINANZAS PÚBLICAS CHILE: 1982-1988" (LC/L.566)
  - 7 "LA POLÍTICA FISCAL Y LOS SHOCKS EXTERNOS" (LC/L.568)
  - 8 "EL DÉFICIT DEL SECTOR PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL EN URUGUAY" (Período 1978-1987) (LC/L.579)
  - 9 "DETERMINANTES DEL DÉFICIT DEL SECTOR PÚBLICO EN BOLIVIA" (Período 1980-1987) (LC/L.582 y LC/L.582/Add.1)
  - 10 "EL DÉFICIT DEL SECTOR PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO" (1980-1989) (LC/L.622)
  - 11 "DETERMINANTES DEL DÉFICIT Y POLÍTICA FISCAL EN EL ECUADOR" (1979-1987) (LC/L.624 y LC/L.624 Add.1)
  - 12 "EL DÉFICIT DEL SECTOR PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL EN ARGENTINA" (1978-1987) (LC/L.625)
  - 13 "EL DÉFICIT PÚBLICO Y LA POLÍTICA FISCAL EN VENEZUELA" (1980-1990) (LC/L.635 y LC/L.635/Add.1)
  - 14 "O DEFICIT DO SETOR PUBLICO E A POLITICA FISCAL NO BRASIL, 1980-1988" (LC/L.636)

---

\* El lector interesado en números anteriores de la Serie Política Fiscal, puede solicitarlo dirigiendo su correspondencia a: Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD, CEPAL, Casilla 179-D, Santiago, Chile.

- 15 "CASOS DE EXITO NA POLITICA FISCAL BRASILEIRA" (LC/L.641)
- 16 "LA POLÍTICA FISCAL EN COLOMBIA" (LC/L.642)
- 17 "LECCIONES DE LA POLÍTICA FISCAL COLOMBIANA" (LC/L.643)
- 18 "ORIENTACIONES PARA LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS EN EL MERCOSUR" (LC/L.646)