

**LA ARMONIZACION TRIBUTARIA
EN EL MERCOSUR**

Hugo González Cano

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



**NACIONES UNIDAS
COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE
Santiago de Chile, 1993**

LC/L.785
Noviembre de 1993

Este trabajo, preparado por el señor Hugo González Cano, Profesor del CIET/OEA, en el marco del programa de investigaciones sobre armonización tributaria en el Mercosur, fue finalizado en marzo de 1992.

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.

INDICE

	<i>Pág.</i>
PREFACIO	5
INTRODUCCION	7
I. AMBITO Y OBJETIVOS DE LA ARMONIZACION FISCAL	9
II. NECESIDAD DE LA ARMONIZACION TRIBUTARIA	11
III. MECANISMOS DE ARMONIZACION TRIBUTARIA	13
IV. LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	15
V. LA ARMONIZACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LAS EXPORTACIONES	19
VI. LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS A LAS UTILIDADES, A LA RENTA Y AL PATRIMONIO	21
VII. LA ARMONIZACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA INVERSION	23
VIII. ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS PAISES DEL MERCOSUR ..	25
1. Nivel de imposición o presión tributaria	25
2. Estructura o composición de las recaudaciones tributarias	26
3. Análisis comparativo por principales grupos de impuestos	28
IX. RESUMEN Y CONCLUSIONES	49
Notas	62
BIBLIOGRAFIA	65

INDICE DE CUADROS

Cuadro 1: Estructura o composición porcentual de las recaudaciones tributarias ..	29
Cuadro 2: Comparación del impuesto sobre la renta	31
Cuadro 3: Impuestos al patrimonio	34
Cuadro 4: Impuestos al consumo y sobre transacciones	37
Cuadro 5: Aportes y contribuciones de seguridad social	44
Cuadro 6: Incentivos a las exportaciones no tradicionales	48

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 actividades desarrolladas por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD. El tema abordado es de creciente actualidad para los gobiernos de la región, en virtud del número, complejidad e importancia estratégica de los acuerdos de integración comercial que vienen siendo celebrados entre diversos países de América Latina y el Caribe. En tal contexto, la armonización tributaria de sistemas impositivos nacionales inicialmente heterogéneos adquiere una alta prioridad.

El foco del trabajo radica en el análisis comparativo de los principales impuestos de los cuatro países miembros del MERCOSUR, acompañado por un diagnóstico preliminar, de tipo macrotributario, relativo a las similitudes y asimetrías existentes. Ello es precedido por una revisión de los fundamentos y posibles mecanismos de armonización tributaria, complementado por un examen de tópicos relevantes vinculados a la armonización de impuestos internos sobre bienes y servicios, utilidades, renta y patrimonio, como también, de incentivos tributarios a la inversión y a las exportaciones.

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.

INTRODUCCION

En este informe preliminar sobre la armonización tributaria en el MERCOSUR se presentará un resumen del tipo de problemas que plantea la tributación interna en un grupo de integración económica, y en particular en el desarrollo del MERCOSUR. Asimismo se analizarán las posibles soluciones de esos problemas para los principales impuestos, así como los diversos mecanismos de armonización tributaria. El tratamiento será no sólo de tipo conceptual, sino que también se analizará concretamente la legislación de los principales impuestos de los cuatro países miembros del MERCOSUR: Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. Este primer análisis de tipo comparativo, permitirá determinar las similitudes o simetrías, así como las diferencias o asimetrías existentes.

Este primer diagnóstico será de tipo macrotributario y permitirá elaborar las sugerencias o propuestas de armonización tributaria que sean más adecuadas en cada caso. Es preciso aclarar que, por ser este el primer trabajo realizado dentro del programa de estudios del CIET/OEA sobre armonización tributaria en el MERCOSUR, solo se hará un análisis comparativo de tipo más bien global. Es decir que analizarán los principales impuestos internos vigentes en los cuatro países que pueden afectar las operaciones del mercado ampliado de una manera más general. En cambio, el análisis más detallado de los efectos particulares de las partes y mecanismos internos de cada impuesto, se dejará para una etapa posterior del proyecto, en que se analizará con mayor profundidad cada uno de los principales impuestos internos, así como los mecanismos de incentivo tributario a las exportaciones y a las inversiones vigentes en los países.

De esta forma, las conclusiones a que se arribe y las sugerencias de armonización que se planteen, constituirán una primera aproximación al tema que luego podrá ser corroborada o modificada por el análisis pormenorizado que se realice para los principales impuestos. Por otra parte la información disponible en este momento sólo permite realizar ahora este análisis de tipo macrotributario, ya que sólo a mediados de febrero se obtuvo la legislación de Brasil.

En consecuencia, de este informe preliminar se podrá obtener un primer panorama de tipo agregado que permitirá detectar las principales simetrías y asimetrías tributarias existentes. Asimismo el diagnóstico general que se haga en este informe permitirá sugerir las grandes líneas de armonización que sean más apropiada en cada tipo de impuesto.

I. AMBITO Y OBJETIVOS DE LA ARMONIZACION FISCAL

El proceso de integración que se deriva del tratado del MERCOSUR hace necesaria la armonización de la política fiscal de los países miembros. El propio tratado así lo establece, cuando el art. 1 dice: "El mercado común implica: a) la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través entre otros de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otro medio equivalente. b) El establecimiento de un arancel externo común ... con relación a terceros estados o agrupaciones de estados. c) La coordinación de políticas ...fiscal ...aduanera ...y otras que se acuerden. d) El compromiso de los estados parte de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el proceso de integración."

A su vez el art. 5 establece "Durante el período de transición (hasta el 31/12/94) los principales instrumentos para la constitución del mercado común serán: a) Un programa de liberación comercial que consistirá en rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la eliminación de restricciones arancelarias o medidas de efectos equivalentes, así como de otras restricciones al comercio entre los estados partes, para llegar al 31/12/94 con arancel cero sin restricciones no arancelarias sobre la totalidad del universo arancelario. b) Un arancel externo común que incentive competitividad externa de los Estados Partes."

Por su parte el art. 6 dice: "Los Estados Partes reconocen diferencias puntuales de ritmo para la República del Paraguay y para la República Oriental del Uruguay, las que constan en el Programa de Liberación Comercial (Anexo 1)".

Finalmente en relación al tema tributario, el art. 7 establece: "En materia de impuestos, tasa y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional".

En consecuencia el tratado establece la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, sin distorsiones fiscales. Aunque desde el punto de vista operativo se pone más énfasis sobre los bienes que sobre los factores productivos y sobre los aranceles que sobre los impuestos internos, no cabe duda que en ambos casos para los segundos (libre circulación de factores de la producción e impuestos internos) tienen la misma fuerza obligatoria.

Si bien no existe mención explícita sobre la acción del gasto público que pudiera interferir en la libre circulación de bienes y servicios, por ejemplo subsidios a la exporta-

ción, en realidad se hace una mención implícita cuando el art. 1 hacer referencia a "cualquier otra medida equivalente". Es decir, generaliza a todas las medidas que puedan interferir en la libre circulación de bienes, servicios y factores de la producción.

En consecuencia, puede concluirse que el tratado del MERCOSUR incorpora plenamente a sus mecanismos lo referente a la armonización fiscal. Además esta tarea de armonización fiscal debe avanzar gradualmente, comenzando por aquellos aspectos más directamente vinculados con los mecanismos centrales del proceso, tal como la formación del mercado ampliado. Como consecuencia de lo anterior, el manejo de algunos instrumentos de la política económica por cada uno de los países requiere ajustarse progresivamente buscando el cumplimiento de determinados objetivos definidos en forma comunitaria. Así ha ocurrido, por ejemplo con la política arancelaria, los instrumentos de comercio exterior, etc.

En el caso de la política fiscal, obviamente la armonización deberá ser gradual y por etapas y considerar en forma prioritaria los aspectos relacionados con la constitución del mercado común, dejando en cambio un grado amplio de autonomía para cada país en la determinación de otros aspectos fiscales.

Concebida de esta forma, la armonización fiscal se deberá centrar en 1) algunos aspectos de la política tributaria y de la política de incentivos fiscales que sean indispensables para evitar distorsiones en las condiciones de competencia del MERCOSUR, y 2) eliminar tratamientos discriminatorios que atenten contra el libre acceso al mercado y asegurar el mantenimiento de los márgenes de preferencia que se crearán a través del arancel externo común (AEC) y el programa de liberación comercial. Los demás aspectos de la política fiscal, especialmente los vinculados con la política del gasto, el endeudamiento público, la política de empresas públicas, la distribución de la carga tributaria, etc., quedarán reservados a la definición separada de cada país.

II. NECESIDAD DE LA ARMONIZACION TRIBUTARIA

De acuerdo con lo expuesto, los aspectos prioritarios de la armonización fiscal corresponden a la política tributaria y, dentro de ésta, a aquellos tributos e incentivos más directamente vinculados con la formación del mercado común. Este tipo de distorsión en la competencia del grupo provocada por los impuestos internos, tiende a ocultarse en las primeras etapas de la integración, cuando la producción interna se halla protegida por los aranceles y otras medidas restrictivas de tipo no arancelario. Pero a medida que avanza el proceso de liberación comercial, mediante la reducción gradual de los aranceles y de las barreras no arancelarias, las distorsiones que la tributación interna introduce en el precio de los productos intercambiados se hacen cada vez más evidentes y adquiere mayor importancia.¹

En realidad, las distorsiones que los impuestos internos pueden generar en un proceso de integración como el MERCOSUR, y que deben tratar de corregirse mediante medidas de armonización, son de dos tipos:

- 1) distorsiones en las condiciones de competencia de los productos intercambiados, en virtud de la alteración que produce en la estructura relativa de precios y costos de los bienes susceptibles de intercambio, y
- 2) distorsiones en la rentabilidad de los proyectos que afecta la localización de las inversiones favorecidas por la ampliación del mercado. En este caso, la tributación interna al afectar en forma diferenciada la rentabilidad de las inversiones, impide que su localización se realice únicamente por razones económicas e influye para que el cambio tienda a reflejar más bien diferentes tratamientos tributarios.

El primer tipo de problemas de la tributación interna se refiere básicamente a los impuestos internos sobre bienes y servicios, ya sean de tipo general (como el IVA) o de tipo selectivo (impuestos internos o específicos), que generalmente se agregan al precio de los bienes y servicios intercambiados. Del mismo tipo son las distorsiones en las condiciones de competencia que pueden generar los incentivos tributarios a las exportaciones no tradicionales.

En definitiva lo que se busca respecto de estos impuestos internos sobre bienes y servicios, es que los bienes importados de otros Estados Partes tengan el mismo tratamiento tributario que similares bienes producidos localmente. Es decir que la carga tributaria que aumenta el precio de los bienes y servicios que compiten entre sí sea

igual, sin importar el origen de los mismos (nacionales o importados). Este criterio también se conoce como "principio de no discriminación".

En cambio, el segundo tipo de problemas que al afectar la rentabilidad de los proyectos puede distorsionar la localización de las nuevas inversiones (o la movilidad de los factores de producción), se refiere más bien a los impuestos directos aplicados sobre las empresas y las personas físicas. Básicamente ellos son el impuesto a la renta de empresas y personas físicas, así como los incentivos tributarios a la inversión que se ofrecen en casi todos los países. Como se menciona arriba, se trata de impuestos e incentivos a la inversión que afectan la libre movilidad de los factores de la producción, especialmente el capital que se siente atraído por las nuevas oportunidades que ofrece el mercado ampliado. En este caso también debería investigarse los acuerdos para evitar la doble tributación del impuesto a la renta, que hayan firmado los Estados Partes.

La corrección de ambos tipos de distorsiones requiere que se apliquen mecanismos de armonización que se comentan a continuación.

III. MECANISMOS DE ARMONIZACION TRIBUTARIA

Existen básicamente dos mecanismos de armonización tributaria: 1) la uniformación y 2) la compatibilización.

El concepto de uniformación es el más conocido mecanismo de armonización y significa igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible, en igualdad de circunstancias, usado para determinado tributo. Es decir, el concepto de uniformación significa aplicar la misma ley tributaria en todos los países miembros. De esta forma la uniformación significa la igualación de la estructura técnico formal del impuesto y la aplicación de tasas iguales. Esta igualdad de los sistemas tributarios en un grupo de integración, introduce un factor de rigidez muy severo, ya que para corregir las distorsiones de los impuestos en el mercado común, obliga a renunciar totalmente a la soberanía tributaria. Por ello, este mecanismo de uniformación solo tiende a utilizarse en estados muy avanzados de los grupos de integración económica. A modo de ejemplo puede citarse que en la Comunidad Económica Europea, este método de armonización todavía no se utiliza en ningún caso, pese al estado avanzado de este grupo de integración, aunque se camina en esa dirección.

En cambio, el concepto de compatibilización implica un mecanismo menos rígido que consiste en efectuar ciertas modificaciones en los elementos constitutivos de un impuesto para armonizar su aplicación en los Estados Partes con el objeto de evitar los efectos distorsionantes en el proceso de integración. En este caso se trata de adecuar la estructura de los impuestos para que puedan aplicarse mecanismos compensatorios que permitan neutralizar o compensar los efectos distorsionantes de la disparidad de carga tributaria sobre el proceso de integración. La compatibilización no exige uniformar los impuestos en todos los países, sino neutralizar las perturbaciones que su desigualdad provoca en los procesos de integración. Es decir, que aunque coexistan impuestos diferentes en los Estados Partes, se aplican mecanismos que permiten compensar las diferencias de tratamiento. De este modo los países mantienen su independencia para aplicar los diversos impuestos (estructura y nivel de la carga tributaria) y sólo deben aceptar normas comunitarias para aplicar esos mecanismos de compensación o compatibilización.

Estas modificaciones pueden referirse a los principios jurisdiccionales de imposición, es decir, la determinación del país al cual corresponde el derecho de establecer y percibir impuestos internos sobre bienes y servicios o sobre rentas y patrimonios.

Como regla general, posiblemente durante la etapa inicial del MERCOSUR, la armonización tributaria entre los Estados Partes deberá efectuarse conforme el concepto de compatibilización de los impuestos, más que con base en la búsqueda de la uniformación, que tenderá más bien a ser aplicada en una etapa más avanzada del proceso de integración.

IV. LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS

La necesidad de eliminar distorsiones en la competencia y de asegurar el perfeccionamiento del MERCOSUR, hace que la armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios sea necesaria, especialmente cuando se perfeccione el mercado.

Dentro de estos impuestos quedan comprendidos 1) los impuestos generales al consumo, que a veces reciben diversas denominaciones, pero que se caracterizan por cumplir una amplia gama de bienes y servicios, y 2) los impuestos selectivos que se aplican sólo sobre ciertos bienes y servicios. En tanto los primeros se aplican de manera generalizada generalmente adoptan la técnica del valor agregado (impuestos plurifásicos no acumulativos), los impuestos selectivos o específicos al consumo sólo se aplican sobre ciertos bienes y servicios (tabacos, bebidas alcohólicas, combustibles, gaseosas, bienes suntuarios, etc.), con tasas diferenciales y adoptando la forma técnica monofásica aplicada al nivel del productor o importador de los bienes gravados.

La armonización de estos impuestos internos sobre bienes y servicios, debe evitar que un bien determinado que se venda en un Estado Parte soporte una carga impositiva diferente por el hecho de ser originario de otro Estado Parte. A este aspecto se refiere concretamente el art. 7 del tratado del MERCOSUR, que prohíbe ese tratamiento diferenciado.

La primera situación en que se produciría esta clase de distorsión ocurriría en los casos en que se establecieran impuestos internos que discriminaran el tratamiento entre mercancías producidas en el propio país y las importadas. Los impuestos internos que se aplican exclusivamente o con una tasa diferencial a los bienes importados producen un efecto económico similar al arancel de importaciones, ya que elevan el precio del producto importado con respecto al de producción doméstica. Es decir, que por vía de impuestos internos se estaría reintroduciendo el arancel de importaciones que se está reduciendo mediante el programa de liberación comercial.

Si además se considera que el tratado prevé la aplicación de un arancel externo común (AEC) respecto a importaciones de terceros países, el principio de no discriminación entre bienes nacionales e importados en los impuestos internos, también debe regir respecto a las importaciones provenientes de terceros países.

Otra importante distorsión es la que resulta de la acumulación de impuestos internos que se produce cuando en el comercio internacional, el país productor o exportador de los bienes intercambiados los grava y también lo hace el país importador

o consumidor. Para evitar esta distorsión en el comercio entre Estados Partes, es necesario que éstos lleguen a un acuerdo que determine cual de ellos, importador o exportador, retiene la potestad exclusiva de imponer este tipo de tributos internos. Para ello es necesario elegir un principio jurisdiccional uniforme para la aplicación de dichos impuestos. Estos principios pueden ser: 1) principio de imposición exclusiva en el país de origen y 2) principio de imposición exclusiva en el país de destino.

Según el principio de tributación exclusiva en el país de origen, los productos que sean objeto de comercio en el grupo, sólo pagarán el impuesto del país productor o exportador, cualquiera fuera su destino. Los bienes o servicios llevan incorporados en su precio los impuestos pagados en el país donde se originaron, considerándose el mercado ampliado como un mercado interno. En este caso el paso de las mercancías de un país a otro carece de relevancia desde el punto de vista fiscal, por lo que -desde este punto de vista-, podrían suprimirse las aduanas. Pero para eliminar las posibles diferencias de tratamiento entre bienes nacionales e importados, este principio requiere que se uniformicen o iguallen en todos los países los criterios y niveles de los impuestos internos sobre bienes y servicios.

En cambio, según el principio de imposición exclusiva en el país de destino, las mercancías o servicios intercambiados entre los países miembros sólo pagan el impuesto en el país importador, procediendo el país exportador a exonerar de impuesto la operación de exportación y a devolver el total de impuestos que se hubiera pagado en etapas anteriores del proceso de fabricación y/o comercialización. De esta forma el país productor exporta los bienes libres de impuesto y el país importador aplica al bien importado sus propios tributos internos, con lo que la carga tributaria que soportan los bienes importados es igual a la que recae sobre similares bienes nacionales. En este caso, al mismo tiempo se evita la discriminación tributaria según el origen de los bienes, se permite que cada país aplique el nivel de carga tributaria que estime conveniente. Se tiene así la ventaja de otorgar flexibilidad a los países para manejar en forma independiente su política tributaria, al mismo tiempo que se asegura -desde el punto de vista impositivo- la igualdad competitiva de las mercaderías, independientemente de su origen.

La aplicación de cualquiera de estos dos principios jurisdiccionales resuelve el problema de la posible discriminación tributaria para los bienes comercializados en el grupo. Sin embargo, la posibilidad de que existan tasas o impuestos diferentes en los países del MERCOSUR, aconseja en que estas etapas iniciales del proceso, el principio de país de destino sea preferible a la del país de origen. Así se asegura que en el territorio de un mismo país un bien determinado soporte la misma tributación, sea originario de ese país o de otro país miembro. Por otra parte, los impuestos son pagados por los consumidores al fisco de su propio país, mientras que la aplicación del principio de origen ocasiona una transferencia de los consumidores de un país al fisco de otro país.

En los países de la CEE la armonización de estos impuestos todavía se realiza en base al principio de destino (Sexta Directiva de la CEE), lo que significa realizar los ajustes en frontera, pero actualmente se está analizando la transición gradual hacia la

aplicación del principio de origen, lo que significaría igualar en el futuro los impuestos generales al consumo (IVA).

La adopción del principio de tributación exclusiva en el país de destino, requiere que los impuestos internos al consumo permitan aplicar adecuadamente los ajustes fiscales en frontera. Estos ajustes comprenden:

- 1) En el país exportador:
 - a) La exención o exoneración de estos impuestos al consumo a la operación de exportación. y
 - b) La devolución de los impuestos al consumo pagados por el exportador por sus compras de insumos o bienes gravados.
- 2) En el país importador:
 - a) la aplicación de sus impuestos al consumo sobre las mercancías y servicios importados, de tal manera que soporten igual carga tributaria que los bienes nacionales similares.

La aplicación adecuada de estos ajustes depende de: i) la identificación precisa de los tributos que deben exonerarse y/o devolverse en el país exportador, así como de los que deben cargarse en el país importador; ii) que la estructura técnico formal de los impuestos al consumo permita realizar en forma simple el cálculo del monto de tales impuestos para proceder a su devolución; iii) que las bases imponibles sobre las que se realizan estos cálculos sean claramente determinables y homogéneas con la de los bienes similares de producción doméstica.

Por la adopción de impuestos generales al consumo tipo valor agregado en Argentina, Brasil y Uruguay ya se están realizando los ajustes en frontera en la forma indicada, lo mismo que el proyecto de IVA recién aprobado en Paraguay, lo que claramente sugiere para esta primera etapa la armonización de estos impuestos en base al principio de destino.

El mismo principio de destino debe aplicarse tanto a los impuestos generales al consumo, como a los impuestos selectivos o específicos que sólo gravan ciertos productos. Es decir, que para estos impuestos se estaría armonizando en base al mecanismo de compatibilización.

En cambio, la adopción del principio de tributación exclusiva en el país de origen, aunque parece más evolucionada, resulta más difícil de aplicar en la etapa inicial del proceso de integración. Esta alternativa es ahora más difícil, porque se requiere que los impuestos al consumo de los cuatro países sean iguales, tanto en su estructura como en las tasas. Además este principio requiere que el país importador permita que sus contribuyentes importadores computen cuando vendan esos bienes un crédito por el impuesto pagado en el país exportador. Esta es la transferencia de recaudación entre el consumidor del país importador y el fisco del país exportador de que antes se hablaba.

El principio de origen parece más evolucionado porque no requiere las aduanas, ya que no requiere ni los ajustes en frontera en la exportación, ni aplicar impuestos sobre la importación. Pero aunque la supresión de las aduanas puede parecer atractiva para facilitar el comercio, hace recaer todo el control tributario en la administración de los impuestos internos, lo que obviamente requiere administraciones muy eficientes. Como esa no es hoy la situación prevaleciente en los países del grupo y en general en toda América Latina, resulta preferible mantener ahora las aduanas. Téngase en cuenta que la misma CEE, donde existen administraciones tributarias más eficientes que en el grupo, recién luego de más de treinta años del proceso de integración va a suprimir las aduanas a fines de 1992. Sin embargo, todavía los países de la CEE no han logrado ponerse de acuerdo para armonizar en el futuro los impuestos generales al consumo.²

En definitiva se sugiere adoptar ahora la armonización de los impuestos al consumo en base al principio de destino.

Las bases de aplicación de los distintos impuestos al consumo deben ser homogéneas. Para ello será necesario convenir ciertas normas comunitarias relativas a la determinación de la base imponible, la cual debe incluir el arancel aduanero cuando éste exista, ya que de lo contrario se reduciría el margen de preferencia otorgado a la producción del grupo.

V. LA ARMONIZACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LAS EXPORTACIONES

En general, los incentivos tributarios a las exportaciones son incompatibles con un acuerdo de integración económica, ya que de acuerdo con su diferente nivel, introducen distorsiones en la competencia del comercio subregional. Por ello, en caso de existir se requieren normas que prevean su armonización. Así por ejemplo en el caso del CARI-COM existe una norma comunitaria que establece el máximo de beneficios a las exportaciones que se pueden otorgar. En cambio, en el Pacto Andino, si bien se hicieron varios estudios técnicos sobre el tema, prácticamente no se llegó a acordar alguna norma comunitaria.

Finalmente el tratado de la Comunidad Económica Europea prohíbe a los Estados Partes que ayuden o subvencionen cualquier actividad de exportación, de modo que puedan vender a un precio menor que su competencia en los países miembros.

Para aclarar bien este punto, debe señalarse que aquí nos referimos a los incentivos tributarios a las exportaciones no tradicionales o manufactureras, que generalmente se adicionan a la exoneración y/o devolución de los impuestos indirectos internos a los exportadores arriba comentado. Estos incentivos adoptan varias formas, pero generalmente se conceden en un porcentaje del valor FOB de exportación, como reintegros globales de impuestos internos, con la denominación genérica de reembolsos, reintegros, CERTEX, CATS, etc. Los criterios de concesión de estos incentivos, su forma de cálculo y su cuantía varía de país en país. Dado que generalmente se otorgan adicionalmente a la devolución de impuestos internos sobre bienes y servicios, que tienen mecanismos separados de devolución, (como ocurre con el IVA y los impuestos selectivos), en general se conceden como una devolución global de otros impuestos internos que pueden haber afectado el costo de los productos exportados (impuestos directos, impuestos locales a las ventas, etc.). Dentro de estos incentivos, en varios países también se aplican sistemas de "draw-back" y de admisión temporaria. En algunos casos además de los incentivos tributarios, se conceden incentivos financieros a las exportaciones.

Dados los porcentajes en que se conceden estos beneficios, su carácter de devolución global e indiscriminada de impuestos internos, y en tanto su monto exceda efectivamente los impuestos internos pagados, estos reintegros constituyen subsidios a las exportaciones que adoptan esa forma de devolución global de impuestos internos para respetar formalmente las reglas del GATT, que prohíben en general otorgar subsidios a la exportación de productos manufacturados.

Por ello, cuando en un grupo de integración se aprueba formalmente la adopción del principio de destino, reglamentándose comunitariamente todos sus aspectos, desde los impuestos elegibles para su devolución, hasta su forma de cálculo y más aún cuando se adopta un arancel externo común, estos incentivos a las exportaciones manufactureras adquirirán el carácter de subsidio al comercio intrarregional y será necesario proceder a su armonización, ya sea suprimiéndolos para el comercio subregional o condicionándolos de tal manera que puedan ser comunitariamente utilizados, sin provocar deformaciones en el flujo comercial del grupo.

Si bien estos beneficios han tendido a reducirse en los últimos años, todavía tienen significación en algunos países del MERCOSUR, principalmente el régimen de "draw-back", los reintegros a la exportación y el sistema de admisión temporaria. Además entre los empresarios existe preocupación por saber cuales pueden ser las consecuencias de la liquidación de los incentivos a las exportaciones con la plena vigencia del MERCOSUR, principalmente del "draw-back" y la admisión temporaria.

De acuerdo con las normas del tratado, corresponde distinguir dos tiempos. El primero se refiere al período de transición, o sea hasta fines de 1994, cuando el mercado común todavía no ha sido completado. Es respecto de este lapso que corresponde discutir la pertinencia de eliminar o mantener los estímulos a la exportación. En cambio, para más adelante cuando rija plenamente el mercado común, no parece haber otra alternativa que la eliminación de los incentivos a la exportación para el comercio intragrupo. Por ello, en la primera etapa debe discutirse y acordarse sobre la armonización de estos incentivos.

Y respecto del comercio con terceros países, el uso de incentivos a las exportaciones en principio no implicaría una distorsión en las condiciones de competencia entre los productores del Grupo, por lo que podría dejarse su mantenimiento sin armonizar, en tanto el MERCOSUR no aplique una política comunitaria de fomento a las exportaciones al resto del mundo. Sin embargo, en este campo deberían tenerse en cuenta las normas del Código de Subsidios y Derechos Compensatorios del GATT, así como los acuerdos firmados por los países miembros con el Gobierno de Estados Unidos sobre esta materia.

En definitiva, los incentivos a las exportaciones deben ser armonizados para el comercio subregional en el período de transición (hasta 1994) y luego más bien deberían eliminarse.

Respecto del comercio con terceros países, en principio no habría necesidad de proceder a su armonización y los países podrían aplicarlos libremente para ese comercio. Sin embargo, puede ser conveniente que también se armonicen para ese comercio, si las empresas de dos o más países del Grupo quieren acceder al mercado de terceros países de manera conjunta. Es decir, que el grupo puede también decidir actuar ante el resto del mundo de manera coordinada, lo que requerirá que estos beneficios sean similares o armonizados.

VI. LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS A LAS UTILIDADES, A LA RENTA Y AL PATRIMONIO

La armonización de estos impuestos será necesaria, dentro de la dinámica del proceso de integración, sólo en la medida en que 1) estos tributos afecten la localización de los factores productivos entre los países miembros al afectar la rentabilidad de las inversiones y 2) en cuanto alteren las condiciones de competencia en los casos en que sean trasladados a los precios de los productos.

En este campo, obviamente se trata de eliminar las distorsiones tributarias a la libre circulación de factores de la producción, particularmente el capital y el trabajo. Dado que la movilidad del capital es mucho más acentuada que la del factor trabajo, ya que actualmente el capital migra constantemente, por ahora nos concentraremos en el análisis de los impuestos que pueden afectar la movilidad del capital.

La importancia relativa de las diferencias de tributación a la renta y al patrimonio sobre la localización de las inversiones será creciente en el tiempo a medida que se acentúa el proceso de integración. Cuando avance el Programa de Liberación Comercial, el tamaño del mercado será el mismo cualquiera que sea el país en que se radique la inversión. Además la aplicación del Arancel Externo Común tenderá a definir los mismos niveles de protección en todo el grupo y el proceso de armonización de políticas tenderá a compatibilizar en alguna medida las normas aplicables en todos los Estados Partes.

En este contexto parece conveniente iniciar un proceso gradual de armonización de los impuestos a la renta y al patrimonio que permita aplicar algunas medidas de coordinación en el futuro. Dentro de este esquema, y pensando en la movilidad del capital, es más importante la armonización de los impuestos que gravan las utilidades de las empresas y los patrimonios empresariales, ya que éstos afectan más directamente la localización de las inversiones y además en determinadas condiciones, pueden trasladarse a los precios de los artículos producidos o vendidos.

Entre otros motivos, debido a que a este tipo de impuesto sólo puede aplicarse un mecanismo de armonización, la uniformación o igualación, el proceso de armonización deberá ser muy gradual. En el corto plazo no se requerirá armonizar las cargas impositivas, por las vinculaciones que éstas tienen con la política tributaria interna de cada país. En cambio, se podría comenzar la armonización a través de la comparación y coordinación de las estructuras técnicas de los impuestos, es decir, de las definiciones del sujeto del impuesto, del concepto de renta, del principio jurisdiccional, de la base

de cálculo, las exenciones y de otros aspectos que tipifican el impuesto. Una vez logrado un nivel de compatibilización que permita efectuar comparaciones claras en el nivel de la carga tributaria de los países, será posible tender hacia su aproximación, en la medida que lo vaya requiriendo el avance de los demás mecanismos de la integración.

Dentro de ese conjunto de elementos que permiten definir la estructura técnica del impuesto a la renta de las empresas y al patrimonio, un aspecto que debe analizarse desde el principio se refiere a los principios jurisdiccionales aplicados, así como en el impuesto a la renta relativo al tratamiento de la inversión extranjera, ya sea directa en empresas o en colocaciones (dividendos de acciones, intereses, royalties, etc.).

De manera similar debe estudiarse la tributación patrimonial aplicadas sobre las empresas, ya sea que se grave el patrimonio neto de las empresas o los activos de las mismas. Si aceptamos que estos impuestos son a cargo de las empresas porque no pueden trasladarlos a los consumidores afectarán sus resultados y en definitiva la tasa de retorno de las inversiones. En caso contrario, si se trasladan a los precios tenderán a afectar las condiciones de competencia en el grupo y por ello también requerirán ciertas normas de armonización.

Un aspecto adicional a señalar, es que en la Comunidad Económica Europea prácticamente no se ha avanzado en la armonización de estos impuestos sobre la renta y el patrimonio, pese a que la integración avanzó profundamente en otros campos y la armonización tributaria interna se realizó más bien en el campo de los impuestos internos sobre bienes y servicios. Es decir, que la diferencia de tributación a la renta y, en menor medida al patrimonio, no impidió que la Comunidad Económica avanzara vigorosamente en el proceso de integración económica. Por ello, se estima que en esta área el proceso de armonización tributaria puede ser más gradual y lento.

VII. LA ARMONIZACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA INVERSION

Finalmente cabe hacer referencia a los incentivos tributarios que denominamos a la inversión para diferenciarlos de los que favorecen a las exportaciones. Nos referimos al conjunto de incentivos o beneficios que generalmente se otorgan a las empresas y/o inversores en determinadas regiones de cada país o en ciertas actividades favorecidas. Estos incentivos tributarios son de uso intenso en varios de los países del grupo, particularmente en Argentina y Brasil. Por lo general se conceden como exenciones, desgravaciones o exoneraciones en el impuesto sobre la renta, impuestos al patrimonio y en algunos casos, hasta en el IVA.

Como resulta obvio, estos incentivos vienen a modificar la carga tributaria básica definida en cada una de las leyes de los respectivos impuestos. Ya sea para favorecer las inversiones en determinadas regiones del país o en ciertos ramos de actividad que se consideran prioritarios, generalmente se conceden generosas desgravaciones e incentivos que reducen y a veces hasta anulan la carga tributaria efectiva. Pueden consistir en la exención total o parcial del impuesto, en la reducción de la base imponible, deducciones por inversiones o reinversiones realizadas, regímenes especiales de depreciación acelerada, etc. Por lo general, estos beneficios promocionales adoptan la forma de incentivos tributarios, es decir, que reducen los impuestos a cargo de las empresas beneficiarias. Pero últimamente en algunos países se han transformado estos subsidios ocultos (o "gastos tributarios" como se denominan con mayor precisión) en subsidios explícitos otorgados anualmente en el presupuesto de gastos. En este último caso, las empresas beneficiarias deben pagar sus impuestos normalmente, pero reciben los "certificados de crédito fiscal", con los que pueden cancelar sus obligaciones tributarias. Así se aumenta la transparencia del sistema.

Dado que estos incentivos tributarios obviamente significan una alteración de la estructura tributaria básica, también será necesario realizar acuerdos sobre las modalidades, condiciones y nivel de tales incentivos. Como además estos beneficios generalmente se otorgan en el impuesto sobre la renta, aunque a veces se extienden a los impuestos al patrimonio y hasta al mismo IVA, parece conveniente considerar su armonización luego del análisis de los impuestos a la renta y el patrimonio.

Debe recordarse que la falta de coordinación de estos incentivos tributarios a la inversión, ha producido en algunos casos verdaderas "guerras de incentivos" entre los países miembros de un grupo de integración, con la finalidad por algunos países de

ofrecer tempranas y mayores ventajas. Algo así sucedió hace tiempo en el Mercado Común Centroamericano, por lo que fue necesario acordar normas comunitarias sobre los incentivos tributarios a la inversión. Este comentario no se hace para sugerir la urgencia de la necesidad de la armonización de los incentivos a la inversión, sino más bien para llamar la atención sobre el tema. Dada la situación vigente con estos incentivos en los países del Grupo, parece que su armonización puede considerarse luego del análisis del impuesto a la renta.

VIII. ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS PAISES DEL MERCOSUR

En esta sección se comenzará por comentar la presión tributaria global de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, a efectos de ponderar y comparar la importancia cuantitativa de las recaudaciones tributarias en los cuatro países. Luego se analizará la composición o estructura tributaria por grupos de impuestos en cada país a efectos de ponderar la importancia de cada tipo de impuesto y posteriormente se analizará con mayor detalle los principales impuestos vigentes en cada país, particularmente desde el punto de vista de como pueden afectar el desarrollo del MERCOSUR, y en especial el comercio interno del grupo.

En definitiva, se tratará de comparar los principales impuestos vigentes en cada país para detectar las similitudes y diferencias existentes. En particular, se analizará la posición relativa de Uruguay.

1. Nivel de imposición o presión tributaria

En primer lugar se hará la comparación del coeficiente de tributación o presión tributaria (relación porcentual entre las recaudaciones de un año determinado y el PBI de ese mismo año). Debe aclararse que comprende todos los tributos recaudados por el Gobierno Central, Estados y Municipios; además se incluyen los aportes de seguridad social.

La mayor presión fiscal correspondió a Uruguay con 24.0%, seguido por Brasil con 23.9%, Argentina 22.2% y Paraguay 10.4%. En el caso de Argentina, este valor ha estado en niveles más altos para años anteriores y el presupuesto para 1992 lo ha estimado en 24.0% del PIB.

De esta forma, la presión tributaria global es similar en tres de los cuatro países y sustancialmente más baja en el caso de Paraguay. Cabe agregar que Argentina, Brasil y Uruguay forman parte del grupo de países de América Latina que tienen mayor coeficiente de tributación, acompañados por Chile. En cambio, la presión tributaria media de América Latina oscila alrededor del 14%. Por otra parte es sabido que los países de mayor grado de desarrollo, por lo general tienen coeficientes de tributación más elevados, tal como ocurre en Estados Unidos (30%) y los países de la Comunidad Económica Europea, donde oscila del 35% al 55% del PBI.

En definitiva desde el punto de vista del nivel global de la tributación, la situación es parecida para los productores de Argentina, Brasil y Uruguay, ya que sus costos o beneficios son afectados por un monto similar de impuestos. En cambio, desde este punto de vista la situación es más favorable en Paraguay, donde el nivel de tributación es sustancialmente más bajo.

2. Estructura o composición de las recaudaciones tributarias

Si en cambio, se analizan las recaudaciones por tipo de impuestos se nota que existen algunas simetrías, pero también aparecen diferencias. Por un lado en los cuatro países se observa un fuerte énfasis en los impuestos internos al consumo, que en Paraguay representan el 38% del total recaudado y en Argentina, Brasil y Uruguay generan el 44% del total de las recaudaciones. Asimismo estos tres países muestran un elevado porcentaje de la recaudación de los impuestos sobre salarios o mano de obra, ya que alcanza el 29% en Argentina y Brasil y a casi el 34% en Uruguay. Aquí corresponde resaltar la fuerte incidencia en Uruguay de los impuestos sobre la mano de obras. En Paraguay estos impuestos sólo llegan al 12%. En la tributación sobre salarios, se incluyen los aportes personales y patronales, de seguridad social, así como otros gravámenes a cargo de las empresas que se aplican sobre las nóminas de salarios.

Es decir, que en los casos de Argentina y Uruguay el grueso de las recaudaciones provienen de los impuestos indirectos al consumo (IVA y selectivos) y sobre la mano de obra (74% en el primer caso y 78% en el segundo). En cambio, en ambos casos, son débiles las recaudaciones de impuestos a la renta. En Uruguay son más importantes los impuestos al patrimonio que sobre la renta.

En el caso de Brasil también se nota un fuerte énfasis en los impuestos al consumo y sobre la mano de obra, pero la diferencia sustancial con los dos países anteriores reside en la importancia de los impuestos a la renta, que representan el 22% del total. En cambio, en Brasil son poco significativos los impuestos al capital, sobre el comercio exterior y otros tributos no especificados. Es decir, que Brasil, por un lado, presenta una estructura tributaria más repartida entre impuestos a la renta, sobre el consumo y sobre la mano de obra. Por otro lado, la estructura de Brasil descansa en mayor medida que la Argentina en impuestos generales y sistemáticos. En cambio, en Argentina y Uruguay la imposición al comercio exterior tiene más peso relativo que la imposición a la renta. En Brasil, los impuestos al comercio exterior apenas recaudan el 2.2% del total. Por último, en el caso de Paraguay la imposición al comercio exterior es la más significativa de los cuatro países (18% del total recaudado) y junto con la imposición al consumo representa el 56% del total.

Los datos de la estructura tributaria que se comentan arriba, corresponden esencialmente a los años 1989/1990, y si bien se carece todavía de datos completos y más actualizados para los cuatro países, existen algunos datos parciales que sugieren algunos cambios que interesa comentar. Así por ejemplo, en el caso de Argentina, los datos preliminares de 1991 indican un descenso de los impuestos al comercio exterior, que en 1991 sólo representaron el 4.2% del total recaudado. Ello se ha debido a la casi total

eliminación de los derechos de exportación y a la reforma arancelaria realizada en consonancia con el proceso de apertura económica en curso, con lo que los impuestos bajaron a solo el 0.16% del total recaudado en 1991. En cambio, se mantuvo la importancia de los impuestos internos al consumo que se estima continuarán aumentando su peso relativo en 1992, debido al buen comportamiento recaudatorio del IVA, los impuestos internos y los impuestos a los combustibles y gas. Asimismo también aumento en 1991 el peso relativo de los impuestos al capital, ya que representaron el 7.6 del total recaudado en 1991.

En este último año, también habría aumentado la participación del impuesto a las rentas, ya que llegó al 7.6% del total recaudado. En 1991, la presión tributaria total de Argentina llegó al 22.2% del PIB y se estima que aumentará en 1992 al 24% de acuerdo con el presupuesto para este año.

En el caso de Brasil, en 1991 se produjo una caída importante de la presión tributaria total ya que bajó al 23.5 del PIB, frente al 28.15% en 1990. En lo que respecta a la estructura o composición de las recaudaciones de Brasil de 1991, se notan los siguientes cambios respecto a 1989/1990: un debilitamiento de las recaudaciones totales del impuesto sobre la renta y un leve ascenso de la participación de los impuestos al capital. En cambio, en términos generales se mantuvo estable la participación de los impuestos al consumo y sobre la mano de obra. En buena parte la caída del impuesto a la renta en 1991 se debió a la eliminación de su indexación aprobada en ese año (se repuso a fines de diciembre 1991). Además la presión tributaria total de 1989 (28.15% del PIB), estuvo influenciada por algunas medidas extraordinarias aplicadas en ese año, como la ampliación de la aplicación del impuesto sobre operaciones financieras (IOF), la congelación de los depósitos bancarios, etc. Es decir, que los datos del año 1990 deben más bien tomarse como de carácter extraordinario y que la presión del 23.85% del PIB en 1991 está más en línea con los datos de los últimos años (alrededor del 23% del PIB).

En síntesis, y para terminar esta sección debe subrayarse que por un lado el coeficiente de presión tributaria total es similar en los casos de Argentina, Brasil y Uruguay (alrededor del 23% del PIB) y sensiblemente inferior en el caso de Paraguay (8%). En cambio, la estructura o composición tributaria presenta algunas similitudes y diferencias. Por un lado, en los cuatro casos se nota una clara preponderancia de los impuestos internos al consumo, que salvo Paraguay representan más del 42% del total recaudado. Además Argentina, Paraguay y Uruguay tienen un bajo porcentaje de sus recaudaciones provenientes del Impuesto sobre la Renta (menos del 10% del total), mientras que en Brasil el impuesto a la renta generalmente origina alrededor del 20% del total recaudado. Los impuestos internos al consumo de tipo general aplicados en Argentina, Brasil y Uruguay siguen la técnica del valor agregado, en tanto que Paraguay lo aprobó a fines de 1991, para ser aplicado en julio de 1992. En Brasil, el IVA es aplicado a nivel estadual y se denomina impuesto sobre circulación de mercancías y servicios (ICMS).

Los impuestos al capital son bajos en los cuatro países, ya que en ninguno superan el 6% de total recaudado. Por su parte, los impuestos sobre el comercio exterior (especialmente sobre importaciones) son más bajos en Brasil y Argentina, en tanto representan un porcentaje mayor en Uruguay y Paraguay. Además en los casos de Argentina, Brasil y Uruguay se halla en ejecución un proceso de apertura económica, vía abatimiento de aranceles, que reducirá todavía más su importancia recaudatoria. Finalmente, la tributación sobre la mano de obra es importante en Argentina, Brasil y Uruguay, alcanzando en este último país la participación máxima del total recaudado (34%).

Naturalmente esta comparación muestra similitudes y diferencias por grandes categorías de tributos, ya que el análisis más detallado que se hará luego, muestra que aún el mismo impuesto presenta diferencias cuando se analiza la legislación particular de cada país. De tal forma, que las conclusiones que siguen solo tienen carácter preliminar, hasta que sean confirmadas o modificadas por el estudio particular de cada impuesto vigente en los cuatro países.

3. Análisis comparativo por principales grupos de impuestos

Para presentar este resumen comparativo, se partirá de los resúmenes sobre el sistema tributario de cada país incluidos en el Apéndice y de los cuadros del informe sobre "MERCOSUR: Simetrías y asimetrías de los sistemas Tributarios", elaborado por Price Waterhouse de Uruguay³ y se incorporaran las modificaciones de la legislación halladas en los cuatro países, así como otros aspectos considerados de interés.

La comparación se hará con la legislación vigente en los cuatro países en enero de 1992. En este sentido interesa señalar que en Paraguay, por la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 se estableció un nuevo régimen tributario, que será tomado para el análisis comparativo.

a) *Impuestos sobre la renta*

En este caso se compara el impuesto a la renta aplicado 1) a las sociedades de capital o personas jurídicas (IRPJ), 2) a personas físicas (IRPF) y 3) Retenciones por pagos al exterior.

Como puede observarse en los cuadros, en los cuatro países existe imposición a la renta de empresas, mientras que solo en dos (Argentina y Brasil) se aplica el impuesto a la renta de personas físicas (IRPF). Uruguay hace años que lo eliminó y la reciente reforma de Paraguay también eliminó el impuesto a la renta de personas físicas. La actual tributación a la renta de Paraguay es similar a la vigente en Uruguay, en el sentido de que en caso de desarrollarse actividades empresariales a título individual (empresas unipersonales), las rentas que genere tal actividad están gravadas como si la empresa individual fuera una persona jurídica.

Cuadro 1
ESTRUCTURA O COMPOSICION PORCENTUAL
DE LAS RECAUDACIONES TRIBUTARIAS
(en porcentajes respecto del total de ingresos tributarios,
incluyendo los aportes y contribuciones de seguridad social)

(% Recaudación)	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	MERCOSUR
Impuesto a las Rentas	4.5	21.7	10.5	4.5	10.3
Impuesto al Capital	2.2	0.7	3.3	5.3	2.9
Impuestos internos al consumo	44.4	44.8	38.2	44.4	42.9
Tributos al comercio exterior	6.3	2.2	18.4	9.5	9.1
Tributación sobre salarios	29.4	29.4	12.4	33.7	26.3
Otros	13.1	1.1	17.2	2.5	8.5

Fuente: "MERCOSUR: Simetrías y asimetrías de los sistemas tributarios",
Price Waterhouse, Montevideo, octubre 1991.

De la comparación surge también que la imposición se aplica sobre base cierta y sobre la renta neta. En cuanto a los principios jurisdiccionales, en lo que se refiere al impuesto aplicado sobre las empresas rige el principio de la territorialidad de la fuente, en virtud del cual sólo se gravan las rentas provenientes de actividades realizadas, bienes situados o derechos económicamente utilizados en el territorio nacional.

En cambio, en los dos países que aplican el Impuesto a la renta personal, en el caso de Argentina rige también el principio de la fuente, mientras que en el caso de Brasil para los residentes, rige el principio de fuente mundial (se gravan las rentas locales y también las obtenidas en el exterior). En los dos casos en que se aplica el IRPF, la imposición es de tipo progresivo.

Aquí es importante señalar que en el caso de Argentina se halla en estudio por el Congreso una reforma del impuesto a la renta que tiende a convertir el actual impuesto en un tributo aplicado únicamente sobre las rentas distribuidas, dispuestas o consumidas, en vez del impuesto a la renta de tipo más bien clásico aplicado hasta ahora.

En lo que se refiere a las principales diferencias detectadas, ellas son:

- i) En Uruguay y Paraguay no existen impuesto a la renta de personas físicas. El proyecto de reforma en Argentina, tiende a cambiar significativamente este gravamen al aplicarlo únicamente sobre las rentas distribuidas o consumidas. Además actualmente en Argentina y en Brasil, el IRPF aplica una escala de tasas progresivas: todavía más alta

en Argentina (tasa marginal máxima del 30%) que en Brasil (tasa marginal máxima 25%).

ii) En los dos países que aplican IRPF, se aplican mínimos no imponibles bastante diferentes: alrededor de US\$ 2 000 en Brasil y más de US\$ 4 000 en Argentina.

iii) El IRPJ en el caso de Argentina sólo se aplica a las llamadas sociedades de capital (sociedades anónimas y en comanditas por acciones) mientras que las sociedades de personas (colectiva, SRL, etc.) y las empresas unipersonales atribuyen todo su beneficio a los socios o dueños, quienes deben pagar el IRPF. En cambio, en el caso de Brasil, Uruguay y Paraguay el IRPJ no se aplica a todas las empresas, aún las sociedades de personas o empresas unipersonales.

iv) En materia de ajuste por inflación, en los cuatro países solo se prevé para las empresas, ya que no se aplica en los dos países que tienen IRPF. Paraguay adopta un sistema de ajuste parcial, ya que sólo permite corregir los activos fijos. En cambio, Argentina, Brasil y Uruguay aplican métodos completos de ajuste por inflación: en el primer caso es el denominado "global y dinámico", mientras Uruguay aplica el sistema "global y estático" (no permite computar las variaciones de precios ocurridas en el ejercicio corriente). Brasil es el único de los cuatro países que aplica un sistema de "ajuste integral" en el IRPJ. Por otro lado, la indexación del impuesto a la renta en Brasil, que había sido suspendida en 1990, fue restablecida a fines de 1991 por la ley 8383 de diciembre de 1991.

En resumen el actual sistema de impuesto a la renta vigente en los países del MERCOSUR, tiende a mostrar una mayor carga tributaria en el caso de Brasil y secundariamente de Argentina. En los casos de Paraguay y particularmente Uruguay al no existir impuesto personal, al no gravarse los intereses por colocaciones de sujetos del exterior, no gravar las rentas inmobiliarias de residentes del exterior, no gravar operaciones financieras "Off shore" realizadas a través de entidades del país y gravar solo en algunos casos los dividendos y utilidades girados al exterior, el país resulta con una situación ventajosa en lo que se refiere a este tipo de imposición.

Por otra parte, en los casos de Argentina y Brasil la situación actual (y futura si se aprueba el proyecto de reforma Argentina) muestra un mayor peso de este tipo de imposición en Brasil que en Argentina. Es decir, que desde el punto de vista del impuesto a la renta los inversores argentinos tienen una clara ventaja de invertir en su propio país en relación al Brasil. En cambio, a los inversores brasileños desde el mismo punto de vista, les resulta más conveniente invertir en alguno de los otros tres países, que en su propio país. La ventaja Argentina respecto a Brasil, disminuye algo si se computa el impuesto sobre los activos de empresas existentes en el primer país, para cuyo pago se toma como crédito el impuesto a la renta. Pero aún en este caso queda un pequeño margen de diferencia a favor de Argentina. Sin embargo, debe advertirse una vez más que estas son solo conclusiones preliminares, ya que por ejemplo no se consideraron las exenciones, desgravaciones e incentivos tributario. Recién cuando se analice en detalle el impuesto a la renta y los incentivos tributarios se podrán obtener conclusiones definitivas.

Cuadro 2
COMPARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
1) Impuesto renta personas jurídicas	sí	sí	sí	sí
Renta gravada	Renta neta	Idem	Idem	Idem
Proporcional o progresivo	Proporcional	Proporcional más adicional progresivo federal	Progresivo	Proporcional
Alícuota	20% soc. de capital constituidas en el país. 36% sucursales de beneficiarios del exterior.	30%, más 5 o 10%. Se aplica un adicional estadual del 5%	25% al 30%	30%
Criterio jurisdiccional	Grava las rentas de fuente argentina	Grava las rentas de fuente brasileña	Grava las rentas de fuente paraguaya	Grava las rentas de fuente uruguaya
Sistema de ajuste por inflación	Global y dinámico	Integral	No	Global y estático
Arrastre de pérdidas	5 años	4 años	No	3 años
2) Impuesto renta Personas físicas	Sí	Sí	No	No
Renta gravada	Renta neta	Renta neta	---	---
Proporcional o progresiva	Progresivo	Progresivo	---	---
Alícuota	6% a 30%	10% a 25%		
Criterio jurisdiccional	Grava renta de fuente argentina	Residentes permanentes: grava renta mundial No residentes: grava rentas locales		
Tratamiento dividendos	En acciones: exentos. En efectivo: 10% y 20% si no se ident.	En acciones: exentos En efectivo: 15% o 25%, según sociedades abiertas o cerradas		
3) Retenciones por pagos al exterior	Sí	Sí	Sí	Sí
Dividendos	20%	25%	10%	30% o 0%
Interés	14.4%	25%	30%	No
Regalías	28.8%	25%	27%	30%

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Asistencia técnica	21.6%	25%	25.5%	30% o 0%
Utilidades de sucursal	Incluidos en impuestos anual ⁴	25%	10%	21% o menos hasta 0%
4) Ganancias de capital				
De personas físicas	No se gravan	Se gravan algunas (de inmuebles, ciertos títulos, cuotas sociales, etc)	NO	NO
De empresas	Se gravan al seguir el criterio de empresa fuente	Se gravan	Se gravan	Se gravan

Se estima que la armonización de estos impuestos debe hacerse de manera gradual aunque deben señalarse algunas opiniones que sugieren ..."La necesidad y la urgencia de abordar la armonización de la legislación sobre impuestos directos y la reducción de ciertos impuestos en forma coordinada con la fijación del arancel externo común".⁵

Para un tratamiento complementario de la armonización del impuesto a la renta en el MERCOSUR, puede verse el trabajo presentado a las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario por Enrique Reig.⁶

b) *Impuestos al patrimonio*

En este caso se analizarán los impuestos globales al patrimonio neto personal, como los aplicados sobre los activos o patrimonio de las empresas. Asimismo se compararán los impuestos de tipo parcial al patrimonio o sobre ciertos activos, ya sea que gravan la tenencia o transferencia de ciertos bienes.

La comparación realizada muestra que en solo dos países (Argentina y Uruguay) existen impuestos generales al patrimonio neto de las personas físicas y empresas. En Brasil no existe este tipo de imposición, mientras que la reciente reforma de Paraguay derogó tanto el impuesto al patrimonio neto de empresas, como el impuesto a las herencias. Es decir, que desde este punto de vista, las empresas y las personas físicas de Brasil y Paraguay se hallan en una situación ventajosa respecto a las de Argentina y Uruguay.

Por otra parte se nota una tendencia al reemplazo de la imposición al patrimonio neto por la imposición a los activos en general o a determinados activos, tal como ocurrió en Argentina y en cierta medida en Uruguay al limitar la deducibilidad de los pasivos a los bancarios. Otra semejanza, es que en el caso de las empresas los impuestos son proporcionales y con tasas parecidas (1% en Argentina y 2% en Uruguay).

En el caso de Argentina, el impuesto sobre activos de empresas permite computar como pago a cuenta el impuesto a las ganancias (renta) determinado para el mismo ejercicio fiscal.

Si bien las alícuotas de estos impuestos globales al capital o activos de empresas y personas físicas son bajas, obviamente si se mide su efecto en relación a su rentabilidad, resulta mayor y requiere que su impacto sobre los beneficios se agregue al del impuesto a la renta.

Una semejanza en los cuatro países, es que todos aplican impuestos sobre inmuebles y automotores, que en el caso de Brasil y Argentina benefician a los estados o provincias. Todavía no se tienen datos que permitan medir la carga de estos impuestos en cada uno de los países.

En cuanto se refiere a las diferencias o asimetrías, ya se mencionó que en Brasil y Paraguay ahora no existen impuestos patrimoniales globales sobre las empresas y personas físicas, en tanto que Argentina y Uruguay lo aplican de manera diferenciada: el primero sólo sobre los activos y el segundo sobre activos menos pasivos bancarios. Es decir, que en este aspecto la situación tributaria existente beneficia a las empresas de Brasil y Paraguay, frente a los otros dos países. Además las empresas de Uruguay soportan el impuesto al patrimonio neto más fuerte: 2% frente al 1% de Argentina.

Por otra parte, los únicos dos países que gravan a las personas físicas por su capital no empresario (Argentina y Uruguay) aplican impuestos bastante diferentes. En tanto que Argentina grava solo activos (locales y ubicados en el extranjero) en forma proporcional, con una tasa del 1% y un mínimo imponible alto (US\$ 100 000). En cambio, Uruguay admite a las personas físicas la deducción de los pasivos bancarios, solo cubre bienes ubicados en el país, tiene una tasa progresiva relativamente alta (0.7 al 3%) y tiene un mínimo no imponible bajo (US\$ 25 000). Como consecuencia la carga efectiva parece más elevada en Uruguay que en Argentina.

Otra diferencia consiste en el impuesto sobre débitos bancarios existente en Argentina, cuya tasa se bajó del 1.2% al 0.9% y se proyecta eliminar en julio 1992. Este gravamen no existe en ninguno de los restantes países. En cambio en Brasil existe un impuesto sobre operaciones financieras (IOF), que grava operaciones de crédito en instituciones financieras, seguros, operaciones de títulos valores, etc. con alícuotas que oscilan de 0% al 4%. Impuestos parecidos existían en Argentina, pero fueron recientemente derogados y no existen en Paraguay y Uruguay. Uruguay aplica un impuesto sobre los activos rentables de los bancos al 2%.

El impuesto sobre herencias, que existía en Paraguay acaba de ser derogado, por lo cual este gravamen ahora no existe en ningún país del MERCOSUR, El impuesto a la transferencia de inmuebles existe en Argentina, Brasil y Uruguay, aplicándose en este último caso la mayor alícuota (4%).

**Cuadro 3
IMPUESTOS AL PATRIMONIO**

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
1) Impuestos generales al patrimonio				
a) <u>Personas físicas</u>	Si	No	No	Si
Materia gravada	activos no empresarios	---	---	Activo menos pasivo bancario
Proporcional o progresivo	proporcional	---	---	Progresivo
Alícuotas	1%	---	---	0.7% al 3%
Principio jurisdiccional	grava activos ubicados en el país y en el exterior	---	---	solo grava activos locales
Mínimo no imponible	US\$ 100 000	---	---	US\$ 25 000
b) <u>De empresas o personas jurídicas</u>	si	no	no ⁷	si
Materia gravada	activos	---	---	patrimonio neto
Proporcional o progresivo	proporcional	---	---	proporcional
Alícuotas	1% (2% en 1991)	---	---	2%
Principio jurisdiccional	solo grava activos ubicados en el país	---	---	solo grava activos ubicados en el país
2) Impuestos parciales al patrimonio				
a) <u>sobre ciertos actos o transacciones</u>				
transferencia de inmuebles	si: 1.5%	si: 2%	no	si: 4%
herencias	no	no ⁸	no ⁹	no
transferencia de títulos valores	no	si: 0% al 12.8%	no	no
constitución y aumento de capital de S.A.	no	no	si: 1%	si: 1%
débitos bancarios	si: 0.9% (1.2% en 1991)	no	no	no

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
b) <u>sobre determinados activos</u>				
activos bancarios	no	no	no	si: 2%
créditos bancarios	no	si: 0.41% al 1.8%	no	no
inmuebles	si	si	si	si
vehículos automotores	si	si	si	si

c) *Impuestos indirectos al consumo*

Aquí se comentan los impuestos generales y selectivos al consumo, ya sea aplicados al nivel del gobierno central o por las provincias o estados en los dos países federales del grupo. De acuerdo con la última reforma de Paraguay, también este país aplicará desde julio 1992 un impuesto general a las ventas plurifásico no acumulativo o tipo valor agregado (IVA), por lo que ahora en los cuatro países se aplica el IVA. De la misma forma, también en los cuatro países se aplican impuestos selectivos al consumo que adoptan la técnica de impuesto monofásico al nivel de productor o importador en tres de ellos (Argentina, Paraguay y Uruguay). En cambio, en Brasil el impuesto selectivo (Impuesto sobre productos industrializados = IPI) también adopta la técnica del valor agregado.

En Argentina, Paraguay y Uruguay el IVA se aplica al nivel del Gobierno Central, mientras que en Brasil el impuesto general a las ventas tipo IVA se aplica al nivel de los estados y se denomina impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (ICMS). Este impuesto estadual solo grava los servicios de transporte y comunicaciones, mientras que el impuesto generalizado sobre servicios en Brasil se aplica al nivel municipal y se denomina impuestos sobre los servicios (ISS).

En el caso de Argentina, además del IVA aplicado al nivel del Gobierno Central, existe un impuesto general a las ventas tipo cascada que es aplicado por las provincias y se denomina Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En lo que se refiere a los impuestos generales al consumo, dado que todos los países adoptan ahora el IVA y aplican el principio de imposición exclusiva en el país de destino (se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones), en términos generales son impuestos aptos para la armonización. En el caso del IVA de Argentina, Uruguay y Paraguay, los productos salen libres de impuesto y se gravan en el país importador de la misma manera que similares productos nacionales. Es decir, que desde este punto de vista los productores de estos tres países se hallan en condiciones similares. Únicamente juega en contra de los exportadores de Argentina el hecho de que el impuesto provincial sobre ingresos brutos se aplique en forma de cascada y aunque se

desgrave la exportación, no existe devolución del impuesto pagado en etapas anteriores y/o en las compras del exportador.

En cambio en el caso de Brasil, el impuesto general (ICMS) que se aplica a nivel estadual no desgrava totalmente las exportaciones porque: i) se gravan las exportaciones primarias y ii) no se deducen los impuestos pagados por compras de bienes de capital (efecto de acumulación que hace que las mercancías salgan al exterior con un contenido impositivo). Algo similar sucede con el impuesto federal (IPI) que grava de manera selectiva ciertos bienes, ya que al no permitir la deducción de los créditos por compras de maquinarias y equipos, resulta que se está exportando impuestos. En ambos casos, se generan distorsiones en los precios de las exportaciones que perjudican relativamente los productores de Brasil.

En relación a los impuestos generales al consumo, tal vez la situación relativa de Brasil y Argentina tienda a parecerse, ya que frente a los efectos de los dos impuestos de Brasil (federal y estadual) se enfrentan las distorsiones del impuesto provincial a los ingresos brutos de Argentina. En cambio, en esta área tributaria la situación de Uruguay y Paraguay resulta mejor para sus exportadores. Esto debe confirmarse al investigar la administración del tratamiento a los exportadores.

Respecto de los impuestos selectivos al consumo, si recordamos que Argentina, Paraguay y Uruguay aplican impuestos selectivos de tipo monofásico que no gravan o exoneran las exportaciones y que Brasil aplica un impuesto selectivo tipo IVA (IPI), pero tiene efectos acumulativos porque no permite deducir el impuesto pagado por las compras de maquinarias y equipo, resulta que los exportadores de esos tres países se hallan en mejor situación que los de Brasil. En el caso de esos impuestos selectivos de tipo monofásicos, únicamente pueden producirse efectos de acumulación cuando la exportación no la realiza directamente el fabricante sujeto del tributo, sino otro comerciante exportador para quien no existen mecanismos que prevean la devolución del impuesto.

Es necesario recordar que todo lo anterior surge del análisis preliminar y global aquí realizado y que las conclusiones definitivas recién se obtendrán cuando se realice el análisis detallado de los impuestos generales y selectivos vigentes en los cuatro países, ya que aun en el IVA pueden existir efectos de acumulación que perjudiquen a los exportadores. De todas maneras, la adopción generalizada por los cuatro países de impuestos generales tipo IVA, facilita la armonización en base al principio de tributación exclusiva en el país de destino, ya que permite determinar correctamente el impuesto y desgravar las exportaciones. Y en el país importador aplicar los impuestos al consumo de la misma manera que sobre similares productos nacionales, lo que permite evitar la discriminación de trato tributario entre bienes nacionales e importados, que precisamente quiere evitarse con las normas de armonización. Es decir, que la armonización de estos impuestos al consumo debe realizarse en base al principio de imposición en el país de destino.

Cuadro 4
IMPUESTOS AL CONSUMO Y SOBRE TRANSACCIONES

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
1) Impuestos generales al consumo	a) IVA (nacional)	a) IVA al nivel estadual (ICMS)	IVA (desde julio 1992)	IVA
	b) Impuesto sobre los ingresos brutos (plurifásico acumulativo o cascada) (provincial)	b) Impuesto sobre los Servicios (ISS) (municipal)		
- Hechos im-ponibles	a) Todas las enajenaciones de cosas muebles, prestaciones de servicios o importaciones a título oneroso	a) Todas las salidas del establecimiento de cosas muebles y servicios de transporte y comunicaciones, a cualquier título; importaciones	La enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes	Todas las enajenaciones de cosas muebles, importaciones, prestaciones de servicios a título oneroso
	b) Toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual	b) Prestaciones de servicios enumerados taxativamente a cualquier título, excepto de transporte y comunicaciones		
- Importaciones	a) Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA
	b) excluidas del impuesto			

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
- Exportaciones	a) de bienes: no gravadas, se compensa o devuelve el IVA abonado en las compras o pagado en la importación. De servicios: gravadas	a) De bienes: no gravadas, excepto productos agrícolas. Se compensa o devuelve el impuesto pagado a proveedores o pagado en la importación	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el impuesto por compras. De servicios: no gravados los fletes al exterior por exportaciones	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el IVA abonado a proveedores o pagado en la importación De servicios: no están gravados los fletes internacionales, la construcción, reparación, limpieza y aprovisionamiento de naves y servicios prestados hacia Zona Franca, lo que genera derecho a la devolución del IVA abonado a proveedores y en la importación
	b) No gravadas. No existe recuperación del impuesto pagado por el exportador en sus compras	b) gravados	---	---
- Alícuotas	a) Tasa básica: 18% ¹⁰ Tasa máxima: 25%	Variables según estados; las más comunes son: 18%: operaciones internas del estado 7%: transacciones para estados del Norte y Nordeste 12%: transacciones para estados del Sur y Sureste 13%: exportaciones agrícolas	Tasa única: 8%	Tasa básica: 22% Tasa reducida: 12%
	b) Variable según actividad del 1% al 4.5%	b) entre 2% y 10%		

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
- Determinación	a) El impuesto a pagar surge de deducir al total de los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones.	a) Idem	Idem	Idem
	b) Aplicación sobre el total de ingresos brutos de la empresa durante el período. Sin deducción por el impuesto pagado en las compras (cascada)	b) Aplicación sobre el precio del servicio. Solo en algunos casos se admite la deducción del impuesto abonado a proveedores.		
- Tratamiento de los bienes de capital	Se deducen los créditos por compras maquinarias	No se deducen los créditos por compras de maquinarias	Se deducen los créditos por compra de maquinarias	Se deducen los créditos por compra de maquinarias.
2) <u>Impuestos selectivos al consumo</u>	Impuesto interno sobre ciertos bienes	Impuesto federal sobre Productos Industrializados (IPI)	Impuestos selectivo al consumo ¹¹	Impuesto específico interno sobre ciertos bienes (IMESI)
- Forma técnica del tributo	Monofásico aplicado al nivel del productor o importador de los bienes gravados	Plurifásico no acumulativo (tipo IVA), pero aplicado únicamente sobre las importaciones y transferencias de algunos bienes	Monofásico aplicado al nivel del productor o importador de los bienes gravados	Idem
- Hechos im-ponibles	Primera transferencia a cualquier título del bien gravado y las importaciones	Salida del establecimiento industrial y la importación de los bienes gravados	Importación y primera enajenación a cualquier título de los bienes gravados	Primera enajenación a cualquier título del bien gravado
- Productos gravados	Tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, aceites lubricantes, combustibles, vinos, cerveza, bebidas gaseosas, artículos de tocador, objetos suntuarios, automóviles, aparatos de foto, cine, audio, etc.	Tabacos, automóviles, alcoholes, bebidas alcohólicas, cerveza, y una gran lista de productos industrializados. Su base es la mayor de los cuatro países	Tabacos, bebidas gaseosas, cerveza, bebidas alcohólicas, alcohol, combustibles, etc.	Vinos, bebidas alcohólicas, alcoholes, cerveza, bebidas gaseosas, artículos de cosmética y perfumería, tabacos, energía eléctrica, automóviles, motos, lubricantes, combustibles, etc.

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
- Importaciones	gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto	gravadas por el impuesto	gravadas por el impuesto, solo en caso de importación por no contribuyentes.
- Exportaciones	exentas del tributo	exentas del tributo	exentas del tributo	exentas del tributo
- Alícuotas	entre 2.5% y 233%	entre 0% y 365%	entre 8% y 50%	entre 5% y 102%
- Base imponible	Precio neto excluido IVA en las ventas y en las importaciones el 150% del precio más tributos a la importación	Precio neto en las ventas. En operaciones no onerosas: valor corriente de mercado. En importaciones: precio CIF más derechos y recargos de importación	Precio de venta en fábrica excluido el IVA. En importaciones: valor aduanero más impuestos de importación	Precio real de la operación o valores fictos fijados por la administración tributaria.
3) <u>Impuesto a operaciones con divisas y títulos</u>	¹²	Impuesto sobre operaciones de cambio, crédito y seguros y sobre operaciones relativas a títulos valores (IOF)	No	Impuesto a la venta de moneda extranjera
- Operaciones gravadas	---	Operaciones de transferencia de títulos, cambio de moneda, operaciones financieras, etc	---	Venta de divisas por instituciones financieras y contribuyentes del IRIC a no contribuyentes del impuesto
- Alícuotas	---	entre 0% y 130%	---	- Entre instituciones financieras: 0.05% - Otras: 2%
- Materia gravada	---	Precio de la operación, suma involucrada en la operación o valor del documento	---	La contraprestación en moneda nacional
4) <u>Impuesto de sellos sobre actos y documentos</u>	Impuesto provincial de sellos	No	Impuesto sobre actos y documentos	No

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
- Operaciones gravadas	Actos formalizados en instrumento público, contratos de constitución de sociedades, de locación, hipotecas, escrituras de inmuebles, seguros, inscripción en Registros Públicos, pagarés y letras de cambio, operaciones monetarias que devenguen interés, etc	---	Actuaciones administrativas, notariales, contratos e inscripción de sociedades, actos vinculados a bienes inmuebles (contratos de locación, compraventa, hipotecas, etc), actos de intermediación financiera (préstamos, letras de cambio, cheques de plaza a plaza, transferencia de divisas al exterior, inscripciones en Registros Públicos, etc	---
- Alícuotas	Generalmente 1% y tasas diferenciales para operaciones con inmuebles (0.75% al 2.5% según valor) y otras (0.5% ciertos contratos), 3% al año sobre intereses que devenguen las operaciones financieras	---	Para ciertas operaciones montos fijos en guaraníes y para otras tasas que generalmente varían del 1% al 2%, aunque la exportación de productos agropecuarios paga el 12%	---
- Materia gravada	Valor de la operación, monto de las escrituras o contratos, valor del documento, monto de las primas de seguros, etc	---	Valor que consta en los documentos, suma involucrada en la operación, etc.	

En cuanto se refiere a impuestos selectivos, ya se dijo que en tres casos son de tipo monofásico, salvo en Brasil donde son de tipo IVA. Además en general se tienden a gravar el mismo tipo de bienes, tal como tabacos, bebidas alcohólicas, combustibles, automotores, y otros bienes considerados suntuarios, etc.. Otra vez son similares también en cuanto a la extensión de la base (más restringida), los casos de Argentina, Paraguay y Uruguay, en tanto Brasil aplica un tributo selectivo de base más amplia. También en estos impuestos selectivos al consumo, se adopta en general el principio de tributación en país de destino, gravándose las importaciones y desgravándose las exportaciones. Sin embargo, deben investigarse con mayor profundidad estos impuestos, por ejemplo,

cuando gravan combustibles o energía eléctrica que son insumos importantes de algunas industrias y que no se devuelven cuando se exportan los productos elaborados con ellos.

Los impuestos específicos sobre combustibles son importantes en Argentina, Uruguay y Paraguay y menos importantes en Brasil. Mientras la gasolina tributa el 46% en Argentina, 102% en Uruguay y 50% en Paraguay, en Brasil paga una alícuota menor.

En los dos países federales, existen algunas distorsiones por la doble tributación; en el caso de Argentina con el IVA a nivel federal y el impuesto a los ingresos brutos (tipo cascada) en las provincias. En Brasil por su parte además de los problemas de acumulación y no desgravación total de las exportaciones que pueden existir en el ICMS arriba señalado, existe cierta dispersión de tasas que varía según los estados. Además en Brasil, el impuesto general sobre servicios se aplica al nivel municipal (ISS), y por ello también hay tasas variables. En cambio, Argentina, Paraguay y Uruguay incluyen la mayoría de los servicios en el IVA.

En relación a la exportación de servicios en general no tienen el mismo tratamiento, ya que mientras Uruguay exonera las exportaciones de algunos servicios citados específicamente, de manera similar a la exportación de bienes, en Argentina y Paraguay se los grava, diferenciándose del tratamiento brindado a los bienes. Eso sí en Argentina, Paraguay y Uruguay están desgravados una serie de servicios vinculados a las exportaciones, mientras que se hallan gravados en Brasil.

Los servicios financieros en general no están gravados por los impuestos generales al consumo, aunque en Argentina en su reemplazo se aplica un impuesto especial a las instituciones financieras autorizadas cuya base imponible son los salarios y beneficios de las instituciones. En Brasil, las instituciones financieras no están gravadas por el ICMS, pero sus operaciones son gravadas por el IOF y algunos servicios financieros están gravados por el impuesto municipal sobre servicios (ISS).

Los servicios en relación de dependencia no están gravados por el IVA en ninguno de los cuatro países, mientras que los productos agrícolas en estado natural están gravados en Argentina y Brasil y están exentos en Paraguay y Uruguay. Los combustibles están gravados por el IVA en Argentina y Brasil, donde además se aplican sobre ellos impuestos selectivos, mientras que en Paraguay y Uruguay están exentos del IVA, pero sometidos a los impuestos selectivos o específicos al consumo.

En relación a las alícuotas del IVA, aunque ello no genere mayores distorsiones en el comercio, existen diferencias importantes. En Paraguay se acaba de establecer en el 8%, mientras que en Argentina se aumentó al 18% a partir del 1º de marzo; en Brasil la tasa básica también es del 18% y en Uruguay del 22%.

En materia de tributación sobre operaciones en divisas y títulos, ese tipo de imposición se derogó en Argentina en octubre pasado, y sobre títulos valores no existe en Paraguay y Uruguay. En cambio, en Brasil la imposición sobre títulos, y operaciones financieras tiene cierta significación (IOF), mientras que en Uruguay sólo se grava la

compraventa de divisas. En Paraguay no existen impuestos especiales sobre operaciones en divisas, títulos valores y operaciones de cambio, pero las operaciones en divisas resultan gravadas por el impuesto que grava de manera general los actos y documentos (impuesto de sellos), que se comenta a continuación.

Por último, los impuestos de sellos o timbres que antes existían en la mayoría de los países sobre actos, operaciones y contratos han tendido a desaparecer y ya no existen en Brasil y Uruguay donde en cierto modo han sido reemplazados por otros tributos o por impuestos especiales sobre operaciones financieras (Brasil) o sobre la venta de moneda extranjera (Uruguay). Sin embargo, este anacrónico impuesto tipo instrumental todavía se sigue aplicando en Argentina (a nivel provincial) y en Paraguay, donde todavía genera una recaudación importante y no pudo derogarse en la reforma recientemente aprobada. Sin embargo, la propia ley de reforma (Ley 125/91) prevé que ese impuesto será derogado a los dos años contados a partir de la vigencia del IVA, oportunidad en que la tasa del IVA se elevaría al 10%.

En Argentina el impuesto de sellos se aplica a nivel de las provincias y en la Capital Federal rige por ley nacional. Su importancia recaudatoria ha venido disminuyendo en los últimos años, y su tasa más común oscila alrededor del 1%.

En ciertos casos, este impuesto puede afectar documentos y operaciones relativos al comercio exterior (exportaciones e importaciones) tal como documentos de embarque, pólizas de fletamento, letras de cambio relativos a las exportaciones, etc. que afectan el costo de las operaciones y significan exportación de impuestos. Además en Paraguay, las exportaciones agropecuarias en estado natural están gravadas al 12%, lo que naturalmente castiga a los exportadores de este país frente a los demás países del Grupo que no aplican ese impuesto.

En el caso del impuesto de sellos provincial en Argentina, generalmente están exentos los contratos de compraventa, permuta o locación de cosas, obras o servicios que formalicen operaciones de exportación.

Un cambio positivo de la reforma de Paraguay es que además del anterior impuesto a las ventas que fue reemplazado por el IVA, se aplicaba el impuesto de timbres sobre las facturas que resultaba así operando como un impuesto adicional a las ventas tipo cascada. Este impuesto de timbre o sellos sobre las facturas fue derogado en la reciente reforma, de tal forma que ahora solo se aplica IVA sobre las ventas.

d) *Tributación sobre la mano de obra*

La imposición sobre la mano de obra incluye básicamente los aportes de seguridad social y otros gravámenes sobre las empresas que afectan los costos de la mano de obra, y que se aplican sobre los salarios.

El siguiente cuadro expresa la situación imperante en los cuatro países.

Cuadro 5
APORTES Y CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
1) Aporte Patronal	33% (1)	35.2%(2)	16.5%	21.5% (3)
2) Aporte Personal	18%	8, 9 ó 10	8.5%	18% a 23% (3)
3) Total	51%	43.2% a 45.2%	25%	39.5 a 44.5% (3)

- 1) El aporte total se compone de 16% de aporte patronal por jubilación, 2% para el PAMI, 5.4% para obras sociales, 0.6% para el ANSSAL y 9% para asignaciones familiares. El 5% que antes se aplicaba para el FONAVI, fue derogado en octubre 1991.
- 2) En Brasil el aporte patronal es del 20% al sistema de seguridad social, a l que se agregan contribuciones por accidentes de trabajo, para la salud del trabajador, etc. y a otros fondos que en general llegan al 15.2%.
- 3) Los porcentajes de Uruguay incluyen además de las contribuciones de seguridad social, el impuesto a las retribuciones personales, cuya escala de alícuotas es progresiva.

Tal como puede apreciarse, salvo el caso e Paraguay en que las cargas totales sobre los salarios sólo llegan al 25%, en los restantes países oscilan entre el 40 y 51%. En los casos de Uruguay y Brasil los tributos totales sobre los salarios llegan al mismo total (45%), mientras que en Argentina alcanzan al 51%. Es decir, que en estos tres países los gravámenes sobre la mano de obra son elevados y relativamente similares.

Es importante señalar que en Argentina existe un proyecto de reforma tributaria en el Congreso que reemplazaría los aportes patronales de seguridad social (16%) por un "Impuesto al Excedente Primario de las Empresas" (IEPE). El IEPE se aplicaría a las empresas y su base imponible sería: 1) Ventas-compras del IVA, 2) más las exportaciones, 3) más los sectores exentos del IVA, 4) menos los salarios pagados, 5) menos la contribución unificada de seguridad social (CUSS) que se reorganizó recientemente, 6) menos el impuesto a las ganancias, 7) menos el impuesto a los activos de empresas, 8) menos la existencia de mercadería al primer ejercicio del nuevo impuesto, 9) menos amortización de bienes con valor residual. Sobre esta base se aplicaría una tasa del 18%, Del impuesto sí determinado se descontaría 1) el impuesto provincial a los ingresos brutos pagados por la empresa y 2) el impuesto inmobiliario.

Por otra parte recientemente se dispuso unificar las aportaciones patronales para seguridad social, el PAMI, obras sociales, ANSSAL, asignaciones familiares, etc. en la "Contribución patronal unificada de seguridad social ("CUSS"). Es decir, que el CUSS ahora incluye los aportes patronales para jubilación que se eliminarían al establecer el nuevo IEPE. Pero luego el CUSS, sólo incluirá las demás aportaciones por cargas sociales que deben realizar las empresas.

Una diferencia importante que muestra el cuadro, es que mientras el nivel total de tributación sobre la mano de obra es relativamente similar en Argentina, Brasil y Uruguay, se observan diferencias importantes en la participación de los aportes patronales y personales. En tanto el aporte patronal en Argentina, Brasil y Paraguay supera en

el doble o poco menos al aporte personal, en Uruguay el nivel es más parejo y puede ocurrir que el aporte personal supere al patronal.

Dado que el aporte personal a cargo de los asalariados en realidad se asemeja a un impuesto personal a la renta, desde el punto de vista de la influencia de estos tributos en el comercio subregional, es más importante lo que sucede con los aportes a cargo de las empresas, ya que son los que influyen sobre los costos y precios de los productos comercializados. Y desde este punto de vista, la situación es más gravosa para las empresas de Argentina y Brasil que para las empresas de Uruguay y Paraguay.

Para terminar esta sección, conviene recordar que los aportes por contribuciones de seguridad social y otras cargas sociales, no pueden devolverse o descargarse en las exportaciones, porque de acuerdo con las normas del GATT serían considerados un subsidio a la exportación. De acuerdo con el Código de Subvenciones y Derechos Compensatorios del GATT, en el caso de las exportaciones sólo pueden devolverse los impuestos indirectos (aduaneros e internos). En cambio, la devolución o descarga de los impuestos directos y en particular de las contribuciones patronales de seguridad social —de acuerdo con las normas de ese Código— constituye un subsidio a las exportaciones y da derecho al país importador a establecer derechos compensatorios ("countervailing duties"). Como es conocido, varios países ya han sufrido la aplicación de esos derechos de represalia en Estados Unidos y otros países para penalizar exportaciones que fueron beneficiadas por incentivos a la exportación.

e) *Incentivos tributarios a las exportaciones*

Como antecedente conviene mencionar que el tratado de la Comunidad Económica Europea (CEE) prohíbe a los Estados Miembros que ayuden o subvencionen las exportaciones, de modo que puedan vender un precio menor que su competencia en otros estados miembros. De esta forma, los gobiernos no pueden otorgar a las empresas exportadoras ni subsidios directos de la Tesorería, ni incentivos, desgravaciones o exoneraciones tributarias. "Esta filosofía es coherente con la idea de que las firmas deben tener en los países del mercado común el mismo trato que reciben dentro del territorio nacional. Si cuando se vende una provincia a otra de un mismo país no se goza de estímulos a la exportación, tampoco se deben recibir cuando la transacción tiene lugar de un país miembro a otro. Por lo tanto, de lo que aquí se trata no es de armonizar políticas de estímulos, sino simplemente de eliminarlos".¹³

Sin embargo, esta puede ser una solución recomendable cuando el mercado se haya perfeccionado al final de 1994. En cambio, para el período de transición —tal como sugiere Baldinelli— parece más conveniente sugerir normas de armonización de los estímulos a las exportaciones. Es decir, ahora parecería conveniente mantener algunos de los incentivos a la exportación mientras dure el período de transición para el comercio entre países miembros. Pero eso sí parece conveniente estudiar desde ya algunas formas de armonización de tales incentivos.

Los esquemas y niveles de incentivos a la exportación vigente en los países fueron muy diferentes hasta hace uno o dos años. Pero, por un lado las medidas compensatorias aplicadas por los Estados Unidos y por otro las políticas de apertura aplicadas en Argentina, Brasil y Uruguay (Paraguay siempre ha tenido pocos incentivos a las exportaciones), han tendido a la eliminación paulatina de varios incentivos y a la reducción de su nivel. Además en los últimos años, tanto en Argentina como en Brasil, la necesidad de equilibrar las cuentas fiscales para combatir la inflación, obligó a que muchos de los apoyos a las exportaciones fueran suspendidos o anulados. Recientemente hubo un cierto renacimiento de los incentivos a las exportaciones en Brasil, y en términos generales todavía existen diferencias entre los beneficios acordados por los cuatro países. Eso sí, el nivel de beneficios ahora otorgado a las exportaciones es inferior al que regía por ejemplo en los años setenta u ochenta.

Tal como puede verse en el cuadro 6, Brasil sigue siendo el país que otorga más incentivos a las exportaciones, aunque su nivel es inferior al vigente hace pocos años. Buena parte de esos incentivos que habían sido suspendidos en 1990, se reimplantaron a principios de 1992, tal como la exención del impuesto a la renta de una serie de gastos de promoción, propaganda, intereses girados al exterior por financiamiento de exportaciones, e investigaciones de mercado vinculados a las exportaciones. En cambio, la exención total del impuesto a la renta de los beneficios originados por exportaciones no tradicionales había sido derogada y no fue reimplantada. También se restableció la exención y reducción de impuestos de importación pagados por insumos utilizados en la elaboración de productos exportados, etc. Además se restableció la manutención y utilización del crédito de Impuesto sobre Productos Industrializados relativo a los insumos utilizados en la producción de productos exportados. Finalmente las medidas sobre comercio exterior adoptadas en febrero 1992, además de acelerar la baja de aranceles del proceso de apertura económica, dispuso nuevas medidas de apoyo a las exportaciones, tal como la suspensión del IPI sobre insumos destinados a la exportación dentro del régimen de "draw-back" interno, la exoneración del ICMS en la exportación de productos primarios e industrializados, etc. Estas últimas medidas se complementan con el otorgamiento de nuevos beneficios financieros a los exportadores, tal como el otorgamiento de tasas reducidas de interés en el Programa de Financiamiento a la Exportación (PROEX), etc.

Se mantiene suspendido el anterior programa de apoyo de ciertas exportaciones por empresas (BEFIEX), por lo cual no se otorgan nuevos beneficios en este programa, pero siguen vigentes los de empresas anteriormente aprobadas. En resumen, pese a la reposición de algunos beneficios, los incentivos a la exportación siguen siendo menores a los vigentes diez años antes.

En el caso de Argentina, que ocupa el segundo lugar por el monto de beneficios a la exportación, además de la admisión temporaria y el régimen de "draw-back" se mantienen los reintegros a la exportación manufacturera, pero en un nivel moderado (máximo 10% del valor FOB). En cambio, no se reimplantaron los incentivos financieros a la exportación. También aquí se derogó la exención del impuesto a la renta al 10% del valor FOB de los productos beneficiados y no se conceden incentivos financieros.

En el caso de Uruguay, los beneficios a las exportaciones parecen de menor nivel que en los dos casos anteriores y se concentran en los regímenes de zonas francas, admisión temporaria y "draw-back".

Por último en el caso de Paraguay —donde los beneficios son menores que en los otros casos—, sólo existe la admisión temporaria y algunas exoneraciones del impuesto a los actos y documentos (anterior impuesto de papel sellado y estampillas).

Estas son las conclusiones que surgen del análisis preliminar aquí realizado y que serán verificadas en el estudio más detallado que se realizará en otra etapa de este proyecto.

En cuanto a la armonización de los incentivos a las exportaciones, ya se mencionó que en el período de transición del MERCOSUR parece conveniente adoptar algunas normas de armonización que permitan aplicarlos de manera homogénea por los cuatro países, para no distorsionar el comercio sub-regional, por ejemplo, acordando de manera comunitaria el tipo y monto máximo de beneficios a acordar. Pero una vez que se perfeccione el mercado ampliado mediante la eliminación total de los aranceles aduaneros (1995), la alternativa más conveniente parece ser la eliminación total para el comercio interno del Grupo. La armonización de estos incentivos a la exportación, debería considerarse juntamente con la adopción del arancel externo común y la armonización de los instrumentos de comercio exterior.

En cuanto a las exportaciones a terceros países, existe menos urgencia sobre su armonización y los países podrían seguir aplicando sus regímenes de fomento a las exportaciones. Pero los Países Miembros también pueden considerar que estos apoyos a las exportaciones sean similares, lo que requerirá normas de armonización. De todas maneras para estas exportaciones a terceros países no parece necesario proceder a la armonización de los incentivos en el período de transición y luego el tema parece más abierto a la negociación. Una ventaja que puede mencionarse es que ya varios países del Grupo en el campo de los incentivos a las exportaciones han adoptado en bastante proporción a las normas del GATT, y además Argentina, Brasil y Uruguay firmaron acuerdos bilaterales con Estados Unidos relativos a los subsidios a la exportación,¹⁴ con lo que al adoptar esas normas ya se ha producido en este campo cierta armonización. Sólo restaría que Paraguay adoptara esas normas, pero como ya se ha visto los incentivos a las exportaciones de este país son los más bajos del Grupo, y por ello es menos necesario aplicar normas de armonización.

Cuadro 6
INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES NO TRADICIONALES

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Incentivos a las exportaciones no tradicionales				
1) Zonas francas	No	Si: zonas de procesamiento de exportaciones (ZPE)	No	Si
2) Admisión temporaria	Si	Si	Si	Si
3) Régimen de "draw-back"	Si	Si	No	Si
4) Reintegros o reembolsos a la exportación de productos manufacturados	Si: del 3,30% al 10% ¹⁶	Si	No	No
5) Exención del impuesto a la renta a los beneficios de las exportaciones	No: se derogó en 1989	No: se derogó	No	No
6) Otras exenciones o deducciones del impuesto a la renta de gastos vinculados con exportaciones	No	Si ¹⁶	No	No
7) Exención impuesto timbres	No	No existe el impuesto	Si ¹⁷	No existe el impuesto
8) Incentivos financieros a las exportaciones manufacturadas	No	Si: PROEX ¹⁸	No	No
9) Seguro de crédito a las exportaciones	Si	Si	No	No

IX. RESUMEN Y CONCLUSIONES

- 1) El tratado del MERCOSUR establece la armonización de la política fiscal (entre otras) para facilitar la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los Países Miembros. Además esta tarea de armonización fiscal debe avanzar gradualmente, comenzando por aquellos aspectos más directamente vinculados con la formación del mercado ampliado. Así se dejará en cambio un grado amplio de autonomía para cada país en la determinación de otros aspectos tributarios.
- 2) Concebida en esta forma, la armonización fiscal se entiende como un proceso que se deberá centrar en a) algunos aspectos de la política tributaria y de los incentivos fiscales que sean indispensables para evitar distorsiones en las condiciones de competencia del MERCOSUR, y b) eliminar tratamientos discriminatorios que atenten contra el libre acceso al mercado y asegurar el mantenimiento de los márgenes de preferencia que se crearán a través del arancel externo común (AEC) y el programa de liberación comercial.
- 3) Las distorsiones que los impuestos internos pueden generar en un proceso de integración como el del MERCOSUR y que deben corregirse mediante medidas de armonización, son de dos tipos:
 - a) distorsiones en las condiciones de competencia de los productos intercambiados, en virtud de la alteración que producen en la estructura de costos y precios de los bienes susceptibles de intercambio, y
 - b) distorsiones en la rentabilidad de los proyectos que afecta la localización de las inversiones favorecidas por la ampliación del mercado.
- 4) El primer tipo de problemas de la tributación interna se refiere básicamente a los impuestos internos sobre bienes y servicios, ya sean de tipo general (como el IVA) o de tipo selectivo (impuestos internos o específicos), que generalmente se agregan al precio de los bienes intercambiados. Del mismo tipo son las distorsiones que pueden generar los incentivos a las exportaciones no tradicionales. En definitiva, lo que se busca respecto de estos impuestos internos sobre bienes y servicios, es que los bienes importados de otros Países Miembros tengan el mismo tratamiento tributarios que similares productos producidos localmente ("principio de no discriminación").
- 5) En cambio, el segundo tipo de problemas que al afectar la rentabilidad de los proyectos puede distorsionar la localización de las inversiones (o la movilidad de los factores de producción), se refiere más bien a los impuestos directos aplicados sobre las

empresas y personas físicas. Básicamente ellos son el impuesto a la renta de empresas y personas físicas, los impuestos al capital o activo de empresas o personas, así como los incentivos tributarios a la inversión. Dado que el capital tiene mayor movilidad que la mano de obra, en este campo primero deberán analizarse los impuestos directos e incentivos que favorezcan a las empresas y luego los que pueden afectar la movilidad de las personas físicas.

6) Existen básicamente dos mecanismos de armonización tributaria: a) la uniformación y b) la compatibilización. El primero es el más conocido y significa aplicar la misma legislación para igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma ley tributaria y las mismas alcuotas en todos los países miembros. Como se aprecia la uniformación introduce un factor de rigidez muy severo, ya que para corregir las distorsiones obliga a renunciar totalmente a la soberanía tributaria. Por ello, este mecanismo de armonización solo tiende a utilizarse en estadios avanzados de la integración económica.

7) En cambio, la compatibilización como mecanismo de armonización implica un mecanismo menos rígido que consiste en efectuar ciertas modificaciones en los elementos constitutivos de un impuesto para neutralizar los efectos distorsionantes en el proceso de integración. La compatibilización no exige uniformar los impuestos en todos los países, sino neutralizar las perturbaciones que su desigualdad provoca en el proceso de integración. Estas modificaciones pueden referirse a los principios jurisdiccionales de imposición; es decir, la determinación del país al cual corresponde el derecho de establecer y percibir impuestos internos sobre bienes y servicios cuando hay operaciones que involucren a dos países del Grupo. Lo mismo puede aplicarse al elegir principios jurisdiccionales en los impuestos a la renta o al patrimonio. Dado que este mecanismo no requiere uniformar la tributación, es más adecuada a las primeras etapas de la integración, como es la que corresponde actualmente al MERCOSUR.

8. La necesidad de eliminar las distorsiones en la competencia, hace que la armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios sea necesaria, especialmente cuando se perfeccione el mercado. Aquí quedan comprendidos a) los impuestos generales al consumo y b) los impuestos selectivos que sólo gravan ciertos bienes y servicios.

La armonización de estos impuestos debe evitar que un bien determinado que se venda en un Estado Parte soporte una carga impositiva diferente por el hecho de ser originado de otro Estado Parte (art. 7 del tratado del MERCOSUR). Aparte del caso en que el impuesto al consumo prevé un tratamiento más severo para el producto importado, la situación más común en que puede producirse ese tratamiento discriminatorio es la que resulta de la acumulación de impuestos internos que se produce cuando en el comercio internacional, el país productor o exportador grava los bienes intercambiados y también lo hace el país importador.

9) Para evitar esta distorsión en el comercio entre los Estados Miembros, es necesario que se llegue a un acuerdo que determine cual de ellos, importador o exportador, retiene la potestad exclusiva de imponer estos impuestos internos. Para ellos es necesario elegir un principio jurisdiccional uniforme para la aplicación de estos impues-

tos. Estos principios pueden ser: a) principio de imposición exclusiva en el país de origen y b) principio de imposición exclusiva en el país de destino.

10) Según el principio de origen, los productos que son objeto de comercio en el grupo, sólo pagan el impuesto en el país productor o exportador, cualquiera fuera su destino. Los bienes o servicios llevan incorporados en su precio los impuestos pagados en el país donde se originaron, considerándose el mercado ampliado como un mercado interno. En este caso, el paso de las mercaderías de un país a otro carece de relevancia desde el punto de vista fiscal, por lo que podrían suprimirse las aduanas. Pero para eliminar las posibles diferencias de tratamiento entre bienes e importados, este principio requiere que se uniformen o iguale en los Estados Miembros los impuestos internos sobre bienes y servicios. Esta condición establece una rigidez, especialmente en las fases iniciales del proceso de integración, y por ello en general se recomienda para etapas más avanzadas de la integración. La CEE lo está analizando, pero todavía no lo adoptó.

11) En cambio, según el principio de destino, las mercancías o servicios intercambiados entre los Países Miembros sólo pagan el impuesto en el país importador, procediendo el país exportador a exonerar de impuesto la operación de exportación y a devolver el total de impuesto que se hubiera pagado en etapas anteriores del proceso de fabricación y/o comercialización. Así el país productor exporta los bienes libre de impuesto y el país importador aplica al bien importado sus propios tributos internos, con lo que la carga tributaria que soportan los bienes importados es igual a la que recae sobre similares bienes nacionales. Ello además permite que cada país aplique el nivel de carga tributaria que estime conveniente, lo que otorga flexibilidad a los países para manejar en forma independiente su política tributaria, al mismo tiempo que se asegura —desde el punto de vista impositivo— la igualdad competitiva de las mercancías, independientemente de su origen.

12) La circunstancia que el MERCOSUR recién se inicia, así como que la mayoría de los Países Miembros aplican impuestos generales a las ventas tipo valor agregado (IVA) en base al principio de destino, aconseja que en estas etapas iniciales el principio de destino sea preferible al de origen. Además aunque el principio de origen parece más evolucionado, porque no requiere la existencia de aduanas, ni realizar los ajustes en frontera, tiene el inconveniente de que hace recaer todo el control tributario en la administración de los impuestos internos, lo que en las presentes circunstancias resulta poco apropiado dado los problemas de eficiencia que enfrentan las administraciones tributarias internas. Por ello ahora se sugiere armonizar estos impuestos en base al principio de destino. Para un tratamiento más extenso, puede verse el trabajo presentado en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario por Rubén O. Amigo.¹⁹

Por sus efectos sobre los precios, estos impuestos deben ser los primeros que deben armonizarse.

13) Respecto de los incentivos a las exportaciones no tradicionales, en general ellos son incompatibles con un acuerdo de integración, ya que de acuerdo con su diferente nivel implican subsidios que introducen distorsiones en la competencia del comercio

subregional. Por ello, cuando se aplican estos incentivos a las exportaciones se requieren normas que prevean su armonización. En realidad, podrían aceptarse estos beneficios a las exportaciones en las etapas iniciales de la integración —por ejemplo en el período de transición hasta 1994—, pero siempre en base a criterios armonizados en el Grupo. En cambio, para más adelante cuando rijan plenamente el mercado común, parece mejor la eliminación de los incentivos a las exportaciones para el comercio interno del grupo.

Y para el comercio con terceros países, en principio el uso de los incentivos a las exportaciones no implicaría una distorsión en las condiciones de competencia, por lo que podría dejarse su mantenimiento sin armonizar, en tanto el MERCOSUR no aplique una política comunitaria de fomento a las exportaciones al resto del mundo.

14) La armonización de los impuestos a las utilidades, sobre la renta y el patrimonio solo es necesaria en la medida en que a) estos tributos distorsionen la localización de los factores productivos al afectar la rentabilidad de las inversiones, b) en cuanto alteren las condiciones de competencia en los casos en que sean trasladados a los precios de bienes y servicios. Dado que la movilidad del capital es mayor que la de mano de obra, inicialmente deben considerarse los impuestos que afectan la movilidad del capital. La importancia relativa de las diferencias de tributación a la renta y el patrimonio sobre la localización de las inversiones será creciente en el tiempo a medida que se acelere el proceso de integración. Por ello parece conveniente iniciar un proceso gradual de estudios sobre armonización de los impuestos a la renta y al patrimonio que permita aplicar algunas medidas de coordinación en el futuro.

15) Pero como este tipo de impuesto en general sólo admite un mecanismo de armonización —la uniformación o igualación—, el proceso de armonización deberá ser gradual y deberá comenzar por los impuestos a la renta y al patrimonio aplicados sobre las empresas y por el tratamiento de las inversiones extranjeras. Naturalmente un aspecto fundamental a analizar se refiere a los principios jurisdiccionales en estos impuestos: a) principio de fuente territorial o b) principio de residencia (fuente mundial). Tal como indica Macón²⁰ "b) los principios de origen en los impuestos a las ventas y de fuente en los impuestos a la renta requieren igualdad para estar armonizados". "c) Los principios de destino en los impuestos a las venta, de residencia en los impuestos a la renta admiten impuestos diferentes, pero la condición es que los bienes salgan limpios de gravamen y los factores perciban su ingreso libre de impuesto o sean compensados en el país de la fuente por medio de créditos por los impuestos a la renta pagados en el exterior".

16) Finalmente cabe mencionar los incentivos tributarios a la inversión, que generalmente se conceden en el impuesto a la renta y otros impuestos con la finalidad de fomentar ciertas actividades económicas o regiones del país. Dado que estos beneficios generalmente constituyen una modificación importante de la estructura básica de los impuestos a la renta y el patrimonio. también deben ser evaluados y eventualmente armonizados para evitar distorsiones en la localización de las inversiones. De acuerdo con la experiencia de algunos grupos de integración, donde los incentivos a la inversión constituyeron un atractivo importante para la inversión extranjera, como ocurrió en

Centro América y el Mercado Común del Caribe (CARICOM), estos incentivos fueron armonizados desde etapas iniciales del proceso de integración económica para evitar posibles competencias entre los países.

17) En cuanto a la estructura tributaria vigente en Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, en este estudio preliminar se analizó: i) el nivel o coeficiente de presión tributaria, ii) la composición o peso relativo de los diversos impuestos y iii) los principales impuestos vigentes, tal como a) impuestos sobre la renta, b) impuestos al capital, c) impuestos indirectos al consumo, d) impuestos y contribuciones sobre la mano de obra y e) incentivos tributarios a las exportaciones.

18) Tal como se advierte en la introducción, este primer diagnóstico es de tipo macrotributario, ya que surge de un análisis comparativo más bien global. Es decir, se analizan los principales impuestos internos vigentes en los Países Miembros que pueden afectar las operaciones del mercado ampliado de una manera más general. En cambio, el análisis más detallado de los efectos particulares de las partes y mecanismos internos de cada impuesto se deja para etapas posteriores de este proyecto, en que se analizará con mayor profundidad cada uno de los principales impuestos internos. Por ello, las conclusiones a que se arriba ahora, constituyen una primera aproximación al tema que luego deberán verificarse por el análisis pormenorizado de los principales impuestos.

19) En primer lugar la comparación del coeficiente de tributación o presión tributaria,²¹ incluyendo los ingresos del Gobierno Central, Estados y Municipios y los aportes de seguridad social, muestra que en 1991, la mayor presión fiscal correspondió a Uruguay con 24.0%, seguido por Brasil con 23.1%, Argentina 22.2% y Paraguay 10.4%. En el caso de Argentina este valor ha estado e niveles más altos para años anteriores y para 1992 se lo ha estimado en 24%. De esta forma, la presión tributaria global es similar en tres de los cuatro países y sustancialmente más bajas en el caso de Paraguay.

En consecuencia desde el punto de vista del nivel global de la tributación, la situación tiende a ser similar para los productores de Argentina, Brasil y Uruguay, ya que sus costos o beneficios son afectados por un monto parecido de impuesto. Por supuesto, ello también depende no sólo de la presión global, sino también del peso relativo de cada tipo de impuesto. Pero si se prescinde de la estructura tributaria, desde el punto de vista global, la situación es más favorable en Paraguay, donde el nivel de tributación es sustancialmente más bajo. Este enfoque parte del supuesto de que los impuestos constituyen un gravamen sobre el costo o una reducción de los beneficios de las unidades económicas.

20) En cambio, si se analiza el peso relativo de los diversos tipos de impuestos se notan algunas similitudes, pero también aparecen diferencias. Por un lado en los cuatro países se nota un fuerte énfasis en los impuestos internos al consumo, que en Paraguay representan el 38% del total recaudado y en Argentina, Brasil y Uruguay generan el 44% del total ingresado.

Asimismo estos tres países muestran un elevado porcentaje de las recaudaciones de los impuestos sobre la mano de obra, ya que alcanzan al 29% del total en Argentina y Brasil y al 34% en Uruguay. Es decir, debe resaltarse la fuerte incidencia en Uruguay de los impuestos sobre la mano de obra. En Paraguay estos impuestos apenas llegan al 12% del total.

De esta forma, en Argentina y Uruguay el grueso de las recaudaciones provienen de los impuestos indirectos al consumo (IVA y selectivos) y sobre la mano de obra (74% en el primer caso y 78% en el segundo). En ambos casos, son débiles las recaudaciones del impuesto a la renta. En Uruguay son más importantes las recaudaciones de los impuestos al patrimonio que sobre la renta.

21) En el caso de Brasil también se nota un fuerte énfasis de los impuestos al consumo y sobre la mano de obra, pero la diferencia sustancial con los dos países anteriores reside en la importancia de los impuestos a la renta, que representan el 22% del total. En cambio, en Brasil son poco significativos los impuestos al capital y al comercio exterior. Es decir, que Brasil por un lado presenta una estructura tributaria más pareja entre impuestos a la renta, sobre el consumo y sobre la mano de obra. Además la estructura de Brasil descansa en mayor medida que la Argentina en impuestos generales y sistemáticos. En cambio, en Argentina y Uruguay la imposición al comercio exterior tiene más peso relativo que la imposición a la renta. Por último en Paraguay la imposición al comercio exterior es la más significativa de los cuatro países (18% del total) y junto con la imposición al consumo representa el 56% del total.

22) Un factor ahora común en los cuatro países y facilitará la armonización tributaria, es la aplicación de impuestos generales a las ventas tipo IVA, ya que Paraguay lo acaba de aprobar en enero de 1992 para ser aplicado a partir del 1° de julio de este año. Si bien el IVA de Brasil es aplicado a nivel estadual (Impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios = ICMS) y presenta algunas características diferenciadas de los vigentes en los otros países, de todas maneras es un gravamen que también permite aplicar el principio de imposición exclusiva en país de destino, que ya se aplica en el IVA de Argentina, Uruguay y también se aplicará en Paraguay. Si bien el IVA aplicado en cada uno de los cuatro países presenta características especiales y diferencias —tal como se verá más adelante—, el mecanismo básico es el mismo y permite realizar los ajustes en frontera para desgravar las exportaciones y aplicar el impuesto en el país importador.

23) Los impuestos al capital aplicados al nivel de empresas y/o personas físicas son bajos en los cuatro países, ya que en ninguno supera el 6% del total recaudado. Por su parte, salvo en el caso de Paraguay, los impuestos de comercio exterior representan un porcentaje pequeño en Argentina y Brasil y algo mayor en Uruguay. Además el proceso de apertura económica, vía rebaja de aranceles que se está desarrollando en Argentina, Brasil y Uruguay, tenderá a reducir todavía más el peso relativo de los impuestos de comercio exterior.

24) Pasando ahora al análisis comparativo de los principales grupos de impuestos, el mismo se basa en los "Resúmenes sobre el sistema tributario" de los tres países que se incluyen en el Apéndice (Argentina, Paraguay y Uruguay), mientras que la síntesis de Brasil todavía se halla en elaboración. En este último caso, se contó con la legislación recién obtenida. La comparación se hizo con la legislación vigente en los cuatro países en enero de 1992. Interesa recordar que en Paraguay en enero de este año se aprobó la ley 125 que estableció un nuevo régimen tributario que se tomó para este trabajo.

25) En relación al impuesto a la renta el análisis se desdobló en i) impuesto a la renta de personas jurídicas o empresas (IRPJ), ii) impuesto a la renta de personas físicas (IRPF) y iii) retenciones por pagos al exterior.

En los cuatro países existe imposición a la renta de personas jurídicas o empresas, mientras que sólo en dos (Argentina y Brasil) se aplica el impuesto sobre personas físicas. El IRPF que existía en Paraguay fue eliminado por la reciente reforma. El actual IRPJ de Paraguay es similar al de Uruguay, en que en caso de desarrollarse actividades empresariales a título individual (empresas unipersonales), las rentas están gravadas por el impuesto a las rentas empresariales.

26) Respecto de los principios jurisdiccionales, en el IRPJ en todos los casos rige el principio de territorialidad de la fuente, en base al cual sólo se gravan las rentas de actividades realizadas, bienes situados o derechos económicamente utilizados en el territorio nacional.

En cambio, en los dos países que aplican el impuesto personal (IRPF), en Argentina rige también el criterio de la fuente, mientras que en Brasil para los residentes rige el principio de fuente mundial (se gravan las rentas locales y las obtenidas en el exterior). En estos dos casos el IRPF es de tipo progresivo (tasa marginal máxima del 30% en Argentina y del 25% en Brasil). Los mínimos no imponibles son superiores en Argentina que en Brasil.

En Argentina se estudia en el Congreso una reforma para convertir el actual impuesto a la renta en un tributo aplicado únicamente sobre las rentas distribuidas, dispuestas o consumidas. Esta reforma ha sido ahora postergada en su tratamiento por el Congreso, junto con el Impuesto sobre el Excedente Primario de las Empresas (IEPE), que reemplazaría los aportes patronales de seguridad social y que se trataría junto con la reforma de la seguridad social.

27) El IRPJ en Argentina sólo se aplica a las sociedades anónimas y en comandita por acciones, mientras que las sociedades de personas y las empresas unipersonales pagan IRPF. En cambio, en Brasil, Uruguay y Paraguay el IRPJ se aplica a todas las empresas, aún las sociedades de personas o empresas unipersonales.

En materia de ajuste por inflación, en los cuatro países sólo se prevé para las empresas. Paraguay adopta un sistema parcial, ya que sólo permite corregir los activos fijos. En cambio Argentina, Brasil y Uruguay aplican métodos completos de ajuste por

inflación: en el primer caso el denominado "global y dinámico", en Uruguay el sistema "global y estático" y Brasil es el único que aplica un sistema de ajuste integral.

28) Las alícuotas del IRPJ son del 20% en Argentina; 30, 35 ó 40% en Brasil (además existe un adicional estadual del 5%); 25 al 30% en Paraguay y 30% en Uruguay.

Las ganancias de capital en general se gravan al nivel de empresas y no se gravan en el IRPF, salvo el caso de Brasil que ahora grava varias de ellas, como las derivadas de inmuebles, ciertas operaciones, con títulos, etc.

En resumen, de acuerdo con las recaudaciones obtenidas y los datos de los cuadros comparativos, el impuesto a la renta tiende a mostrar una mayor carga en Brasil y luego en Argentina. En el caso de Uruguay al no existir impuesto personal y no gravarse los intereses por colocaciones en el exterior, no gravar operaciones "offshore", ni las rentas inmobiliarias de residentes del exterior, grava sólo en algunos casos los dividendos y utilidades giradas al exterior, etc., el país resulta en una situación ventajosa en este tipo de imposición, especialmente en relación a la inversión extranjera.

29) Por otra parte, en los casos de Argentina y Brasil el impuesto a la renta resulta más pesado en el segundo país que en el primero. Es decir, que desde este punto de vista los inversores argentinos tienen una clara ventaja de invertir en su propio país en relación a Brasil. En cambio, este análisis preliminar del impuesto a la renta muestra que los inversores de Brasil, les resulta más conveniente invertir en cualquiera de los tres países que en Brasil. La mayor recaudación obtenida en Brasil por el impuesto a la renta tiende a confirmar este punto.

Por el último en relación a las retenciones de impuesto a la renta por pagos al exterior, la comparación preliminar muestra resultados parciales aunque la situación resulta más conveniente en Uruguay y Paraguay, que en Argentina y Brasil. Ya se dijo que en Uruguay el tratamiento especial la inversión extranjera, lo coloca en una situación ventajosa respecto a los restantes países.

30) Respecto de los impuestos patrimoniales o al capital, solo en dos casos (Argentina y Uruguay) existen impuestos generales al patrimonio neto de empresas y personas físicas. En Brasil no existe este tipo de imposición, y la reciente reforma de Paraguay derogó el impuesto al patrimonio neto de las empresas y el impuesto a las herencias. Es decir, que desde este punto de vista, las empresas y personas físicas de Brasil y Paraguay se hallan en una situación ventajosa respecto a las de Argentina y Uruguay. Además se observa cierta tendencia al reemplazo de la imposición sobre el patrimonio neto por la tributación a los activos en general o a determinados activos, tal como ocurrió en Argentina y en cierta medida en Uruguay. Otra simetría es que en el caso de las empresas, los impuestos son proporcionales y con tasas parecidas (1% en Argentina y 2% en Uruguay). En Argentina se estudia el posible aumento al 2%, que ya rigió en 1991; además el impuesto sobre activos de empresas permite computar como paga a cuenta el impuesto a la renta del ejercicio.

31) Otra semejanza en los cuatro países, es que todos aplican impuestos sobre inmuebles y automotores, que en el caso de Argentina y Brasil benefician a los estados o provincias. Todavía no se tienen datos que permitan medir la carga de estos impuestos en cada uno de los países.

32) En cuanto se refiere a las diferencias o asimetrías, ya se mencionó que en Brasil y Paraguay ahora no existen impuestos patrimoniales globales sobre empresas y personas físicas, en tanto Argentina y Uruguay lo aplican con algunas diferencias. Es decir, que en este campo las empresas de Brasil y Paraguay tienen la situación más beneficiosa frente a los otros dos países.

Por otra parte, los dos únicos países que gravan a las personas físicas por su capital no empresario (Argentina y Uruguay) aplican impuestos diferentes, pero dada su estructura, la carga tributaria efectiva parece más elevada en Uruguay que en Argentina.

33) Otra diferencia consiste en el impuesto sobre débitos bancarios existente en Argentina, que recaudó en 1991 el 1.27% del PIB, cuya tasa ahora bajó del 1.2% al 0.9% y se anuncia eliminar en julio 1992. Este gravamen no existe en ninguno de los restantes países. En cambio, en Brasil existe el "Impuesto sobre operaciones financieras" (IOF), que en 1991 recaudó el 0.58% del PIB y grava operaciones financieras, seguros, operaciones de cambio, de títulos valores, etc., con alícuotas que oscilan del 0 al 4%. En Argentina existían impuestos parecidos sobre operaciones de cambio y de títulos valores, pero fueron derogados en 1991. En Brasil, el IOF sufrió algunas reformas en 1991 que redujeron su base imponible.

34) En los cuatro países se aplican ahora impuestos generales al consumo tipo valor agregado (IVA) en base al principio de imposición exclusiva en el país de destino (se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones), por lo que la armonización de estos impuestos debe realizarse en base a este principio. En Argentina, Paraguay y Uruguay, los productos salen libres de impuestos y se gravan en el país importador de la misma manera que similares productos nacionales, por lo que los productores de estos tres países se hallan en condiciones similares. Únicamente juega en contra de los exportadores de Argentina el hecho de que el impuesto provincial sobre ingresos brutos se aplica en forma de cascada y aunque se desgrave la exportación, no existe devolución del impuesto pagado en etapas anteriores o en las compras del exportador.

35) En cambio en el caso de Brasil, el impuesto general al consumo (ICMS) que se aplica al nivel de los estados, no desgrava totalmente las exportaciones porque i) se gravan las exportaciones primarias y ii) no se deduce el ICMS pagado por compras de bienes de capital (efectos de acumulación que hace las mercaderías salgan al exterior con un contenido impositivo). Algo similar sucede con el impuesto federal sobre productos industrializados (IPI) que con la técnica del valor agregado, grava de manera selectiva ciertos bienes, ya que tampoco permite deducir el impuesto pagado por las compras de maquinarias y equipos. En ambos casos, se generan distorsiones en los precios de las exportaciones al transformarse el impuesto en costo para las empresas, que

perjudican relativamente a los productores de Brasil. En realidad en el estudio pormenorizado sobre los impuestos al consumo que se realizará en la próxima etapa de este proyecto, deberá investigarse los efectos de acumulación que pueden producirse en el IVA vigente en cada país y que al transformar parte del impuesto en costo perjudica a los exportadores del respectivo país.

36) En consecuencia, en relación al tratamiento en el IVA de los bienes de capital, Argentina, Paraguay y Uruguay adoptan el tipo "consumo", ya que permiten deducir inmediatamente los créditos por compras de maquinarias y equipos. En cambio, el IVA de Brasil (ICMS) adopta el tipo "producto", ya que no se permiten deducir los créditos por compra de bienes de uso.

37) Una diferencia importante es que el IVA vigente en Argentina, Paraguay y Uruguay tiende a ser de amplio campo, ya que grava la generalidad de bienes y servicios, mientras que el ICMS de Brasil se aplica sobre la generalidad de bienes y sólo algunos servicios (de transporte y comunicaciones). En cambio, en Brasil, la generalidad de servicios (excluidos aquellos dos) es gravada por el impuesto municipal sobre servicios (ISS).

38) Otra diferencia del IVA vigente en Argentina, Paraguay y Uruguay, respecto del ICMS de Brasil, es que mientras los primeros tienen como hecho generador las ventas o enajenaciones de cosas muebles o bienes, en Brasil el hecho generador es la simple "salida del establecimiento" del contribuyente a cualquier título, aún para otro establecimiento del mismo titular. En este aspecto la ley de Brasil tiende a seguir la tradición fiscal portuguesa.

39) En relación a las alícuotas del IVA, aunque ello no genere mayores distorsiones en el comercio, existen diferencias importantes. En Paraguay se acaba de establecer en el 8%, en Argentina se aumentó al 18% desde el 1º de marzo de 1992, en Brasil la tasa básica también es del 18% y en Uruguay rige la mayor alícuota: 22%.

40) La revisión preliminar de los IVA aquí realizada (que deberá verificarse en el estudio más detallado y profundo a realizar luego), muestra que la situación de Argentina y Brasil tiende a parecerse, ya que frente a los efectos de los impuestos de Brasil (federal, estadual y municipal) se enfrentan las distorsiones del impuesto provincial a los ingresos brutos de Argentina. En cambio, en esta área la situación de Uruguay y Paraguay tienden a resultar mejor para sus exportadores porque solo existe un impuesto, no parecen existir efectos de acumulación importantes (a verificar) y existen adecuados mecanismos para desgravar las exportaciones.

41) En relación a la exportación de servicios, en general no tienen el mismo tratamiento, ya que mientras Uruguay exonera la exportación de algunos servicios citados específicamente, en Argentina y Paraguay se los grava, diferenciándose del tratamiento brindado a los bienes. Eso sí, en Argentina, Paraguay y Uruguay están desgravados una serie de servicios vinculados a las exportaciones (fletes, servicios de grúas, descarga, estibaje, remolque, etc.), mientras que se hallan gravados en Brasil.

42) Los servicios financieros (bancos, financieras, etc.), en general no están gravados por el IVA, aunque en Argentina en su reemplazo se aplica un impuesto especial a las instituciones financieras autorizadas, cuya base imponible son los salarios y beneficios de los bancos. En Brasil, las instituciones financieras no están gravadas por el ICMS, pero sus operaciones son gravadas por el IOF y algunos servicios financieros están gravados por el impuesto municipal sobre servicios (ISS).

43) Los servicios en relación de dependencia no están gravados por el IVA en ninguno de los cuatro países, mientras que los productos agrícolas en estado natural están gravados en Argentina y Brasil y están exentos en Paraguay y Uruguay. Los combustibles están gravados por el IVA en Argentina y Brasil, donde además se aplican sobre ellos impuestos especiales, mientras que en Paraguay y Uruguay están exentos de IVA, pero sometidos a los impuestos selectivos.

44) Respecto de los impuestos selectivos al consumo, si se recuerda que Argentina, Paraguay y Uruguay aplican impuesto selectivo de tipo monofásico que no gravan o exoneran las exportaciones y que Brasil aplica un impuesto selectivo tipo IVA (IPI), que tiene efectos acumulativos porque no permite deducir el impuesto pagado por las compras de maquinarias y equipos, resulta que los exportadores de los tres primeros países se hallan en mejor situación que los de Brasil. Por otra parte los bienes gravados son relativamente similares, ya que comprenden tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, bebidas gaseosas, combustibles y otros bienes que denotan mayor capacidad contributiva (automotores, equipos de foto, cine, audio, artículos e tocador, etc.). Otra vez son más parecidos los casos de Argentina, Paraguay y Uruguay, que gravan una base más estrecha, mientras que el IPI de Brasil tiene una base más amplia.

45) Por último los impuestos de sellos o timbres han sido derogados en Brasil y Uruguay; en Argentina se recaudan a nivel provincial y su importancia recaudatoria ha descendido en los últimos años (en todo el país sólo generan el 0.25% del PIB). En cambio, en Paraguay este impuesto es más importante desde el punto de vista recaudatorio, aunque la reciente reforma lo ha reducido bastante, al establecer el IVA y eliminar el timbre que gravaba a las facturas. La reforma prevé en una etapa futura —que no debe exceder los dos años desde la vigencia del IVA (1º julio 1992)— la eliminación de este impuesto y su reemplazo por el aumento de la tasa del IVA del 8 al 10%.

46) En síntesis, la armonización de los impuestos generales al consumo (IVA), parece fácil de realizar en base al principio de destino, teniendo en cuenta los tributos vigentes en los cuatro países. Por supuesto, debe analizarse con mayor detalle los mecanismos de devolución o compensación del IVA a los exportadores de bienes y servicios, así como otros efectos de acumulación que pueden originarse en las exenciones, restricciones en el uso del crédito, tratamiento de la agricultura, amplitud de los servicios gravados, etc. Pero en principios los IVA vigentes en los cuatro países son aptos para facilitar la armonización en base al principio de destino. Deberá realizarse un estudio más profundo de los impuestos al consumo de Brasil (IPI e ICMS).

Algo similar sucede con los impuestos selectivos al consumo, que por ser de tipo monofásico en Argentina, Uruguay y Paraguay y gravar artículos parecidos, resultan bastante similares. Como además en estos casos se desgravan las exportaciones, también la armonización puede hacerse en base al principio de destino, lo que permitirá que cada país continúe aplicando su propia legislación. En particular deberá investigarse la situación de impuestos especiales que gravan los combustibles, energía eléctrica, etc. y para los cuales no existen mecanismos que permitan desgravar la exportación de productos que contengan esos insumos gravados. En estos casos al incorporar esos impuestos al costo de los productos exportados, resultan perjudicados los exportadores del propio país.

47) Respecto a los impuestos sobre la mano de obra, salvo el caso de Paraguay en que las cargas totales sobre los salarios llegan al 25%, en los restantes países oscilan entre el 40% y el 51%. En los casos de Brasil y Uruguay llegan al mismo nivel máximo (45%), mientras que en Argentina la tributación de la mano de obra llega al 51% de los salarios. Es decir, que estos tres países los gravámenes sobre la mano de obra son elevados y relativamente parecidos, aunque en Argentina rige el nivel máximo.

48) Pero para un diagnóstico más apropiado corresponde observar por separado los niveles del aporte patronal y de los aportes personales, ya que estos últimos en realidad se asemejan al impuesto a la renta personal aplicado sobre los asalariados. Por ello, desde el punto de vista de su influencia en el comercio del Grupo, es más importante lo que sucede con los aportes de las empresas, ya que son los que influyen sobre los costos y precios de los productos comercializados. Y desde este punto de vista, la situación es más gravosa para las empresas de Argentina y Brasil (con aportes del 33 y 35% respectivamente), que para las empresas de Uruguay (21.5%) y Paraguay (16.5%). En Argentina se estudia un proyecto para reemplazar los aportes patronales de seguridad social (16% de los salarios) por un "Impuesto al excedente primario de las empresas (IEPE)".

49) Además debe recordarse que de acuerdo con las normas del GATT sobre subvenciones y Derechos Compensatorios, los aportes patronales de seguridad social y otros gravámenes sobre la mano de obra, no pueden ser devueltos o exonerados en las exportaciones, ya que de acuerdo con aquellas normas se consideran subsidios a la exportación que darían derecho a los países importadores para aplicar derechos de represalia.

50) Finalmente en relación a los incentivos a las exportaciones no tradicionales, que eran muy elevados y diferentes hasta hace unos años, han tendido a descender y a hacerse un poco más parejos en la actualidad. Es que por un lado, las medidas compensatorias aplicadas especialmente por Estados Unidos, y por otro las políticas de ajuste fiscal, así como las políticas de apertura comercial aplicadas por casi todos los países del Grupo, han tendido a la eliminación paulatina de varios incentivos y a la reducción de su nivel.

En la actualidad, Brasil sigue siendo el país que concede más incentivos a las exportaciones, ya que luego de la reducción y suspensiones de varios de ellos en 1990, fueron restablecidos en enero y febrero de 1992. Si bien se canceló el sistema BEFIEX de contratos de incentivos por empresa, que sólo sigue vigente para los contratos previamente firmados y también se derogó la exoneración del impuesto a la renta que existía para los beneficios derivados de exportaciones manufactureras, se restablecieron otros beneficios tal como la deducción adicional del impuesto a la renta de una serie de gastos vinculados a las exportaciones (tal como gastos de promoción y propaganda en el exterior, intereses girados al exterior por financiamiento de exportaciones, investigaciones de mercado, etc.), así como la exención de derechos de importación a insumos usados en exportaciones, la manutención y utilización del crédito del IPI, otorgamiento de tasas reducidas de interés en el Programa de Financiamiento a las exportaciones (PROEX), etc.

51) Argentina tiende a ocupar el segundo lugar por el nivel de incentivos a la exportación, ya que además de la administración temporaria y el régimen de "draw-back" se mantienen los reintegros a las exportaciones, pero en un nivel moderado (máximo 10% sobre el valor FOB). También se derogó la exención del impuesto a la renta del 10% del valor FOB de las exportaciones promocionadas. En Uruguay los beneficios a las exportaciones parecen de menor nivel que en los dos casos anteriores y se concentran en los regímenes de zonas francas, admisión temporaria y "draw-back". Por último en Paraguay los beneficios a las exportaciones son los menores del Grupo, ya que sólo existe la admisión temporaria y algunas exoneraciones del impuesto a los actos y documentos vinculados a las exportaciones manufactureras. Estas conclusiones preliminares deben verificarse en el estudio en profundidad del tema.

52) La armonización de estos incentivos a las exportaciones manufactureras resulta necesaria en el período de transición (hasta 1994) para reducir las distorsiones que pueden ocasionar al comercio, ya que los subsidios a las exportaciones son incompatibles con un mercado común. Pero podrían aceptarse en este lapso de transición en que todavía no se derogaron totalmente los aranceles aduaneros, acordando de manera comunitaria el tipo de beneficios aceptados y los niveles máximos de beneficios a acordar.

Pero una vez que se perfeccione el mercado ampliado mediante la eliminación total de los aranceles, la alternativa más conveniente parece ser la eliminación total de los incentivos para el comercio interno del Grupo. En el período de transición la armonización de los incentivos a la importación, debería considerarse conjuntamente con la adopción del arancel externo común y la armonización de otros instrumentos del comercio exterior.

53) En cuanto a las exportaciones a terceros países, existe menos urgencia para su armonización y los países podrían seguir aplicando sus sistemas de fomento a las exportaciones, salvo que los Países Miembros consideren mejor una política común de incentivos a las exportaciones, lo que obviamente requerirá normas de armonización.

Un dato interesante a tener en cuenta es que Argentina, Brasil y Uruguay ya firmaron acuerdos bilaterales con Estados Unidos relativos a los subsidios a las exportaciones, lo que ya implica cierta armonización. Paraguay tiene menores incentivos a las exportaciones que los otros Países Miembros, por lo que la falta de normas de armonización resulta menos relevante.

Además en Paraguay se dispuso la derogación de los incentivos a las exportaciones el 30-6-92, lo que es concordante con el inicio de la vigencia de IVA (1-7-92).

Notas

¹ Para un tratamiento más extenso del tema, puede verse: "La armonización tributaria en procesos de integración económica", González Cano, Hugo. Revista "Impuestos" N° 5, mayo 1981, Editorial La Ley.

² "Armonización de la fiscalidad indirecta en la CEE", Jorge Domingo, Robert de, Cuadernos de Actualidad de la Revista de Hacienda Pública Española, N° 3-1991, Madrid.

³ "MERCOSUR: Simetrías y asimetrías de los sistemas tributarios", Price Waterhouse, Montevideo. Octubre 1991.

⁴ Las sucursales pagan el impuesto anual a la tasa del 36% haya o no remesa al exterior.

⁵ "Aspectos jurídicos tributarios del MERCOSUR", Valdes Costa, Ramón, Revista de la Facultad de Derecho, julio-diciembre 1991, Montevideo.

⁶ "Armonización Tributaria. Principios Aplicables: El MERCOSUR"; Reig, Enrique J., Caracas, octubre 1991.

⁷ En Paraguay existía hasta 1991 un impuesto al patrimonio neto de empresas, que fue derogado por la reciente reforma tributaria de este país.

⁸ En Brasil la nueva Constitución de 1988 autoriza a los Estados para establecer este impuesto aunque todavía no rige en ninguno. En el Estado de San Pablo existe un proyecto para gravar las herencias del 4 al 8%, pero todavía no había aprobado en febrero de 1992.

⁹ En Paraguay existía un impuesto a las herencias, que también fue derogado por la reciente reforma.

¹⁰ En la Argentina la tasa básica del IVA era del 16% hasta el 1° de marzo de 1992, en que se aumentó al 18%.

¹¹ Aprobado por Ley 125 de Enero de 1992.

¹² En Argentina existían: 1) un impuesto a la transferencia de títulos valores, y 2) un impuesto del 0.6% a la venta, cambio o permuta de divisas. Ambos gravámenes junto con otros impuestos menores, fueron derogados en octubre de 1991 por el Decreto 2284 de Desregulación Económica.

¹³ "Armonización de políticas crediticias, fiscales y de promoción de exportaciones", Baldinelli, Elvio, Revista Integración Latinoamericana, INTAL, Buenos Aires, Mayo 1991.

¹⁴ Estos acuerdos bilaterales sobre incentivos a las exportaciones con Estados Unidos son importantes, ya que de acuerdo con las normas del GATT, ese país únicamente puede aplicar derechos de represalia contra las exportaciones procedentes de aquellos países, cuando se demuestre que ha habido daño a la industria norteamericana, aunque esas exportaciones estén apoyadas con subsidios. En cambio, para los países que no tengan acuerdos bilaterales con Estados Unidos, bastará la evidencia de tales subsidios para que se apliquen los derechos compensatorios, sin que sea necesario demostrar el daño.

¹⁵ Según decreto 1011/91 el nivel de reintegros a las exportaciones varía del 3.30% al 10% para los productos con mayor valor agregado, con tramos intermedios del 6.70% y 8.30%.

¹⁶ En Brasil, la ley 8402 de enero de 1992 restableció los incentivos fiscales a la exportación que habían sido derogados. Además un conjunto de normas dictadas el 19 de febrero de 1992 dispusieron por un lado adelantar la reducción de los aranceles a la importación al 1° de octubre de 1992 en lugar del 1° de enero de 1993, y por otro lado, devolver una serie de impuestos a la exportación y restablecer ciertos incentivos financieros, aunque con un nivel menor a los existentes anteriormente.

¹⁷ En Paraguay los incentivos a la exportación no tradicional están legislados en la ley 90 de 1990, que solo concede unos pocos beneficios tributarios, tal como el anterior impuesto de papel sellado y estampillas (hoy impuesto a los actos y documentos) y el tratamiento especial a las firmas exportadoras en el régimen de pago de anticipos del impuesto a la renta.

¹⁸ En Brasil, la ley 8402 de enero de 1992 restableció los incentivos fiscales a la exportación que habían sido derogados. Además un conjunto de normas dictadas el 19 de febrero de 1992 dispusieron por un lado adelantar la reducción de los aranceles a la importación al 1° de octubre de 1992 en lugar del 1° de enero de 1993, y por otro, devolver una serie de impuestos a la exportación y restablecer ciertos incentivos financieros, aunque con un nivel menor a los existentes anteriormente.

¹⁹ "Algunos aspectos de los procesos de integración económica", Amigo, Rubén Oscar, Trabajo presentado como Relator Nacional de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, octubre 1991.

²⁰ "Armonización fiscal en Argentina-Brasil", Jorge Macón, I Seminario de Universidades para la Integración Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay; Recife, noviembre 1991.

²¹ Relación porcentual entre las recaudaciones tributarias totales y el producto interno bruto (PIB) de un año determinado.

BIBLIOGRAFIA

- González Cano, Hugo; "*La armonización tributaria en procesos de integración económica*", Revista "Impuestos" N° 5, Buenos Aires, Mayo 1981, Editorial La Ley.
- Jorge Domingo, Roberto de; "*Armonización de la fiscalidad indirecta en la CEE*", Cuadernos de Actualidad de la Revista de Hacienda Pública Española N° 3, 1991, Madrid.
- Price Waterhouse, "*MERCOSUR: Simetrías y asimetrías de los Sistemas Tributarios*", Montevideo, Octubre 1991.
- Valdes Costa, Ramón; "*Aspectos jurídico-tributarios del MERCOSUR*", Revista de la Facultad de Derecho, Montevideo, Julio-Diciembre 1991.
- Reig, Enrique J.; "*Armonización tributaria. Principios aplicables: El MERCOSUR*", XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, octubre 1991.
- Baldinelli, Elvio; "*Armonización de políticas crediticias, fiscales y de promoción de exportaciones*", Revista Integración Latinoamericana, INTAL, Buenos Aires, Mayo 1991.
- Amigo, Rubén O.; "*Algunos aspectos de los procesos de integración económica*", trabajo presentado en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, octubre 1991.
- Macón, Jorge; "*Armonización fiscal en Argentina-Brasil*", I Seminario de Universidades para la Integración Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay; Recife, noviembre 1991.

SERIE POLITICA FISCAL*

- Nº Título:**
- 1 "UN MARCO ANALITICO-CONTABLE PARA LA EVALUACION DE LA POLITICA FISCAL EN AMERICA LATINA" (LC/L.489)
 - 2 "AMERICA LATINA: LA POLITICA FISCAL EN LOS AÑOS OCHENTA" (LC/L.490)
 - 3 "LA POLITICA FISCAL EN AMERICA LATINA: TOPICOS DE INVESTIGACION" (LC/L.529)
 - 4 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN CHILE, 1978-1987" (LC/L.563)
 - 5 "POLITICAS DE REDUCCION DE LA EVASION TRIBUTARIA: LA EXPERIENCIA CHILENA, 1976-1986" (LC/L.567)
 - 6 "AJUSTE MACROECONOMICO Y FINANZAS PUBLICAS CHILE: 1982-1988" (LC/L.566)
 - 7 "LA POLITICA FISCAL Y LOS SHOCKS EXTERNOS" (LC/L.568)
 - 8 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN URUGUAY" (Período 1978-1987) (LC/L.579)
 - 9 "DETERMINANTES DEL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO EN BOLIVIA" (Período 1980-1987) (LC/L.582 y LC/L.582/Add.1)
 - 10 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN MEXICO" (1980-1989) (LC/L.622)
 - 11 "DETERMINANTES DEL DEFICIT Y POLITICA FISCAL EN EL ECUADOR" (1979-1987) (LC/L.624 y LC/L.624 Add.1)
 - 12 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO Y LA POLITICA FISCAL EN ARGENTINA" (1978-1987) (LC/L.625)
 - 13 "EL DEFICIT PUBLICO Y LA POLITICA 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 POLITICA FISCAL EN COLOMBIA" (LC/L.642)
- 17 "LECCIONES DE LA POLITICA FISCAL COLOMBIANA" (LC/L.643)
- 18 "EL DEFICIT CUASIFISCAL: ASPECTOS TEORICOS, CONCEPTUALES Y METODOLOGICOS" (selección de trabajos) (LC/L.646)
- 19 "EL DEFICIT CUASIFISCAL DE LA BANCA CENTRAL EN COSTA RICA: 1985-1989" (LC/L.647)
- 20 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN BOLIVIA: 1986-1990" (LC/L.648)
- 21 "MACROECONOMIA DE LAS OPERACIONES CUASIFISCALES EN CHILE" (LC/L.649)
- 22 "EL DEFICIT DEL SECTOR PUBLICO CONSOLIDADO CON EL BANCO CENTRAL: LA EXPERIENCIA MEXICANA DE 1980 A 1989" (LC/L.650)
- 23 "UNA APROXIMACION AL DEFICIT CUASIFISCAL EN EL PERU: 1985-1990" (LC/L.651)
- 24 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN EL PARAGUAY: 1982-1989" (LC/L.654)
- 25 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN ECUADOR (1979-1987)" (LC/L.659)
- 26 "EL DEFICIT CUASIFISCAL EN VENEZUELA: 1980-1990" (LC/L.660)
- 27 "DEFICIT CUASIFISCAL: EL CASO ARGENTINO (1977-1989)" (LC/L.661)
- 28 "O DEFICIT QUASE-FISCAL BRASILEIRO NA DECADA DE 80" (LC/L.662)
- 29 "EL DEFICIT PARAFISCAL EN URUGUAY: 1982-1990" (LC/L.719)
- 30 "REFORMA FISCAL PROVINCIAL EN ARGENTINA: EL CASO DE MENDOZA, 1987-1991" (LC/L.741)
- 31 "LA POLITICA FISCAL EN CHILE: 1985-1991" (LC/L.742)
- 32 "POLITICA FISCAL, EQUILIBRIO MACROECONOMICO Y DISTRIBUCION DEL INGRESO EN VENEZUELA: 1985-1991" (LC/L.745)
- 33 "INCIDENCIA MACROECONOMICA Y DISTRIBUTIVA DE LA POLITICA FISCAL EN COLOMBIA: 1986-1990" (LC/L.746)
- 34 "LA POLITICA FISCAL EN BOLIVIA Y SU RELACION CON LA POLITICA ECONOMICA: 1986-1990" (LC/L.750)
- 35 "LA POLITICA FISCAL EN ECUADOR: 1985-1991" (LC/L.753)
- 36 "POLITICA FISCAL, AJUSTE Y REDISTRIBUCION: EL CASO URUGUAYO, 1985-1991" (LC/L.759)
- 37 "LA ARMONIZACION TRIBUTARIA EN EL MERCOSUR" (LC/L.785)