



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

LA ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LA COMUNIDAD EUROPEA Y LA COMUNIDAD ANDINA: ESTUDIO COMPARADO

Título del Trabajo Especial
Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista
en Derecho Tributario

Autora: abg. Célida Mercedes Romero López_
Tutor: Dr. Ronald Evans Márquez
Caracas, Octubre de 2004

Célida Mercedes Romero López



Armonización Tributaria en la Unión Europea y la Comunidad Andina: Estudio Comparado

Agradecimientos:

A mi mamá y a mi abuelita, ejemplos de perseverancia y constancia,

A Emilio Boschetti, por su teoría acerca de superar los obstáculos y
llegar a la meta.

A Marinella Reumann, ingeniero prestada a la investigación jurídico-
tributaria.

A Cathy, correctora de estilo de lujo.

A mis compañeros de la B.E.: Alberto, Alondra, Cira, Marilou, María
Virginia, Tibaie, Saray y Yesenia, por su invaluable apoyo.

A Carmela.

INDICE

	PAG
Introducción	1
CAPITULO I FUNDAMENTOS ECONOMICOS DE LA INTEGRACION	7
A.	
1. Formas de Armonización	7
2. Grados de Armonización	8
3. Extensión de la Armonización	8
4. Armonización y Comercio Internacional	9
5. Armonización e Integración	9
6. Armonización Tributaria	10
B. LA INTERACION ECONOMICA	17
1. El Origen de los Bloques Comunitarios	20
2. Teorias Clasicas sobre el Comercio Internacional	21
CAPITULO II LA UNION EUROPEA Y EL PROCESO DE ARMONIZACION FISCAL	26
A. ORIGEN DE LA UE	26
B. ETAPAS EVOLUTIVAS DEL PROCESO DE INTEGRACION EUROPEO	
1. Primer Grupo: Las Organizaciones Euroatlánticas:	30
2. Segundo Grupo: Consejo de Europa y OSCE	30
B. ETAPAS EVOLUTIVAS DEL PROCESO DE INTEGRACION EUROPEO	31
1. La Comunidad Económica Europea	31
2. El Acta Unica	33
3. La Unión Europea	34
C. LAS FUENTES DEL DERECHO COMUNITARIO	36
D. HACIA LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA	38
E. EL INFORME NEUMARK	38
F. EL INFORME WERNER	47

G. EL INFORME DELORS	49
H. EVOLUCION NORMATIVA DEL PROCESO DE ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LA UE	50
1. Primer Paso	50
2. Segundo Paso	51
3. Tercer Paso	52
I. ARMONIZACION TRIBUTARIA ACTUAL EN LA UE	54
1. La Armonización de los Impuestos Indirectos	54
2. La Armonización de los Impuestos Directos	65
CAPITULO III LA COMUNIDAD ANDINA	73
A. ANTECEDENTES	73
B. ETAPAS	73
1. Intentos de Integración Regional	73
2. La Integración Subregional	76
C. EL PACTO ANDINO	80
1. El Programa de Liberación	83
2. Arancel Externo Común	85
3. Desarrollo Industrial	85
D. FUNDAMENTOS DEL ACUERDO DE CARTAGENA	85
E. INSTITUCIONES QUE CONFORMAN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES	89
1. El Consejo Presidencial Andino	91
2. El Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores	92
3. La Comisión de la Comunidad Andina	93
4. La Secretaría de la Comunidad Andina	94
5. El Parlamento Andino	95
6. El Tribunal Andino de Justicia	96
F. ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LA CAN	99
1. Normas de Derecho Originario	100
2. Normas de Derecho Derivado	102

G. ARMONIZACION ANDINA DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	109
1. Armonización Andina en Materia de Impuestos Indirectos	111
2. Armonización Andina en Materia de Impuestos Indirectos	116
CAPITULO IV: ANALISIS COMPARATIVO ARMONIZACION TRIBUTARIA UE Y CAN	121
A. ENTORNO POLITICO DEL ORIGEN	121
B. OBJETIVO DE LA INTEGRACION	127
C. MECANISMOS DE CREACION DE INSTITUCIONES	129
D. LOGROS ALCANZADOS EN MATERIA DE ARMONIZACION TRIBUTARIA	130
CONCLUSIONES	137
BIBLIOGRAFIA	142

INTRODUCCIÓN

Para ubicarnos dentro del contexto de la armonización tributaria y de la integración, debemos partir en esencia, de lo que se entienden como *derechos económicos y sociales*; los cuales pueden definirse como aquellos que buscan proteger al individuo como integrante de un grupo social. Se les conoce también como *derechos de segunda generación* debido a que fueron reconocidos posteriormente a los derechos individuales defendidos por el liberalismo económico.

Estos derechos surgen para contrarrestar los efectos negativos de la industrialización: el desempleo, las enfermedades y los accidentes de trabajo, entre otros. En la actualidad, evolucionados y perfeccionados, pretenden garantizar un nivel de vida material y espiritual mínimo necesario para el desarrollo de la persona.

Los derechos individuales y los derechos sociales difieren en el modo de su cumplimiento: por una parte, los derechos individuales tienen eficacia inmediata e implican, en general, una abstención del poder público; y por la otra, los derechos sociales en una obligación de hacer por parte del Estado, que sólo puede ser cumplida progresivamente en función de los recursos económicos disponibles. Hoy en día se considera que, en su conjunto, los derechos humanos¹ son indivisibles.

Dentro del tema que nos ocupa, revisten significativa importancia los derechos contenidos dentro de la llamada tercera generación que comprenden los derechos de solidaridad, derecho al desarrollo, derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, incluye además, derecho de los consumidores y usuarios de servicios públicos y derecho a una calidad de vida óptima, entre otros.

¹ Los derechos humanos han sido clasificados, con motivo de su análisis, de diversas maneras, siendo la más conocida la que los agrupa por generaciones. La primera generación corresponden a los derechos civiles y políticos; la segunda, a los derechos económicos, culturales y sociales; y la última generación sería la que corresponde a los derechos colectivos y del ambiente.

En efecto, la vigencia de estos derechos de tercera generación se encuentra subordinada al nivel de desarrollo de cada país y de su inserción en el contexto económico global².

De allí la importancia que requiere un sistema tributario que garantice el cumplimiento de esos derechos de tercera generación, el cual debe tener una serie de características deseables; las cuales básicamente son:

1. Suficiencia para solventar el gasto público;
2. Eficiencia, evitando las distorsiones en los mercados de bienes, servicios y factores que generen pérdida de bienestar;
3. Equidad Horizontal: equidad de tratamiento para contribuyentes de igual ingreso; y Equidad Vertical: que aquellos con mayores beneficios de renta paguen más en término de su ingreso; basadas ambas en los principios del beneficio y la capacidad contributiva; y
4. Simplicidad, que facilite su aplicación.

Además, con el avance de la liberación comercial y la integración económica debería agregarse:

5. Coordinabilidad: de ese sistema tributario con los principales socios comerciales.

En consecuencia, un sistema tributario ideal estaría condicionado por tres factores:

1. El modelo de inserción internacional: Esto define el comercio de bienes y servicios, los flujos de inversión, lo que influye de manera relevante en el nivel tecnológico y la estructura de la producción de un país. Condiciona, además, la estructura tributaria, es decir, el sistema y la administración tributaria.
2. El nivel y la calidad del gasto público y su sostenibilidad: Esto determina cuán necesario es recaudar y cómo los impuestos son simples transferencias entre residentes de un país (jurisdicción) y su principal función

² WITKER, Jorge; Los Derechos Económicos y Sociales en el Area de Libre Comercio de las Américas; <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/844/7.pdf> en <http://www.bibliojuridica.org>. 15/04/04

es financiar el gasto público. La percepción de los contribuyentes de la eficiencia y transparencia en el manejo de la misma, legitima y facilita el cobro de los tributos.

3. El desempeño de la administración tributaria: Si no existe una administración ética y eficiente para recaudar los tributos, la estructura tributaria no es sostenible.

Este es el ideal de sistema tributario que se requiere, en primer lugar, para intentar una armonización tributaria a nivel regional.

Por otra parte, el incremento constante del intercambio de bienes, servicios, capitales y personas, entre las naciones a nivel mundial, ha contribuido a desarrollar instituciones que contribuyen al flujo normal y seguro de esta interacción internacional. Una transacción económica que afecta a dos o más jurisdicciones tributarias, tiene la posibilidad de sufrir una doble o múltiple imposición. Esto puede ocurrir, tanto dentro de un mismo Estado con diferentes niveles de gobierno³, como en el ámbito de las transacciones internacionales, en el entendido de que lo que un país exporta es, al mismo tiempo, lo que otro país importa.

En este sentido, sin criterio alguno de coordinación, estos intercambios pueden sufrir severas distorsiones. En un extremo, puede ocurrir que la transacción estuviese inmune a toda tributación, lo que ocurriría si el país exportador eximiera las exportaciones y el importador eximiera las importaciones. En el caso contrario, podría suceder que el intercambio en referencia, estuviese doblemente gravado, cuando tanto en el país de origen, como en el de destino, se considerara sujeto de impuesto. En ambos supuestos, podemos notar las consecuencias negativas de la falta de coordinación sobre la eficiencia en la asignación internacional de la producción, sobre la equidad en la distribución de la recaudación, sobre la capacidad de los gobiernos para adecuar su política impositiva a metas internas y sobre los efectos estabilizadores de la política fiscal. *La*

³ Comunidades autónomas con impuestos propios.

*coordinación fiscal es un corolario, en el sentido de garantizar que la igualdad de condiciones en el mercado no sea distorsionada por sistemas tributarios discriminatorios.*⁴

Con la finalidad de reducir los efectos negativos, los países recurren a diversas alternativas buscando esa *coordinación fiscal internacional*. En materia de imposición indirecta existen dos principios o criterios impositivos: *principio de origen*, según el cual el país productor determina la carga fiscal con la que sus productos se exportan a otros países; y *principio de destino*, bajo el cual es el país importador el que grava las importaciones, al tiempo que elimina la carga impositiva a sus exportaciones mediante ajustes fiscales en frontera. En materia de imposición sobre la renta existen dos principios básicos: *principio de residencia*, según el cual el residente en un país tributará en éste por su renta mundial y los no residentes no pagarán impuestos; y *principio de la fuente u origen*, de acuerdo con el cual cada país grava las rentas generadas en su territorio con independencia de que el perceptor sea residente o no. Si todos los países se adhieren al mismo principio de tributación, cada transacción se gravará una sola vez...⁵.

Entre la adopción primaria de un principio de coordinación internacional de impuestos y la equiparación plena o igualación impositiva se encuentra el término de *armonización tributaria*, presentándose ésta como una fórmula de coordinación que toma cuerpo en la adopción de decisiones legislativas y reglamentarias, resultantes de la negociación y el acuerdo entre países. Todo proceso de armonización debe conducir a la convergencia fiscal.

El otro factor determinante, que aún por obvio no podemos dejar de mencionar, es el relativo a la proximidad territorial. La tan en boga globalización hace de los mercados únicos el objetivo primario a alcanzar, lo que ha generado en los Estados, específicamente desde el último cuarto del

⁴ EVANS MARQUEZ, Ronald; *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*; Editorial Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.; Caracas, 1999; p. 173.

⁵ GONZALEZ-PARAMO; José Manuel; *Armonización y Competencia Fiscal en Europa*; [http://www.econ.upf.es/crei/research/books/1999\(AR\).PDF](http://www.econ.upf.es/crei/research/books/1999(AR).PDF); en <http://www.econ.upf.es>

siglo pasado, la necesidad encontrar, a través de las asociaciones o comunidades con sus vecinos, la fortaleza que concede la unión y mejorar con ello los beneficios económicos en las relaciones comerciales internacionales. Constituye pues, la proximidad geográfica un medio ideal para conformar asociaciones comunitarias de carácter económico que regulen lo referente a los elementos económicos que se dan vida en esa región.

Cualquier proceso de integración económica, llámese zona de libre comercio, unión aduanera, mercado común o integración plena, tiene diversos objetivos que van desde el libre comercio, que abarca la libre circulación de bienes, servicios y capitales, hasta la posibilidad de la libre circulación de personas. En el continente americano, no obstante estar sembrada la idea integracionistas en líderes americanos con muchísima antelación a la iniciada por los ideólogos europeos, ha sido cuesta arriba lograr un mínimo de coordinación tributaria.

Sin embargo, de un análisis detenido de ambos procesos, es posible identificar vínculos comunes, nexos, influencias y paralelismo en la evolución de los procesos de integración regional europeo de América Latina.

A decir de la Doctrina Calificada, las características históricas y culturales comunes entre ambas regiones surgen a partir de dos hechos principales: por un lado de la amplia colonización española y portuguesa; y por otro, de las corrientes inmigratorias europeas de gran magnitud desde la Colonización⁶.

Bajo esta visión, no constituye una casualidad que los primeros gérmenes de integración regional en América Latina a principios del siglo XIX, como se verá en detalle, surja como una reacción al debilitamiento de las potencias colonizadoras.

⁶ VERA-FLUIXA, Ramiro; Principios de Integración Regional en América Latina y su Análisis Comparativo con la Unión Europea; http://www.zei.de/download/zei_dp/dp_c73_vera.span.pdf; en <http://www.zei.de> (15-04-04)

Sin embargo, la desigual evolución política de ambas regiones, donde confluyen elementos tales como las guerras de independencia en América Latina, primero; y luego las guerras mundiales en Europa, aunado al hecho de las características geográficas y culturales propias de cada región, distanciaron claramente los instrumentos y mecanismos disponibles para lograr la integración regional; y, en consecuencia, el resultado alcanzado en cada proceso integrador.

Tomando en cuenta estas premisas, en el desarrollo de este trabajo se analizará, en primer término, las diferentes acepciones del término *armonización* y los fundamentos económicos de la integración regional; se analizará, en segundo lugar, el proceso de armonización tributaria llevado a cabo por la Unión Europea, haciendo un recuento de su evolución histórica; el mismo análisis se efectúa en lo que respecta a la comunidad andina, en tercer lugar; y por último, se pretende hacer un análisis comparativo acerca de los puntos convergentes y divergentes de ambos procesos armonizadores.

CAPITULO I

FUNDAMENTOS ECONOMICOS DE LA INTEGRACION

A. ARMONIZACION

La noción de armonización tiene referencias que apuntan a la utilización de elementos diferentes en una forma tal que todos ellos contribuyan al logro de uno o varios fines. En sentido jurídico, *armonización significa esencialmente una relación entre entidades diversas, entre normas o grupos de normas, en las que se identifican los puntos de partida y en las que se determinan las relaciones en las cuales varios grupos de normas pertenecientes a varios ordenamientos jurídicos deben encontrarse*⁷.

En el contexto tributario, la armonización es un medio para alcanzar ciertos fines como pueden ser la eficiencia o la equidad, utilizando el elemento fiscal como instrumento para lograr esos fines.

1. FORMAS DE ARMONIZACION

a. Institucional:

Hay varias formas para poner en orden o armonizar los diferentes elementos que forman parte de una interacción. La primera es mediante la regulación precisa de instituciones que influyen en el funcionamiento del mercado, de los factores de producción, de las características técnicas de los productos. Esta modalidad es costosa en sí misma puesto que requiere un cierto volumen de recursos para su implementación y además puede afectar a la asignación y al uso eficiente de los recursos económicos.

b. Económica:

La segunda forma se centra en la armonización de objetivos concretos de la política económica; solamente proporciona una dirección a seguir y cada una de las partes puede utilizar los instrumentos que más le convengan para conseguir aquellos objetivos.

c. Política:

⁷ CUERVOS MAILLO, María y ALFONSO GALAN, Rosa; Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria; Tributum II, San Cristóbal, Universidad Católica del Táchira, 1996; p. 48.

Una tercera opción es la de llegar a acuerdos sobre determinados principios cuyo desarrollo y cumplimiento por las partes permitirá alcanzar los objetivos buscados.

Cada una de estas formas de armonización tiene diferentes implicaciones en términos de costo, de intervención, de posibilidad de seguimiento y de cumplimiento. Desde otro punto de vista, cada una de ellas deja más o menos una parcela de libertad a los participantes en la armonización. La armonización de la regulación de los mercados, productos y sectores es más costosa en cuanto a los ajustes necesarios en el marco regulatorio de partida, requiere mayor intervención de los poderes públicos y probablemente introducirá más distorsiones en la asignación de los recursos; el grado de cumplimiento es también mucho más visible y, desde luego, el margen de maniobra de cada participante es mucho menor que en el resto de las modalidades de armonización. Sin embargo, hay que adelantar que, en abstracto, ninguna es preferible sobre la otra: dependerá del área en concreto que se pretende armonizar.

2. GRADOS DE ARMONIZACION:

Un aspecto diferente de la armonización es su profundidad que puede alcanzar diferentes grados y se puede medir por el margen de tolerancia permitido hacia los comportamientos o estructuras diferentes. Se dice que la armonización es completa cuando no existe ningún margen de tolerancia. Por ejemplo, los criterios de convergencia de Maastricht no permiten entrar en la Unión Monetaria a los países cuya deuda exceda del 60% del PIB o cuyo déficit supere el 3% del PIB. Los márgenes de tolerancia y, con ellos, la profundidad de la armonización varía según los objetivos de la integración.

3. EXTENSIÓN DE LA ARMONIZACION

La otra dimensión de la armonización es su extensión y también difiere según el grado de integración que se pretende alcanzar. Puede abarcar la totalidad de los sectores productivos o limitarse a determinados sectores, la totalidad del sistema tributario o sólo algunos impuestos.

4. ARMONIZACION Y COMERCIO INTERNACIONAL

Las tendencias actuales del comercio internacional han despertado un interés creciente por la armonización. Sin embargo, el comercio internacional se basa precisamente en las diferencias existentes entre los países que confieren a éstos ciertas ventajas relativas de unos sobre otros; de manera que el libre comercio no implica ni, en principio, requiere la armonización de las políticas nacionales. Sería suficiente eliminar o reducir las barreras arancelarias y otras que se opongan al libre intercambio de bienes y servicios pero vemos que las demandas de armonización se quieren extender a otros sectores de la política que tienen o pueden tener una incidencia importante en los costos de producción y, por tanto, en la competitividad de los productores. De este modo, los países desarrollados que aplican políticas estrictas en materia de medio ambiente, por ejemplo, quieren que los países en desarrollo establezcan regulaciones y costos similares.

El otro argumento de los armonizadores es el temor a que, a través del libre comercio, los países más pobres puedan transferir sus estándares inferiores a los países que tienen un nivel superior (salarios, jornada laboral, entre otros).

5. ARMONIZACION E INTEGRACION

Al margen de los planteamientos armonizadores surgidos en los más recientes acuerdos comerciales, la armonización parece tener más sentido en los ámbitos de la integración. La integración económica entre un grupo de países aspira a crear, dentro de su espacio geográfico, las condiciones para conseguir la utilización óptima de los recursos internos y externos con el propósito de mejorar las condiciones económicas y sociales de los habitantes en dicho espacio. La armonización, en este contexto, es el instrumento que pretende encauzar las acciones de cada socio en la dirección adecuada para conseguir aquellos fines comunes y la eliminación de los obstáculos que impidan o dificulten su consecución.

La modalidad, el grado y la extensión de la armonización dependerá del objetivo que se pretende alcanzar, la etapa en que se encuentra el proceso de integración, el área afectada, la situación de cada uno de los participantes respecto del objetivo final y de la capacidad institucional (pública y privada) para realizar los ajustes necesarios. La adopción de principios generales puede no ser suficiente si no va acompañada de objetivos concretos, en áreas específicas, moderados transitoriamente por la aceptación de ciertos márgenes de tolerancia. A medida que se avance en la integración aumentará la tendencia a reducir estos márgenes y será posible la regulación común de determinados sectores o actividades.

Una de las primeras áreas de armonización se refiere a la eliminación de los derechos arancelarios y las barreras no arancelarias en el comercio entre los países participantes con el fin de permitir el libre comercio de bienes y crear un mercado ampliado entre ellos. En la mayoría de los procesos de integración, además, se han sentado las bases para proteger este mercado a través de un arancel externo común creando un área que favorezca el intercambio regional (unión aduanera). Pero los efectos de esta política común podrían quedar anulados, al menos en parte, si no se armonizaran otras medidas de política fiscal, comercial o monetaria que los gobiernos nacionales pueden adoptar.

6. ARMONIZACION TRIBUTARIA

Dentro de un Estado, es común que por lo general, el gobierno central imponga un sistema tributario común en todo el territorio. No sólo lo contrario sería caótico, sino también muy difícil que los contribuyentes lo cumplieran, y potencialmente introduciría competencia para atraer inversiones entre regiones del mismo país. *Por tanto, los países generalmente tienen un sistema de tributación común, en el cual se aplica la misma tasa de impuesto a la renta en todo el país. Los inversionistas eligen donde invertir basados en donde tienen más posibilidades de generar mayores ingresos, no donde pagan menos impuestos. Los economistas consideran ésta la mejor manera*

de colocar recursos.⁸ La uniformidad procurada a nivel interno en los países, es también deseable a nivel internacional, especialmente en el contexto de una zona de libre comercio. A falta de una zona de libre comercio, las tarifas de aduanas tienden a disminuir la importancia de las diferencias en tasas tributarias que podrían hacer un país más atractivo que otro para los inversionistas.

La armonización tributaria tiene una función instrumental y una función política. Desde el punto de vista de su función instrumental, la armonización puede ser vista como necesaria para crear un mercado interior, en la medida en que permite eliminar obstáculos a la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas, garantizando estándares mínimos de eficiencia y equidad en el reparto de los fondos públicos. Desde el otro punto de vista, tiene una función intrínsecamente política en tanto que la armonización impuesta verticalmente por el gobierno central en una federación debe ser sustituida por acuerdos horizontales de armonización alcanzados por gobiernos soberanos. Desde este enfoque político, la armonización se juzga deseable en la medida en que implica un cierto grado de consenso acerca de las reglas del juego fiscal, asegurando un reparto equitativo de las ganancias del mercado interior a través de una división de los ingresos fiscales mutuamente aceptable. Este principio requiere que los esfuerzos armonizadores se concentren con más intensidad sobre los impuestos que recaen sobre bases altamente móviles (fiscalidad de los rendimientos del ahorro y la inversión) o que constituyen potenciales fuentes de distorsión al desaparecer los controles en la frontera (fiscalidad indirecta), lo que coincide con la filosofía mantenida por la Comisión Europea como se verá más adelante.

⁸ BYRNE, Meter D.; Regímenes Tributarios Especiales en la Región Andina; en Impacto Fiscal en la Integración Económica; <http://www.comunidadandina.org/public/ImpactoFiscal.pdf>; en <http://www.comunidadandina.org> (05/06/04).

No obstante el reconocimiento de los argumentos políticos que sustentan una verdadera política fiscal comunitaria, la resistencia de los Estados a perder una parte esencial de sus prerrogativas tradicionales como lo es el poder fiscal, significará el límite hasta donde llegue la armonización de los sistemas tributarios.

En efecto, cuando nos referimos al término “Armonización Tributaria”, tenemos que tomar en cuenta nociones inherentes a la soberanía y al territorio de los Estados. Es necesario que distingamos, en los procesos de armonización tributaria, entre el *Poder Tributario* de un Estado y la *Competencia Tributaria* del mismo. En este sentido, el primero está referido a la facultad inherente que tiene todo Estado de exigir tributos de sus nacionales, mientras que el segundo está relacionado con el derecho de hacer efectiva la prestación tributaria. *El poder tributario es inherente al Estado... nace, permanece y se extingue con él. Por ello, el poder tributario no puede ser objeto de cesión o delegación, como no podrían serlo respecto a las personas físicas, los derechos connaturales a la persona. Lo que si puede transferirse es la llamada competencia tributaria*⁹.

Este primer límite de la armonización de los sistemas tributarios, íntimamente vinculado a la noción de soberanía, se recoge en el llamado *principio de subsidiariedad*¹⁰, de acuerdo con el cual la acción comunitaria debe llegar sólo hasta lo que se requiera para cumplir los objetivos del Tratado de la Unión. Esto significa: *no resulta deseable “per se” cualquier grado de armonización*¹¹. Es por ello que el Tratado de la Unión Europea exige unanimidad en las decisiones que se tomen en relación con el sistema fiscal, para proteger el derecho de los Estados miembros de diseñar su política tributaria de acuerdo con criterios propios, siempre que ello no vaya en menoscabo del mercado interior..

⁹ EVANS MARQUEZ, Ronald; *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*; Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.; Caracas, 1999; p. 3

¹⁰ GONZALEZ-PARAMO, José Manuel; *Armonización y Competencia Fiscal en Europa*; [http://www.econ.upf.es/crei/research/books/1999\(AR\).PDF](http://www.econ.upf.es/crei/research/books/1999(AR).PDF) ; en <http://www.econ.upf.es>; (04/06/04).

¹¹ Ibidem.

La preocupación por armonizar la política tributaria está justificada por su posible impacto en la asignación de recursos económicos tanto si se analiza desde el lado del gasto como de los ingresos.

Las decisiones en materia de gasto (inversiones) pueden influir, a largo plazo, en la calidad y cantidad de los factores ofrecidos por el país en cuestión; la infraestructura o el capital humano que estén disponibles en el futuro serán consecuencia de las decisiones presentes. Igualmente, la política tributaria puede afectar, en el corto o mediano plazo, a la localización de las inversiones directas y a la captación de ahorro exterior.

En cuanto a la política tributaria existen razones que justifican su armonización tanto desde el punto de vista de la equidad como de la eficiencia. La integración económica, a medida que facilita la movilidad de bienes y factores, hace que las consideraciones de orden fiscal puedan influir mucho más en las decisiones de inversión. La armonización tributaria debe establecer el grado suficiente de similitud tributaria entre los socios para que la asignación de recursos no se vea afectada por consideraciones de tipo fiscal (neutralidad) sino por las expectativas de mayores rendimientos económicos brutos (antes de impuestos). La equidad, interna y externa, puede resultar afectada por decisiones de política fiscal tomadas en una especie de carrera a la baja que produce efectos negativos en la capacidad de ahorro y de inversión en los otros socios y que, al mismo tiempo, puede desplazar la carga tributaria hacia otros factores de menor movilidad o menos competitivos como la fuerza laboral.

En sentido amplio el concepto de armonización tributaria se puede aplicar tanto a la armonización de los tributos que integran el sistema impositivo de un país (coherencia), como a la totalidad de los sistemas impositivos de un grupo de países (armonización). Los principios y las técnicas a emplear, en cada caso, así como los efectos que se pretende eliminar o reducir pueden ser muy diferentes. Sin embargo, en los procesos de integración, existe un cierto grado de interrelación entre ambas, a saber:

- Una medida armonizadora acordada para reducir o eliminar una distorsión puede, al mismo tiempo, mermar sustancialmente o suprimir una fuente de ingresos para uno o varios países que pueden verse forzados a hacer otros cambios en sus respectivos sistemas tributarios;
- Estos cambios derivados de la acción armonizadora tienden a restablecer el equilibrio fiscal interno pero podrían producir, al mismo tiempo, una distorsión similar o diferente de la que se eliminó. La protección otorgada por un determinado nivel del arancel puede ser compensada por un impuesto al consumo y un subsidio a la producción interna.

A pesar del interés y de las poderosas razones para armonizar la política tributaria entre los países comprometidos en un proceso de integración regional, los avances registrados son limitados.

Esta situación responde a razones tanto de orden político como técnico: históricamente, como se señaló anteriormente, el poder de establecer tributos es una de las manifestaciones más fuertes y evidentes de la soberanía.

Adicionalmente, la política fiscal es uno de los instrumentos claves de los gobiernos para influir en el crecimiento económico de los países. La conjugación de ambos planteamientos políticos ha sido y es un factor decisivo en la dificultad de alcanzar consensos armonizadores en cualquier espacio de integración.

La descentralización o devolución del poder a los gobiernos locales o subnacionales es un fenómeno reciente que puede complicar el proceso de armonización ya que tales gobiernos pueden establecer tributos en forma autónoma. En la práctica, este hecho podría servir de soporte a ciertos planteamientos políticos para demandar la participación de los gobiernos locales en los procesos de integración económica de los estados a que pertenecen.

Desde el punto de vista técnico, la falta de un punto de referencia reconocido por todos es un serio obstáculo a la hora de proponer la convergencia de los sistemas tributarios. En un hipotético proceso de integración bilateral las opciones son que A adapte su sistema al de B o viceversa, que ambos ajusten sus respectivos sistemas para encontrar un punto de equilibrio común o que ambos adopten un modelo diferente de A y B.

Cualquiera que sea la opción propuesta existen dificultades reales y costos para llevarla a la práctica que, con frecuencia, se traducen en demoras más allá de los plazos establecidos. Está, en primer lugar, el costo que la adaptación representa para un país en términos de modificación de normas, publicidad y reentrenamiento de su burocracia; no menos importante es el costo relativo para el sector privado comparado con los del país o países que no tienen que hacer ningún ajuste. En segundo lugar, estos costos pueden transmitir la percepción de que no hay un reparto equitativo de los beneficios y los costos de la armonización. Por último, hay que considerar también el impacto que la propuesta de armonización puede producir en la coherencia del sistema tributario interno y en los objetivos económicos para cuya consecución fue diseñado.

Entre las opciones posibles, la experiencia de armonización no muestra ejemplos de que uno de los socios adopte el sistema tributario de otro. En teoría, quedarían abiertas las otras opciones: reajustar los propios sistemas tributarios hacia un punto de convergencia o implantar un sistema diferente al que tienen los países miembros. Esta última se ve limitada por el hecho de que no existe un modelo de sistema tributario con la fuerza suficiente para reemplazar los vigentes en cualquiera de los procesos de integración. Quedaría, finalmente, la opción de armonizar los sistemas de los países integrados.

La implantación de esta opción tiene, a su vez, dos alternativas:

- Dejar que el mercado defina el camino a seguir en la armonización e identifique los cambios necesarios para eliminar los obstáculos a la

movilidad de los bienes y factores y las medidas que producen mayores distorsiones en la asignación y ubicación de los recursos;

- Llegar a un consenso respecto a la dirección y el contenido de la armonización.

Este consenso no requiere necesariamente la existencia de un modelo tributario: puede ser suficiente con identificar las tendencias que han seguido los sistemas tributarios de los países del entorno económico y social y que, en buena medida, son respuestas tamizadas a las presiones del mercado.

Existen numerosos rasgos comunes en los cambios que se han producido en los sistemas tributarios de los países occidentales durante las últimas décadas. Por una parte, los sistemas se basa en un número reducido de figuras que aportan cantidades importantes a la recaudación total; se han eliminado, en casi todos los países, la multitud de impuestos o tasas establecidos con un propósito puntual y cuyo rendimiento, destinado al financiamiento particular de una institución o actividad, generalmente no alcanzaba a cubrir el costo de su administración. Por otra parte, cada uno de los impuestos ha evolucionado en la misma dirección en todos los países.

La estructura tributaria más generalizada está constituida por: a) el gravamen a la renta de las personas individuales y de las sociedades; b) los impuestos sobre el consumo general o específico y sobre el comercio exterior; y c) los impuestos sobre la propiedad, la riqueza o el patrimonio. Se puede añadir un cuarto grupo con las tasas por el uso de bienes y servicios y para la protección del medio ambiente; este grupo es importante en los países desarrollados y tiende a constituirse en una fuente principal de financiación para los gobiernos locales.

En cuanto a la evolución experimentada por cada uno de ellos, se puede resumir que los impuestos sobre la renta han reducido considerablemente sus tarifas marginales y su número manteniendo 2 ó 3 alícuotas, se han eliminado gran parte de las exenciones e incentivos fiscales y se ha integrado el gravamen a las empresas y los individuos para evitar la doble

imposición. Por su parte, la imposición al consumo ha adoptado un impuesto general sobre el valor agregado en las etapas de la producción y distribución con una tarifa (principal) y pocas exenciones. Este impuesto se complementa con un número reducido de gravámenes sobre bienes seleccionados y altamente productivos en términos de recaudación y los impuestos sobre el comercio exterior. La mayoría de los países han eliminado los impuestos a las exportaciones y el nivel del arancel de importación se ha reducido a la quinta parte del que existían hace sólo diez años; la dispersión de los derechos arancelarios se ha reducido también (en promedio de 20 a 3) en dirección a un arancel uniforme¹².

Varios principios, todos ellos importantes, están detrás de estos cambios; pero habría que destacar los siguientes:

- Evitar que los tipos impositivos demasiado elevados puedan ser un estímulo a la evasión y otras formas de fraude;
- Reducir el costo de cumplimiento y de administración del sistema tributario mediante su simplificación;
- Procurar la eficiencia económica minimizando el impacto en las decisiones de inversión, producción o consumo y la localización y asignación de los recursos; y
- Procurar al gobierno una recaudación suficiente y estable que evite la necesidad de introducir frecuentes cambios discrecionales. No parece que pueda ser motivo de discusión la incorporación de estos principios en los procesos o propuestas de armonización.

Pero los principios así enunciados no son suficientes; es preciso concretarlos en acciones puntuales para cada uno o algunos de los impuestos. Esto se hará después de ver qué es lo que se ha avanzado en la armonización de los tributos en la Unión Europea y en la Comunidad Andina de Naciones.

B. LA INTEGRACION ECONOMICA

¹² Solamente Bolivia y Chile tienen derechos arancelarios uniformes del once por ciento (11%) a la exportación.

Según la forma o el grado de intensidad que adopte, los especialistas establecen que la integración económica puede verse reflejada en zonas de libre comercio; uniones aduaneras, mercados comunes y uniones económicas. Sin embargo, y aunque estos conceptos pueden verse mezclados y confundidos entre sí, y forman parte de un esquema dinámico, donde evolucionan de un sector hacia otro, se pueden determinar sutiles diferencias entre unos y otros:

DIFERENCIAS ENTRE LOS DISTINTOS GRADOS DE INTENSIDAD EN LA INTEGRACION¹³

	CARACTERISTICAS
Libre Comercio	Los países participantes reducen o eliminan las barreras aduaneras y las restricciones cuantitativas para las mercancías procedentes de los demás países participantes, pero cada país mantiene sus aranceles aduaneros y otras restricciones frente a terceras naciones.
Unión Aduanera	En este nivel, además de la eliminación de las restricciones anteriores, su característica fundamental es la estructuración de un arancel externo común para naciones no pertenecientes a la Unión.
Mercado Común	El Mercado Común no se limita sólo a suprimir barreras arancelarias y restricciones cuantitativas, sino que las naciones participantes se comprometen a eliminar las restricciones al movimiento de los factores productivos.
Unión Económica	Aquí se combinan todos los elementos anteriormente indicados, con la armonización de políticas económicas, incluyendo monetarias y fiscales a fin de eliminar las discriminaciones y tropiezos que pueden derivarse de las disparidades entre dichas políticas.

Dentro de las ventajas que se derivan de la integración económica se pueden enumerar la competitividad, la eficiencia, la reducción de costos y el aumento de la producción y el consumo. Todo ello podría funcionar según se explica en el siguiente gráfico:

¹³ Fuente: Elaboración propia tomando como referencia a CRAZUT, Ramón; El Euro y la Integración Económica Europea; Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de Venezuela; Caracas, 2002; p. 11.

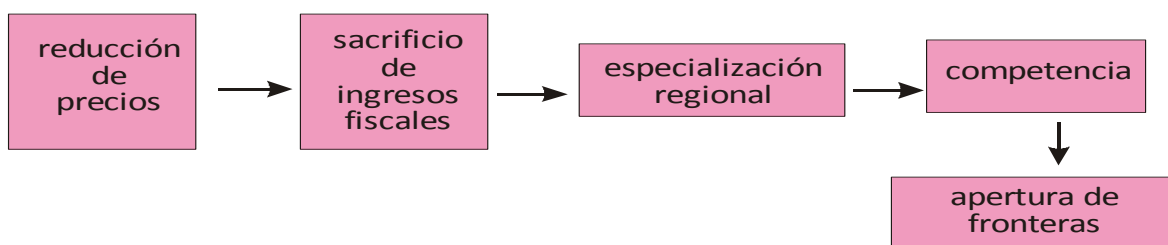


Gráfico 1: FASES DE LA INTEGRACION ECONOMICA

El sistema de integración reflejado en el cuadro anterior se explica de la siguiente manera: *las mercancías importadas de los países integrados deben experimentar reducciones de precios capaces de beneficiar al consumidor por la baja o eliminación de los derechos aduaneros. Los gobiernos sacrifican ingresos fiscales provenientes de la renta aduanera, los cuales se compensan a la larga por mayores recaudaciones derivadas de un mayor crecimiento económico vinculado con la especialización regional. La especialización regional se traduce en un mejor aprovechamiento de los recursos productivos y los perjuicios que experimentan determinadas zonas en ese proceso de especialización tienden a compensarse y a equilibrarse por medio de la libre movilidad del trabajo, capital y mercancías. La competencia desplaza a los productores menos eficientes y redundando en menos costos y precios, mayores innovaciones tecnológicas y mejor abastecimiento. Finalmente, la apertura de las fronteras actúa como una válvula de seguridad cuando suben los precios en determinadas zonas, y la escala tiende a incrementar la producción, el ingreso, consumo y nivel de empleo. Obviamente, el mecanismo requiere que todas las reglas de juego se cumplan, que actúen a plenitud las leyes de la oferta y la demanda y que la intervención del Estado en la economía se reduzca al mínimo¹⁴.*

Es necesario que se cumplan todos los requisitos para que funcione el proceso integrador de manera eficaz, de allí la importancia del cumplimiento de la normativa comunitaria.

Ubicándola dentro del contexto de su filosofía económica, la integración se opone a la excesiva intervención del Estado en las actividades productivas y

¹⁴ CRAZUT, Ramón; Op. Cit; p.12.

favorece el libre juego de la oferta y la demanda; por esta razón, la doctrina calificada la asocia con el liberalismo económico, tema que se tratará en el siguiente capítulo.

1. EL ORIGEN DE LOS BLOQUES COMUNITARIOS: EL LIBRE COMERCIO: OBJETIVO A ALCANZAR

El crecimiento del intercambio de bienes y servicios entre países, dio origen al surgimiento de distintas teorías. Su objetivo era dar respuesta al porqué del incremento de la política de liberalización comercial, al tiempo que buscaban justificar las ganancias que podrían llegar a producirse como consecuencia de ésta.

El fin primordial del comercio internacional es el logro de la libre circulación de bienes y servicio. De manera que las diferencias legislativas, los derechos de aduana y las restricciones a la entrada y salida de mercancía. Sin embargo, y a pesar que en un primer momento se buscó armonizar los instrumentos de índole comercial; fue surgiendo la necesidad de lograr una mayor integración en otros ámbitos del espectro de las relaciones internacionales de los países.

Podemos afirmar que la génesis de esta tendencia mundial se encuentra en el siglo XIX cuando un grupo importante de economistas cuestionaron la intervención del Estado en la economía. Con el Liberalismo Económico los comerciantes pasan a tener un puesto importante dentro del ámbito social; *dejad al negociante libertarse a sí mismo, que él libertará a la humanidad*¹⁵. Para los defensores del *laissez faire*¹⁶, el Estado debe fomentar los intercambios voluntarios, adoptando reglas generales, no entorpeciendo el

¹⁵ LASKI, Harold.J; *El Liberalismo Europeo*; 6ta reimpresión; Fondo de Cultura Económica; México; p. 156.

¹⁶ El soberano sólo tiene que atender a tres obligaciones, que son, sin duda, de grandísima importancia, pero que se hayan al alcance de una inteligencia corriente: primera, la obligación de proteger a la sociedad de la violencia y de la invasión de otra sociedades independientes; segunda, la obligación de proteger, hasta donde esto es posible, a cada uno de los miembros de la sociedad, de la injusticia y de la opresión que puede recibir de otros miembros de la misma, es decir, la obligación de establecer una exacta administración de la justicia; y la tercera, la obligación de realizar y conservar determinadas obras públicas y determinadas instituciones públicas, cuya realización y mantenimiento no pueden ser nunca de interés para un individuo en particular o para un pequeño número de individuos, porque el beneficio de las mismas no podría nunca reembolsar de su gasto a ningún individuo particular o a ningún pequeño grupo de individuos, aunque con frecuencia reembolsan con gran exceso a una gran sociedad. (en SMITH, Adam; *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*; 1ra edición, Fondo de Cultura Económica, México, p. 567)

libre comercio entre naciones con restricciones administrativas. Con Adam Smith, las máximas prácticas de la iniciativa comercial alcanzaron el grado de una teología; y el Estado se convirtió en el instrumento con el cual se aplicaría en los setenta años siguientes a la práctica de su vida cotidiana¹⁷.

2. TEORIAS CLASICAS SOBRE EL COMERCIO INTERNACIONAL

Así tenemos que, en amplia conexión con la teoría del Libre Comercio, encontramos las defensas de teorías que explican el patrón comercial que impera en las relaciones internacionales; en otras palabras, los factores de los cuales depende el flujo comercial internacional. En un primer momento, estas teorías se apoyaban en la existencia de una competencia perfecta entre mercados; las últimas comenzaron a considerar la posibilidad de que no se diesen tales condiciones de competencia.

a. Teoría de la Ventaja Absoluta:

Sus creadores, Adam Smith y David Ricardo, la desarrollaron en base a la ventaja absoluta que tiene un país en la producción de determinado bien; encontrando en esta ventaja el argumento para la especialización productiva por países, para con ello, favorecer el comercio liberalizándolo. En síntesis, cada país debe especializarse en la producción de aquellos bienes y servicios para los que está mejor dotado.

De esta teoría se deduce que, siempre que exista diferencia de precios en dos lugares, hay posibilidad de obtener beneficios mediante el intercambio de bienes y servicios entre países.

El razonamiento de esta teoría originó el desmantelamiento de muchas barreras comerciales de la época, liberalizando el comercio en un gran número de países. Sin embargo, muchos países pequeños que carecían de ventajas en la producción de bienes y servicios específicos, en comparación con países más desarrollados, comenzaron a preguntarse qué lugar ocupaban en la política comercial mundial. Según se deduce de esta teoría,

¹⁷ LASKI, Harold J.; op. Cit.; p. 156.

no debían especializarse en nada, y por ende, no debían ocupar ningún lugar en el esquema de los intercambios comerciales a nivel mundial.

Uno de los creadores de esta teoría, David Ricardo, analizando esta interrogante, profundizó el estudio, obteniendo una nueva teoría, la de la **ventaja comparativa**.

b. Teoría de la Ventaja Comparativa:

Con esta teoría, su autor pretende demostrar que la ventaja económica se obtenía siempre que los Estados que comerciasen fuesen diferentes entre sí, independientemente de si mantenían o no ventaja absoluta en la producción de un bien. Según esta teoría, siempre y cuando se posea alguna ventaja comparativa en la producción de determinado bien o servicio, el país ganará considerablemente, especializándose en la producción de ese ítem, y obteniendo los otros que necesita para satisfacer las necesidades de su mercado interno, del resto del mundo, con las importaciones.

Las críticas efectuadas a esta teoría se basaron, al igual que con la teoría de la Ventaja Absoluta, en las diferencias de desarrollo entre los países que se relacionarían comercialmente. Entre otras, las críticas siguieron en función de

- El libre comercio sólo es beneficioso y el país es suficientemente productivo para resistir la competencia internacional.
- Si la competencia exterior se basa en bajos salarios, podía llegar a ser injusta por la posibilidad de generar una explotación laboral que no debería ser permitida.
- Si un país utiliza más trabajo para producir los bienes que exporta, que los otros países utilizan para producir los bienes que recibe a cambio, este intercambio explota y empobrece a ese país.

Estas limitaciones originaron un estudio más profundo de esta teoría, dando origen al **teorema de Heckscher y Ohlin**.

c. Teorema de Heckscher-Ohlin:

Este teorema, llamada también *teoría de las proporciones de los factores*, parte de las siguientes premisas:

- Existen 2 países, 2 bienes y 2 sistemas productivos.
- Los bienes son perfectamente móviles entre esos dos países al no existir ningún tipo de barrera al comercio, ni un costo elevado de transporte.
- Los factores productivos son perfectamente móviles dentro de un país, pero absolutamente inmóviles entre los 2 países.
- Los países tienen las mismas funciones de producción, de modo que el bien objeto de intercambio se obtendría con la misma tecnología en el otro país.
- Cada bien es intensivo en la utilización de un factor productivo. Además, esta intensidad factorial es irreversible.
- Los mercados de bienes y factores se caracterizan por ser de competencia perfecta, de modo que ambos se vacían.
- Los consumidores de ambos países tienen las mismas preferencias.

Los creadores de este teorema afirman que la política de libre comercio entre países surge de las diferencias internacionales de los costos de producción, diferencia que se debe, más que todo, a la interacción entre las proporciones en las que los diferentes factores están disponibles en los países y la proporción en que son utilizados para producir los diferentes bienes.

De allí tenemos que nos podemos encontrar con que en un país A hay abundancia del factor trabajo y en un país B hay abundancia del factor capital. Cuando esto ocurre, el país A se especializa en la producción del bien que resulta ser intensivo en dicho factor trabajo; y el país B, se especializará en aquel bien en que resulta intensivo el factor capital. En otras palabras, los países exportan los productos que utilizan intensivamente los factores productivos en los que son abundantes. El efecto de este tipo de política comercial es la igualación de precios de los factores entre los dos países.

Las críticas de esta teorías surgieron al aplicarla directamente a la economía de los Estados Unidos.. Efectivamente, Wassily Leontief, calculó la

intensidad del factor capital en relación a la del factor trabajo en las industrias exportadoras de Estados Unidos, así como en las industrias productoras de los bienes que importaban. Los resultados obtenidos hicieron surgir la llamada *Paradoja de Leontief*.

Para sorpresa de todos, los resultados mostraban a un Estado, el Norteamericano, exportador de bienes intensivos en factor trabajo, e importador en bienes intensivos en factor capital, cuando el país se mostraba, claramente, abundante en el factor capital. Según este resultado, el Teorema de Heckscher-Ohlin, dejaba de tener validez para explicar el patrón comercial, por lo menos en Estados Unidos.

Trataron de buscarse explicaciones a esta paradoja, de modo que no se invalidase la teoría de las proporciones factoriales. Se afirmó, entonces, que Leontief no incluyó el valor del capital humano en sus cálculos. La formación de la mano de obra requiere capital, por lo que los bienes obtenidos por esta mano de obra formada deben considerar intensivos en capital y no en trabajo.

Aunque con la reformulación el modelo sigue siendo válido, como consecuencia de todas estas críticas se hizo necesario el desarrollo de nuevas teorías para explicar el patrón comercial. Surge entonces la **teoría de las economías de escala**.

d. Teoría de las Economías de Escala:

Según esta teoría, bajo este tipo de economía de escala, no existe garantía de que el bien sea producido por el país más eficaz, de lo que se infiere que el comercio puede llegar a dejar al país peor de lo que estaría en ausencia de comercio. El primero es que el país que alcanza primero los conocimientos tecnológicos, es precisamente el que se especializa en la producción, aún cuando pueda ser el país menos eficiente en su producción. Esto podría llegar a pensar, erróneamente, que la introducción de barreras comerciales podría llegar a ser ventajosa. Nada más lejos de la realidad, ya que las economías de escala, en la mayoría de los casos, se caracterizan

por ser dinámicas, de modo que el tiempo hace que otras empresas imiten a la más avanzada, beneficiándose de sus conocimientos y reduciendo sus costos medios de producción. Este período será más breve si hay comercio que si no lo hay.

e. Teoría del Comercio Estratégico:

e.1. Comercio Intra-Industrial.

El comercio intra-industrial surge del intercambio de bienes entre empresas de una misma industria. Este tipo de comercio encuentra su fuente de apoyo en la competencia monopolística, mercado caracterizado por el hecho de que cada empresa del sector obtiene productos diferenciados, por lo que las empresas tratan de ampliar su mercado de ventas lo máximo posible vendiendo en el exterior.

e.2. Comercio bajo competencia monopolística.

Es este régimen el que permite a las empresas diferenciar sus artículos de los del resto de las empresas, y al hecho de que los productos obtengan a costos más bajos en unos u otros países según su calidad.

f. Teoría del Ciclo de Vida del Producto:

Su autor, Raymond Vernon, puso especial énfasis en el ciclo de vida del producto para dar una respuesta al porqué de la evolución del comercio entre países.

Según esta teoría, el producto pasa, necesariamente, a lo largo de su vida por tres etapas:

f.1. Fase de Innovación: El artículo acaba de ser inventado y para su obtención se requiere de una avanzada tecnología, lo que indica que el bien se obtendrá con mayor eficiencia en los países más desarrollados, que son al mismo tiempo aquellos en los que se localizan los consumidores potenciales. El bien adquiere las características propias de los bienes de lujo.

f.2. Fase de difusión tecnológica: El diseño y la tecnología de la producción, con el paso del tiempo, se estandarizan, de modo que un gran número de países con un cierto nivel de desarrollo pueden, gracias a la

imitación, obtener el mismo producto con costos más bajos. Esto abarata el producto y facilita que un mayor número de consumidores puedan acceder a él.

f.3. Fase de estancamiento de la tecnología. Finalmente, el proceso de fabricación del bien se mecaniza y no requiere de conocimientos especiales. El bien comienza a adquirirse en países menos desarrollados que se caracterizan por tener abundante mano de obra poco cualificada y por ende, barata. El bien está al alcance de todos y se convierte en uno más.

La línea comercial en esta teoría se caracteriza en que son los países más avanzados, económica y tecnológicamente hablando, los que inicialmente se convierten en exportadores netos del bien, mientras el resto de los países son importadores del artículo. Poco a poco, la capacidad exportadora de los países líderes se va reduciendo a favor de los países que, sin formar parte de la cúpula de países desarrollados, si son, principalmente, industriales. Al mismo tiempo, las importaciones de los países en vías de desarrollo se van reduciendo. Sólo en la tercera y última fase del ciclo de vida del producto, estos últimos países se convierten en exportadores, mientras por un otro lado, los países líderes anulan totalmente su producción del bien, pasando a importar la cantidad total que consumen, por el otro, los países industriales reducen su capacidad de producción hasta alcanzar un nivel próximo a la autosuficiencia.

Para esta teoría, las ganancias que se logran con el comercio son dinámicas siempre que el comercio se explique por la aparición de una nueva innovación que es explotada bajo régimen de monopolio por el país, a menos hasta que es imitada por otros países. El país que innova en determinado bien, presenta ventajas en la producción de éste. Sin embargo, cuando la imitación es posible y el resto de los países logra hacerse con los avances tecnológicos del primer país, el bienestar ya no aumenta con el comercio. La imitación hace que las ganancias pasen del país innovador al país imitador.

La siguiente tabla resume las teorías enumeradas anteriormente:

CUADRO I. Resumen de las teorías sobre el comercio internacional¹⁸

TEORIA COMERCIAL	FACTORES DE LOS QUE DEPENDE EL FLUJO	SUPUESTOS BASICOS
Básica	Productividad, dotación factorial, demanda de los productos	Competencia perfecta en todos los mercados. Costos constantes o crecientes. Cualquier número de factores (tipos de trabajo, tierra, ...)
Ventaja Absoluta	Productividades absolutas	Competencia perfecta en todos los mercados. Ignora el lado de la demanda. Costo marginal constante.
Ventaja Comparativa	Productividades relativas	
Proporciones Factoriales	Dotación relativa de factores	Competencia perfecta en todos los mercados. Ignora el lado de la demanda. Costo marginal creciente. Número reducido de factores.
Economías de Escala	Factores históricos; suerte y poder de mercado de a industria líder; políticas comerciales estratégicas por parte de los gobiernos.	Competencia imperfecta. Ignora el lado de la demanda. Reduce la importancia de la dotación de factores.
Comercio Estratégico	Parte del output mundial que se consume de cada bien, participación de cada país en la producción de los bienes diferenciados, políticas estratégicas por parte de los gobiernos.	Competencia imperfecta en un mercado, y perfecta en el otro. Costos marginales crecientes y constantes según el sector. En el mercado imperfecto se producen bienes diferenciados. La estructura de la demanda es igual en ambos países. La dotación factorial es importante.
Ciclo de Vida del Producto	Innovación tecnológica, fase tecnológica en la que se encuentra la industria.	Competencia. Ambigüedad acerca de la demanda y de la dotación de factores.

Las teorías precedentes nos muestran el deseo por el desarrollo del libre comercio, sin embargo, son múltiples los fallos del mercado que hacen que la libre competencia, pese a ser proclamada como la solución óptima, no sea siempre la opción elegida por los Gobiernos y éstos prefieran optar por la aplicación de políticas comerciales y la aplicación de instrumentos de defensa con los cuales proteger sus intereses en el mercado mundial.

¹⁸ Fuente: MIGNORANCE, Ana Cristina; *La Unión Europea como Bloque en el Comercio Internacional*, tesis de doctorado, Universidad San Pablo CUE; Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes en www.cervantesvirtual.com.

CAPITULO II

LA UNION EUROPEA Y EL PROCESO DE ARMONIZACION FISCAL

A. ORIGEN DE LA UE:

Los primeros pasos orientados al inicio de la Comunidad Económica Europea comienzan con la ayuda recibida de los Estados Unidos para su reconstrucción a través del Plan Marshall con el que se obliga a los Estados beneficiarios a actuar de manera cooperante¹⁹. Sin embargo, ya con anterioridad, después de la Primera Guerra Mundial, había surgido la idea de un proyecto europeo. En efecto, Richard Coudenhove-Kalergi defiende la idea del “paneuropeismo”, cuya finalidad era, básicamente, de naturaleza política, siendo su objetivo último conseguir la organización de los Estados Federados de Europa. Se pretendían los siguientes objetivos: despertar el sentimiento de solidaridad europeo, preparar las bases que permitieran crear una Unión Aduanera y que el derecho sustituyera a la fuerza para solucionar los problemas entre países. En 1924 creó el movimiento “Unión Paneuropea” Este movimiento recibió mucho apoyo²⁰, entre ellos, el del Schumann y Monet, quienes se convertirían en los padres en los padres de la Comunidad Europea. Durante la Segunda Guerra Mundial, los movimientos en defensa de un Europa Unida se multiplicaron. En este sentido, en 1941, en Italia, surge un movimiento en auxilio de una Europa Federal. La defensa de esta tendencia llegó al periodismo en 1942, cuando el periódico Combat se hace eco de la inquietud que poco a poco se iba extendiendo. En ese mismo año, Richard Coudenhove-Kalergi, crea el Instituto de Investigación para Concebir una Federación Europea.

¹⁹ El Programa de Recuperación Europea hizo especial hincapié en que la ayuda sería económica, para luchar contra la miseria, sin incluir ningún deseo político, sería instrumento de cura, proporcionado a la enfermedad, y sería conjunta, por lo que los países europeos deberían colaborar evitando todo trato discriminatorio entre ellos.

²⁰ Aristide Briand llegó a afirmar: “Estoy convencido de que entre pueblos agrupados geográficamente, como están los de Europa, deben existir lazos de cierta unidad federal. Estos pueblos deben tener la oportunidad de discutir sus intereses, tomar resoluciones comunes, establecer vínculos de solidaridad para afrontar las situaciones difíciles... La asociación actuará sobre todo en el campo económico, pero estoy convencido también, de que en el plano político y en el social, el vínculo social puede ser beneficioso.

Sin embargo, todas las acciones que se emprendían con este objetivo tropezaban una y otra vez con el mismo obstáculo, se caracterizaban por ser esencialmente políticos, lo que iba en contra de lo que se había manifestado. *Fueron principalmente el total desmoronamiento de Europa, así como la decadencia política y económica del viejo continente, los que crearon las condiciones para un nuevo comienzo y dieron renovado impulso a la idea de un nuevo ordenamiento europeo*²¹. En efecto, no fue sino hasta el año de 1943 cuando Monnet desarrolla un trabajo que incluía la creación de una Europa Unida en el ámbito económico.

En 1946, Wiston Churchill retoma la idea de una cooperación europea, esta vez basada en motivos políticos y económicos. La propuesta de Churchill comenzaba con efectuar *la constitución de un Consejo Europeo. Si al principio no todos los Estados continentales están dispuestos adherirse a la Unión Europea, nos corresponderá unir a los que lo deseen... Francia y Alemania deberán reconciliarse, Gran Bretaña, América y la antigua Unión Soviética deberán convertirse en amigos y protectores de una Europa unida*²².

Esta concepción de Churchill sentó las bases de cualquier cooperación, sin embargo, no se consiguió nada hasta un año más tarde, cuando con la intención de reconstruir Europa, se pone en marcha el conocido Plan Marshall, que sustituye todas las ayudas parciales que hasta entonces se habían concedido para rehacer Europa tras la Guerra, por una ayuda única general.

En 1950, Schuman y Monet afirman que *Europa no se hará de golpe... se hará mediante realizaciones concretas, creando primero una solidaridad de hecho*²³.

²¹ BORCHARDT, Klaus-Dieter; El ABC del Derecho Comunitario; Dirección General de Educación y Cultura, Comisión Europea, 1999; p. 5.

²² MUNS, Joaquin; Lecturas de Integración Económica; Barcelona, Editorial Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Barcelona; 1996, p. 49.

²³ SANCHEZ FERNANDEZ, Dionisio; Los Caminos de la Unión Europea: los procesos de elaboración del Acta Única y del Tratado de Maastricht; Revista CISS, Noticias de la Unión Europea, Número 131; Valencia; 1995; p. 12.

Para Borchardt²⁴, los antecedentes más específicos de la actual Unión Europea se encuentran en las numerosas organizaciones postguerra que se constituyeron y que él califica, según los objetivos propuestos por cada una, en tres grandes grupos:

1. Primer Grupo: Las Organizaciones Euroatlánticas:

Que surgieron de la ayuda que recibió Europa de los Estados Unidos después de la Segunda Guerra Mundial. De hecho, la primera organización europea de este período surge por una iniciativa de los Estados Unidos, en 1948, y es la OECE (Organización Europea de Cooperación Económica). Su principal objetivo se centró en la liberalización del comercio interestatal. Posteriormente, en 1960, con el ingreso de los Estados Unidos y Canadá, se propuso, adicionalmente, fomentar la economía del Tercer Mundo. Con estos cambios, se convirtió en OCDE.

En 1949, luego de la creación de la OECE, se creó la OTAN, con Estados Unidos y Canadá. Su objetivo era netamente militar.

Dentro de este grupo, se menciona también a la Unión Europea Occidental (UEO), surgida en 1954, del pacto de Bruselas, entre el Reino Unido, Francia, Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos; posteriormente se le incorporaron otros países. Su objetivo principal era constituir una plataforma de estrecha cooperación en materia de seguridad y defensa.

2. Segundo Grupo: Consejo de Europa y OSCE.

La estructura de este tipo de organizaciones fue creada para permitir el mayor número posible de Estados asociados, por lo que se acordó que sus objetivos no fuesen más allá de la Tradicional Cooperación Internacional. A ese grupo pertenece el Consejo de Europa, creado en 1949 y la Organización de Seguridad y Cooperación en Europa, fundada en 1994.

3. Tercer Grupo:

El mecanismo de integración europea que devino en el surgimiento de La Unión Europea como organización económica y socio política se configura

²⁴ BORCHARDT, Klaus-Dieter; op. Cit.; pp 5-10.

progresivamente desde la creación de la Comunidad Económica Europea, por el Tratado de Roma en el año de 1957. A este Organismo comunitario se le une la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y la Comunidad Europea de la Energía Atómica. A la Comunidad Económica Europea se le asignan las responsabilidades relativas a la integración económica, las otras Comunidades asumen las funciones que hacen referencia a su nombre, es decir, al carbón y a la energía atómica, específicamente.

Erróneamente se ha tenido la concepción de que la creación de la Unión Europea sustituyó a las Comunidades Europeas. Por el contrario, la Unión Europea las agrupa y las constituye en sus pilares fundamentales²⁵.

Este tercer grupo tiene como novedad que los Estados asociados renuncian a parte de su soberanía a favor de una Comunidad Europea a la que le han asignado sus propias competencias, la han facultado para ejecutar actos de soberanía y sus efectos son equivalentes a los estatales.

B. ETAPAS EVOLUTIVAS DEL PROCESO DE INTEGRACION EUROPEO

La Comunidad Económica Europea, Comunidad Europea y la Unión Europea son etapas de un proceso evolutivo de integración que se inició con objetivos generales y se dirige hacia objetivos más avanzados y específicos. Su base inicial se encuentra en el Tratado de Roma y su perfección se ha buscado a través de las distintas reformas efectuadas a este Tratado²⁶.

1. LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA:

²⁵ Los Estados miembros de la UE son primero, los seis Estados fundadores de la CE, a saber, Bélgica, Alemania (ampliada al territorio de la antigua RDA a raíz de la reunificación de los dos Estados alemanes el 3 de octubre de 1990), Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos. El 1 de enero de 1973 se adhirieron a la Comunidad el Reino Unido, Dinamarca, (aunque no en Groenlandia, cuya población se pronunció por escasa mayoría, en un referéndum celebrado en febrero de 1982 contra la permanencia de esta isla en la CE) e Irlanda; en Noruega, el referéndum de octubre de 1972 impidió que su adhesión, igualmente prevista, se llevara a cabo... En 1976 y 1977, Grecia, Portugal y España presentaron sendas solicitudes de adhesión a la Comunidad. La denominada *ampliación hacia el sur* de la CE concluyó con la adhesión de Portugal y España el 1 de enero de 1986, mientras que Grecia ya era miembro de la CE desde el 1 de enero de 1981. Tras esta ampliación, el 1 de enero de 1995, se produjo la adhesión de Austria, Finlandia y Suecia a la Unión Europea (UE), fundada entre tanto mediante el Tratado de Maastricht, que había entrado en vigor el 1 de noviembre de 1993... Así, desde el 1 de enero de 1995, quince Estados europeos están integrados en la UE (Fuente: BORCHARDT, Klaus-Dieter; op. Cit.; pp 8-9)

²⁶ CRAZUT, Ramón, El Euro y la Integración Económica Europea; Caracas; UCV; Facultad de Ciencias Políticas y Jurídicas; 2002.; pp. 46-48.

Surge de la aplicación del Tratado de Roma, aprobado el 25 de marzo de 1957, y tiene como finalidad el logro de un mercado común y de un amplio esquema de cooperación e integración. Es una Comunidad de duración ilimitada, con instituciones propias, con capacidad jurídica y de representación internacional y de poderes efectivos que emanan de una limitación en la soberanía y competencia de los Estados miembros y de una transferencia de tales poderes a la Comunidad, creando de esta forma Normas que tienen preponderancia sobre el derecho nacional, aplicables a los Estados y sujetos que integran esa Comunidad.

El Tratado que instituía a la Comunidad Económica Europea afirmaba en su preámbulo que los estados signatarios estaban "determinados a establecer los fundamentos de una unión sin fisuras más estrecha entre los países europeos". Así quedaba claramente afirmado el objetivo político de integración progresiva entre los diversos países miembros. En la práctica, lo que se creó básicamente fue una unión aduanera. Por ello la Comunidad Económica Europea fue conocida popularmente como el "Mercado Común". Se acordó un proceso transitorio de 12 años para el total desarme arancelario entre los países miembros. Ante el éxito económico que trajo la mayor fluidez de los intercambios comerciales, el plazo transitorio se redujo y el 1 de julio de 1968 se suprimieron todos los aranceles internos entre los Estados comunitarios. Al mismo tiempo se adoptó un Arancel Aduanero Común para todos los productos procedentes de terceros países.

Este mercado común afectaba en realidad exclusivamente a la libre circulación de bienes. El libre movimiento de personas, capitales y servicios siguió sufriendo importantes limitaciones. No es sino hasta el Acta Única de 1987 que se dio el impulso definitivo que llevó a que en 1992 se estableciera un mercado unificado.

El otro elemento esencial acordado en Roma fue la adopción de una Política Agrícola Común. Esencialmente, la Política Agrícola Común establece la libertad de circulación de los productos agrícolas dentro de la CEE y la

adopción de políticas fuertemente proteccionistas, que garantizaban a los agricultores europeos un nivel de ingresos suficiente al evitar la competencia de productos de terceros países y obtener la subvención a los precios agrícolas. Con el objetivo de financiar la Política Agrícola Común, se creó, en 1962, el Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola. La Política Agrícola Común sigue absorbiendo la mayor parte del presupuesto comunitario.

El Tratado de Roma perseguía un proceso de integración que afectara poco a poco a diversos sectores económicos, de forma gradual, y que creara instituciones supranacionales en las que los Estados paulatinamente cedieran competencias económicas, administrativas y, en último caso, políticas. Se trataba, en definitiva, de iniciar un proceso en el que la progresiva integración económica fuera allanando el camino al objetivo final de la unión política, unión que quedaba planteada como un objetivo a largo plazo.

Desde el punto de vista económico es importante resaltar que tras la Segunda Guerra Mundial, las economías de mercado adoptaron el sistema de Bretton Woods, que garantizaba la estabilidad monetaria en el ámbito internacional y consagraba la supremacía del dólar. Partiendo de la hipótesis de que esta estabilidad sería la situación normal, los redactores del Tratado de Roma no consideraron oportuno prever una auténtica cooperación monetaria, estableciéndose únicamente cierta concertación en materia de política económica.

El sistema comenzó a mostrar signos de debilidad a partir de finales de la década de los años cincuenta. En 1968-69, las turbulencias registradas en los mercados provocaron la devaluación del franco francés y la revaluación del marco alemán, poniendo así en peligro la estabilidad de las restantes monedas, así como el sistema de precios comunes establecido en el marco de la política agraria común.

En este contexto, el informe Barre, de febrero de 1969, proponía una mayor coordinación de las políticas económicas y una intensificación de la cooperación monetaria. Este plan daba un impulso decisivo al movimiento de integración.

2. EL ACTA UNICA:

El Acta Única Europea²⁷, aprobada en 1986 y en vigor desde el 1 de enero de 1987, supuso la primera modificación de los tratados fundacionales de las Comunidades Europeas, es decir, el Tratado de París de 1951 creando la Comunidad Económica del Carbón y del Acero y el Tratados de Roma instituyendo la Comunidad Económica Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

La principal medida del Acta Unica quedaba recogida en el siguiente artículo: "la comunidad adoptará medidas encaminadas al progresivo establecimiento del mercado único durante un período que concluirá el 31 de Diciembre de 1992 ... (lo que implicará) un área sin fronteras en el que el libre movimiento de bienes, personas, servicios y capital esté asegurado". Esta ambiciosa aspiración, concretada en 282 medidas concretas, fue ampliamente alcanzada en el plazo previsto. El mercado común se hizo una completa realidad.

3. LA UNION EUROPEA:

Constituye un concepto más amplio que comienza a aplicarse después de la ratificación los países integrantes de la Comunidad Europea, del Tratado de Maastricht, en el año de 1992, con el propósito de ampliar y perfeccionar el proceso de integración sobre la base de las estructuras y avances de las Comunidades Europeas, sin excluirlas. *Con este cambio se pretende expresar la transformación cualitativa de la CEE de una comunidad puramente económica a una unión política. Sin embargo, este cambio de*

²⁷ Jacques Delors, presidente de la Comisión Europea desde 1985 a 1995, resumió de la siguiente manera los principales objetivos del Acta Única: "El Acta Única es, en una frase, la obligación de realizar simultáneamente el gran mercado sin fronteras, más la cohesión económica y social, una política europea de investigación y tecnología, el reforzamiento del Sistema Monetario Europeo, el comienzo de un espacio social europeo y de acciones significativas en materia de medio ambiente". Más adelante se profundiza sobre sus observaciones y recomendaciones extendidas en lo que se conoce como el Informe Delors.

*denominación no afecta en absoluto la existencia de las tres comunidades (CECA, CEEA y CE), ya que no conlleva una unión formal de ellas*²⁸.

El término Unión se usa desde el inicio del Tratado para significar el avance en un proyecto histórico²⁹. El Tratado va a tener una estructura basada en "tres pilares", según el término jurídico de los que lo idearon y redactaron. La metáfora utilizada es la de que el Tratado de la Unión Europea tiene la forma de un "templo griego", que se sustentaría en tres pilares:

a. El central, es el que se ha denominado el "pilar comunitario", es decir, el recogido en los Tratados comunitarios y sus diversas reformas, con sus instituciones con competencias supranacionales. En este pilar están recogidos el mercado único, la unión económica y monetaria, la Política Agrícola Común, los fondos estructurales y de cohesión.

b. Los nuevos pilares, los laterales, estarían basados no en unos poderes supranacionales, sino en la cooperación entre los gobiernos:

La gran diferencia entre el "pilar comunitario" y los dos pilares basados en la cooperación intergubernamental, básicamente, tiene que ver con la forma en que se toman las decisiones y con las competencias de las instituciones comunitarias. En los pilares de cooperación entre gobiernos, las decisiones han de tomarse por consenso y las competencias de la Comisión, el Parlamento Europeo o el Tribunal de Justicia, son escasas. En el pilar comunitario, las decisiones se toman cada vez más por mayoría y el papel de las instituciones comunitarias es esencial.

Como segundo pilar, basado en la cooperación entre los gobiernos, se estableció una Política Exterior y de Seguridad Común para emprender acciones comunes en materia de política exterior. El Consejo Europeo, donde se deben adoptar las decisiones por unanimidad, es el que define los principios y orientaciones generales de la Política Exterior y de Seguridad Común. En una declaración ajena al Tratado, los Estados miembros de la

²⁸ BORCHARDT, Klaus-Dieter; Op. Cit; p. 18.

²⁹ Así, en el Preámbulo del Tratado de la Unión Europea dice lo siguiente: "RESUELTOS a sentar las bases una Unión cada vez más estrecha entre los pueblos de Europa...".

Unión Europea Occidental reafirmaron el objetivo de construir esta organización por etapas, atribuyéndole, a largo plazo, el papel de convertirse en el componente defensivo de la Unión.

C. El tercer pilar basado en la cooperación intergubernamental del TUE se basa en la Justicia y los Asuntos de Interior. Asuntos de interés común para todos los estados miembros como terrorismo, inmigración clandestina, política de asilo, tráfico de drogas, la delincuencia internacional, las aduanas y la cooperación judicial.

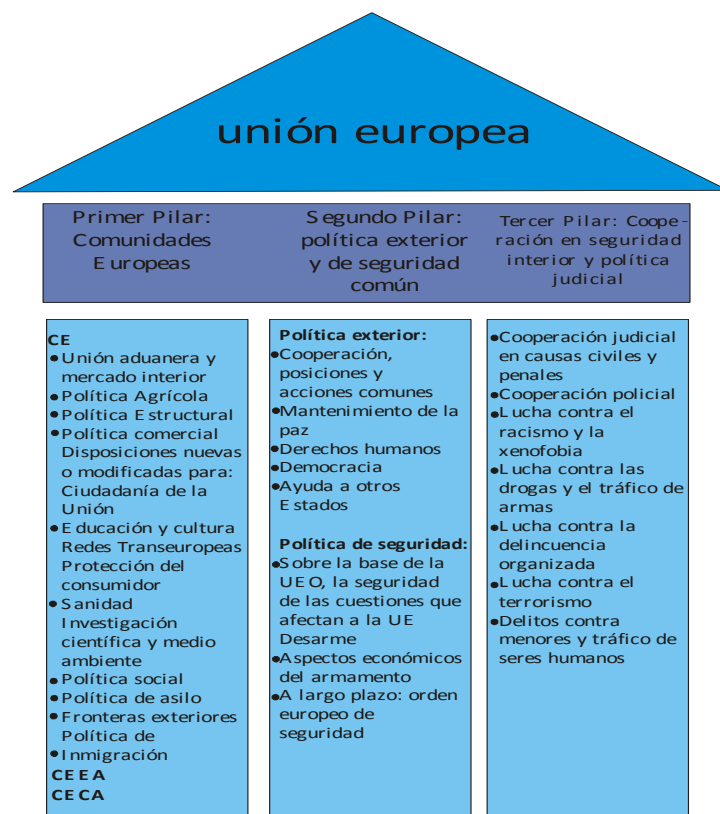


gráfico 2: Pilares de la Unión Europea³⁰

C. LAS FUENTES DEL DERECHO COMUNITARIO

Algunos especialistas afirman que al igual que en el Derecho en general, las fuentes del Derecho Comunitario son las leyes, la jurisprudencia, la doctrina, los principios generales del derecho y la costumbre.

³⁰ BORCHARDT, Klaus-Dieter; Op. Cit; p. 19.

Sin embargo, el término “leyes” se refiere específicamente a los Tratados y a los actos jurídicos ejecutados por las Instituciones Comunitarias que aún cuando no llevan el nombre de leyes, las funciones que cumplen son similares a la de una norma de rango legal. Las normas jurídicas así comprendidas divide al Derecho Comunitario en dos niveles: el primario y el secundario. El Derecho Comunitario Primario tiene como características estar constituido por acuerdos internacionales redactados por los jefes de Estado a nombre de los países miembros, haber sido ratificados por los parlamentos nacionales y en algunos casos por plebiscitos; además, por regular materias no reguladas por actos e eficacia jurídica superior y por no poder ser derogados ni por las instituciones comunitarias ni por los Estados miembros. De acuerdo a estas características, el Derecho Comunitario Primario está conformado por los tres Tratados³¹ fundamentales de la Comunidad, con sus respectivos anexos, protocolos, complementos, modificaciones y los Tratados de Adhesión de los Estados Miembros.

El Derecho Comunitario Secundario está conformado por los actos jurídicos emanados de las instituciones comunitarias. Se denomina Secundario porque sus actos están subordinados a los Tratados, por lo que no pueden contravenir las disposiciones contenidas en ellos. Entre otros, están constituidos por Reglamentos, Directivas, Decisiones y Recomendaciones.

La jurisprudencia constituye una de las fuentes más relevantes por el hecho de que dadas las características especiales de los Tratados de señalar lineamientos relativamente generales, la interpretación del Tribunal de justicia ha dado coherencia y precisión al ordenamiento jurídico comunitario³².

Los Principios Generales del Derecho constituyen otras de las fuentes del Derecho Comunitario. Como sucede con cualquier ordenamiento jurídico, el

³¹ Se hace referencia al Tratado de Roma, el Tratado de Maastricht y al Tratado CE. Los Tratados...*definen objetivos, crean instituciones y establecen etapas para el cumplimiento de las metas trazadas. Desempeñan... el papel de “Constitución de la Comunidad”, por sus analogías con las constituciones nacionales...* en BORCHARDT, Klaus-Dieter; Op. Cit; p. 67.

³² BORCHARDT, Klaus-Dieter; Op. Cit; p. 68.

européico no está exento de lagunas que deben ser cubiertas apelando a los Principios Generales del Derecho. La aplicación a casos concretos se realiza sobre las bases de las disposiciones de los Tratados y siguiendo una serie de lineamientos establecidos por el Tribunal de Justicia, tales como los relacionados con los principios de legalidad de los actos administrativos, seguridad jurídica, proporcionalidad, protección de la confianza, principio de igualdad y prohibición de las discriminaciones³³.

Muchos autores consideran prematuro incluir a la costumbre entre las fuentes del Derecho Comunitario europeo; no obstante, otro sector de la doctrina admite su utilización. Afirman que así como no puede desestimarse que la costumbre es una fuente admitida del Derecho Internacional, su utilización dentro del Derecho Comunitario, puede ser ubicada como fuente especial de Derecho.

D. HACIA LA ARMONIZACION TRIBUTARIA

Uno de los objetivos trazados por los ideólogos de la integración europea fue la eliminación de las distorsiones fiscales existente en la región, producto de las notables diferencias existentes entre los distintos Estado miembros de la Comunidad. *Un derecho tributario que desconozca tal diversidad no será posible, ni siquiera en un futuro más o menos lejano*³⁴.

De allí la relevancia del tema fiscal dentro del derecho comunitario europeo, pues la armonización de las políticas tributarias existentes en la región viene a constituir una de las vías para la constitución de una normativa fiscal coherente y homogénea en la Unión Europea.

Podemos afirmar que la armonización tributaria incide en temas básicos de la Unión Europea, como los es la libre circulación de mercancías, agricultura, política social y relaciones que terceros Estados.

E. EL INFORME NEUMARK

³³ BORCHARDT, Klaus-Dieter; Op. Cit; p. 70.

³⁴ LANG, Joachim; Los Presupuestos Constitucionales de la Armonización del Derecho Tributario en Europa; en Tratado de Derecho Tributario, Tomo I; Bogotá; Editorial Temis; 2001; p. 766.

Para los juristas europeos, la armonización que se quería lograr no era la simple unificación de normas reguladoras de impuestos, la tarea consistía en adecuarse a un tipo común y eliminar las diferencias más profundas en este sentido. Con este objetivo se creó en 1960 el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Europea, dirigido por profesor Fritz Neumark que crearía las bases teóricas de la armonización tributaria europea. Las conclusiones obtenidas por el Comité Fiscal y Financiero se presentaron en un informe que se publicó en 1962 y se dio a conocer como el “Informe Neumark”. Este Informe constituye el planteamiento más integral y primario del modelo fiscal comunitario y el primer paso efectivo de los miembros de la Comunidad Europea hacia la armonización tributaria, debido a que evaluó y diagnosticó las disparidades y distorsiones de las estructuras fiscales de los países miembros para posteriormente señalar y recomendar la mejor vía para lograr el objetivo propuesto: el mercado común europeo³⁵. A través de un análisis detallado de los sistemas fiscales vigentes, se plantearon las siguientes tareas:

1. Examinar si existían disparidades en la estructura fiscal de los países miembros y, en caso de existir, en qué medida esas disparidades impedían total o parcialmente el establecimiento de un mercado común que crease y garantizase condiciones análogas a las de un mercado interior.
2. Examinar en qué medida era posible eliminar estas disparidades que dificultaban considerablemente la formación y el funcionamiento del mercado común.

Efectuado este análisis, el Comité concluyó que las disparidades cualitativas y cuantitativas existentes en los sistemas fiscales de los países miembros de la Comunidad, capaces de obstaculizar la realización del objetivo propuesto, podían ser de tres clases³⁶:

a. Disparidades en la carga fiscal global:

³⁵ CUERVOS MAILLO María y ALFONSO GALAN, Rosa; Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria; San Cristóbal; *Tributum II*, 1996, p. 49.

³⁶ PLENDER, Richard; Introducción al Derecho Comunitario Europeo; Madrid; Civitas, S.A.; 1984; pp. 21-24.

Según el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, esta disparidad no tiene gran influencia en las distorsiones fiscales existentes por las siguientes razones:

- Las diferencias de nivel de la carga fiscal global³⁷ en relación con el producto nacional bruto no son muy considerables entre los países de la Comunidad. Estas diferencias, aún no siendo importantes se deben, según el Comité, al hecho de la variación de un Estado a otro, de la concepción sobre la relación adecuada entre la actividad económica privada y la del Estado. Otro rasgo de importancia se ubica en el hecho de las diferencias existentes al nivel y estructura de la renta nacional, notándose en este sentido que países con renta comparativamente baja, en buena parte de origen agrícola, no poseen el mismo poder contributivo de aquellos que tienen un nivel de renta más elevado y una renta procedente, esencialmente, de actividades industriales y comerciales.
- Las cargas fiscales relativamente más elevadas están, en general, ligadas a prestaciones relativamente más altas o mejores por parte del Estado
- Las diferencias de carga fiscal no son susceptibles de producir migraciones de personas y capitales. Según el Comité, en las migraciones humanas a nivel internacional hay que considerar que la incidencia del factor fiscal es muy limitada ya que intervienen en ella numerosos factores de otras índoles.

b. Disparidades en la cuantía y composición de los gastos públicos:

En este sentido, aplican *mutatis mutandi* las observaciones efectuadas sobre las disparidades en la carga fiscal global. Las conclusiones del Comité en este sentido fueron:

³⁷ Incluidas las cuotas de la seguridad social.

- La cuantía total de los gastos públicos en los países miembros de la Comunidad Económica Europea no difiere sustancialmente, con algunas excepciones.
- Los mayores gastos públicos suponen mayores impuestos y, por ende, los efectos favorables del gasto público se compensan con los efectos desfavorables de la imposición.
- La doctrina fiscal de la integración europea relega a un segundo plano las distorsiones originadas por la diversa estructura del gasto público, resaltando la importancia de profundizar sobre el tema.

c. Desigualdades en la estructura de los sistemas fiscales de los Estados Miembros.

Este es, si se quiere, la causa más importante encontrada por el Comité de las distorsiones encontradas en la Comunidad. Se parte de la premisa de que la desigualdad en la estructura de los distintos sistemas fiscales de los países miembros de la Comunidad, origina una desigual imposición, lo que acarrea una diversidad de consecuencias³⁸. En este sentido se concluye en el Informe que...*tal diferencia estructural puede incidir negativamente en las condiciones de concurrencia del mercado, ya que diferentes impuestos generan efectos económicos diversos*³⁹.

Los criterios de la doctrina fiscal europea en lo que respecta a este tipo de desigualdades, tienen como argumento que:

c.1. Ciertas desigualdades en la estructura fiscal de los países comunitarios adquieren importancia sólo en la medida en que puedan influir, a corto y/o a largo plazo sobre las condiciones de concurrencia en el Mercado Común. Lo que realmente adquiere esencial importancia es

³⁸ Incluso en la hipótesis –muy poco real- de que el nivel y la estructura de los gastos públicos, así como la cuantía total de los impuestos, concuerden aproximadamente en dos países, una diferencia estructural de los sistemas fiscales puede tener, a veces, efectos capaces de influir en las condiciones de concurrencia, ya que los diferentes tipos de impuestos no tienen consecuencias idénticas. Puede tratarse de modificaciones de las condiciones de concurrencia de carácter general y/o de modificaciones de las condiciones de concurrencia limitadas a determinados productos, servicios, transacciones. La oportunidad o necesidad de eliminar tales distorsiones de origen fiscal en un mercado común depende, en gran medida, de su importancia. Fuente: Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, citado por PLENDER, Richard; op. Cit.; p. 23.

³⁹ CUERVOS MAILLO María y ALFONSO GALAN, Rosa; Op. Cit; p. 49.

conocer cómo y de qué manera los diferentes tipos de impuestos provocan diferentes efectos sobre las relaciones de costos, precios y rentas.

c.2. La justificación de las desigualdades estructurales de los sistemas fiscales se explican, por una parte, por la diversidad de los impuestos existentes en cada sistema fiscal; y por la otra, por la diferencia de los ingresos obtenidos por cada impuesto.

c.3. Las desigualdades relativas a la composición cualitativa de los sistemas fiscales de los países comunitarios desempeñan un papel, aunque no esencial, en la diversidad de las estructuras fiscales la cual se mide por los ingresos obtenidos por los diferentes impuestos.

c.4. Por último, las desigualdades estructurales referidas son más el resultado de una diversidad cuantitativa del rendimiento obtenido por cada figura impositiva que de una diferencia cualitativa de esos sistemas fiscales. Este planteamiento del Comité refleja cómo asignan a la diversidad de estructura de los sistemas fiscales la mayor responsabilidad en el origen de las distorsiones fiscales de los países miembros de la Comunidad. Una vez establecida la conclusión anterior, el Comité Fiscal y Financiero clasificó las distorsiones fiscales existentes de la siguiente manera:



Gráfico 3

Con la identificación del problema y de su causa, el objetivo final de Comité es dar la fórmula para eliminar las distorsiones existentes en el área de la comunidad. Básicamente, según la doctrina calificada sobre la materia, las distorsiones permanentes y previsibles, generales o particulares, originadas como consecuencia de la diversidad estructural de los sistemas fiscales regionales de la Comunidad, se superarían a través del siguiente procedimiento:

- Mecanismo de Neutralización: A través de ellos se trata de evitar las consecuencias de la distorsión sobre las condiciones de la competencia, pero sin eliminar las causas.
- Armonización Fiscal Progresiva: Para lograr la eliminación gradual de las principales distorsiones fiscales, lo que traerá como consecuencia la aproximación positiva y parcial de la actividad financiera de los países que se integran económicamente.

- Plena Integración Financiera, lo que permitiría la eliminación de toda clase de distorsiones fiscales.

No obstante lo anterior, el Comité admite como solución provisional el primero procedimiento, se inclina por el segundo y rechaza el tercero, concluyendo lo siguiente: *Una unificación completa de los sistemas fiscales de los Estados miembros no sería considerada necesaria desde la perspectiva política de la integración, porque la experiencia prueba que, en muchos campos, diferencias moderadas relativas a la naturaleza y tipo de gravamen de los diferentes impuestos no entorpecen el libre juego de la competencia*⁴⁰. En este sentido, una cierta adaptación estructural de los sistemas fiscales nacionales está subordinada a un acuerdo previo sobre los postulados socioeconómicos considerados por todas las naciones afectadas como fines supremos a realizar y sobre la jerarquía de estos fines.

Tomando como base las diferencias estructurales de los sistemas fiscales europeos, el Comité Fiscal y Financiero elabora un calendario⁴¹ programando el proceso de armonización fiscal necesario para lograr la integración europea. Esta armonización se haría efectiva teniendo en cuenta las siguientes premisas:

- Primero: El predominio de la imposición indirecta y en especial, de los gravámenes sobre el tráfico de bienes reales, porque era preciso limitar las distorsiones y la competencia desleal de los productos nacionales, una vez lograda la libre circulación de mercancías en el seno de la Comunidad Económica Europea y el establecimiento de un mercado común.

⁴⁰ Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea.

⁴¹ Este Calendario se elaboró sin fechas determinadas lo que el Comité justificó de la siguiente manera: *Como demuestra la experiencia adquirida hasta ahora en el marco de la Comunidad Económica Europea, sobre todo en la realización de la política aduanera, de la política agrícola común, etc., no es siempre posible garantizar la exacta ejecución de un calendario. En materia de reforma fiscal cabe prever que, en ciertos casos, los trabajos preparatorios necesarios, desde el punto de vista técnico, precisen de un período de tiempo que no puede fijarse con exactitud. Por ello se ha renunciado a indicar en las propuestas que siguen, el número de años previsto para cada fase o el período que ésta debería durar según los conceptos actuales. Las propuestas se refieren exclusivamente, por tanto, al grado relativo de urgencia de las medidas y trabajos preparatorios previstos en cada una de las fases.*

- Segundo: Se sugiere una concepción por etapas del proceso armonizador que al final del cual se lograría el proceso de integración económica. Esas etapas serían las siguientes:

ETAPAS DE LA ARMONIZACION FISCAL SEGÚN EL INFORME NEUMARK⁴²

FASE	MEDIDAS QUE DEBERAN ADOPTARSE	MEDIDAS PREPARATORIAS
PRIMERA	1. Impuesto sobre el volumen de ventas: a. Suprimir impuestos múltiples en cascada. b. Sustitución por IVA o impuesto monofase. c. Preparar el impuesto sobre el comercio al por menor. d. Suprimir fronteras fiscales para el IVA e. Unificar las reglas de desgravación por las accisas 2. Armonizar formas de imposición sobre dividendos e intereses. 3. Evitar la doble imposición según convenio tipo de la OCDE.	1. Preparar la reforma en el impuesto sobre beneficios de sociedades, con arreglo a los siguientes principios a. Existencia del impuesto especial sobre sociedades además del personal sobre la renta. b. Los beneficios no distribuidos deberán gravarse más que los distribuidos. c. El impuesto deberá ser de tipo fijo sobre todos los beneficios. d. Homogeneización de las deducciones de base-cuota. 2. Aproximación de impuestos directos: a. Reforma en el impuesto personal sobre la renta con arreglo a los siguientes principios: - El impuesto deberá ser único y sintético. - Con homogeneidad en deducciones y reducciones personales. - Unidad de criterio en cuanto al gravamen de las familias. b. Reformas de otros impuestos directos. - Análisis del gravamen de ganancias del capital. - Determinación de los impuestos existentes sobre salarios y otras rentas del trabajo. 3. Intercambio de opiniones y sugerencias en las formas de mejorar el control fiscal. 4. Convención o acuerdo multilateral para la doble imposición. 5. Creación de un fondo común con cargo a los ingresos provenientes de la tarifa exterior común.
SEGUNDA	1. Entrada en vigor del nuevo impuesto sobre beneficios de sociedades. 2. Armonización del impuesto sobre la	1. Estudio de las modalidades del impuesto sobre la renta. 2. Estudio de la aproximación en la

⁴² Elaboración propia tomando como base CUERVOS MAILLO María y ALFONSO GALAN, Rosa; Op. Cit; pp. 49-50.

	renta. 3. Aprobación de acuerdo multilateral evitando la doble imposición. 4. Supresión de impuestos específicos no generales sin eficacia recaudatoria.	estructura y tipos del impuesto sobre sucesiones. 3. Armonización de los impuestos sobre consumos específicos no suprimibles
TERCERA	1. Entrada en vigor de las medidas preparatorias de la segunda fase. 2. Creación de un servicio común de información para un control fiscal eficaz. 3. Fondos comunes para compensación financiera	REFORMAS DE DETERMINADOS SECTORES Y REFORMA TRIBUTARIA (SIN AJUSTARSE A LAS FASES ANTERIORES) 1. Impuesto sobre movimientos del capital. 2. Impuestos sobre transportes. 3. Impuestos sobre energía. (entrarían en vigor cuando cada uno de estos sectores vayan logrando la integración económica)

Como se puede observar, en la primera fase, la acción recomendada por el Comité se centra en la armonización de la imposición sobre el volumen de ventas, implantando en los sistemas fiscales comunitarios un impuesto sobre el valor añadido o un impuesto monofásico sobre el volumen de ventas. En lo que se refiere a los impuestos sobre consumos específicos, se propone la unificación de las reglas de desgravación. Esta prioridad concedida a la armonización de la imposición indirecta sobre el consumo se complementa con dos tímidas orientaciones relativas a los impuestos directos: armonización de las disposiciones relativas a la forma y del nivel de imposición de los dividendos e intereses y tratar de evitar la doble imposición.

En la segunda fase, propone el Comité Fiscal y Financiero, la armonización de los impuestos directos, después de haberse realizado en la primera fase una serie de trabajos preparatorios. En síntesis, en esta fase deberán armonizarse los impuestos de sociedades y los impuestos personales sobre la renta, celebrando acuerdos multilaterales que eviten la doble imposición. Con respecto a los impuestos indirectos sobre consumos específicos, se propone la supresión de aquellos gravámenes de esta naturaleza que no se exijan en todos los países de la Comunidad y que no tengan una importancia significativa con relación al total de ingresos del presupuesto.

En la tercera fase del calendario de armonización fiscal preparado con el Comité Fiscal y Financiero, está prevista la armonización del gravamen al patrimonio y, si es oportuno, de la estructura y tipo de gravámenes del impuesto sobre sucesiones. Paralelamente a ello, se propone la armonización de aquellos impuestos sobre consumos específicos cuya supresión no sea posible, la creación de -un servicio común de información para asegurar un control fiscal eficaz; -un fondo para realizar compensaciones financieras a nivel supranacional; y -un tribunal especial. En esta última etapa, correctamente aplicada ésta y las anteriores, deberán entrar en vigor todas las modificaciones propuestas por el Comité.

- Tercero: La armonización tributaria se debía centrar, principalmente en el IVA. Se consideró, además, que los impuestos especiales deben armonizarse a la par del IVA, reduciéndose su número y simplificando sus características.

El calendario elaborado por el Comité Fiscal y Financiero refleja, como principal característica, la importancia prioritaria concedida a la armonización de los impuestos indirectos; y más específicamente, de los impuestos sobre el volumen de ventas y consumos específicos. La causa se encuentra una razón de carácter legal y otra de sentido práctico. Desde el punto de vista legal, el Comité Fiscal y Financiero tiene un mandato contenido a partir del artículo 95 del Tratado de Roma, donde se hace referencia expresa a la armonización fiscal de los impuestos sobre el volumen de ventas, especiales de consumo y otros impuestos indirectos; en el sentido práctico, la doctrina fiscal europea ha establecido que son las distorsiones más generales originadas por el impuesto sobre el volumen de ventas y la distorsiones particulares causadas por los impuestos sobre consumos específicos, las que requieren una corrección más urgente.

F. EL INFORME WERNER

La Inestabilidad monetaria determinó que los Jefes de Estado y de Gobierno de los países fundadores de la Comunidad Económica Europea se reunieran

en La Haya y concluyeran en la necesidad de constituir una zona de estabilidad cambiaria dentro de la comunidad y en la de adoptar de medidas para la efectiva unión económica y monetaria.

Esta tarea se le encomendó a un equipo encabezado por el Primer Ministro de Luxemburgo, Pierre Werner quien emitió un informe que fue dado a conocer en 1970. En este informe se enumeran los rasgos definitorios del marco institucional de la Unión Monetaria Europea y el tipo de reformas que era necesario abordar para el logro de esos objetivos.

El paquete de reformas propuesto distinguía entre las que eran necesarias para lograr la unión económica de las que eran necesarias para lograr la unión monetaria. En forma resumida, se planteó lo siguiente:

a. Para lograr la Unión Económica: Implantación de cuatro libertades básicas de circulación: de personas, de mercancías, de servicios y de capitales; un régimen general de libre competencia; establecimiento de políticas comunes de cambio estructural y de desarrollo regional; un elevado nivel de coordinación de las políticas macroeconómicas.

*b. Para lograr la Unión Monetaria: total convertibilidad de las monedas entre sí y libertad absoluta de los movimientos de capital; establecimiento de un tipo de cambio fijo entre las monedas eliminando los márgenes de fluctuación entre las mismas; integración total de los sistemas bancarios de los Estados así como de sus mercados financieros y monetarios.*⁴³

Para el logro de estos objetivos se sugiere la transferencia de una serie de competencias a las autoridades comunitarias, en el terreno de la política fiscal y de la política monetaria.

Insiste el Informe en la necesidad de fijar dos etapas para efectuar gradualmente el cambio necesario: en la primera etapa se debería intensificar la coordinación de las políticas fiscales y monetarias; y en la segunda etapa, se procedería a realizar las reformas institucionales

⁴³ GARCIA VILLAREJO, Avelino; *La Unión Económica y Monetaria*; en *La Integración económica Europea*, obra coordinada por VEGA MOROCHOA; isabel; Valladolid; Lex Nova; 1998; p. 207

necesarias para proporcionar a los Estados comunitarios el apoyo financiero necesario para la ejecución de sus políticas a corto plazo con miras a la implantación de una moneda única, lo que empezaría a materializarse con la creación de un Fondo Europeo de Cooperación Monetaria.

Este informe constituye el primer intento por conciliar los criterios de las dos tesis contrapuestas sobre la forma más adecuada de lograr la unión monetaria: la “tesis monetarista” y la “tesis economicista”⁴⁴.

G. EL INFORME DELORS

Debido al avance que para la Unión Europea suponían las reformas institucionales consagradas en el Acta Única Europea que entró en vigencia el 1 de julio de 1987, el Consejo consideró que se debía dar el paso definitivo hacia la Unión Europea, para lo cual acordó crear un Comité de trabajo presidido por el entonces presidente de la Comisión Europea Jaques Delors, que se encargaría de elaborar un informe de la unión económica y monetaria.

Este Informe, con inspiración en el Informe Werner, parte de los cambios introducidos en el Acta Única Europea para el logro del mercado interior. Una vez logrado los objetivos de ese mercado interior, surgirán una serie de situaciones que el Informe trata de identificar aportando simultáneamente el correctivo necesario.

El Informe establece una serie de reformas legales e institucionales que se consideran necesarias para la consolidación de la Unión Económica y Monetaria, las cuales deberían desarrollarse gradualmente en un proceso diferenciado por etapas:

1. La total liberación de los movimientos de personas, de bienes, de servicios y de capitales.

⁴⁴ La Tesis Monetarista, defendida por Francia, Bélgica y Luxemburgo, aboga por la conveniencia de establecer la unión monetaria de una forma rápida, como criterio de disciplina para obligar a los Estados a establecer las condiciones necesarias para la convergencia nominal. La Tesis Economicista, defendida por Alemania y, en menor grado, por Holanda e Italia, consideraba preferible comenzar por la coordinación previa de las políticas económicas como paso previo a la constitución de la unión monetaria. Ambas teorías mencionadas a título referencial por cuanto se alejan del propósito de este estudio.

2. *La fijación de unos tipos de cambio irrevocablemente fijos entre las monedas del Sistema Monetario Europeo hasta desembocar en una moneda única.*

3. *La adopción de una política monetaria común, que indirectamente exigirá a su vez un alto grado de compatibilidad de los demás instrumentos de la política de los Estados, fundamentalmente de las políticas fiscales.*

4. *La orientación de las políticas económicas al logro de objetivos comunes: la estabilidad de los precios, un crecimiento económico equilibrado, convergencia de los niveles de vida, elevado empleo y equilibrio externo*⁴⁵.

Este Informe se aprobó en 1989 reiterándose la determinación de seguir avanzando en la construcción europea a través de la creación de la unión económica y monetaria.

H. EVOLUCION NORMATIVA DEL PROCESO DE ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LA UE

Básicamente, según se ha visto demostrado en la práctica, para el logro de la armonización tributaria en la Comunidad Europea, se ha seguido en gran parte el criterio fijado por el Comité Fiscal y Financiero. En efecto, en la evolución normativa del proceso de armonización tributaria en la Comunidad Europea se distinguen tres fases:

1. Primer Paso:

Se inicia desde la aprobación del Tratado de Roma (1957), incluye el Informe del Comité Fiscal y Financiero (1962) y se extiende hasta la aprobación del Acta Unica Europea (1986). Ya en el Tratado de Roma se establece que el objetivo primordial de la *Comunidad es el establecimiento de un mercado común*⁴⁶ que implica, además una unión aduanera con la consecuente

⁴⁵ GARCIA VILLAREJO, Avelino; La Unión Económica y Monetaria; en La Integración económica Europea, obra coordinada por VEGA MOROCCO; isabel; Valladolid; Lex Nova; 1998; p. 211

⁴⁶ Artículo 1 del Tratado de Roma: Artículo 2. "La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un **mercado común y de una unión económica y monetaria** y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la

eliminación de restricciones cuantitativas a las entradas y salidas de mercancías y la eliminación, entre los Estados miembros, de obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales⁴⁷.

En este primer paso los objetivos se traducen en el logro de una unión aduanera. Y a ella se subordina la armonización tributaria de esta etapa que alcanza a los impuestos indirectos, específicamente a los relacionados con el intercambio de mercancías.

2. Segundo Paso:

Este segundo paso se inicia con la firma del Acta Unica Europea (1986) y se extiende hasta la firma del Tratado de Maastricht. El Acta Unica constituye una verdadera reforma constitucional para la Comunidad europea, reforma que abarca la política armonizadora de los tributos existente. Mediante el Acta Unica se reafirma el propósito integrador, *las Comunidades Europeas y la Cooperación Política Europea tienen como objetivo contribuir conjuntamente a hacer progresar de manera concreta la Unión Europea*⁴⁸.

Este segundo intento de integración europea persigue el logro del Mercado Unico Europeo. Para ello se fijó las siguientes metas:

- a. Eliminar los obstáculos que impiden la realización de un Mercado Común y crear las condiciones requeridas para que se pueda lograr ese objetivo.
- b. Incrementar el funcionamiento de las Instituciones comunitarias a través de la modificación de la forma de validez de las decisiones en el Consejo de Ministros en lo que respecta a las Directivas de Mercado Interior.
- c. Introducir nuevas políticas de actuación en la Cohesión Económica y Social a través de los Fondos Estructurales, la investigación, el Desarrollo Tecnológico y el Medio Ambiente y la Cooperación Política Europea.

calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros" (negritas nuestras).

⁴⁷ Artículo 3 del Tratado de Roma: "1. Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado:

- a. La prohibición, entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente,
- b. Una política comercial común,
- c. Un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos..."

⁴⁸ Artículo 1 del Acta Unica Europea; Diario de las Comunidades Europeas; 1987; N° L169/4, en <http://europa.eu.int>.

El intento de armonización tributaria en Europa durante esta etapa arrojó los siguientes resultados:

- Dificultad de lograr consenso acerca del modelo fiscal a implantar en la Comunidad, debido a la diversidad de experiencias, ideologías e intereses de los Estados miembros.
- Una gran sensibilidad de los distintos Estados, en el ámbito tributario, debido a la íntima conexión entre la soberanía y el poder tributario
- La ausencia de un modelo ideal de fiscalidad al que se dirigiese la Comunidad. No se rechazó totalmente el Informe Neumark, pero tampoco se sustituyó por otro.

3. Tercer Paso:

Este Paso se inicia con la firma del Tratado de Maastricht (1992) llamado Tratado de la Unión Europea, que tiene como objetivos la Unión Política y la Unión Económica y Monetaria de Europa.

En el Tratado de Maastricht, en concordancia con la Tesis Economicista defendida por Alemania, se acuerda llevar a cabo una serie de actuaciones en los terrenos “económico” y “monetario” dirigidas a sentar unas bases sólidas que sirvieran de soporte a la futura unión política.

Las **acciones** que se llevarán a cabo constituyen el contenido esencial de la Unión Europea y se acuerda desarrollarlas en tres etapas:

1. Primera Etapa:

Se contempla el inicio de esta etapa desde el 1 de julio de 1990, según lo acordado en la cumbre de jefes de Estado y de Gobierno celebrada en Madrid en junio de 1989. En esta etapa no se contemplaron reformas institucionales. Sólo se pedía a los gobiernos apoyar todas las iniciativas necesarias para lograr el establecimiento del mercado interior con la

implantación definitiva de las libertades de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales⁴⁹.

2. Segunda Etapa:

Aplicable desde el 1º de enero de 1994⁵⁰ y en ella se llevarían a cabo importantes reformas legales e institucionales en consecución de la Unión Económica y Monetaria.

Dentro de las conductas exigidas en la política económica se encuentra la prohibición de cualquier forma de financiamiento del sector público que represente un trato privilegiado frente a otras instituciones públicas o privadas⁵¹. Se aconseja los Estados que eviten déficits públicos excesivos⁵².

Dentro del ámbito monetario, se prevé la creación y funcionamiento del Instituto Monetario Europeo que será el encargado de reforzar la cooperación entre los gobiernos de los Estados en todas las acciones que se requieran para la unión monetaria⁵³. Se crea, además, un Sistema Europeo de Bancos Centrales y un Banco Central Europeo, que serán los encargados de definir y ejecutar la política monetaria de la Comunidad⁵⁴. El Sistema Europeo de Bancos Centrales está integrado por el Banco Central Europeo y todos los bancos centrales de los Estados miembros.

Con el fin de facilitar el tránsito hacia la moneda única, objetivo final del proceso, el Tratado establece unas líneas de orientación básicas que deben seguir los Estados en la elaboración de sus políticas económicas durante esta etapa que garanticen el cumplimiento de unos niveles mínimos de coordinación de las políticas económicas entre ellos.

4. Tercera Etapa:

El Consejo debía decidir qué países serían los que estaban en condiciones de entrar en esta tercera fase. Una vez decidido este punto, se previeron

⁴⁹ En este sentido, en el artículo 102A del nuevo Tratado se consagra la libre competencia como ideario económico de la Comunidad, *op cit*.

⁵⁰ Artículo 109E del Tratado, [op cit](#)

⁵¹ Artículos 104 y 104ª del Tratado, [op cit](#)

⁵² Artículo 104C del Tratado, [op cit](#)

⁵³ Artículo 109F del Tratado, [op cit](#)

⁵⁴ Artículos 4ª y 105 del Tratado, [op cit](#).

tres subetapas sucesivas para los países admitidos: fijación irrevocable de los tipos de cambio⁵⁵; asunción de competencias por parte del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo⁵⁶; y el establecimiento de la moneda única⁵⁷.

El Tratado de la Unión Europea fue aprobado por los Jefes de Estado o de Gobierno de todos los países miembros el 7 de febrero de 1992 en la misma ciudad holandesa de Maastricht donde ya se había aprobado por el Consejo en diciembre del año anterior.

I. ARMONIZACION TRIBUTARIA ACTUAL EN LA UE

El calendario elaborado por el Comité Fiscal y Financiero de la Unión Europea evidencia, como característica principal, *la importancia prioritaria concedida a la armonización de los impuestos indirectos y, más concretamente, de los impuestos sobre el volumen de ventas y consumos específicos*⁵⁸.

1. LA ARMONIZACION IMPUESTOS INDIRECTOS

a. EL impuesto sobre el valor añadido (IVA)

El IVA es un impuesto general sobre el consumo, directamente proporcional a los precios de los bienes y servicios, que se percibe de forma fraccionada en cada fase del proceso económico de producción y distribución mediante el sistema de deducciones, lo cual pretende garantizar la neutralidad del impuesto con independencia de la longitud de los circuitos económicos, y representa una gran ventaja frente a otras alternativas como los impuestos en cascada.

El primer logro de la armonización fiscal fue la implantación del IVA en los países miembros, ya que el IVA resolvía de manera satisfactoria los problemas que planteaban los impuestos sobre el volumen de negocios

⁵⁵ Artículo 109G del Tratado, [op cit](#)

⁵⁶ Artículo 109L del Tratado, [op cit](#)

⁵⁷ Artículo 109L del Tratado, [op cit](#)

⁵⁸ CALLE SAIZ, Ricardo; La Armonización Fiscal Europea: Un Balance Actual; Madrid; AC; 1990; p. 23

(impuestos en cascada) carentes de neutralidad externa en aplicación del principio de destino⁵⁹.

La necesidad de armonizar esta figura tributaria en el seno de la Comunidad surge concretamente en el año 1970 cuando se prevé destinar como recurso propio un porcentaje de los ingresos por IVA, calculado a partir de una base armonizada de forma que, si el tratamiento de las exenciones, los reembolsos a la exportación o la determinación del lugar de prestación de los servicios no eran uniformes, se podrían generar grandes desigualdades en el esfuerzo fiscal de los países miembros. No es sino hasta 1977 cuando puede hablarse de una armonización efectiva en cuanto al IVA, con la aprobación de la Sexta Directiva⁶⁰. Diez años antes fueron aprobadas la Primera⁶¹ y la Segunda Directiva⁶² quedando derogadas ambas con la entrada en vigor de la Sexta.

El aspecto sustancial de la Sexta Directiva es que determina una base imponible uniforme del IVA en todos los Estados Miembros. Establece normas comunes para la aplicación del IVA en cada legislación nacional, especialmente en lo que respecta a los sujetos pasivos, las operaciones gravadas o exentas, las formas de determinación de la base imponible y los regímenes especiales. Puede afirmarse que, desde entonces, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario en cuanto a la estructura del impuesto.

Sin embargo, existen otras cuestiones pendientes. La primera de ellas es consustancial con el pleno establecimiento del Mercado Único y la desaparición de fronteras fiscales entre los Estados Miembros, lo que conlleva la desaparición de los términos de importaciones y exportaciones en el tráfico intracomunitario.

⁵⁹ VEGA MOCOROA, Isabel; La Armonización Fiscal Europea; en La integración Económica Europea Valladolid; obra coordinada por VEGA MOCOROA, Isabel; Lex Nova; 1998; p. 365

⁶⁰ Sexta Directiva IVA 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, [op cit](#)

⁶¹ Primera Directiva IVA 67/227/CEE, [op cit](#)

⁶² Segunda Directiva IVA 67/228/CEE, [op cit](#)

En efecto, la equiparación de las entregas o adquisiciones de bienes a sujetos pasivos de otros Estados Miembros a las operaciones similares dentro del propio Estado supondría que la exacción del IVA debería hacerse también en las mismas condiciones, garantizando la adecuada neutralidad fiscal en el sistema. En este caso, el IVA debería ser recaudado en origen por la administración tributaria correspondiente al vendedor de los productos destinados a los otros Estados Miembros, que en la práctica es el sujeto pasivo según está diseñado en la propia estructura del impuesto. La exacción del impuesto se haría íntegramente en origen, independientemente de quien efectúe la adquisición siempre y cuando pertenezca al ámbito de la UE. Lo mismo ocurriría en el caso de las prestaciones de servicios.

Como puede observarse, esto exigiría un cambio radical en la situación que venía funcionando, en la que, al ser consideradas las operaciones intracomunitarias como importaciones o exportaciones, la exacción del IVA no se producía en origen, sino en el país de destino.

Sin embargo, el cambio en esta situación generaría automáticamente unos importantes efectos recaudatorios para todos los Estados Miembros. Cada país pasaría a recaudar el IVA que grava a las hasta ahora exportaciones a otros Estados Miembros, pero dejaría de ingresar el IVA que hasta la fecha recaía sobre las importaciones procedentes de otros Estados Miembros. Es fácil deducir que este cambio supondría una mayor recaudación para los países más exportadores, mientras que los netamente importadores sufrirían importantes mermas recaudatorias.

El sistema recaudatorio del IVA en vigor implica una falta de adecuación entre la capacidad recaudatoria real de una administración (que se basa en el origen, en el lugar de la venta) y la teórica (que debería depender del consumo de cada territorio). No debemos olvidar que el objeto del IVA dentro del sistema fiscal es gravar el consumo final de los bienes, por lo que una recaudación en base al criterio de origen puede no asignar adecuadamente la recaudación.

Por ello, se hace imprescindible establecer un sistema corrector de compensación, que en un principio podría ser articulado para asegurar la translación de la recaudación al país de destino del bien, a través de una cámara de compensación. Sólo se haría para los bienes o servicios con destino a otro Estado Miembro, puesto que se supone que la recaudación de los destinados al mismo país está correctamente asignada en función de su consumo.

Un sistema basado en estas premisas fue el propuesto por la Comisión Europea en 1987, a través del denominado Plan Cockfield, que proponía:

- La aproximación de tipos impositivos en todos los Estados Miembros (únicamente podrían establecerse un tipo normal, fijado entre el 14 y el 20 por 100 y uno reducido, entre el 4 y el 9 por 100).
- La supresión del gravamen a la importación de productos procedentes de otro Estado Miembro, y la admisibilidad de la deducción del IVA soportado por adquisiciones efectuadas en otro EM.
- El establecimiento de un mecanismo de compensación entre el Estado Miembro a través del cual se restituya al Estado de la importación el IVA ingresado en el Estado de la exportación.

Estas propuestas fueron profundamente debatidas por el Consejo en diversas ocasiones, poniéndose de manifiesto diversos problemas que respondían principalmente a motivaciones presupuestarias de la mayoría de los países.

Con las bandas de tipos propuestas había dos países, Dinamarca e Irlanda, que perdían capacidad recaudatoria mientras otros, por ejemplo España, debían incrementar su presión fiscal. A ello se debía añadir la existencia de un buen número de productos que en algunos países soportaban un tipo cero que verían sensiblemente incrementada su tributación. También resultaba un obstáculo, en fin, la permanente oposición conceptual de los británicos a cualquier armonización normativa desde Bruselas en cuanto a

los tipos del IVA. Su posición se basaba en confiar la aproximación a las fuerzas del mercado.

Tras dos años de discusiones, la Comisión flexibilizó sensiblemente sus propuestas de manera que se pudieran ir dando pasos de una manera paulatina. Así, se mantiene la propuesta de establecer un único tipo de IVA en cada país (excluidos los tipos reducidos) pero fijando únicamente un tipo mínimo por encima del cual los Estados Miembros pudieran elegir libremente. A la vez se asumió la posibilidad de una lista de productos a los que se les aplicara el tipo cero estando sujetos al tipo reducido, siempre que no se originaran riesgos de distorsión de la competencia. También se propusieron regímenes diferenciados para hacer frente a los problemas que planteaban las adquisiciones de automóviles, las ventas por correspondencia y las compras efectuadas por personas no sujetas al IVA o sujetos pasivos cuyas operaciones estén exentas del IVA.

En cuanto al principio comunitario de tributación en el país de origen se admitió como idónea su instauración a medio plazo, pero se consideró oportuno articular un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Sin embargo, dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude.

Aprobadas estas conclusiones por el Consejo Europeo, la Comisión, en 1990, elevó sus propuestas sobre el sistema transitorio.

En virtud de las nuevas formulaciones el Consejo Europeo ha aprobado tres Directivas⁶³ y un Reglamento⁶⁴ en 1991 y 1992.

⁶³ Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA con vistas a la abolición de las fronteras fiscales; Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos de IVA); Directiva 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del IVA y por la que se establecen medidas de simplificación, [op cit](#)

⁶⁴ Reglamento (CEE) 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), [op cit](#)

Como puede apreciarse, a pesar del tiempo transcurrido (cinco años desde la presentación del Plan Cockfield) y de las soluciones alcanzadas, distintas a las propuestas inicialmente, las normas acordadas implican fuertes modificaciones respecto a la situación que venía funcionando a la vez que suponen unos avances muy importantes en relación con la plena armonización del impuesto en un futuro.

La Directiva 91/680/CEE establece un régimen transitorio para el IVA que tendrá, en principio, una duración de cuatro años (entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 1996). Al término de este período el Consejo de la UE adoptaría las decisiones pertinentes para la aplicación del régimen definitivo⁶⁵ y sin embargo, todavía sigue en vigor. Las causas se le atribuyen *a las limitaciones del régimen actual del IVA que se ha manifestado complejo, poco adecuado a los nuevos retos económicos e inadecuado para la consecución del mercado interior*⁶⁶.

La Directiva establece la supresión de las fronteras fiscales, pero se mantiene con carácter general el principio de tributación en destino para las operaciones intracomunitarias. El régimen transitorio regulado en la Directiva se construye sobre cuatro puntos fundamentales:

- La creación del hecho imponible "adquisición intracomunitaria de bienes".
- Las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes.
- Los regímenes particulares de viajeros, ventas a distancia, medios de transporte nuevos, agricultores, sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos.
- El establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto del tráfico intracomunitario.

⁶⁵ Tributación atendiendo al principio de origen o la continuación del régimen transitorio.

⁶⁶ VEGA MORROCOA, Isabel; Op Cit; p. 371

Como consecuencia de la abolición de fronteras fiscales, el hecho imponible de la importación de bienes sólo se produce respecto de los bienes procedentes de terceros países, mientras que la recepción de bienes procedentes de otros Estados Miembros de la Comunidad, configuran las adquisiciones intracomunitarias.

También se modifica la tributación de las entradas de bienes para ser introducidos en áreas exentas o al amparo de regímenes suspensivos. En la legislación precedente, dichas operaciones se definían como importaciones de bienes, si bien gozaban de exención mientras se cumplían los requisitos que fundaban la autorización de las citadas situaciones o regímenes. En la nueva legislación fiscal comunitaria, dichas operaciones no constituyen objeto del impuesto y, consecuentemente, no se prevé la exención de las mismas. Según la nueva regulación, la importación se produce en el lugar y momento en que los bienes salen de las citadas áreas o abandonan los regímenes indicados.

Asimismo, la abolición de las fronteras fiscales obliga a configurar las exenciones relativas a las exportaciones como entregas de bienes enviados o transportados fuera de la Unión y no cuando se envían a otro Estado Miembro. En este último caso, se producirían las entregas intracomunitarias de bienes, que estarán exentas del impuesto cuando se den las circunstancias detalladas anteriormente.

La Directiva 92/77/CEE viene a establecer que, con carácter general, a partir del 1 de enero de 1993, los Estados Miembros aplicarán un tipo normal que no podrá ser inferior al 15% hasta el 31 de diciembre de 1996. Además, desaparecerán en ese mismo período los tipos incrementados.

Los Estados Miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos, que no podrán ser inferiores al 5% y que se aplicarán solamente a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en atención a su carácter social o cultural y que se recogen en un anexo. Se trata de una lista de máximos que no puede ser sobrepasada por los Estados Miembros

que, en resumen, incluye las siguientes actividades: productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos, equipos médicos, transporte de personas, suministro de libros, acceso a espectáculos culturales, recepción de radiodifusión y televisión, servicios prestados por escritores y artistas y sus derechos de autor, construcción y suministro de viviendas proporcionadas en el marco de una política social, suministros utilizados en la producción agraria, alojamiento en establecimientos hoteleros, acceso a manifestaciones deportivas, utilización de instalaciones deportivas, actividades de organizaciones caritativas, funerarias, asistencia sanitaria y dental, limpieza de las vías públicas.

También se permite la aplicación de un tipo reducido al suministro de gas natural y electricidad, siempre que no exista riesgo alguno de distorsión de la competencia.

Los Estados Miembros que estén obligados a aumentar en más del 2% su tipo normal vigente el 1 de enero de 1991, podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo establecido. Además, dicho tipo también podrá ser aplicado a los servicios de restaurante, ropa y calzados infantiles y vivienda. Los Estados Miembros que al 1 de enero de 1991, estuvieran aplicando tipos reducidos a otros productos o servicios no incluidos en la lista comentada podrán seguir aplicándolos en lo sucesivo. Este precepto tiene especial relevancia para los tipos cero aplicados por algunos países para determinados productos.

En una última etapa se ha puesto de manifiesto en los últimos años que, a causa de la importancia del IVA en el conjunto de los recursos tributarios, la mayor parte de los Estados miembros son remisos a llegar a un acuerdo sobre propuestas concebidas que traten de llegar al sistema definitivo. En esta fase no están dispuestos a aceptar ninguna otra armonización de tipos y estructuras, o la redistribución de los ingresos tributarios, que exigiría el sistema definitivo, por temor a sufrir pérdidas de recaudación fiscal.

Teniendo siempre presentes estas dificultades, en junio de 2000 la Comisión propuso una nueva estrategia, muy bien acogida por los Estados miembros cuando se presentó en el Consejo.

“La Comisión presenta en esta Comunicación su nueva estrategia en cuanto a IVA, orientada a cuatro objetivos principales: simplificar y modernizar el régimen actual de IVA, uniformar las normas de aplicación previstas en los Estados miembros, e intensificar la cooperación administrativa entre ellos, en particular, con el fin de combatir el fraude. Prevé adoptar en una primera etapa (2000-2001) las propuestas siguientes: modificación del estatuto del Comité IVA; mejora de la asistencia mutua a la recaudación; propuesta sobre el derecho a deducción y la octava Directiva; y propuesta sobre el sujeto pasivo del impuesto. En la segunda etapa, durante el año 2000, se propone presentar propuestas en ámbitos como los de los impuestos de los servicios postales, el comercio electrónico, la facturación, incluidas la facturación electrónica, la revisión del mínimo del tipo normal de IVA, así como un informe de aplicación inmediata del tipo reducido. Por último, en el transcurso de 2001, la Comisión presentará un informe de situación y definirá sobre esta base la prosecución de su programa de trabajo”⁶⁷.

Como se observa, la estrategia se concentra en la promoción de una mejora global en el funcionamiento del sistema existente del IVA que beneficiaría directamente a los contribuyentes de la UE, aunque un sistema definitivo basado en el origen sigue siendo un objetivo comunitario en el largo plazo. La estrategia actual se centra en la simplificación, en la modernización y en la aplicación más uniforme de los acuerdos vigentes, y en una mayor colaboración administrativa.

Se espera que estas medidas fomenten las transacciones comerciales legítimas en el mercado interior y prevengan el fraude. Aunque los avances en la armonización del IVA han sido muy importantes, como ya hemos señalado, también es cierto que las diferencias aún son considerables. En el

⁶⁷ COM (2000) 348, Boletín UE 6-2000; [op cit](#)

año 2000 los niveles impositivos del IVA variaban considerablemente: los tipos normales se situaron entre el 15% y el 25% (de Luxemburgo y Suecia, respectivamente) y los tipos reducidos entre el 5% y el 12% (del Reino Unido y de Austria, respectivamente). Esta heterogeneidad podría suponer falseamientos de la competencia o desvíos de comercio que, en última instancia, alterarían la consecución del Mercado Único. De hecho, la existencia de quince sistemas diferentes de cumplimiento y control no concuerda ni con el principio de un mercado único ni con la necesidad de que Europa ocupe un lugar competitivo en relación con el resto del mundo.

La Comisión Europea sostiene que la estructura actual de los tipos del IVA no obstaculiza las adquisiciones transfronterizas; sin embargo, se ha comprobado que en algunos casos influye en las decisiones de los consumidores. Este efecto, dependiendo de los productos y de las zonas geográficas, puede llegar a causar impactos regionales significativos en el medio y en el largo plazo.

b. Las accisas

La armonización de los impuestos especiales se encuentra estrechamente relacionada en cuanto a objetivos, a las dificultades técnicas y a las perspectivas abiertas con la armonización del IVA.

Utilizando la terminología comunitaria, estos impuestos se denominan accisas. Se trata de impuestos que gravan productos de gran consumo destinados a usos específicos: labores de tabaco, bebidas alcohólicas, hidrocarburos, entre otros. El gravamen de estos productos no sólo obedece a razones recaudatorias sino a consideraciones de salud pública, protección del medio ambiente, ahorro de energía; por lo que inciden notablemente en determinadas políticas comunitarias (transportes, energía, salud, medio ambiente) y guardan una estrecha relación con los hábitos culturales de los Estados miembros.

En materia de los impuestos especiales, la tenencia, circulación y supervisión de los productos sujetos a estos impuestos especiales se rigen por

regímenes generales definitivos. Estos se aplican a las bebidas alcohólicas, al tabaco manufacturado y a los hidrocarburos, y permiten que circulen mercancías con la suspensión del impuesto especial y sin controles en las fronteras intracomunitarias. Para estos productos⁶⁸ han existido tipos mínimos de impuestos desde el año 1992. A pesar de ello, coexisten muchos impuestos especiales diferenciados entre los Estados miembros por encima de estos tipos mínimos, situación que provoca graves obstáculos para los intercambios comerciales de determinadas mercancías.

El régimen común de impuestos sobre consumos específicos entró en vigor el 1 de enero de 1993 como consecuencia de la creación del mercado interior⁶⁹. A pesar de ello, los Estados miembros pueden mantener otros impuestos no armonizados sobre los mismos productos (los denominados impuestos ecológicos) o sobre otros productos (impuestos sobre la matriculación o circulación de vehículos, cánones, etc.) siempre que no se trate de impuestos sobre el volumen de negocios y no constituyan un obstáculo a los intercambios.

En materia de accisas existen grandes disparidades en los campos de aplicación y en los tipos impositivos entre los distintos países comunitarios; la causa de ello la encontramos en las diferencias culturales entre los Estados Miembros. Si echáramos un vistazo a las accisas en los Estados Miembros, descubriríamos que el campo de aplicación es relativamente uniforme en lo referente a los tabacos manufacturados, bebidas alcohólicas y aceites minerales, pero no podríamos decir que ocurre lo mismo con el vino, por ejemplo⁷⁰.

La armonización de los impuestos especiales es de vital importancia para los Estados Miembros pues afectan tanto a su estructura de consumo como a la variación de sus ingresos fiscales. Como consecuencia de estos problemas y

⁶⁸ Directiva 1998/85/CE de 22 de octubre de 1999 por la que se modifica la Directiva 77/38/CEE por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios altamente intensivos en mano de obra en su elaboración, en [op cit](#)

⁶⁹ Con anterioridad a la supresión de las fronteras fiscales, la armonización de los impuestos sobre consumos específicos se limitaba a los dos que gravan las labores del tabaco.

⁷⁰ VEGA MOCOROA, Isabel; Op Cit; p. 374

de las Directivas comunitarias dictadas sobre la materia en 1992⁷¹, y que tienen como objetivo específico la armonización de las estructuras y tipos de los impuestos especiales sobre los tabacos, bebidas alcohólicas y aceites minerales, la armonización de las accisas se encuentra en una fase mucho más incipiente que la armonización del IVA.

2. LA ARMONIZACION IMPUESTOS DIRECTOS

Los impuestos directos gravan las rentas cuando son generadas y por lo tanto afectan a los factores de producción. En el ámbito de la imposición directa, dos objetivos específicos son la prevención de la evasión fiscal (por ejemplo, la propuesta de retención sobre los intereses) y la eliminación de la doble imposición (por ejemplo, los acuerdos sobre los pagos de dividendos a no residentes).

Pese a que el Tratado de Roma obvia cualquier referencia a la armonización de la imposición directa, la misma ha sido objeto de numerosos estudios, informes y programas de actuación por parte de la comunidad que han incidido de forma indiscutible en los aún todavía escasos logros a los que se ha llegado en esta materia en el seno europeo⁷².

a. Impuesto sobre sociedades

La necesidad en la armonización del impuesto sobre sociedades se incrementa en la medida en que las diferencias en los regímenes fiscales aplicables a las actividades societarias, a los dividendos e intereses y a los residentes y no residentes, afectan la localización de las empresas, las relaciones entre matrices y filiales y la libre circulación de personas y capitales, así como la prestación de servicios. Sin embargo, ante la ausencia de referencias expresas a la armonización de la fiscalidad directa en el Tratado de Roma, la armonización de la imposición societaria en la Comunidad Europea ha sido fruto o bien de respuestas parciales a

⁷¹ Directiva 92/12/CEE; Directiva 92/108/CEE; Directiva 92/78/CEE; Directiva 92/79/CEE; Directiva 92/80/CEE; Directiva 92/81/CEE; Directiva 92/510/CEE; Directiva 92/82/CEE; Directiva 92/83/CEE y Directiva 92/84/CEE, [op cit](#)

⁷² MATA SIERRA, María Teresa; La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea; Valladolid; Lex Nova; 1996 ; p. 277

problemas concretos de doble imposición o de actividad económica transfronteriza, o bien del proceso de competencia fiscal implementado por parte de los Estados miembros de la Unión Europea, proceso que ha generado una discriminación de la carga fiscal relativa sobre el capital y un notable incremento de la carga que soporta el trabajo, lo cual ha afectado de manera negativa al nivel de empleo.

En el año 1963, el ya conocido “Informe Neumark” (Neumark, 1963), se convierte en el primer trabajo clásico en la materia. Dicho informe ha suscitado el debate sobre la doble imposición de dividendos y la integración de la imposición personal y societaria, lanzando la propuesta del “sistema de doble tipo”. Considera este Informe, relativamente fácil una armonización de los regímenes de imposición a través de la creación de un impuesto particular sobre las sociedades en todos los Estados Miembros, según la afectación de los beneficios.

Interesa destacar que este Informe coincide con la norma constitutiva en cuanto al papel accesorio de la armonización de este sector de la tributación, lo que se evidencia del hecho de que en el calendario de actuaciones previstas por parte de la Comunidad, cualquier armonización de la imposición directa sólo tiene cabida en una segunda fase, cuando se haya producido previamente la armonización de los impuestos indirectos.

En el año 1966 se publica el “Informe Segré” sobre el desarrollo del mercado europeo de capitales. Este informe insiste en la necesidad de que los impuestos sobre sociedades de los países miembros de la Comunidad sean de estructura muy similar, para no obstaculizar los movimientos de capital, aunque no se pronuncia por un sistema de integración concreto entre los impuestos de la renta y de sociedades.

Un nuevo debate se produce con la publicación del denominado “Informe Van den Temple”, elaborado entre los años 1968 y 1970, en el que destacan entre sus conclusiones la negativa a la integración sobre sociedades, proponiendo un sistema clásico de doble imposición íntegra de dividendos y

amparándose en su sencillez y en su capacidad de adaptación al principio de no discriminación internacional en el gravamen de las sociedades.

Esta propuesta, aceptada temporalmente por la Comisión, sería rechazada más tarde debido a que vulneraba el principio de neutralidad y a las necesidades de ampliación del mercado europeo de capitales.

En respuesta a las recomendaciones del Informe Van den Temple se presenta el Informe Burke, que refleja las preocupaciones de la Comisión sobre la armonización societaria. Sus ideas han sido escasamente desarrolladas.

El informe Ruding ("Informe del comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades", marzo de 1992), señalaba que todos los sistemas fiscales de los Estados miembros practicaban algún tipo de discriminación entre inversión interior y extranjera. Señalaba asimismo que los efectos potencialmente distorsionadores se veían incrementados por la eliminación de las barreras a la movilidad de capital. El tema central estaba en si estas distorsiones suponían una amenaza seria para el Mercado Único y, en caso afirmativo, si podían ser eliminadas simplemente mediante la interacción de las fuerzas del mercado y la competencia entre los regímenes fiscales nacionales, o si era necesaria la actuación a escala comunitaria. Recomendaba además, El informe recomendaba un programa de actuación para eliminar la doble imposición, armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades en una banda del 30% al 40% y garantizar la plena transparencia de las diversas ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión.

La Comisión publicó sus respuestas en junio de 1992⁷³. A pesar de no estar de acuerdo con todas las recomendaciones de Ruding⁷⁴, aceptó la necesidad de una acción prioritaria sobre la doble imposición. En el siguiente año propuso modificaciones para ampliar el alcance de las Directivas sobre las

⁷³ SEC(92) 1118, en [op cit](#)

⁷⁴ Especialmente, respecto a los tipos del impuesto de sociedades.

fusiones y las sociedades matrices y filiales⁷⁵ y llamó la atención sobre dos proyectos de directiva ya presentados: la relativa a las pérdidas trasladables⁷⁶ y la relativa a las pérdidas de sociedades filiales situadas en otros Estados miembros⁷⁷. Todas estas propuestas se encuentran todavía pendientes de examen ante el Consejo.

a.. Normativa Aplicable

a.1. La legislación relativa a los impuestos de sociedades se ha fundado generalmente en el artículo 94 (100) del Tratado, que autoriza las "directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común".

a.2. El artículo 58 (73 D), introducido por el Tratado de Maastricht, precisa el concepto de libre circulación de capitales al permitir a los Estados miembros "que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital". No obstante, el 14 de febrero de 1995, el Tribunal de Justicia resolvió⁷⁸ que el artículo 39 (48) del Tratado era directamente aplicable en el ámbito de los impuestos y de la seguridad social. El artículo establece que la libre circulación de los trabajadores "supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo". El artículo 293 (220) pide a los Estados miembros que "entablen negociaciones" para la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad y el artículo 293 (220) prohíbe la discriminación entre los nacionales de los Estados miembros "en lo que respecta a su participación financiera en el capital de las sociedades".

⁷⁵ COM(93) 0293, en [op cit](#)

⁷⁶ COM(84) 404, en [op cit](#)

⁷⁷ COM(90)595, en [op cit](#)

⁷⁸ Asunto C-279/93), en [op cit](#)

a.3. La mayoría de los arreglos en el ámbito de la imposición directa continúan no obstante fuera del marco de la legislación comunitaria. Una densa red de tratados fiscales bilaterales, con participación tanto de Estados miembros como de terceros países, cubre la imposición de los flujos de renta transfronterizos

b. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

El primer pronunciamiento expreso sobre este tema se lleva a cabo por el referido Informe Neumark, donde se afirma deseable que se percibiera en todos los países de la CEE el mismo tipo de impuesto sobre la renta⁷⁹.

Debemos señalar que en el ámbito de la imposición directa la prioridad de la UE es la armonización del impuesto sobre sociedades. Esa prioridad se explica debido a que tradicionalmente la Comisión Europea ha considerado (y considera) que las diferencias fiscales existentes en la imposición personal no suponen un gran problema en la medida en que no incidan negativamente en las condiciones de libre competencia entre los Estados miembros de la Comunidad.

Los impuestos sobre la renta de las personas físicas son en su totalidad competencia exclusiva de los Estados miembros, y sólo es encasaría una coordinación en el ámbito de la UE para evitar la discriminación transfronteriza o los obstáculos al ejercicio de las cuatro libertades. En particular, la coordinación de los impuestos sobre la renta puede ser necesaria para evitar la doble imposición o la no imposición involuntaria en situaciones transfronterizas, o para luchar contra la evasión internacional de impuestos.

Por otra parte, la imposición aplicable a las personas que trabajan o reciben una pensión de un Estado miembro y viven o tienen familiares a cargo en otro ha sido origen de continuos problemas. Mediante acuerdos bilaterales se ha evitado en general la doble imposición, pero quedan por cubrir cuestiones como las relativas a la aplicación de las diferentes reducciones impositivas

⁷⁹ MATA SIERRA, María Teresa; Op Cit; p. 277

existentes en el país de residencia a los ingresos en el país en que se trabaja. Con el fin de garantizar la igualdad de trato entre trabajadores residentes y no residentes, en 1980 la Comisión propuso, de conformidad con el artículo 94 (100), una Directiva sobre la armonización de las disposiciones sobre el impuesto sobre la renta en relación con la libertad de circulación. En virtud de esta directiva se habría aplicado el principio general de imposición en el país de residencia, pero no fue adoptado por el Consejo y el proyecto se retiró en 1993. En su lugar, la Comisión ha publicado una Recomendación de conformidad con el artículo 211 (155) que contempla los principios que deberían aplicarse al trato fiscal de los ingresos de no residentes.

Entretanto, la Comisión ha iniciado procedimientos de infracción contra algunos Estados miembros por discriminación contra trabajadores no nacionales. El Tribunal resolvió en 1993⁸⁰ que un país podía aplicar a sus propios ciudadanos una imposición más elevada si residen en otro Estado miembro. Sin embargo, más recientemente el Tribunal también señaló que un país no puede tratar a un nacional no residente de otro Estado miembro de modo menos favorable que a sus propios nacionales⁸¹.

El otro asunto destacado en el ámbito de la imposición personal directa es la fiscalidad aplicable a los intereses bancarios y de otro tipo pagados a no residentes. En principio, el contribuyente debe declarar estos ingresos en su declaración normal sobre la renta. En la práctica, como señalaba el informe Ruding, la libre circulación de capitales, junto con la existencia del secreto bancario, incrementará el potencial de evasión fiscal de los particulares. Algunos Estados miembros imponen una retención sobre los ingresos por intereses, pero cuando en 1989 Alemania introdujo esta retención, con el modesto tipo del 10%, se produjo un masivo traslado de fondos a Luxemburgo, y el impuesto alemán tuvo que ser suprimido temporalmente.

⁸⁰ Asunto C-112/9, en [op cit](#)

⁸¹ Asunto C-279/93, en [op cit](#)

Ese mismo año, la Comisión publicó un proyecto de directiva sobre un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses⁸², fijado en un tipo del 15%. Algunos Estados miembros se opusieron argumentando que, según la experiencia alemana de 1989, ello daría lugar a evasión de capitales de la Comunidad. La propuesta fue finalmente retirada y se presentó una nueva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad⁸³. La tasa propuesta era del 20%, pero habría un sistema alternativo consistente en facilitar información sobre los pagos a las autoridades fiscales del país de residencia del ahorrador.

Tras largas negociaciones, se llegó a un compromiso en el Consejo Europeo de Santa Maria da Feira el 20 de junio de 2000. El 26/27 de noviembre de 2000, el ECOFIN alcanzó un acuerdo sobre un proyecto de Directiva según el cual.

- Austria, Bélgica y Luxemburgo establecerán un tipo aplicable a la retención a cuenta de al menos un 15% durante tres años tras la entrada en vigor de la Directiva. Este tipo se incrementará a un valor no inferior al 20% durante los cuatro años siguientes.
- Los demás Estados miembros se comprometen a adoptar el sistema de intercambio de información tras la entrada en vigor de la Directiva, con un periodo transitorio de siete años para Austria, Bélgica y Luxemburgo.
- El 25% de los ingresos por conceptos de retención impositiva será retenido por el país recaudador, el resto será liquidado por los países en los que resida el contribuyente.
- Los bonos emitidos antes del 1 de marzo de 2001 no estarán sujetos a esta Directiva.

⁸² COM(89)60, en [op cit](#)

⁸³ COM(1998)295, en [op cit](#)

- La Comisión espera tener información sobre las posiciones de Estados Unidos, Suiza y otros países en julio de 2001.
- La introducción en estos países de medidas "equivalentes" ha sido impuesta por Luxemburgo y Austria como condición para adoptar esta Directiva.

c. La imposición sobre las PYME

En mayo de 1994, la Comisión publicó una Comunicación relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas⁸⁴. Señalaba que, en comparación con empresas más grandes, las PYME tenían que resolver tres problemas principales: captar suficientes recursos financieros, hacer frente a la complejidad administrativa, y la continuidad de la empresa tras el cambio de titularidad de la empresa. Aunque no había "intención de armonizar el trato fiscal que cada país aplica a las pequeñas y medianas empresas", se pone de manifiesto la necesidad de actuar en cuanto a los aspectos transfronterizos.

Se adjuntaba a la Comunicación una "primera iniciativa consistente en una recomendación sobre la autofinanciación", relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas⁸⁵. Se pedía a los Estados miembros que actuaran en dos asuntos relacionados con las empresas individuales y las sociedades personalistas:

- -corregir los efectos disuasivos de la progresividad del impuesto sobre la renta, por lo que se refiere a los "beneficios reinvertidos" por ejemplo, concediendo la opción de optar por el impuesto de sociedades; y
- eliminar los obstáculos de carácter fiscal a la modificación de la forma jurídica de las empresas, en particular en sociedades de capital.

⁸⁴ COM(94)206, en [op.cit](#)

⁸⁵ 94/390/CE, en [op.cit](#)

III

LA COMUNIDAD ANDINA

A. ANTECEDENTES

Los sueños de unión y de integración regional en el Continente Americano tuvieron precursores y realizadores mucho antes que surgiera la posibilidad de concretar esa idea en el Continente Europeo. Específicamente, desde principios del siglo XIX, desde los albores de nuestra independencia, se ha venido planteando en Latinoamérica la necesidad de desarrollar un proceso de integración de los estados y pueblos latinoamericanos, teniendo en cuenta los elementos históricos comunes que líderes de la independencia y republicanos, tales como Miranda, Bolívar, San Martín y Morazán, plasmaron en su momento al pregonar la necesidad de unión de las naciones independizadas de España.

B. ETAPAS:

1. INTENTOS DE INTEGRACION REGIONAL

a. De 1806 a 1880: Ya en 1806, Francisco de Miranda defendía la noción de América como nación continental. Miranda partía del principio de que *todo proyecto constitucional formulado para la América meridional debe adaptarse a las condiciones particulares del continente y a las necesidades y costumbres de sus habitantes...*⁸⁵

Esta idea fue retomada posteriormente por Simón Bolívar. En el Segundo Congreso de Venezuela que se reunió en Angostura (hoy Ciudad Bolívar), el 15 de febrero de 1819, Bolívar manifestó su pensamiento político e hizo algunos planteamientos, entre ellos prometió crear y organizar una nueva y gran República: Colombia⁸⁶.

En el año de 1826, con la realización del Congreso de Panamá, la idea de integración regional se vio positivamente encaminada en América Latina. Tanto las características culturales, políticas y sociales comunes en toda

⁸⁵ BOHORQUEZ, Carmen; Francisco de Miranda: la construcción política de una patria continental; Tesis de Doctorado; Universidad París III-Sorbonne Nouvelle en 1996; publicada por L'Harmattan, París, en 1998; http://www.analitica.com/bitbliblioteca/carmen_bohorquez/miranda.asp; en <http://www.analitica.com> 10/05/2004.

⁸⁶ "La reunión de la Nueva Granada y Venezuela en un grande Estado ha sido el voto unánime de los pueblos y gobiernos de estas repúblicas" Discurso de Angostura, 1819.

América Latina, así como la situación de construcción gradual de Estados con ordenamiento jurídico propio, propiciaban la realización de un marco de cooperación e integración de los pueblos latinoamericanos, acorde en primera instancia al ideario de Simón Bolívar⁸⁷.

Dichas ideas fueron expresadas a través de distintos congresos latinoamericanos⁸⁸, donde se firmó, en un primer momento, y se ratificó, posteriormente, el Tratado de Unión, Liga y Confederación perpetua de los pueblos latinoamericanos.

No obstante, hacia fines del siglo XIX, las diferencias entre los nuevos Estados de América Latina y la falta de una implementación consecuente de los principios de confederación e unión latinoamericana, condujeron al fracaso de la misma⁸⁹.

b. De 1889 a 1930:

La visión de la cooperación regional fue puesta de nuevo sobre la mesa por los Estados Unidos, al finalizar la Guerra de Secesión donde logró su unificación política interna. En esta Etapa, llamada por algunos autores Panamericana, es conducida por dos vertientes: la Doctrina Monroe⁹⁰ de 1823 y las propuestas de comercio, estabilidad y seguridad hemisféricas representadas por el Ministro de Relaciones Exteriores norteamericano,

⁸⁷ "La asociación de los cinco grandes Estados de América es tan sublime en sí misma, que no dudo vendrá a ser motivo de asombro para la Europa. La imaginación no puede concebir sin pasmo la magnitud de un coloso, que semejante al Júpiter de Homero, hará temblar la tierra de una ojeada". Carta de Bolívar al Director Supremo de Chile, desde Cali, el 8 de enero de 1822.

⁸⁸ 1826: Panamá; 1847: Lima; 1856: Bogotá y 1864: Lima.

⁸⁹ Francisco Bilbao dirá en 1856: "La idea de Confederación de la América del Sur, propuesta un día por Bolívar, intentada después por un Congreso de Plenipotenciarios de algunas repúblicas, y reunido en Lima, no ha producido los resultados que debían esperarse. Los Estados han permanecido Desunidos. Hoy, nosotros intentamos. Hemos aumentado las dificultades, pedimos mucho más que lo que antes se había imaginado. No es sólo una alianza para asegurar el nacimiento de la independencia contra las tentativas de la Europa, ni únicamente en vista de intereses comerciales. Más elevado y trascendental es nuestro objeto. Unificar el alma de la América. Identificar su destino con el de la República". En: ALEMIAN, Carlos; *Integración y Desintegración en América Latina*; http://www.corredordelasideas.org/docs/sesiones/comunicaciones1/alemian_Integracion_corr.doc 10/05/2004; p. 2.

⁹⁰ "Aquellos países cuyos pueblos se conduzcan bien pueden contar con nuestra calurosa amistad. (...) El mal comportamiento crónico o una impotencia que resultara en un debilitamiento general de los lazos de la sociedad civilizada, puede en América, como en cualquier otro lugar, requerir en última instancia la intervención de una Nación Civilizada, y en el Hemisferio Occidental, la adhesión de Estados Unidos a la Doctrina Monroe puede obligar a Estados Unidos, aunque a regañadientes, en casos flagrantes de mal comportamiento o impotencia, a ejercer un poder de policía internacional", en ENGLEWOOD CLIFFS; N.J.; *A History of United States Foreign Policy*, Prentice Hall, 1965, Second Edition, pp. 228-229.

James Blaine, en la I Conferencia Interamericana realizada en Washington en 1889.

La Doctrina Monroe está fundamentada en el principio bajo el cual se ampara la seguridad hemisférica como reacción ante el peligro de la expansión de las potencias europeas a fines del siglo XIX.

Sin embargo, las razones que fundamentaban la defensa de los Estados Unidos de este principio se alejaba notablemente de los intereses que motivaban a las Naciones latinoamericana. Mientras Los Estados Unidos enarbolaban la bandera de la estabilidad continental, desde su propio punto de vista; además del deseo de consolidar un mercado económico continental donde comerciar sus productos; las Naciones latinoamericanas se interesaban principalmente en la seguridad continental ante las Naciones imperialistas, lo cual incluía el deseo de excluir a los Estados Unidos de las cuestiones políticas internas de los países de la región.

La actuación activa de los Estados Unidos en las intervenciones a Cuba en el año de 1901, en Haití, entre los años de 1915 y 1934, y en la República Dominicana, entre los años de 1912 y 1924, no coincidió con el concepto de cooperación regional que esperaban los países latinoamericanos, lo que trajo como consecuencia la defensa de principios enunciados en la Doctrina Calvo⁹¹ o la Doctrina Drago⁹²

⁹¹ Hace casi un siglo, el diplomático e internacionalista argentino Carlos Calvo teorizó el principio general según el cual los pleitos con los ciudadanos extranjeros debían necesariamente ser solucionados por los tribunales locales evitando la intervención diplomática del país de pertenencia. Los principios básicos de su doctrina toman como fundamentos los principios de la soberanía nacional, la igualdad entre ciudadanos nacionales y extranjeros, y la jurisdicción territorial. Según él: a) los Estados soberanos gozan del derecho de estar libres de cualquier forma de interferencia (*ingérence d'aucune sorte*) por parte de otros Estados; b) Los extranjeros tienen los mismos derechos que los nacionales y, en caso de pleitos o reclamaciones, tendrán la obligación de acabar todos los recursos legales ante los tribunales locales sin pedir la protección e intervención diplomática de su país de origen. En : CALVO, Carlos; *Le droit international théorique et pratique précédé d'un exposé historique des progrès de la science du droit des gens* ; París, Rousseau., 1896, pp. 350 - 351.

⁹² En 1902, las costas de Venezuela fueron bombardeadas por unidades navales de Gran Bretaña y Alemania, a las que se agregaron las de Italia. El objetivo de esta intervención conjunta fue exigir el cobro de las deudas del gobierno venezolano pendientes con particulares europeos. Luis María Drago, ministro de relaciones exteriores argentino entre agosto de 1902 y julio de 1903, preparó una nota, protestando por los sucesos de Venezuela, con fecha 29 de diciembre de 1902 y dirigida al ministro argentino en Washington, Martín García Merou, para que éste la presentara al gobierno norteamericano. La nota incluyó lo que más tarde se dio en llamar la Doctrina Drago. El argumento central de esta doctrina sostiene que "la deuda pública no puede dar lugar a la intervención armada, ni menos a la ocupación material del suelo de las naciones americanas por una potencia europea...Entre los principios fundamentales del Derecho Público Internacional que la humanidad ha consagrado, es uno de los más preciosos el que determina que todos los Estados, cualquiera que sea la fuerza de que dispongan, son entidades de derecho, perfectamente iguales entre sí y recíprocamente acreedoras, por ello, a las mismas

c. De 1948 a 1982:

La conflictividad generada por los hechos comentados, sumado al hecho de la crisis económica mundial de 1930, conllevó a un replanteamiento de la política de Estados Unidos ante Latinoamérica. Manteniendo por un lado la protección hacia lo económico, se distanció de las prácticas intervencionistas en los países latinoamericanos. En aplicación de la denominada *Good Neighbour Policy* de Franklin Roosevelt Estados Unidos reconoció la soberanía de Cuba, en 1934, fomentó el comercio en América Latina a través de la creación del Banco de Exportaciones e Importaciones y aceptó la estatización de compañías petroleras mexicanas. Lógicamente, el trasfondo de esta política era lograr un mayor control y hegemonía del comercio estadounidense sobre el mercado latinoamericano.

A este acercamiento se suma la influencia ejercida por los acontecimientos del continente europeo: La etapa de la postguerra evidencia la necesidad de conformar un sistema de seguridad y cooperación mutua que garantizaran la seguridad regional.

Así tenemos que en el año de 1948 se crea la Organización de Estados Americanos (OEA). Similar al proceso de integración europeo, tres Tratados conforman los pilares de la OEA: el Acta de Chapultepec de 1945, el Tratado de Río de 1947 y el Tratado de Bogotá de 1948. Los tres documentos, en conjunto constituyen la base del denominado Sistema Latinoamericano.

Destacaremos brevemente los objetivos proclamados en los mencionados documentos debido a que su cumplimiento definirá las características esenciales del proceso integrador subregional que se desarrollara en el futuro.

En el Acta de Chapultepec, los Estados signatarios declaraban su disposición para crear una organización intergubernamental para todo el hemisferio. En el Tratado de Río se delimitó un sistema de alianza

consideraciones y respeto" En SILVA, Carlos Alberto, *La Política Internacional de la Nación Argentina*, Buenos Aires, Imprenta de la Cámara de Diputados, 1946, pp. 492-517.

democrática en el hemisferio contra cualquier tipo de infiltración del comunismo. Se introdujo por medio de los artículos 3 y 6, los principios de responsabilidad colectiva. Una amenaza no militar podía inclusive justificar la intervención del resto de los países miembros del sistema⁹³.

El pacto de Bogotá y la Carta de la OEA establecían los principios del Sistema Interamericano: igualdad de Estados, No-Intervención, seguridad colectiva, reconocimiento de la democracia representativa y de los derechos humanos, solución pacífica de conflictos y cooperación económica y desarrollo.

2. LA INTEGRACION SUBREGIONAL

La experiencia acumulada por América Latina desde los primeros intentos de integración regional desde principios del siglo XIX y sobre todo, la derivada directamente de la posición hegemónica de Estados Unidos dentro de la región destacaron la necesidad de un redimensionamiento político y económico de los proyectos de cooperación e integración regional latinoamericanos.

La crisis económica de 1930 y la fase de postguerra mundial determinaban la necesidad de una armonización del comercio mundial donde América Latina se perfilaba como un exportador de materias primas e importador de los productos manufacturados de los países industrializados.

A principios de la década de los cincuenta, un notable descenso en la tasa de crecimiento económico en América Latina, propiciado por el fracaso del proceso de sustitución de importaciones implantado en la región, aceleró los primeros pasos hacia la integración regional al sentarse las bases de la necesidad de un mercado común regional⁹⁴.

No fue sino hasta comenzar la década de los '60 que el proceso de integración del Continente comenzó a adquirir una gran importancia, sobre todo a partir de las ideas expresadas por la Comisión Económica para

⁹³ Esta base de derecho internacional fue utilizada como modelo para la OTAN, creada unos meses más tarde..

⁹⁴ EVANS MARQUEZ, Ronald; Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional; Caracas; Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.; 1999; p. 170.

América Latina (CEPAL), en las que señalaban que el subdesarrollo de la región sólo sería superado en la medida en que se superara la relación asimétrica entre el centro y la periferia y, con ello, el deterioro en los términos de intercambio.

Raúl Prebisch⁹⁵, principal ideólogo de esta corriente, argumentaba que para avanzar en lo anteriormente expuesto, era necesario la “ampliación del comercio intrazonal mediante la estructuración de un Mercado Común Latinoamericano, que condujera al desarrollo progresivo del área”⁹⁶. Su concepción pregonaba la necesidad de un desarrollo *hacia adentro*, es decir, de sustitución de importaciones por la industrialización interna y de fomento de las exportaciones, implementado a través de un fuerte Estado intervencionista, encargado de obtener y mantener las condiciones óptimas del mercado interno en aras de esa estructura económica⁹⁷.

A todo lo anterior se le debía agregar la concepción de un movimiento integracionista dentro de América Latina, para mejorar su situación dentro de la economía mundial y una efectiva política diplomática que fortaleciera la capacidad de negociación de la región ante mercados internacionales relevantes. De este modo se creó la Comisión Especial de Coordinación Latinoamericana (CECLA) que buscó articular nuevos mecanismos para la modernización del sector de servicios y contribuyó a crear canales políticos de representación del “tercer mundo” a nivel internacional.

En 1960 los países sudamericanos y México, decidieron dar inicio a un proceso de integración que les permitiera constituir una zona de libre comercio. De esta forma, el 18 de febrero de 1960 en la ciudad de Montevideo, se firmó el acuerdo que instituyó la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), integrada con 11 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia,

⁹⁵ Secretario Ejecutivo de la CEPAL, entre 1949 y 1962, quien estableció que la situación de dependencia económica de América Latina, se debía en primer lugar a los desfavorables términos de intercambio comercial existente entre los países industrializados y los países en desarrollo.

⁹⁶ Prebisch, Raúl. El desarrollo económico de América Latina y algunos de sus principales problemas. En Iris Laredo, Definición y redefinición de los objetivos del proceso de integración latinoamericana en las tres últimas décadas. Revista “Integración Latinoamericana”, N° 171-172, editada por el BID, 1991, p. 43

⁹⁷ En definitiva, tres elementos constituyen los pilares del denominado *Cepalismo*: fomento de la industria nacional, protección arancelaria controlada por un Estado fuerte y una mano de obra organizada.

Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela; y que debería estar en plena vigencia en un período de 12 años. La ALALC constituye uno de los principales acuerdos multilaterales que asentó las pautas de integración en América Latina y propulsaba, entre otros objetivos, la progresiva complementación de las economías de los países de la zona y la creación de una zona de libre comercio a realizar en el lapso de doce años a partir de la entrada en vigencia del Tratado, es decir, del 1 de junio de 1961.

Esta Asociación diseñó una clasificación inicial entre países de mayor y menor desarrollo relativo y calificó como de menor desarrollo a Bolivia, Ecuador y Paraguay. Estableció también una tercera especie de miembros que denominó países de mercado insuficiente⁹⁸.

La desgravación arancelaria fue uno de los cometidos aplicados con mayor rapidez, aunque con el transcurso del tiempo fue perdiendo importancia. Durante los dos primeros años, se aplicó el 70% del total acordado durante el total de los primeros ocho años de su vigencia.

El esquema multilateral de integración concertado en la ALALC resultó ser poco flexible a las disparidades dadas entre las economías participantes. La heterogeneidad entre los países de mayor y los de menor desarrollo económico imposibilitó una coherente política comercial y una complementación industrial a favor de los países miembros; aunado a ello, los objetivos de la ALALC se centraron en beneficiar a los países menos desarrollados de la región⁹⁹. Posteriormente y ante los reclamos planteados por los países de menor desarrollo, la ALALC decidió aceptar la formación de un bloque subregional, el que a partir de su propio proceso de integración, pretendía generar una zona de libre comercio, cuyo objetivo consistía en equiparar sus economías con la de aquellos países más desarrollados al

⁹⁸ PLAZA VEGA, Mauricio; La Armonización Tributaria en el Sistema Andino; Legis, Bogotá, 2001, p. 210.

⁹⁹ "Las diferencias entre los países, el nacionalismo subyacente, la ausencia de una concepción integracionista global para la región, la generalizada protesta por la ausencia de verdaderas políticas de estímulo para los países de mercado insuficiente, la ostensible situación en que quedaban Argentina, Brasil y México en el entorno del libre comercio que se concibió y la excesiva dependencia de negociaciones sobre productos en particular, hicieron imposible el éxito del proceso de integración...". En PLAZAS, Mauricio; La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración; pp. 113-114.

interior de ALALC. De este modo, surge la idea de conformar un grupo de integración subregional por cuatro países de mediano desarrollo (Chile, Colombia, Perú y Venezuela) y dos de menor desarrollo (Bolivia y Ecuador), estos países suscribirían el denominado Pacto Andino¹⁰⁰.

Es importante resaltar que este Acuerdo no fue bien recibido por las organizaciones comunitarias ya constituidas en el Continente, no obstante, al final, a través del sistema de convergencia¹⁰¹, se impuso como la única alternativa viable hacia la integración.

Esto se compagina con la práctica regional americana donde la característica fundamental de los procesos de integración ha sido su desarrollo por focos o ámbitos espaciales de tipo subregional, adoptando formas distintas según el caso, que van desde acuerdos de libre comercio hasta la conformación de uniones aduaneras.

Según lo afirmado por el Sistema Económico Latinoamericano (SELA), existen cuatro modalidades de integración en la región americana: las Uniones Aduaneras (zonas de libre comercio con arancel externo común), las zonas de libre comercio, los acuerdos de libre comercio bilaterales y las preferencias arancelarias en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)

C. EL PACTO ANDINO

El Pacto Andino se concretó con la firma del Acuerdo de Integración Subregional del Grupo Andino, conocido como el Acuerdo de Cartagena, el 26 de mayo de 1969. Este Acuerdo de Cartagena entró en vigencia el 24 de noviembre del mismo año, luego de la aprobación del mismo por el Comité Permanente de la ALALC, el 19 de junio de 1969 y la posterior ratificación por los países signatarios.

¹⁰⁰ Prebisch, Raúl; Op Cit.p. 43;

¹⁰¹ La convergencia, se dice, puede permitir que a partir de acuerdos subregionales, y mediante la apertura a otras comunidades de integración de similar limitación en el espacio, se transite, a manera de vías separadas que concurren a un mismo fin, hacia la gran zona de libre comercio de las Américas que proclamó la cumbre de Jefes de Estado y de Gobierno celebrada en Miami en 1994.

Los Objetivos de este grupo de integración están recogidos en el Capítulo I, artículo 1, de la decisión 406:

“El presente Acuerdo tiene por objetivos promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.

Asimismo, son objetivos de este Acuerdo propender a disminuir la vulnerabilidad externa y mejorar la posición de los Países Miembros en el contexto económico internacional; fortalecer la solidaridad subregional y reducir las diferencias de desarrollo existentes entre los Países Miembros.

Estos objetivos tienen la finalidad de procurar un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes de la Subregión¹⁰².”

Para lograr estos objetivos se fijan los siguientes instrumentos, de acuerdo a lo previsto en el artículo 3 de la mencionada decisión:

- a) La armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes;
- b) La programación conjunta, la intensificación del proceso de industrialización subregional y la ejecución de programas industriales y de otras modalidades de integración industrial;
- c) Un Programa de Liberación del intercambio comercial más avanzado que los compromisos derivados del Tratado de Montevideo 1980;
- d) Un Arancel Externo Común, cuya etapa previa será la adopción de un Arancel Externo Mínimo Común;
- e) Programas para acelerar el desarrollo de los sectores agropecuario y agroindustrial;
- f) La canalización de recursos internos y externos a la Subregión para proveer el financiamiento de las inversiones que sean necesarias en el proceso de integración;
- g) La integración física; y
- h) Tratamientos preferenciales a favor de Bolivia y el Ecuador¹⁰³.

De acuerdo con los objetivos propuestos y a los instrumentos antes enumerados, y con el fin de aprovechar sus potencialidades, el grupo andino se trazó como meta convertirse en un mercado único, sin fronteras ni barreras arancelarias. Se planteó asimismo constituirse como un espacio

¹⁰² Comunidad Andina; Texto Oficial Unificado del Acuerdo de Cartagena (Decisión 406); <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d406.HTM> . Mediante la decisión 406, la Comisión cumplió el mandato del Protocolo de Trujillo de 1997, por el cual, entre otras disposiciones, se sustituyó el capítulo II del Tratado del Acuerdo de Cartagena y se ordenó una nueva codificación del derecho comunitario.

¹⁰³ Ibidem

donde existiese la libre circulación de capitales, bienes, personas y tecnología.

Estos objetivos se definieron inicialmente en la Declaración de Bogotá, suscrita el 16 de agosto de 1966 por los presidentes Carlos Lleras Restrepo de Colombia, Eduardo Frei de Chile, Raúl Leoni de Venezuela, el ex Presidente Galo Plaza delegado del Presidente de Ecuador y el Canciller Fernando Schwalb, delegado del Presidente de Perú. Con esta declaración, los signatarios resaltaron la necesidad de dar una nueva orientación al proceso de integración latinoamericano y tomaron la decisión de adelantar una acción conjunta para lograr la adopción de fórmulas prácticas con el fin de acelerar el progreso de los países de menor desarrollo y de mercado insuficiente.

Todos estos objetivos fueron recogidos inicialmente en la Declaración de los Presidentes de América, suscrita en Punta del Este, Uruguay, el 14 de abril de 1967 donde se plasmó la decisión de impulsar la creación progresiva de un mercado común latinoamericano.

El 30 de junio de 1967 se formó una comisión mixta integrada por los representantes de Colombia, Ecuador, Chile, Perú, Bolivia y Venezuela. Esta comisión tenía como finalidad primordial el estudio del establecimiento del grupo de integración subregional previsto en la Declaración de Bogotá y llevar adelante las negociaciones correspondientes. Entre el 28 de agosto y el 2 de septiembre de 1967, la ALALC aprobó la resolución 202 que fija los principios que reglamentan las normas de los acuerdos subregionales y la Resolución 2003 que fija las bases para un acuerdo subregional entre Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela.

Esa Comisión Mixta llegó a reunirse en seis oportunidades, siendo la última el 25 de mayo de 1969, en la ciudad de Cartagena, Colombia, donde se llegó al acuerdo definitivo, por medio del cual los cinco países se sometieron a un marco de integración subregional dentro del contexto del Tratado de Montevideo y de la ALALC

El Acuerdo de Cartagena, que creó al Grupo Andino, fue suscrito en Bogotá, en el Palacio de San Carlos¹⁰⁴, el 26 de mayo de 1969. El Acuerdo fue suscrito por Tomás Elio, por Bolivia; Jorge Valencia Jaramillo, por Colombia; Salvador Lluch Soler por Chile; José Pons Vizcaíno, por Ecuador; y Vicente Cerro Cebrián, por Perú. Venezuela, que participó en todas las negociaciones, se abstuvo de suscribirlo..

Este Acuerdo no entró en vigencia sino hasta el 16 de octubre de 1969, cuando el Comité Permanente de la ALALC obtuvo la ratificación oficial del Gobierno de Perú, después de la de los Gobiernos de Colombia y Chile, de conformidad con lo previsto en el artículo 110 del Acuerdo¹⁰⁵. En noviembre de 1969, Ecuador y Bolivia lo ratificaron y en 1973 Venezuela se Adhirió. Chile se retiró en 1976¹⁰⁶.

Los objetivos que se trazó la Comunidad Andina de Naciones (CAN) desde un principio fueron ambiciosos. No sólo se pretendía la consecución de una mayor liberalización económica; sino también lograr un desarrollo equilibrado entre sus miembros, acelerar su crecimiento, armonizar sus políticas económicas y crear un mercado común.

Entre los principales mecanismos utilizados para alcanzar los objetivos de integración y crecimiento económico se pueden mencionar el Programa de Liberación automático e irrevocable de los intercambios intrasubregionales; el arancel externo común que se adoptaría en forma progresiva; la programación industrial conjunta, que se ejecutaría mediante programas sectoriales desarrollo industrial y la armonización de políticas económicas.

Sobre la base de estos objetivos se consideró la inclusión de un programa de reducción de tarifas o programa de liberalización y la creación de un arancel externo común; así como la ejecución de programas referidos a la industria, desarrollo agropecuario, transporte, tecnología y financiamiento.

¹⁰⁴ Entonces sede de la Presidencia de la República de Colombia.

¹⁰⁵ El artículo 110 del Acuerdo estipulaba que sólo entraría en vigencia el Acuerdo cuando *tres países hubieran comunicado su aprobación al Secretariado General de la ALALC*.

¹⁰⁶ El 30 de octubre de 1976, la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó la Decisión 102 por medio del cual el gobierno de Chile se retiró del Pacto Andino. La decisión Chilena fue motivada, básicamente, por diferencias de opinión respecto al régimen común de tratamiento del capital extranjero y al arancel externo común.

1. EL PROGRAMA DE LIBERACION

El Programa de Liberación se propuso como finalidad la eliminación, en forma progresiva de los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidieran sobre el comercio de productos originarios del territorio de cualquier País Miembro.

Para su aplicación, los productos fueron agrupados en nóminas:

- a. Nómina de la lista común de la ALALC
- b. Nómina de apertura inmediata a favor de Bolivia y Ecuador.
- c. Nómina de los No Producidos.
- d. Nómina de Desgravación Automática.
- e. Nómina de los Productos ubicados en los Programas Sectoriales de Desarrollo Industrial (PSD);
- f. Nómina de reserva para los PSDI y para su asignación a los países con la finalidad de generar la complementación industrial.

Había además, una lista de Excepciones del Programa de Liberación.

Como cada una de esas nóminas tenía sus propios plazos y su forma de desgravación; además de que difería su aplicación según se tratara de países de mayor desarrollo (Colombia, Perú y Venezuela) o de menor desarrollo relativo (Bolivia y Ecuador), la aplicación del Programa de Liberación se complicó en gran parte.

A pesar de este gran inconveniente, se lograron ciertos avances, sobre todo en los primeros años; y en algunos casos, se llegó a culminar la desgravación arancelaria. A manera de ejemplo, los productos de la Nómina de la Lista Común gozaron de arancel cero desde el 14 de abril de 1970; los ítems de la Nómina de Apertura inmediata a favor de Bolivia¹⁰⁷ y de Ecuador¹⁰⁸, fueron liberados el 1 de enero de 1971 y los productos de la Nómina de Desgravación Automática quedaron totalmente liberados de gravamen el 28 de febrero de 1971.

¹⁰⁷ Ítem 57.

¹⁰⁸ Ítem 37

El retraso en la aplicación total de lo pactado en el Acuerdo se verificó en lo que respecta a los productos de la Nómina de Desgravación Automática, el cual, en el caso de Bolivia y Ecuador, no se llegó a aplicar.

Igual destino sufrió la Nómina de Reserva que se aplicó en forma limitada.

2. ARANCEL EXTERNO COMUN

El Acuerdo de Cartagena contemplaba dos etapas para la adopción de un Arancel Externo Común. El 31 de diciembre de 1970 se aprobó un Arancel Externo Mínimo Común (AEMC).

Este acuerdo, según el cual los Países Miembros no podían imponer aranceles inferiores a los acordados, tuvo un carácter parcial debido a que no obligaba a Bolivia y Ecuador y no comprendía la totalidad del universo arancelario¹⁰⁹.

3. DESARROLLO INDUSTRIAL

El Acuerdo de Cartagena estableció la Programación Industrial con el objeto de promover el desarrollo industrial comunitario y contribuir a la distribución equitativa de los beneficios de la integración

En la década de los setenta, siguiendo el modelo de sustitución de importaciones vigente en toda Latinoamérica, la CAN adopta una concepción de interacción cerrada. *Se pensaba que con el agotamiento de las posibilidades de crecimiento a través de la sustitución nacional de importaciones, la formación de mercados ampliados protegidos, permitiría, mediante el aprovechamiento de las economías de escala, crear oportunidades adicionales de crecimiento y una mejor utilización de los recursos de la subregión*¹¹⁰.

D. FUNDAMENTOS DEL ACUERDO DE CARTAGENA

En este punto, nos parece relevante analizar en detalle los principios o criterios que fueron el fundamento de las características del Acuerdo de

¹⁰⁹ En efecto, excluía de su cumplimiento a los productos de la Nómina de Reserva, los incluidos en los PSDI aprobados, los productos no producidos en la Subregión en tanto no se verificara su inicio de producción y los productos incluidos en las listas de excepciones.

¹¹⁰ FUENTES H., Alfredo y MARTINEZ de, María M; El Pacto Andino: Hacia un Nuevo Modelo de Integración; Centro de Documentación de la Secretaría de la Comunidad Andina; <http://www.comunidadandina.org/bda/CO-INT-001.pdf>; 6 de marzo de 2004.

Cartagena. El planteamiento teórico del Acuerdo partía de una concepción diferente a la que hoy prevalece sobre las relaciones entre el funcionamiento de la economía internacional y el desarrollo de América Latina. Aunque estaba claro que la región no podía aislarse de la economía internacional, se trataba de una relación conflictiva, con efectos positivos y negativos.

El Grupo Andino partía de la tesis de que el objetivo primordial era la industrialización mediante la ampliación del mercado; lo que significaba un cambio de la estructura anterior, basada fundamentalmente en el mercado nacional, por una estructura en la que fuera posible el desarrollo de industrias con mayores escalas de producción y un mayor progreso tecnológico, debido a la especialización. La tesis, además, era que ese cambio posibilitara el desarrollo de actividades de exportación y una inserción más adecuada en el mercado internacional.

Sin embargo, la simple expansión del comercio intrarregional, hecha a base de la estructura económica existente era un efecto positivo, pero muy limitado en su alcance y no debía ser el objetivo fundamental del proceso de integración. En otros procesos de integración regional, la expansión del comercio era más importante y constituía, probablemente, el objetivo primario de esa integración.

De esta concepción se derivaba la importancia que tenía en el Acuerdo de Cartagena la política industrial común. No se trataba solamente de dar prioridad a la industria de escala, sino de poner en marcha una política industrial conjunta, cuyo instrumento principal eran los llamados Programas Sectoriales de Desarrollo Industrial (PSDI).

Como consecuencia de lo anterior, la política industrial de la integración andina se apoyaba en una modalidad de sustitución de importaciones, con un arancel proyectado bastante más bajo que el predominante a nivel nacional.

Una segunda tesis se refería a la distribución de beneficios y costos de la integración. Si el cambio de la estructura industrial es el fin principal que se

pretendía lograr, es evidente que todos los miembros de la agrupación deben poder participar en la expansión de las industrias de escalas y aquellas que entrañan progreso tecnológico. Todos los miembros de la agrupación deben beneficiarse del cambio de la estructura industrial y es de esa manera como tendría que apreciarse la eficacia y la equidad del proceso.

La tercera tesis es consecuencia de las dos anteriores y se basa en la experiencia del funcionamiento del mercado. El libre comercio, actuando a través del mecanismo de precios, no es adecuado para conducir un desarrollo eficaz de las industrias de escala, ni para promover una distribución equitativa en el desarrollo de las mismas. El mercado tiene un comercio importante que cumplir en la integración de las actividades existentes, aún cuando sea siempre proclive a una concentración de beneficios en los miembros más adelantados y poderosos, lo cual no es funcional en la asignación de recursos hacia muchas de las actividades cuyo desarrollo busca primariamente la integración. Para ellas la mejor vía son la decisiones concertadas basadas en una planificación, aún cuando el desarrollo posterior quede confiado cada vez más al mercado. Esta fue la tesis que fundamentó la vigencia de los dos mecanismos en el Acuerdo de Cartagena: el mercado para la gran mayoría del universo productivo y la planificación (PSI), que finalmente se limitó a cuatro sectores industriales, con unas 600 partidas arancelarias de un total de alrededor de 6.000. El Programa de Liberación para la parte no programada era automático y lineal (10 años), al igual que para el Arancel Externo Común, con plazos más largos para los países de menor desarrollo relativo.

La cuarta tesis se refería a la inversión extranjera y, más concretamente, a las empresas transnacionales que al iniciarse el Grupo Andino, ya ejercían gran influencia en la división internacional del trabajo. La tesis se basaba en que había que contar con ellas porque tenían en control y el monopolio de las tecnologías más avanzadas; además, su ámbito internacional les daba una especial competencia para moverse en el mercado mundial. Tenían

enormes ventajas sobre la empresa nacional, pero no eran equivalentes a éstas en su relación costo-beneficio para la economía nacional, aparte de la obvia subordinación de su funcionamiento, en los mercados nacionales, a sus intereses globales. Por ello, convenía atraerlas por sus ventajas, pero había que facilitar a la vez la transferencia gradual de sus capacidades a la empresa nacional. La integración, con la oportunidad de ampliación de mercados que significaba, era la ocasión para negociar con las empresas trasnacionales condiciones más favorables.

Estas fueron las razones que indujeron a los creadores del Acuerdo a establecer desde el principio¹¹¹ la necesidad de un régimen común sobre inversión extranjera

En los años ochenta, la crisis de la deuda y la política utilizada para solucionar los desajustes en la cuenta corriente de las balanzas de pago, consistente en violentas devaluaciones originó que los países miembros del Grupo Andino, al igual que el resto de América Latina, presentaran un déficit acentuado de balanzas de pagos, lo cual los obligó a imponer restricciones a las importaciones, afectando por igual a todos los países, socios o no. Por esta razón, la década de los ochenta es considerada *la década perdida del desarrollo latinoamericano y la década perdida de la integración andina*¹¹².

Si bien la explicación principal de la caída del comercio subregional fue el ajuste importador frente al cambio en la situación interna, las restricciones al intercambio recíproco fueron más intensas contra el intercambio de bienes competitivos y, en algunos casos, llegaron a discriminar en contra de productos de la propia subregión.

Entre las manifestaciones de la crisis de integración podemos mencionar:

-Incumplimiento de los compromisos derivados del Programa de Liberalización.

¹¹¹ Declaración de Bogotá, 1966.

¹¹² AQUINO, C.A.; Experiencias de Procesos de Integración Económica: el Pacto Andino, la Unión Europea y el ASEAN; Lima; Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de San Marcos N° 4., p. 20.

-Se dejaron de aplicar los programas de desarrollo industrial conjunto como resultado del abandono de la planificación.

-Los países comenzaron a modificar en forma unilateral algunas políticas comunitarias como la de la inversión.

-Se flexibilizó la aplicación del Arancel Externo Común y no se cumplió con la adopción del Arancel Externo Común en el plazo previsto.

Luego de la crisis de los ochenta, caracterizada por crecientes déficit fiscales, devaluaciones traumáticas y elevación de tasas de interés, las economías de la subregión iniciaron un rápido proceso de adecuación a las nuevas condiciones de globalización de la economía mundial, aplicando programas económicos destinados a mantener un proceso de desarrollo económico sustentado en la estabilidad y en el mercado.

Esa crisis económica hizo que emergieran críticas al modelo de desarrollo económico tradicional, lo cual llevó a la búsqueda de la estabilidad macroeconómica, mediante un esquema de regionalismo abierto con regímenes de comercio exterior abierto y mercados liberalizados.

Surge así la tercera década de la CAN, caracterizada por una reactivación de la integración regional y una mayor apertura externa. En esta etapa se han producido grandes logros, entre ellos, el importante incremento de las exportaciones¹¹³ y de la inversión extranjera; así como notables avances en la armonización de las políticas macroeconómicas.

La CAN ha tomado como referencia el proceso de integración de la Unión Europea, pero las peculiaridades y diferencias de los países miembros dificultan la consecución de la armonización de las políticas macroeconómicas.

E. INSTITUCIONES QUE CONFORMAN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

Por disposición del Protocolo de Trujillo de 1996, se sustituyó el capítulo II del Tratado del Acuerdo de Cartagena, relacionado con los organismos del

¹¹³ Tanto intrasubregionales como intraandinas.

Acuerdo, por uno nuevo que eliminó la referencia al Acuerdo de Cartagena y en su lugar creó la Comunidad Andina, integrada por Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela¹¹⁴.

Artículo 5.- Se crea la "Comunidad Andina", integrada por los Estados soberanos de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, y por los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración, que se establece por el presente Acuerdo.

El artículo 7 del Tratado¹¹⁵ prevé que el Sistema Andino de Integración (SAI):

El Sistema tiene como finalidad permitir una coordinación efectiva de los órganos e instituciones que lo conforman, para profundizar la integración subregional andina, promover su proyección externa y consolidar y robustecer las acciones relacionadas con el proceso de integración.

Y esos órganos e instituciones están delimitados en número en el artículo 7 del Tratado¹¹⁶ en referencia:

El Sistema Andino de Integración está conformado por los siguientes órganos e instituciones:

- El Consejo Presidencial Andino;
- El Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores;
- La Comisión de la Comunidad Andina;
- La Secretaría General de la Comunidad Andina;
- El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina;
- El Parlamento Andino;
- El Consejo Consultivo Empresarial;
- El Consejo Consultivo Laboral;
- La Corporación Andina de Fomento;
- El Fondo Latinoamericano de Reservas;

¹¹⁴ En el ACUERDO DE INTEGRACION SUBREGIONAL ANDINO "ACUERDO DE CARTAGENA".
<http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/acuerdo.htm>

¹¹⁴ Ibidem

¹¹⁵ Ibidem

- El Convenio Simón Rodríguez, los Convenios Sociales que se adscriban al Sistema Andino de Integración y los demás que se creen en el marco del mismo;
- La Universidad Andina Simón Bolívar;
- Los Consejos Consultivos que establezca la Comisión; y,
- Los demás órganos e instituciones que se creen en el marco de la integración subregional andina.

De todos estos organismos e instituciones, los relacionados directamente con la armonización tributaria en la región son los que a continuación se describen:

1. EL CONSEJO PRESIDENCIAL ANDINO (CPA):

Definido en el artículo 11 del Tratado es *el máximo órgano del Sistema Andino de Integración y está conformado por los Jefes de Estado de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena*¹¹⁷. La concepción inicial de este Organismo fue proporcionarle al proceso de integración andino, el respaldo propio que acompaña la investidura de los Jefes de Estado.¹¹⁸

Las funciones que inciden en el ámbito de armonización, definidas en el artículo 12 del Tratado, son las siguientes:

1. Definir la política subregional andina.
2. Evaluar el desarrollo y los resultados del proceso de la integración subregional andina.
3. Considerar y emitir pronunciamientos sobre los informes, iniciativas y recomendaciones presentados por los Órganos e Instituciones del Sistema Andino de Integración.
4. Examinar todas las cuestiones y asuntos relativos al desarrollo del proceso de integración subregional andino y su proyección externa.

El CPA se reúne, de manera ordinaria, una vez al año rotándose la presidencia de cada uno de los representantes de los países miembros, con la misma periodicidad.

¹¹⁷ Ibidem

¹¹⁸ La primera reunión del CPA se llevó a cabo en Cartagena, Colombia, el 25 de mayo de 1989.

Sus pronunciamientos revisten la forma de Directrices, las cuales son ejecutadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 del Tratado, por los órganos e instituciones del Sistema que éste determine. Lo que quiere decir que no es un Órgano Legislativo, propiamente dicho pero si puede dar origen a normas comunitarias.

2. EL CONSEJO ANDINO DE MINISTROS DE RELACIONES EXTERIORES (CAMRE):

Constituido en 1979, la idea de su creación obedece a la necesidad de atender la proyección internacional y las incidencias de las normas comunitarias andinas en el comercio exterior de los países miembros.

Está integrado por los Ministros de Relaciones Exteriores de los países miembros de la Comunidad Andina y sus funciones armonizadoras se definen en los artículos 16 y 20 del Tratado:

- a. Formular, ejecutar y evaluar con la Comisión, en forma coordinada, la política general del proceso de integración subregional andina.
- b. Dar cumplimiento a las directrices que le imparte el Consejo Presidencial Andino y velar por la ejecución de aquellas que estén dirigidas a los otros órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración.
- c. Recomendar o adoptar las medidas que aseguren la consecución de los fines y objetivos del Acuerdo de Cartagena en el ámbito de su competencia.
- d. Velar por el cumplimiento armónico de las obligaciones previstas en el Acuerdo de Cartagena y en el Tratado de Montevideo.
- e. Reunirse en forma ampliada con los representantes titulares ante la Comisión, por lo menos una vez al año, y a nivel de alternos, cada vez que lo considere necesario, a fin de tratar asuntos relativos al Acuerdo de Cartagena, que sean del interés de ambos órganos

El Camre se reúne ordinariamente dos veces al año y es presidido, por el mismo período, por el Ministro de Relaciones Exteriores del País que ostente la presidencia del CPA.

3. LA COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA (CCA):

Constituye la fuente del derecho positivo de la Comunidad, constituyendo sus normas parte integrante del ordenamiento jurídico comunitario. Está conformado por un representante plenipotenciario de cada uno de los países miembros y entre sus funciones definidas en el artículo 22 del Tratado, trascendentales para los fines de la integración y con contenido tributario, podemos mencionar:

- a) Formular, ejecutar y evaluar la política de integración subregional andina en materia de comercio e inversiones y, cuando corresponda, en coordinación con el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores;
- b) Adoptar las medidas que sean necesarias para el logro de los objetivos del Acuerdo de Cartagena, así como para el cumplimiento de las Directrices del Consejo Presidencial Andino;
- d) Velar por el cumplimiento armónico de las obligaciones derivadas del presente Acuerdo y del Tratado de Montevideo de 1980;
- f) Aprobar, no aprobar o enmendar las propuestas que los Países Miembros, individual o colectivamente, o la Secretaría General sometan a su consideración;
- g) Mantener una vinculación permanente con los órganos e instituciones que conforman el Sistema Andino de Integración, con miras a propiciar la coordinación de programas y acciones encaminadas al logro de sus objetivos comunes;

De acuerdo con lo previsto en los artículos 24 y 25 de Tratado, la CCA sesiona ordinariamente, tres veces al año y puede operar como Comisión Ampliada *con el fin de tratar asuntos de carácter sectorial, considerar normas para hacer posible la coordinación de los planes de desarrollo y la*

armonización de las políticas económicas de los Países Miembros, así como para conocer y resolver todos los demás asuntos de interés común.

4. LA SECRETARIA DE LA COMUNIDAD ANDINA (SGCA):

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 del Tratado, la Secretaría General es el órgano ejecutivo de la Comunidad Andina y en tal carácter actúa únicamente en función de los intereses de la Subregión. Anteriormente era la Junta del Acuerdo de Cartagena (JUNAC), órgano técnico del Acuerdo de Cartagena y sus funciones eran de proposición y ejecución.

La Secretaría General está dirigida por el Secretario General, elegido por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores (CAMRE). Para el desempeño de sus funciones se apoya en la asesoría técnica de los Directores Generales, según el reglamento respectivo. Dispone además del personal técnico y administrativo necesario para el cumplimiento de sus funciones y se expresa mediante Resoluciones.

Entre sus funciones, conexas con la armonización tributaria, podemos citar:

...c) Formular al Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y a la Comisión propuestas de Decisión, de conformidad con sus respectivas competencias, así como iniciativas y sugerencias a la reunión ampliada del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, destinadas a facilitar o acelerar el cumplimiento de este Acuerdo, con la finalidad de alcanzar sus objetivos en el término más breve posible

e) Evaluar e informar anualmente al Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y a la Comisión sobre los resultados de la aplicación de este Acuerdo y el logro de sus objetivos, prestando especial atención al cumplimiento del principio de distribución equitativa de los beneficios de la integración, y proponer las medidas correctivas pertinentes;

f) Efectuar los estudios técnicos y las coordinaciones que le encomienden los otros órganos del Sistema Andino de Integración y otros que a su juicio sean necesarios;

g) Mantener vínculos permanentes de trabajo con los Países Miembros, coordinando con el organismo nacional de integración que cada país señale para tal efecto;...¹¹⁹

5. EL PARLAMENTO ANDINO (PA):

El Parlamento Andino constituye el órgano deliberante de la Comunidad Andina. Surge de la Declaración de Quito de agosto de 1979; firmándose el Tratado que lo constituye, en la ciudad de La Paz el 28 de octubre de 1979

Este Organismo es de vital importancia para afianzar el proceso de integración, debido a lo que puede representar dentro de la futura función legislativa, debido a que está previsto que la representación popular de este cuerpo comunitario adquiera tal condición mediante la elección de sus miembros por sufragio universal y directo.

Sin embargo, hasta la fecha, el Parlamento Andino está integrado por representante de los Parlamentos Nacionales quienes son designados de acuerdo a sus reglamentaciones internas y al Reglamento General del Parlamento Andino y aunque aún está pendiente su integración por sufragio universal, en la actualidad tiene capacidad para ejecutar funciones que pueden incidir en la armonización tributaria, entre las que se encuentran:

- a) Participar en la promoción y orientación del proceso de la integración subregional andina, con miras a la consolidación de la integración latinoamericana;
- b) Examinar la marcha del proceso de la integración subregional andina y el cumplimiento de sus objetivos, requiriendo para ello información periódica a los órganos e instituciones del Sistema;
- e) Participar en la generación normativa del proceso mediante sugerencias a los órganos del Sistema de proyectos de normas sobre temas de interés común, para su incorporación en el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina;
- f) Promover la armonización de las legislaciones de los Países Miembros; y,

¹¹⁹ Art. 30 <http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/acuerdo.htm>

g) Promover relaciones de cooperación y coordinación con los Parlamentos de los Países Miembros, los órganos e instituciones del Sistema, así como con los órganos parlamentarios de integración o cooperación de terceros países”.¹²⁰

6. EL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA

Es el cuerpo jurisdiccional independiente que garantiza el acatamiento eficaz del derecho comunitario y permite su interpretación uniforme en todo el ámbito regional.

Los países miembros del Sistema Andino asentaron en el Tratado de Cartagena, en 1969, la necesidad de la existencia del Tribunal Andino de Justicia como requisito indispensable para el buen curso del proceso de integración.

Actualmente está integrado por cinco (05) magistrados representantes de cada país andino. La delimitación de sus funciones está inspirada en las normas que regulan al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y se regulan entre los artículos 17 al 40 del Tratado que lo crea¹²¹.

Entre sus funciones se destacan.

a. De la Acción de Nulidad:

Determina la normativa que corresponde al Tribunal declarar la nulidad de las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, de la Comisión de la Comunidad Andina, de las Resoluciones de la Secretaría General y de los Convenios a que se refiere el literal e) del Artículo 1¹²², dictados o acordados con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, incluso por desviación de poder, cuando sean impugnados por algún País Miembro, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina, la Secretaría General o las personas naturales o jurídicas en las condiciones

¹²⁰ art. 43 <http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/acuerdo.htm>

¹²¹ Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina firmado en la ciudad de Cochabamba, Bolivia, el 28 de mayo de 1996. <http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/moditrib.htm>

¹²² Se refiere a los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina

previstas en el Artículo 19 del Tratado. A su vez, en ese artículo 19 se prevé que las personas naturales y jurídicas pueden intentar la acción de nulidad contra las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, de la Comisión de la Comunidad Andina, de las Resoluciones de la Secretaría General o de los Convenios que afecten sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos.

b. De la Acción de Incumplimiento:

Se inicia esta acción en el Tribunal, de acuerdo a lo previsto en el artículo 23 del Tratado, con una solicitud formal de la Secretaría General¹²³, cuando habiendo considerado ésta que un País Miembro ha incurrido en incumplimiento de obligaciones emanadas de las normas o Convenios que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, le formula las observaciones por escrito iniciando un procedimiento que puede culminar con un Dictamen de Incumplimiento. En este caso, la Secretaría solicita el pronunciamiento del Tribunal en ese sentido.

Las decisiones del Tribunal de Justicia son de vital importancia para la convivencia democrática debido a que si la sentencia del Tribunal es de incumplimiento, el País Miembro cuya conducta haya sido objeto de la misma, deberá adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento en un plazo no mayor de noventa días siguientes a su notificación. Si dicho País Miembro no cumple la obligación señalada, el Tribunal, sumariamente y previa opinión de la Secretaría General, determinará los límites dentro de los cuales el País reclamante o cualquier otro País Miembro podrá restringir o suspender, total o parcialmente, las ventajas del Acuerdo de Cartagena que benefician al País Miembro remiso.

Finalmente, cabe resaltar en este punto, que las sentencias dictadas en acciones de incumplimiento son revisables por el mismo Tribunal, a petición de parte, fundada en algún hecho que hubiere podido influir decisivamente

¹²³ La Secretaría General puede iniciar este procedimiento por iniciativa propia o a solicitud de otro País Miembro.

en el resultado del proceso, siempre que el hecho hubiere sido desconocido en la fecha de la expedición de la sentencia por quien solicita la revisión¹²⁴.

c. De la Interpretación Prejudicial de las normas.

Esta atribución del Tribunal Andino tiene como finalidad asegurar la aplicación uniforme de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, en el territorio de los Países Miembros.

Según lo dispuesto en el Tratado, en su interpretación, el Tribunal debe limitarse a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, referida al caso concreto. El Tribunal no puede interpretar el contenido y alcance del derecho nacional ni calificar los hechos materia del proceso, no obstante lo cual podrá referirse a éstos cuando ello sea indispensable a los efectos de la interpretación solicitada.

d. Del Recurso por Omisión o Inactividad.

Este recurso puede ser ejercido por un País Miembro o por cualquier persona natural o jurídica, ante el Tribunal, cuando alguno de los Órganos que integran la Comunidad Andina, bien sea la Secretaria General, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, o cualquier otro, se abstuviera de realizar las funciones a las cuales está obligado.

d. De la Función Arbitral.

Dentro de la competencia atribuida al Tribunal, está la de dirimir, mediante arbitraje, las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos, suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración o entre éstos y terceros, cuando las partes así lo acuerden. Los particulares pueden acordar someter a arbitraje por el Tribunal, las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de aspectos contenidos en contratos de carácter privado y regidos por el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. A elección de las partes, el Tribunal emitirá su laudo, ya sea en derecho o ya sea en equidad, y será

¹²⁴ Artículos 23, 24 27 y 29 del Tratado <http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/moditrib.htm>

obligatorio, inapelable y constituirá título legal y suficiente para solicitar su ejecución conforme a las disposiciones internas de cada País Miembro.

e. De la Jurisdicción Laboral

El Tribunal es competente para conocer las controversias laborales que se susciten en los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración, según lo previsto en el artículo 40 del Tratado que lo regula.

F. ARMONIZACION TRIBUTARIA EN LA CAN

Los sistemas tributarios latinoamericanos fueron establecidos durante las décadas de los 70 y 80 cuando la mayoría de los países se encontraba en plena vigencia del modelo de sustitución de importaciones y recién comenzaban incipientes procesos de apertura comercial y financiera.

Hasta fines de los 50, la mayoría de los países de la región eran esencialmente orientados a la exportación agrícola-minera donde la mayoría de la recaudación tributaria se generaba por las aduanas. La tributación interna era esencialmente indirecta basada en impuestos a la ventas, impuestos selectivos a consumos y algunas cargas de uso con una bajísima participación de los impuestos directos (renta y propiedad inmobiliaria).

Acompañando, y apoyando, los incipientes procesos de liberalizaciones de comercio exterior y financiera, durante los 70's y a principio de los 80's, se llevaron a cabo las reformas tributarias más significativas del siglo fueron establecidas. Las principales características de estos cambios estructurales fueron:

- Simplificación de los sistemas tributarios mediante la reducción del número de impuestos.
- Revisión de la legislación dispersa en materia impositiva y su sistematización en códigos comprensivos.
- Modernización de la administración tributaria.
- Introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

- Introducción de un impuesto global y progresivo a la renta personal en sustitución de los sistemas que la gravaban en forma cedular por tipo de ingreso.

Esas reformas tributarias están sustentadas en la siguiente normativa:

1. NORMAS DE DERECHO ORIGINARIO

a. NORMA CONSTITUTIVA: El Tratado de Cartagena.- Su suscripción tuvo como finalidad promover en la región andina, un desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros, acelerar el crecimiento regional mediante la integración económica y procurar el mejoramiento persistente de los habitantes de la región.

El artículo 3 del Tratado estableció: Para alcanzar los objetivos del presente Acuerdo se emploman, entre otros, los mecanismos y medidas siguientes: (omissis)

a) La armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes; *omissis*¹²⁵ determinando en el mismo artículo, la necesidad de fijar “d) Un Arancel Externo Común, cuya etapa previa será la adopción de un Arancel Externo Mínimo Común”¹²⁶; y se le asignó a la Comisión¹²⁷ la facultad de “b) Aprobar las normas que sean indispensables para hacer posibles la coordinación de los planes de desarrollo y la armonización de las políticas económicas de los Países Miembros”¹²⁸;

Este Tratado presenta como punto débil el hecho de no haber definido ni los efectos ni las condiciones de aplicación de las normas comunitarias derivadas en los países miembros, lo que originó grandes dificultades en el orden interno.

b. INSTRUMENTO ADICIONAL. 13 de febrero de 1973

¹²⁵ Acuerdo de Cartagena, <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d406.HTM> .

¹²⁶ Ibidem.

¹²⁷ ARTICULO 6. La Comisión es el órgano máximo del Acuerdo y esta constituida por un representante plenipotenciario de cada uno de los Gobiernos de los Países Miembros. Cada Gobierno acreditará un representante titular y un alterno. La Comisión expresará su voluntad mediante Decisiones. Acuerdo de Cartagena

¹²⁸ Artículo 7 Acuerdo de Cartagena

Este instrumento se elaboró para admitir a Venezuela como parte del Grupo Andino.

c. PROTOCOLO DE LIMA: 30 de octubre de 1976. Este documento tuvo por objeto ampliar los plazos relacionados con los programas de liberación arancelaria de productos y con el establecimiento del Arancel Externo Común.

d. PROTOCOLO DE AREQUIPA: 21 de abril de 1978. En este Protocolo se fijaron los plazos adicionales para la adopción del Arancel Externo Común.

e. TRATADO CONSTITUTIVO DEL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA: 1979. Este Tratado, además de fortalecer la estructura institucional comunitaria, estableció, por primera vez, lo relacionado con los efectos y la aplicación de las normas andinas de derecho comunitario derivado.

Las normas de derecho originario que contempla son sumamente importante por cuanto tienen que ver directamente con la armonización tributaria. Hay que destacar en este punto las normas establecidas en este Tratado que regulan lo relativo a la necesidad del acto de incorporación para las normas de derecho tributario comunitario que impliquen la creación o la modificación de los elementos propios de los tributos.

f. TRATADO CONSTITUTIVO DEL PARLAMENTO ANDINO: 1979. Este Tratado fue modificado en 1976 con innovaciones que procuran fortalecer ese órgano comunitario y lo habilitan para promover la armonización de las legislaciones de los países miembros.

g. PROTOCOLO DE QUITO: 1987. Se le suele citar como una de las más importantes modificaciones que se le han formulado al Tratado del Acuerdo de Cartagena. En lo referente a la armonización tributaria, debe destacarse su énfasis en la armonización de políticas económicas y sociales y en la aproximación de las legislaciones.

h. PROTOCOLO DE TRUJILLO: 1996. Como ya se comentó con anterioridad, este Protocolo constituyó la base sobre la cual comenzó a

operar el llamado Sistema Andino de Integración. De allí su importancia en el asentamiento de las bases para la armonización tributaria regional.

i. PROTOCOLO DE COCHABAMBA.1996. Mediante este Protocolo se modificó el Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia y se precisó todo lo relativo al sistema andino de normas.

j. PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL TRATADO CONSTITUTIVO DEL PARLAMENTO ANDINO. 1997. Su importancia en el área de la armonización tributaria regional se concreta únicamente al ámbito administrativo, por cuanto, este órgano no conlleva funciones típicamente legislativas.

k. PROTOCOLO DE SUCRE: 1997. Este Tratado, firmado en Quito, introduce una serie de cambios que pretenden dinamizar el proceso de integración. Un paso hacia la integración económica regional lo constituye la habilitación que le otorga al Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores para que, previo cumplimiento de ciertos requisitos, otorgue la condición de miembro asociado a favor de un país que haya acordado con los países miembros de la Comunidad Andina, un tratado de libre comercio.

En este documento se insiste en la profundización de la integración con los demás bloques regionales, la armonización de políticas económicas y sociales, la aproximación de las legislaciones nacionales por similitud de materia y el arancel externo común.

2. NORMAS DE DERECHO DERIVADO

Dentro de normas las específicas orientadas a la armonización de tributos se observa una marcada orientación a limitar la aproximación de los ordenamientos nacionales a lo que estrictamente se refiere a operaciones de comercio exterior.

En relación con los impuestos directos e indirectos, encontramos dentro de las normas de derecho derivado comunitarias, las decisiones 40, 292, 330 y 388 de la Comisión.

a. LA DECISION 40:

Un primer acercamiento a la armonización de las políticas económicas y sociales de la región andina lo constituye la Decisión 40¹²⁹; la cual surge de la convicción sobre la necesidad de establecer mecanismos que coadyuvaran en el proceso de integración, tales como la armonización de políticas monetarias, financieras y fiscales.

Dentro de los mecanismos legales derivados del Acuerdo de Cartagena, esta estructura normativa se aprobó por la Comisión, entre los días 8 y 16 de noviembre de 1971, que contiene el Acuerdo para Evitar la Doble Tributación entre los países miembros y el Convenio para la celebración de Acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados que no pertenecen a la subregión.

Debido a lo lento del depósito y las fechas de ratificación de cada país miembro, esta Decisión entró en vigencia el 1º de enero de 1981 en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio de las personas naturales; para las personas jurídicas entró en vigencia el primer período contable que se inició después del 18 de junio del mismo año. Es decir, entró en vigencia casi diez años después del límite establecido por el artículo 3º de la Decisión 40.

A la hora de determinar los criterios de la fuente o de la residencia para gravar la renta, la Decisión 40, marcada por las políticas proteccionistas de los países latinoamericanos, acoge el principio de la fuente territorial en este sentido: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora”.

Esta característica era el resultado de las políticas económicas de la época en donde la aplicación del concepto de globalización económica no estaba planteado aún y en donde se buscaba una posición más favorable para los

¹²⁹ La Decisión 40 fue puesta en aplicación por los Países Miembros mediante los siguientes documentos: Bolivia, Decreto Supremo N° 10343 del 10 de julio de 1972; Colombia: Decreto N° 1551 del 28 de julio de 1978; Ecuador: Decreto Ley N° 932 del 29 de agosto de 1972; Perú: Decreto Ley N° 19535 del 19 de septiembre de 1972; Venezuela: Ley del Congreso del 26 de septiembre de 1973.

Países Miembros, pues de protegía el recaudo al gravar las rentas donde éstas se producían y no donde se encontraba residente o domiciliado el generador de las mismas.

En la siguiente tabla podemos observar claramente como el criterio de la fuente está presente en la mayoría de los hechos generadores del tributo:

HIPOTESIS	CRITERIO DE IMPOSICION
Jurisdicción Tributaria	Adopta exclusivamente el criterio de la fuente
Intereses	Acoge de forma exclusiva el principio de la fuente
Dividendos y participaciones	Adopta el principio de la fuente
Regalías o cánones	Adopta de forma exclusiva el criterio de la fuente
Beneficios empresariales	Adopta como criterio principal el de la fuente y como accesorio el del establecimiento permanente, relacionado con el criterio de la fuente pero no sujeto al mismo.
Rendimiento Inmobiliario	Adopta el criterio de la fuente
Ganancias de Capital:	Adopta como criterio principal el de la fuente y como criterio excepcional el del lugar de registro de los bienes
Actividad de transporte	Adopta el criterio del domicilio
Servicios Personales	Establece como criterio general el principio de la fuente y como criterio excepcional el de la residencia para funciones oficiales
Servicios profesionales y Asistencia técnica	Adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente
Imposición sobre el Patrimonio	Adopta el criterio general de la fuente

Otras Rentas	Adopta el criterio exclusivo de la residencia.
--------------	--

Los analistas de la poca efectividad lograda por la Decisión 40 en la armonización tributaria regional señalan como causa fundamental de este hecho el predominio de la fuente territorial como ámbito exclusivo de aplicación en lo referente al origen de las rentas gravadas al afirmar que la imposición exclusiva en la fuente puede ser considerada como contraria a las prácticas reconocidas internacionalmente. *No es factible defender con tanta rotundidad, afirman, el principio de la fuente frente a terceros países y además es necesario regimentar temas que entonces no se tuvieron en cuenta*¹³⁰

En la actualidad la posición es la de mantener, en lo fundamental, el Anexo I que contiene las normas conducentes a evitar la doble imposición entre ellos y la de hacer más aplicable el Anexo II que establece los parámetros que obligatoriamente, en cuanto al tema, han de observar en los convenios que suscriban con terceros países. Ello se infiere de los documentos producidos con ocasión de la reunión que mantuvieron expertos de los países miembros de la Comunidad Andina, en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en julio de 1998.

En esa reunión de Santa Cruz se arribaron a conclusiones generales referentes a la Decisión 40. Se reconoce que ha llegado el momento de analizar la Decisión y bajo ese supuesto, se acepta que hay que reformularla, en particular, en cuanto al orden extracomunitario, a efecto de lo cual es necesario contar con un inventario de impuestos a la renta comunitarios y de los convenios suscritos con terceros países. Sobre el Anexo I se propicia que se siga enfatizando en el criterio de la fuente antes que en el del domicilio o en el de la nacionalidad, debiendo incluirse nuevos temas tales como los

¹³⁰ TROYA JARAMILLO, J.V.; La Fiscalidad Internacional den la Comunidad Andina; http://www.sociedadesoffshore.com/noticias/noticia_fiscalidad.htm; 06-03-04

relativos a los nuevos tipos de contribuyentes, al domicilio efectivo, a los paraísos fiscales, entre otros. Se insiste en el tratamiento de temas tradicionales y sensibles como dividendos, intereses, regalías. Sobre el Anexo II se le proyecta más flexible, no como un formato rígido, como el actual, sin perjuicio de lo cual debería incluir ciertas previsiones y prohibiciones a fin de que no se vulneren compromisos regionales. Se incluiría una instancia de consultas previas o simultáneas con la negociación. Finalmente se recomienda la instauración de mecanismos de intercambio de información y de solución de controversias entre países miembros y terceros estados, o entre países miembros y particulares de cualquier Estado.

b. Decisión 292:

Aprobada en Lima el 22 de marzo de 1991, este instrumento normativo establece el régimen tributario de las llamadas Empresas Multinacionales Andinas (Emas), con el objetivo fundamental de evitar la doble tributación. En el punto relacionado con la armonización de los Impuestos Directos en la Comunidad Andina, se especificará el detalle de las normas de armonización fiscal para este tipo de empresas.

c. Decisión 330:

Órgano normativo aprobado el 22 de octubre de 1992 y que regula lo relativo a la Eliminación de Subsidios y a la Armonización de Incentivos a las Importaciones Intrasubregionales. *Se refiere, tanto a los impuestos directos como a los indirectos al proscribir los incentivos de tipo tributario que puedan afectar la neutralidad en las relaciones comerciales andinas, como lo impone la conformación de una zona de libre comercio*¹³¹.

Esta decisión contiene determina, entre otras cosas, su ámbito de aplicación, los incentivos cambiarios¹³², financieros, tributarios, fiscales no tributarios y los regímenes aduaneros.

¹³¹ PLAZA VEGA, Mauricio; La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración; p. 245

¹³² Prohibiendo determinantemente los subsidios de naturaleza cambiaria que otorguen una prima a las exportaciones intrasubregionales, según lo dispuesto en el artículo 7 de la comentada Decisión.

Específicamente, en el ámbito tributario, el artículo 12 de la Decisión 330 prevé como subsidios a la exportación:

c.1. La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social, que paguen o deban pagar las personas naturales o jurídicas, en tanto dichas ventajas se concedan específicamente en función de las exportaciones;

c.2. La concesión, para el cálculo de la base sobre la cual se aplican los impuestos directos de deducciones especiales directamente relacionadas con las exportaciones o los resultados obtenidos en las exportación, superiores a las concedidas con respecto de la producción destinada al mercado doméstico; y,

c.3. La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, incluidos los impuestos indirectos sobre los insumos, por una cuantía que exceda a los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado doméstico.

Adicionalmente, prevé el artículo que sin perjuicio de lo señalado en el literal c, podrá ser objeto de exención, devolución o aplazamiento, la totalidad de los impuestos sobre los insumos consumidos en la producción del producto exportado, con el debido descuento por el desperdicio.

Por último se dispone en el mismo artículo, que en el caso de los impuestos especiales o selectivos al consumo que graven los insumos, el monto sujeto a exención, devolución o aplazamiento a que se refiere el literal c, se determinará de acuerdo con su incidencia real en el costo de producción de los bienes a exportar.

Por su parte, el artículo 13 de la comentada Decisión enumera lo que debe entenderse dentro de cada tipo impositivo; así en la categoría de los impuestos directos, incluye a los impuestos sobre la renta o el patrimonio, tales como al salario, a los beneficios, intereses, cánones o regalías o a cualquier forma de ingreso; y los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.

Identifica, además, dentro de la categoría de los impuestos indirectos, los impuestos sobre las ventas o sobre el consumo, tales como a las ventas o al consumo, al valor agregado y los demás impuestos distintos de los impuestos directos. Excluye el artículo de esta clasificación a los gravámenes a las importaciones por regularse en un capítulo distinto.

d. Decisión 388:

La Decisión 388, dictada el 2 de julio de 1996, se refiere a la Armonización de los Impuestos Indirectos como Incentivos a las Exportaciones de Bienes. Regula, en este sentido, el régimen de devoluciones de saldos a favor y reitera el principio de país de destino que regirá los regímenes nacionales para lo relativo a las operaciones internacionales en los siguientes términos: *Los impuestos indirectos que afectan la venta o el consumo de bienes se regirán por el principio de país de destino. En tal sentido, el tributo se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia de nacional o importada*¹³³

Es importante señalar que la norma prevé la devolución de los impuestos indirectos a los tributos repercutidos con ocasión a la compra de activos móviles, a la compra de activos fijos y bienes de capital, siempre que no se trate de un beneficio exclusivo para las exportaciones. *En este sentido, parece notorio su incumplimiento por el Estado colombiano toda vez que ... ha seguido aplicándose la norma de derecho interno conforme a la cual el impuesto a las ventas repercutido con ocasión de la compra de activos fijos, no es susceptible de crédito fiscal*¹³⁴.

e. Decisión 578:

Dictada esta Decisión el 4 de mayo de 2004, regula el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal y está basada en la necesidad de eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina,

¹³³ Decisión 338, artículo 1º

¹³⁴ PLAZA VEGA, Mauricio; La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración; p. 248.

todo ello con la finalidad de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal.

Sobre los aspectos específicos regulados en esta Decisión se tratará en el tópico relativo al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, más adelante.

f. Decisión 599:

Se justifica esta Decisión que regula la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, dictada el 12 de julio de 2004, en el hecho de regir el IVA como un tributo consolidado en todos los países andinos, buscando la eliminación de obstáculos al comercio intracomunitarios, ofrecer mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales.

Sobre los aspectos específicos regulados en esta Decisión se tratará más adelante, en el punto relativo al IVA.

g. Decisión 600:

Al igual que la 599, la Decisión 600 fue dictada el 12 de julio de 2004 para regular la Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo. Se crea esta normativo como consecuencia de la desigual característica de este tipo de impuesto en cada uno de los ordenamientos jurídicos de los Países Miembros buscando un sustituir con este impuesto las diversas tasas diferenciales existentes en los impuestos tipo valor agregado, en algunos países miembros.

Sobre los aspectos específicos regulados en esta Decisión se tratará más adelante cuando se analice lo relativo a este tipo de impuesto.

G. ARMONIZACION ANDINA DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Para evitar los problemas que surgen cuando las potestades tributarias o de creación de los diferentes países colisionan, cuyo caso paradigmático es la doble imposición, además de la existencia de disposiciones de legislación interna y de los convenios internacionales, bilaterales o multilaterales, se ha enunciado el arbitrio de la armonización de los sistemas tributarios. Tal

instrumento adquiere particular relieve en los casos de grupos, zonas o comunidades de integración. A propósito cabe diferenciar tres ámbitos, el de las leyes o códigos generales que regulan los postulados fundamentales de la tributación, particularmente lo que concierne a la obligación tributaria; de los impuestos nacionales a la renta, al patrimonio y a las ventas; la imposición al comercio exterior; y, los impuestos seccionales que aplican los municipios u otros entes con competencia político-territorial, diferentes del estado central. Habría que añadir los principios básicos de la tributación, entre los cuales destacan la legalidad, la generalidad, la igualdad y la capacidad contributiva, los cuales suelen tener reconocimiento constitucional. Constan también en las constituciones el carácter federal o unitario de los estados. En el primer caso junto a la potestad tributaria de la nación o estado central, coexisten la de los departamentos, provincias, municipios y otros compartimentos político-territoriales. Para los países que no son federales, el modelo de estado unitario descentralizado va ganando terreno. En el orden tributario consagra la posibilidad que junto al estado central, al menos respecto de contribuciones y tasas, otros entes, de menor gravitación, tengan competencia para crearlas. Con una conformación federal o unitaria, ese es el modelo que predomina en la Comunidad Andina.

En la década de los sesenta, tres connotados profesores latinoamericanos, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa formularon un Modelo de Código Tributario para América Latina que ha servido de antecedente para la expedición de varios códigos tributarios nacionales en América Latina. En la Comunidad Andina, Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela, cuentan con sendos códigos tributarios, cuyos contenidos, particularmente respecto a los principios de derecho material, o sea al tratamiento de la obligación tributaria, e inclusive a las facultades de las administraciones tributarias, guardan gran similitud, o al menos, se puede afirmar, que respecto de este ámbito se ha producido un importante grado de armonización.

1. ARMONIZACION ANDINA EN MATERIA DE IMPUESTOS INDIRECTOS

Antes de dictarse la normativa prevista en las Decisiones 589 y 600 de la Comisión de la Comunidad Andina, las iniciativas y esfuerzos que se efectuaban para la armonización de los impuestos indirectos, se encontraban puntualizados como tales por el artículo 13 de la Decisión 330, la número 388 de la Junta del Acuerdo de Cartagena de julio de 1996, señala varias normas que regulan la aplicación de dichos impuestos dentro de la Comunidad Andina. Como se comentó anteriormente, esta Decisión implantó el principio de que los impuestos a las ventas y al consumo, se regirán por el principio del país de destino, de tal manera que el gravamen se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia.

Se previó además que la exportación de bienes de los países miembros de la Comunidad Andina no estaría gravada con impuestos. Sobre los impuestos indirectos efectivamente pagados en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, se previó que serían devueltos al exportador. A la fecha en que se expidió la Decisión 388, según el Anexo de la misma, los impuestos internos que se aplicaban en los países de la Comunidad eran los siguientes: Bolivia, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones; Colombia, Impuesto sobre las Ventas; Ecuador, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales; Perú, Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal; y, Venezuela, Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al por Mayor, Impuesto al Alcohol y Bebidas Alcohólicas e Impuesto sobre Tabacos y Cigarrillos.

a. EL IVA

El objetivo propuesto de alcanzar un mercado común latinoamericano sólo se logrará a través de un proceso gradual de armonización, político, social y comercial que elimine cualquier distorsión que se presente con motivo de las

diferentes regulaciones internas de los países y que los fortalezca de cara a los mercados internacionales. Lo que explica cada una de las etapas de transición que debemos recorrer: zona de libre comercio, unión aduanera, mercado interior y comunidad económica.

Dado que uno de los principales factores que inciden en esta distorsión son los sistemas fiscales, particularmente los impuestos indirectos, se requiere de una debida armonización de sus elementos con el fin de obtener una neutralidad que no ocasione desventajas comparativas entre los países. El simple tratamiento de un bien como exonerado o gravado en las distintas normativas o la agilidad con la que cada uno de los países reconozca los impuestos repercutidos, para el caso del IVA, afectan el costo o la rentabilidad de la operación e inciden en la toma de decisiones para invertir o realizar actividades en un país, respecto al otro.

Es así que con la armonización se pretende eliminar estas distorsiones al máximo y garantizar, por ende, un marco igualitario de acción en todos los sistemas fiscales de los países. Bueno es destacar que, los proyectos de decisión se ajustan a la etapa de integración en la que nos encontramos, para evitar ocasionar traumatismos o cambios drásticos en las normativas internas que hagan inviable la voluntad unánime de alcanzar los propósitos señalados.

En materia de impuestos indirectos, para evaluar el grado de armonización alcanzada y/o por alcanzar en este sentido, hay que hacer énfasis en el impuesto sobre el valor agregado (IVA), los impuestos complementarios al IVA, los impuestos selectivos al consumo y el impuesto a las transacciones financieras¹³⁵.

El **IVA** es el común denominador de todos los países andinos, razón por la cual, será el principal elemento de análisis para determinar el nivel de armonización regional. Se observa que los ordenamientos registran

¹³⁵ ARIAS MINAYA ; Luis Alberto y PLAZAS VEGA; Mauricio; La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina; <http://www.iecon.ccee.edu.uy/instec/tallerw.htm>

diferencias importantes que pueden generar distorsiones tanto en el mercado intracomunitario como en lo que toca a las operaciones vinculadas con mercados extracomunitarios.

Dentro de los impuestos complementarios al IVA se encuentran aquellos tributos que se establecen dentro de la estructura del IVA, pero con la finalidad de gravar con mayor incidencia determinados consumos, generalmente por ser propios de las personas de mayores recursos. Este tipo de impuesto se encuentra presente en la mayoría de los países miembros.

Los países andinos desde mediados de los años de 1980, han llevado adelante profundas y frecuentes reformas tributarias que han enfatizado mucho en introducir, ampliar y profundizar la aplicación del impuesto al valor agregado.

Ello ha derivado que para todos los países el IVA se convierte, de lejos, en el principal impuesto para el financiamiento del presupuesto del gobierno. En efecto, para el año 2001 significó el 25% de los ingresos totales del gobierno central en Bolivia; entre el 32 y 35% en los casos de Colombia y Ecuador; y más del 40% en Venezuela y Perú¹³⁶.

Una relación de la evolución de las tarifas se presenta en el Cuadro siguiente:

Luego de un largo período de iniciado el proyecto de armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina, el 12 de julio de 2004, luego de la última Cumbre Presidencial celebrada en Quito, Ecuador, se aprobaron dos decisiones vinculantes sobre los impuestos indirectos en la región.

La primera de ellas, tiene que ver con los Impuestos tipo valor agregado o IVA.

Un punto importante de destacar es la importancia dada a estas Decisiones vinculadas con los Impuestos Indirectos y se refiere al hecho de su aplicación

¹³⁶ Secretaría de la Comunidad Andina; Impacto Fiscal Para los Países Andinos del ALCA; en Impacto Fiscal en la Integración Económica; en <http://www.comunidadandina.org/public/ImpactoFiscal.pdf>

directa a partir de su publicación en la Gaceta Andina¹³⁷ *sin que medie acto de recepción, aprobación o ratificación por parte de cada País Miembro. La elección de esta modalidad responde directamente a la profundidad y alcance del contenido de las Decisiones*¹³⁸.

Dentro de los argumentos señalados en la Decisión 599 se le reconoce a cada País Miembro la facultad de administrar el proceso gradual de armonización del IVA en la Comunidad.

El grado de acuerdo de armonización tributaria alcanzado sólo tiene precedente en la Unión Europea y es condición necesaria para perfeccionar una unión aduanera.

*El diseño del IVA acordado incorpora las mejores prácticas internacionales que reducen las distorsiones asegurando la competitividad (eficiencia económica) de los socios, la equidad horizontal entre contribuyentes y la coordinación entre las diferentes jurisdicciones tributarias*¹³⁹.

Entre las disposiciones establecidas se establece que *los impuestos tipo al valor agregado tendrán una tasa general la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo*¹⁴⁰. Asimismo, se establece que *los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la Decisión se encuentren excluidos*¹⁴¹. Por otra parte, se establece que el mínimo imponible para el IVA será un tercio del valor actual en cada nación.

En síntesis, las principales características técnicas de convergencia en el largo plazo de las legislaciones nacionales sobre el IVA son:

¹³⁷ Decisión 599 publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, año XXI, número 1093, del 16 de julio de 2004.

¹³⁸ VALENCIA; Alexis; *Armonización de los Impuestos Indirectos en la Comunidad Andina*; artículo publicado por el diario Gestión de Perú, Lima, el 10 de agosto de 2004.
<http://www.comunidadandina.org/prensa/articulos/avalencia27-7-04.htm>

¹³⁹ KALIL, Peter M.; *IVA armonizado para los países andinos*; publicado en
http://www.ciat.org/noti/infociat_septiembre_2004.asp

¹⁴⁰ Decisión 599, Artículo 19; en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D599.htm>

¹⁴¹ Decisión 599, Artículo 19; en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D599.htm>

- a.1. Fuerte reducción de las exoneraciones que promueva la neutralidad sectorial;
 - a.2. Una lista común para exenciones y adopción de tasa cero exclusivamente para exportadores para que no se afecte la competitividad;
 - a.3. Reducción, en los casos que existan múltiples tasas, a un máximo de dos para facilitar su administración;
 - a.4. Normativa específica para proteger los derechos del contribuyente sin limitar las facultades de la administración; y
 - a.5. Mecanismos de coordinación en operaciones internacionales basados en el principio de la "no discriminación" entre producción nacional y extranjera y procedimientos objetivos que favorezcan el proceso de integración económica.
- b. Los **impuestos selectivos** al consumo se caracterizan porque su fin primordial es incidir sobre las tendencias del consumo que puedan afectar la salud física y mental de las personas. Este tipo de impuesto se encuentra presente en todos los países andinos, con diferencias notables que generan las inevitables distorsiones.

En la Decisión 600 del 12 de julio de 2004, aprobada en la última Cumbre Presidencial celebrada en Quito, Ecuador se regula lo referente a la armonización de este tipo de impuestos en la Comunidad Andina.

Se distinguen dentro de los Impuestos Selectivos al Consumo los "Impuestos ad valorem" sobre el precio final, o "Impuestos específicos" aplicando montos fijos de dinero por unidad física del producto, que sean materia de indexación periódica con fundamento en el índice de inflación.

Los "impuestos tipo selectivo al consumo" (ISC) gravan la importación y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional o complementario a los impuestos tipo valor agregado. Son tributos de tipo monofásico¹⁴².

¹⁴² Decisión 600, artículo 2; en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D600.htm>

c. En último lugar encontramos el impuesto a **las transacciones financieras**, adoptado por Colombia, Ecuador y Venezuela, con características y alcances diferentes. En el mismo sentido en el que se ha discutido la existencia de impuestos sobre los ingresos brutos del contribuyente, nos encontramos con un problema similar ante la tendencia a adoptar impuestos que gravan el flujo monetario a través de entidades financieras. Este tipo de tributos recae sobre disposición de fondos que pueden obedecer a un sinnúmero de causas que no necesariamente implican enriquecimiento. Sin embargo, este tipo de tributos garantizaría al Estado un mínimo de recaudación y un contrarrestaría en cierta medida la evasión, si en lugar de constituir un impuesto autónomo, se aplicara como impuesto complementario o un pago adelantado a cuenta del impuesto sobre la renta.

Estos impuestos han sido vistos como una solución rápida y efectiva a la situación deficitaria de algunos países latinoamericanos. *Sin embargo, está claro que este tipo de impuestos son antitécnicos y no consultan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Por lo tanto, son reprochables desde el punto de vista de la equidad del sistema tributario*¹⁴³.

2. ARMONIZACION ANDINA EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS

a. EMAS

La Decisión 292 contiene el Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales (Emas). Esta Decisión adoptada en 1991, regula a las empresas mencionadas y desde el ángulo impositivo es complementaria de la Decisión 40 que aprueba los convenios para evitar la doble imposición. Para acogerse al régimen, una empresa ha de cumplir con los siguientes requisitos: su domicilio principal estará situado en el territorio de uno de los países miembros; deberá constituirse como sociedad anónima, con sujeción al procedimiento previsto en la legislación nacional correspondiente; su capital estará representado por acciones nominativas de igual valor y los

¹⁴³ Aspecto de los Sistemas Tributarios de los Países Andinos que Preocupa a los Inversionistas Extranjeros;

accionistas tendrán iguales derechos y obligaciones; tendrán aportes de propiedad de inversionistas nacionales de dos o más países miembros que en conjunto sean superiores al sesenta por ciento del capital de la empresa; cuando esté constituida con aportes de inversionistas de sólo dos países miembros, la suma de los aportes de los inversionistas de cada país miembro no podrá ser inferior al quince por ciento del capital de la empresa. Si existen inversionistas de más de dos países miembros, la suma de los aportes de los accionistas de por lo menos dos países, cumplirán cada uno, con el porcentaje mencionado. En ambos casos, las inversiones del país del domicilio principal será por lo menos igual al quince por ciento o más del capital de la empresa; la mayoría subregional del capital debe reflejarse en la dirección técnica, administrativa, financiera y comercial de la empresa, a juicio del organismo nacional competente; y, en el estatuto social debe asegurarse el derecho de preferencia de los accionistas.

Las Empresas Multinacionales y sus sucursales, gozarán respecto de impuestos nacionales internos, del mismo tratamiento que se hubiere establecido o se establezca para las empresas nacionales en la actividad económica de que se trate, siempre que cumplan con los requisitos que para estas últimas, exija la legislación nacional. El artículo 19 de la Decisión 292, determina que para evitar la doble imposición, se observarán las regulaciones de la Decisión 40 y las que obran en este artículo, cuales son: el país miembro del domicilio principal no gravará con impuestos a la renta y a las remesas la parte de los dividendos distribuidos por la empresa multinacional andina, que correspondan a las utilidades obtenidas por sus sucursales instaladas en los demás países miembros; en el país miembro del domicilio principal no se gravará con el impuesto a la renta la redistribución que realice la empresa inversionista de la parte de los dividendos percibidos de la empresa multinacional andina que corresponda a las utilidades obtenidas por sus sucursales instaladas en los demás países miembros; y, en los países miembros distintos del domicilio principal, no se gravará con el

impuesto a la renta la redistribución que realice la empresa inversionista de los dividendos percibidos de la empresa multinacional andina. Las sucursales instaladas en un país distinto al de su domicilio principal y las Empresas Multinacionales en su domicilio principal, expedirán las certificaciones sobre utilidades y dividendos que correspondan, certificaciones que podrán ser verificadas por las administraciones nacionales de impuestos.

En la reunión efectuada en Lima entre el 15 y 17 de julio de 1998, los expertos allí reunidos aconsejaron reformar las normas comunitarias sobre inversión. El sentido general de la recomendación fue el de liberalizar las normas y actualizarlas de acuerdo a los estándares internacionales vigentes. En dicha reunión, Ecuador dio razón de la expedición de dos leyes de importancia, la de Promoción y Garantía de las Inversiones y la de Comercio Exterior e Inversiones. En la primera de ellas se consagra el derecho a la estabilidad tributaria a favor de los inversionistas nacionales y extranjeros, la cual consiste en mantener por un periodo determinado la tarifa aplicable del Impuesto a la Renta existente al momento de efectuarse la inversión. Al efecto la inversión registrada debe alcanzar al menos a quinientos mil dólares.

b. IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO

Anteriormente, existía en los sistemas tributarios de los Países Andinos una serie de características que desbordan los límites fijados para el crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior, generalmente directos, y que potencialmente terminaban por incrementar la carga tributaria efectiva de los inversionistas extranjeros. En la medida en que en el país de la fuente se aplicara una tarifa de impuesto sobre la renta mayor a la aplicada en el país de la residencia, generaba para el inversionista un incremento potencial de su carga tributaria efectiva, toda vez que el exceso de impuesto liquidado y pagado en el país de la fuente no podía ser acreditado por el inversionista en el país de la residencia. Esta situación se presentaba, particularmente en Colombia, y en Bolivia, Ecuador y Venezuela respecto de las tarifas

diferenciales aplicadas a las empresas dedicadas a la explotación de recursos naturales no renovables.

Como se señaló anteriormente el 4 de mayo de 2004, la Comisión de la Comunidad Andina aprobó la decisión 578 que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal y que regula gran parte del problema expuesto en el párrafo anterior. En efecto, se establece en la mencionada decisión que *independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora*¹⁴⁴, excepción hecha de los casos previstos en la misma Decisión.

Dispone además, la mencionada normativa, las siguientes reglas de imposición:

FUENTE PRODUCTORA	REGLA DE IMPOSICION
Bienes Inmuebles	Gravable por el País Miembro donde estén situados
Derecho a Explotar Recursos Naturales	Gravable por el País Miembro dónde estén los recursos naturales
Beneficios de las Empresas	Gravable por el País Miembro donde se ejecute la actividad empresarial
Empresas Asociadas o Relacionadas	Una de las empresas, previo el cumplimiento de determinadas condiciones establecidas en la norma, puede incluir en su renta, la renta de la asociada ¹⁴⁵ .
Beneficios de Empresas de Transporte	Son gravables por el País Miembro donde esas empresas estuvieren domiciliadas.
Regalías	Son gravables por el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.
Dividendos y participaciones	Son gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

¹⁴⁴ Decisión 578, artículo 3: Jurisdicción Tributaria; en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D578.htm>

¹⁴⁵ Para evitar la doble tributación se establece la figura del "ajuste de la cuantía del impuesto", artículo 7 Decisión 578

Ganancias de Capital	Son gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta ¹⁴⁶ .
Prestación de Servicios Personales	Gravables en el territorio donde fueron prestados
Asistencia Técnica y Consultoría	Gravables en el País Miembro donde se produzca el beneficio de tales servicios
Pensiones y Anualidades	Gravables por el País Miembro donde se halle situada su fuente productora
Actividades de Entretenimiento Público	Gravable en el País Miembro donde se hubieren ejecutado las actividades.
Patrimonio	Gravable por el País Miembro en cuyo territorio se encuentre situado.

Establece, adicionalmente, la normativa comentada, la prohibición de trato discriminatorio tributario en función del domicilio de las personas.

¹⁴⁶ Con la excepción de los vehículos de transporte, que serán gravables por el País Miembros donde estuviere domiciliado el propietario; y los títulos, acciones y otros valores, que serán gravados por el País Miembro donde se hubieren emitido.

III

ANALISIS COMPARATIVO ARMONIZACION TRIBUTARIA UE Y CAN

Un análisis comparado entre los procesos de integración de la Unión Europea y la Comunidad Andina debe hacerse, necesariamente abarcando los tópicos que se tratan a continuación, señalando en cada caso, los puntos de convergencia o de divergencia de ambos procesos:

A. ENTORNO POLITICO DEL ORIGEN

Al término de la Segunda Guerra Mundial el panorama económico internacional se caracteriza por la hegemonía de Estados Unidos en el ámbito capitalista y el de la URSS en el socialista, ampliada esta con la incorporación de los países del este europeo, China y poco más tarde, Cuba. *En el mundo capitalista se distinguen dos realidades. Por una parte Europa occidental, con fuerte influencia de las fuerzas políticas y sociales de izquierdas en un panorama posbélico convulso, con los grandes países como Gran Bretaña, Francia, Italia y Alemania, debilitados por los avatares de la guerra. Por otra parte Estados Unidos sale de la guerra victoriosa y reforzada económicamente, ejerciendo una clara influencia sobre el resto del mundo con su modelo liberal*¹⁴⁷.

Las experiencias acumuladas por América Latina desde los primeros intentos de integración desde principios del siglo XIX, y por sobre todo, aquellas experiencias directas relacionadas a la posición hegemónica de Estados Unidos dentro del hemisferio dejaban en claro la necesidad de un replanteamiento político-económico de los proyectos de cooperación e integración regional latinoamericanos.

A ello se sumaba la delicada situación económica heredada de la crisis de 1930 y de la fase de postguerra mundial, que determinaban, en definitiva, un comercio mundial, en el cual América Latina se perfilaba como exportador neto de materias primas e importador de los productos manufacturados de

¹⁴⁷ MARSET CAMPOS; Pedro; Los procesos de integración comercial en Europa y en América Latina: perspectivas europeas y ALCA; XVI Conferencia Interparlamentaria Unión Europea/América Latina; en http://www.europarl.eu.int/delegations/noneurope/parlatino/marset_es.pdf.

los países industrializados. Tanto en Centroamérica como en Sudamérica resultaba claro que sin un sistema de industrialización propio no era posible obtener efectos positivos sobre el propio desarrollo económico (especialmente mayor ingreso y mejores posibilidades de empleo de cada país), y asimismo asegurar mayor éxito a la cooperación e integración regional.

Caben destacar en este punto los trabajos del secretario ejecutivo¹⁴⁸ de la CEPAL¹⁴⁹ entre 1949 y 1962, quien estableció que la situación de dependencia económica de América Latina dentro del contexto centro-periferia mundial, agravado en especial medida por la crisis de los años 30, se debía en primer lugar a los desfavorables términos de intercambio comercial existentes entre los países industrializados y los países en desarrollo. Su concepción pregona, entonces, la necesidad de un “desarrollo hacia adentro”, es decir de sustitución de importaciones por la industrialización interna y de fomento de las exportaciones implementado a través de un fuerte Estado intervencionista, encargado de obtener y mantener las condiciones óptimas del mercado interno en aras de esta estructura económica. *El subdesarrollo de la región sólo sería superado en la medida en que se superara la relación asimétrica entre el centro y la periferia y, con ello, el deterioro en los términos de intercambio.*¹⁵⁰

En definitiva, tres elementos constituyen los pilares de esta teoría: fomento de la industria nacional, protección arancelaria controlada por un Estado fuerte, y, finalmente, mano de obra organizada. A dichos elementos cabe agregar, en el plano internacional, la concepción de un movimiento integracionista dentro de América Latina (para mejorar su situación periférica dentro de la economía mundial), y una efectiva política diplomática que

¹⁴⁸ El economista Raúl Prebisch, principal ideólogo de esta corriente, argumentaba que para avanzar en lo anteriormente expuesto, era necesario la “ampliación del comercio intrazonal mediante la estructuración de un Mercado Común Latinoamericano, que condujera al desarrollo progresivo del área”

¹⁴⁹ Comisión Económica para América Latina (CEPAL), organismo parte de las Naciones Unidas, fundado en 1948 como institución paralela a las comisiones económicas existentes para Europa y Asia respectivamente

¹⁵⁰ HEREDIA VARGAS, Raimundo; *América Latina: Una Mirada al Proceso de Integración de la Región*; en: <http://www.inap.uchile.cl/cienciapolitica/publicaciones3.html>

fortaleciera la capacidad de negociación del subcontinente ante foros internacionales de relevancia: de tal modo se creó la Comisión Especial de Coordinación Latinoamericana (CECLA) que buscó articular nuevos mecanismos para la modernización del sector de servicios y que contribuyó a crear canales políticos de representación del denominado “tercer mundo” a nivel internacional.

Como lo ha señalado la doctrina calificada, al comenzar la década de los sesenta el continente entró en un fuerte proceso de integración, proceso al cual Gert Rosenthal ha denominado etapa voluntarista, *ya que a pesar de no contar con todos los mecanismos adecuados, los países de la región decidieron iniciar su propia integración, considerando para ello el ejemplo venido en esos momentos desde Europa*¹⁵¹.

Este paradigma de desarrollo económico marca, a principios de los sesenta, una notable diferencia con las condiciones y premisas, bajo las cuales nacía la Comunidad Económica Europea. El hecho de que América Latina no había sido epicentro de las guerras mundiales, le aportaba condiciones de partida para la integración completamente distintas, tanto a nivel económico como político. Económicamente: si bien los conflictos bélicos mundiales habían inclusive favorecido el status de exportadores de materias primas de los países latinoamericanos, dicha situación era insostenible a largo plazo, ya que la misma, como postulaba la teoría del CEPAL, no conduciría sino al mayor deterioro y pobreza del subcontinente. Políticamente: el paradigma y la necesidad de integración no surgían como compromiso de pacificación entre los Estados participantes, como en el caso europeo, sino como premisa y paradigma de desarrollo económico. El efecto más acuciante que legaban la crisis de 1930 y las guerras mundiales en América Latina, era la necesidad de contar con perspectivas de desarrollo económico a mediano plazo.

¹⁵¹ HEREDIA VARGAS, Raimundo; América Latina: Una Mirada al Proceso de Integración de la Región; en: <http://www.inap.uchile.cl/cienciapolitica/publicaciones3.html>

Con la llegada de la década de los ochenta, la región andina entra en una nueva fase de su proceso de integración. *Esta nueva etapa que ha sido denominada como pragmática se da en el marco de tres nuevos rasgos. Primero, la creciente globalización de los fenómenos económicos; segundo, y en parte como respuesta latinoamericana a aquella globalización, una gradual tendencia hacia una mayor convergencia entre los países de la región en materia de política económica, incluyendo, de manera destacada, la liberalización comercial; tercero, la llegada de regímenes políticos plurales, participativos y democráticos*¹⁵².

Desde mediados de los años ochenta, tanto América Latina como Europa han sido testigos de cambios estructurales fundamentales a nivel mundial que han repercutido en los mecanismos, e inclusive en la elaboración de nuevas premisas para la integración regional. Latinoamérica, por una parte, comienza a salir paulatinamente de la así llamada “década perdida” de los años ochenta: dictaduras militares, recesión económica, alto endeudamiento externo, altas tasas de inflación, planes estructurales y de ajuste sin éxitos concretos, etc. El “efecto dominó” de la democratización latinoamericana contribuye, en primera instancia, a una recuperación de la credibilidad de la región a nivel internacional.

La liberalización comercial de los países andinos, al igual que la mayoría de los países de la región comenzó a mediados o finales de la década de 1980 y se acentuó en la década siguiente. Primero como un proceso de reducción de las tasas arancelarias y luego con búsqueda y consolidación de mercados que implicó una proliferación de acuerdos comerciales (preferencias arancelarias y libre mercado). A nivel andino se configuró una zona de libre comercio en 1992-1993.

La Europa Unida, por otro lado, inicia una reelaboración de las estructuras (contractuales) del proceso de integración: el Acta Única Europea de 1987

¹⁵² Ibidem.

representa no sólo la primera reforma de los Tratados fundacionales suscritos en 1957, sino también la iniciativa concreta de profundización de la integración hacia el Mercado Común. Paralelamente se sucede una nueva ronda de ampliación de las fronteras de la Comunidad (España y Portugal, 1986). A esta primera marcha iniciada dentro de Europa Occidental, se suman abruptamente los sucesos de apertura de la Europa Oriental. Estos sucesos poseen una doble importancia: a nivel continental significan para la Comunidad Europea una redefinición de su política exterior común y un desafío a su política de ampliación del número de miembros. A nivel mundial, la caída del muro trae aparejada la transición hacia la intensificación de la integración de espacios económicos.

El Pacto Andino implementa una amplia reforma institucional y un redireccionamiento económico a partir del “Protocolo de Quito de 1987”. El Pacto dispone inclusive de un Fondo Andino de Reservas, y de la Corporación Andina de Fomento (CAF), como banco de desarrollo para el proceso de integración. Asimismo la creación del Tribunal de Justicia Andino (inicio de funciones: 19 de agosto de 1983) dio luz a la existencia del Derecho Comunitario Andino, comparable al *acquis communautaire* de la Europa unida. La situación crítica heredada de las décadas anteriores, sin embargo, aún no ha sido completamente sobrellevada por el Pacto Andino (desde 1996, Comunidad Andina): políticamente, Colombia decidió la ruptura de relaciones con el Perú desde 1992 (‘autogolpe’ del Presidente Fujimori); económicamente, Bolivia firmó un acuerdo de implementación de una zona de libre comercio con el Mecosur (1996), y Colombia crea en 1995 junto a Venezuela y México el “Grupo de los 3” (G3), también como zona de libre comercio.

PUNTO CONVERGENTE: Ambas circunstancias de integración reconocen, no obstante, consecuencias similares sobre un aspecto en especial, a saber sobre el efecto de equilibrio de poder que conllevaba la integración regional dentro del continente. Mientras que en Europa se avisaba a través de la

integración un equilibrio político entre los Estados parte, finalmente alcanzado, Latinoamérica avisaba a través del desarrollo económico esperado una transformación de su situación de dependencia ante aquellos países industrializados, cuyo comercio les significaba un deterioro económico sucesivo, y, en este sentido ante la política hegemónica intervencionista existente dentro del continente americano¹⁵³.

Las circunstancias, a partir de las cuales surgió la iniciativa integradora, son indudablemente diferentes en ambas regiones. Europa, como se dijo, recurre a la integración como medio de garantía y consolidación de la paz continental luego de la Segunda Guerra Mundial, como compromiso común de colaborar mutuamente al bienestar general del continente, y, naturalmente, en el aspecto político, como medio de reencauzar un equilibrio de poderes entre los Estados europeos, de modo de evitar nuevos desbordes. La concreción de la pacificación como así también de la estabilidad y el bienestar, es uno de los logros que se le deben asignar al proceso de integración a lo largo de sus más de cuatro décadas de existencia.

El pacto andino es un proyecto joven, inserto en una realidad histórica y geográfica netamente distinta. No obstante toma lugar luego de una extensa fase de deterioro político interno de los Estados (dictaduras militares) con la necesidad de lograr estabilidad y bienestar en la sociedad.

Dicho deterioro político significó igualmente un deterioro de la administración económica. Sin embargo, se generalizaron en América Latina las preocupaciones sobre el desarrollo, provenientes del pensamiento económico elaborado por la CEPAL (Comisión Económica para América Latina), las propuestas del programa norteamericano "Alianza para el Progreso", (orientadas a contrarrestar la influencia de la Revolución Cubana - 1959 - en el continente) y las políticas reformistas impulsadas por diversos gobiernos de la región

¹⁵³ Experiencias intervencionistas, a las que se sumaba en los años sesenta una situación extrema del conflicto ideológico dentro del continente: la exclusión de Cuba de la OEA en 1962.

En este sentido podemos afirmar que desde el punto de vista político, la integración europea es una consecuencia de la pacificación de Europa; por su parte, la integración de la región andina es un efecto de la democratización de América Latina. Económicamente, ambos procesos procuran el reforzamiento de la propia capacidad económica a través de la cooperación mutua y, por ende la estabilidad y el bienestar interno.

B. OBJETIVO DE LA INTEGRACION

En cuanto a los objetivos perseguidos a través del proceso, la Unión Europea nace y se establece como el compromiso de cooperación e integración dentro de una estructura múltiple (Comunidad Europea del Acero y el Carbón, Comunidad Económica Europea, Euratom), con una concentración especial sobre la cooperación alrededor de los recursos naturales del acero y el carbón. Dicha estructura múltiple lleva a cabo paso a paso, durante las más de cuatro décadas de su existencia, tanto la profundización de sus objetivos de integración económica y política, como la ampliación del número de miembros. Una característica propia de dicho proceso es que el inicio de un nuevo estadio de integración (Zona de Libre Comercio, Unión Aduanera, Mercado Común, etc.) significa la conclusión de la fase precedente.

El mecanismo de integración en la Comunidad Andina se desarrolla en base a principios o criterios basados principalmente en la industrialización y en la consecución de tal objetivo, se trazaron los caminos a seguir,

En efecto, el Grupo Andino partía de la tesis de que el objetivo principal de la integración era la industrialización mediante la ampliación del mercado. Lo que significaba un cambio en la estructura industrial anterior, caracterizada fundamentalmente por el mercado nacional. Incluía la tesis, además, que ese cambio posibilitara el desarrollo de actividades de exportación y una inserción más adecuada en el mercado internacional. No obstante, *la simple expansión del comercio intrarregional, hecha a base de la estructura económica existente era un efecto positivo, pero muy limitado en su alcance*

*y no debía, por sí sólo, ser el objetivo fundamental del proceso de integración*¹⁵⁴.

Una segunda tesis consistía en la distribución de beneficios y costos de la integración. Esto implicaba la participación de todos los miembros en la expansión industrial a gran escala; en consecuencia, todos los miembros de la agrupación debían beneficiarse del cambio de la estructura industrial lo que verificaría la eficacia del proceso.

Estas dos tesis conllevaban necesariamente a la necesidad de un correcto funcionamiento del mercado. El mercado tiene una tarea importante en el proceso integrador de las actividades existentes..

Los últimos dos criterios que sirvieron de base al proceso integrador andino se referían a la inversión extranjera, en el caso específico de las empresas transnacionales y a la necesidad de crear un organismo de esencia comunitaria que velase por los intereses comunitarios.

En definitiva, con respecto a la profundización de la integración, el esquema de la comunidad andina reconoce también la gradualidad en el logro de los objetivos, no obstante, la fase de concretar una unión aduanera aparece desde un primer momento eclipsada por el objetivo de alcanzar la industrialización, mediante la ampliación del mercado. Tal objetivo, en resumen, requirió no sólo de un cronograma concreto de realización, sino de un mecanismo de aplicación flexible que exceptuara aquellos sectores comerciales tanto en el comercio interno como externo de la comunidad andina, que precisarían de un tratamiento y cronograma especial.

PUNTO DIVERGENTE: Lo encontramos en el carácter finalístico: mientras que la Unión Europea pretende una unión política; la finalidad de la Comunidad Andina es sólo comercial con los países de más proximidad territorial. La integración regional no es un proceso meramente económico, sino un proyecto político basado en ciertas realidades económicas. Por eso

¹⁵⁴ SALGADO PEÑAHERRERA, Germánico; El Grupo Andino de Hoy: Eslabon hacia la integración de Sudamerica; Biblioteca Digital Andna, p 3.

se precisa una concepción teórica que permita captar los relacionados, pero diferenciados procesos de la producción del espacio económico y de la territorialidad de la regulación en una perspectiva histórica. Ese proyecto, definido desde el inicio para la integración europea, se encuentra ausente de las perspectivas integradoras de la comunidad andina.

C. MECANISMO DE CREACIÓN DE INSTITUCIONES:

A diferencia del proceso de integración europea, donde en general los principales órganos de decisión se crean a partir de los Tratados fundacionales firmados entre los países miembros, y posteriormente a partir de las reformas de los mismos¹⁵⁵, en la Comunidad Andina la creación de una estructura común institucional y de decisión se realiza gradualmente, de acuerdo a las necesidades institucionales que revela la marcha del proceso integrador: uno de los principales órganos de de la Comunidad Andina, el Parlamento Andino, se crea con la firma de la Declaración de Quito¹⁵⁶. Este órgano de vital importancia legislativa comunitaria, aún espera por la elección de sus miembros por sufragio universal y directo.

Un análisis comparativo de la estructura institucional y decisoria de ambos procesos de integración revela las siguientes características: el esquema institucional de la Unión Europea resulta de una combinación de órganos de carácter intergubernamental por una parte: el Consejo de la Unión Europea, el Consejo de Ministros, ambos con funciones ejecutivas; y de órganos con carácter supranacional por otra: Comisión Europea, órgano con funciones legislativas.

Mientras que los primeros representan los intereses propios de cada uno de los Estados miembros, la Comisión se constituye como órgano netamente europeo, cuyos decisores (Comisarios) están sujetos a considerar las necesidades e intereses de toda la Unión y no de los países individuales que representan. Ello le confiere a la estructura institucional un carácter propio,

¹⁵⁵ Por ejemplo, el Tratado de Maastricht y la creación de la Comisión de las Regiones.

¹⁵⁶ Como se refirió en el capítulo III, el 11 de agosto de 1979.

supranacional y, debido al hecho de la asignación de competencias por parte de los Estados nacionales, con soberanía propia, paralela a la soberanía nacional de los países integrantes. Esa decisión dio un impulso institucional a la profundización del proceso integrador en Europa.

El camino elegido por los países andinos, por otro lado, ha llevado hasta la fecha hacia una estructura institucional de carácter específicamente intergubernamental.

Los órganos principales, el Consejo Presidencial Andino y el Consejo Andino, órgano ejecutivo, se constituyen a partir de funcionarios de los Estados individuales, es decir representado a nivel internacional la soberanía nacional de los mismos. La supranacionalidad y por ello el carácter “autónomo” de la Comunidad Andina como tal, carece de un órgano que asuma y represente estrictamente sus intereses. Dicho de otra manera: la representatividad de soberanía nacional dentro del proceso de integración de la Comunidad Andina está garantizada, la representatividad de soberanía supranacional no. Esta representatividad de soberanía supranacional se encuentra claramente marcada en el caso de la Unión Europea por la Comisión, y, en cuanto a su estructura interna, por el cargo del Presidente de la Comisión, cuya función asume carácter netamente europeo y cuyo actuar sólo puede ser entendido en aras de los intereses de toda la Unión.

La existencia de un cargo adjetivado como europeo, aún sin alcanzar de ningún modo el rango ejecutivo de “Presidente de la Unión Europea”, asume un carácter especial tanto en la especialización y consolidación institucional del proceso de integración, otorgándole un mayor dinamismo, como en el esfuerzo de obtener resultados y valores comunes a todo el espacio integrado. E inclusive, como contrapeso a la eventual tendencia de los Estados miembros de aferrarse a la soberanía nacional propia para obstaculizar el proceso de integración.

PUNTO DIVERGENTE: Los objetivos trazados por la Unión Europea reposan en manos de entes desprovistos de todo vínculo estatal. Se tratan de

estructuras Supranacionales. En la comunidad andina, las decisiones reposan en órganos intergubernamentales donde cada miembro responde directamente a los intereses del país miembro que representa delegando a un segundo plano, los intereses comunitarios.

D. LOGROS ALCANZADOS EN MATERIA DE ARMONIZACION TRIBUTARIA

La comunidad europea desarrolló su mercado común sobre la base de eliminar las barreras aduanales entre los Países Miembros y crear un tributo aduanero común frente a terceros países. Es decir, se controló la estructura tributaria relacionada con el comercio exterior, mediante la prohibición para los Estados Miembros de establecer tributos aduaneros y exacciones de efecto equivalentes a los tributos aduaneros.

La unión económica de la Comunidad se basa en el desarrollo de cuatro libertades fundamentales: la libre circulación de mercaderías, la libre circulación de personas, la libre circulación de servicios y la libre circulación de capitales y pagos. La fiscalidad de los países miembros debe adecuarse a un sistema que no atente en contra de esas libertades. Todo ello se complementa con las prohibiciones en materia de ayuda estatal y de discriminación fiscal en razón de la nacionalidad. Todos estos parámetros, desde el punto de vista tributario, constituyen los principios ordenadores de la armonización comunitaria.

En la actualidad, el modelo más avanzado de armonización tributaria europea se refiere al impuesto sobre el valor añadido. En efecto, *del análisis crítico del actual grado de desarrollo se evidencia que la armonización del derecho tributario en la comunidad europea facilita la realización del mercado interior sólo en lo referente al régimen del impuesto al valor añadido*¹⁵⁷. En el resto, la constitución de ese mercado interno no ha acelerado la armonización tributaria con la celeridad requerida, no obstante el hecho de la

¹⁵⁷ LAMG, Joachim; Los Presupuestos Constitucionales de la Armonización del Derecho Tributario en Europa; en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci; Bogotá, 2001; Temis; p. 773

eliminación de controles a mercancías y personas en las fronteras de los Estados Miembros.

En efecto, los avances promovidos desde las instituciones comunitarias que se han producido en el proceso de la armonización de los impuestos directos son pocos, como los referidos a unos aspectos muy particulares del impuesto sobre las sociedades como son los relativos a las fusiones, escisiones o reparto de dividendo entre matrices y filiales y el código de conducta que pretende eliminar la competencia fiscal entre empresas, entre otros. El tema de concertar el sistema del Impuesto a la Renta y tasas ha resultado ser mucho más difícil, *quizás por su naturaleza progresiva que involucra necesariamente decisiones en cuanto al rol del Estado, a las cuales los países miembros son reacios a renunciar a su soberanía a entidades supranacionales*¹⁵⁸.

La armonización tributaria europea se plantea entonces desde dos puntos de vista. Por un lado, pareciera que resulta de vital importancia, para el funcionamiento del mercado interior y la protección de la competencia en Europa, que la imposición deba recaer sobre los flujos internacionales de mercancías y sobre la actividad comercial internacional de las empresas. Por el otro, pareciera inmutable la existencia de un derecho tributario europeo distinto en cada región debido a la compleja articulación social y cultural.

Se configura entonces la disyuntiva de cómo pudiera delimitarse la imposición nacional por la imposición europea uniforme.

La comunidad andina fijó como sus objetivos primordiales, plasmados en el Acuerdo de Cartagena, *el mejoramiento de la condición de vida de los habitantes de la subregión, a través de la promoción de un desarrollo balanceado y armónico de los países involucrados, integrando sus economías y creando un mercado común andino*¹⁵⁹.

¹⁵⁸ BYRNE, Peter; Regímenes Tributarios en la Región Andina; INTALC, marzo 2003.

¹⁵⁹ EVANS MARQUEZ, Ronald; Op Cit; p. 172

La armonización tributaria, de las políticas cambiarias, monetarias y financieras se constituyeron en instrumentos indispensables a través de los cuales se lograrían las metas propuestas.

Desde el punto de vista tributario, la comunidad andina ha debido recorrer unas etapas indispensables para lograr una adecuada armonización. En primer lugar, la eliminación de los impuestos de importación y los aranceles entre los países miembros; le sigue a ello, el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una nomenclatura única y mecanismos de valoración uniformes; luego se debe proceder al desmontaje de barreras no arancelarias; la siguiente fase consiste en armonizar las políticas de los impuestos directos; y por último, la meta final, la promulgación de sistemas impositivos y de una legislación en cada uno de los países miembros, compatibles a nivel comunitario¹⁶⁰.

Dentro de la comunidad andina, varias de esas etapas ya están cumplidas. Los pasos hacia la consolidación de la unión aduanera están bien adelantados. En el marco de la doble tributación, la Decisión 40 constituyó el paso inicial de vital importancia en este sentido, así como para la negociación de convenios tributarios con países no miembros de la comunidad; posteriormente, la Decisión 578 significó un avance bastante significativo en esta materia.

La armonización tributaria en la comunidad ha abarcado los incentivos fiscales, tanto en impuestos directos como indirectos y la elaboración de normas tributarias aplicables a las Empresas Multinacionales Andinas, representando estas últimas, una complementación de la normativa prevista en la Decisión 40. No obstante, falta mucho por hacer en lo que respecta a la armonización de los impuestos directos e indirectos. A pesar de la normativa existente relativa a la materia, incluyendo la de reciente promulgación, es

¹⁶⁰ EVANS MARQUEZ, Ronald; Op Cit; pp. 173-174

premature asegurar con que la sola regulación normativa, ya la armonización se logró.

Podemos afirmar que el poco éxito obtenido en lo referente a la armonización tributaria en la Comunidad Andina, obedece, básicamente, a la idea de enfocar el tema desde una perspectiva internacional, antes de resolver los problemas de armonización tributaria, como por ejemplo, la armonización de las legislaciones fiscales en materia de impuestos directos e indirectos. El objetivo de la armonización tributaria dentro del grupo está lejos de haberse alcanzado como lo evidencia las diferentes estructuras de los sistemas de tributación directa e indirecta en los países de la región.

PUNTO DIVERGENTE: De la comparación de los resultados obtenidos por los sistemas de integración europeo y andino, nos lleva a la inevitable conclusión del desigual nivel de desarrollo alcanzado en ambos sistemas.

No obstante, generalmente se comparan los pocos avances de la integración latinoamericana con el proceso de integración europea sin tomar en cuenta las profundas diferencias que existe entre unos y otros países y sin destacar, además, en el hecho de que la integración europea también ha caído en grandes períodos de estancamiento.

Se ha relacionado el lento progreso registrado en el proceso de armonización tributaria en la Comunidad Andina no se relaciona sólo con estrategias erradas y falta de experiencia de cooperaciones previas. Sin embargo, algunos autores le asignan su cuota de responsabilidad a las circunstancias geográficas, entre ellos, a los factores de aislamiento naturales producto de las distancias y características geográficas del Continente; a las circunstancias económicas, como la baja productividad, la escasez de capitales y tecnologías que obstaculizan la ampliación de los mercados; a las distorsiones monetarias creadas por la inflación y las manipulaciones cambiarias, que obstaculizan enormemente el avance de la integración; a la poca disciplina fiscal; y por último, pero no por ello menos influyente, a las

circunstancias políticas, pues se acusa al sector político de forzar un proceso de integración a espaldas de los sectores productivos¹⁶¹.

Los avances del proceso de integración europeo frente al aparente estancamiento de la integración andina no debe conducirnos a un balance negativo. A pesar de que en Europa existen condiciones más favorables para la integración que en la región andina, se requirieron 35 años para crear un mercado común, objetivo previsto a alcanzarse en un plazo de 12 años, según lo previsto en el Tratado de Roma.

El camino hacia la armonización tributaria, dentro de la Comunidad Andina es largo y se deben hacer esfuerzos para lograr una armonización real de los impuestos directos e indirectos en la región, *tratando de tomar en cuenta las experiencias de los grupos integracionistas, especialmente de la Unión Europea*¹⁶².

Se deben aprovechar las experiencias positivas que se deriven de ese proceso, específicamente, la voluntad política integracionista, la concertación entre el sector público y el privado y el respeto a las instituciones jurídicas.

Mientras por un lado, los países de la Unión Europea han prestado suma atención a los problemas de pagos, a la estabilidad cambiaria, a la disciplina fiscal y al control de la inflación; en los países de la Comunidad Andina ha proliferado en los últimos años la imposición de controles de cambios, de regímenes de cambio diferenciales y recurrentes procesos inflacionarios; a todo ello se agrega la indisciplina fiscal y monetaria predominante en la región.

Como bien concluye Ramón Crazut, citando a Ernesto Peltzer, *estructurar un sistema de integración regional sobre la base de economías parcialmente desintegradas en un proceso de inflación, es algo así como si un ingeniero construyera una casa estéticamente bien calculada sobre un terreno*

¹⁶¹ CRAZUT, Ramón; *El Euro y la Integración Económica Europea*; Caracas; UCV; Facultad de Ciencias Políticas y Jurídicas; 2002; p.347.

¹⁶² EVANS MARQUEZ, Ronald; Op Cit; p. 40

*pantanosos sin los fundamentos adecuados. Para llegar a la integración, no hay otro camino que integrar...*¹⁶³

¹⁶³ CRAZUT, Ramón; Op Cit; p 355

CONCLUSIONES

La ampliación de los mercados representa una tendencia cada vez más clara en la economía global. La Unión Europea y la Comunidad Andina son un claro ejemplo de ello. Aunque existe una incertidumbre sobre las implicaciones y la dirección final de estos procesos, el rediseño de las fronteras económicas en todo el mundo representa un fenómeno de gran relevancia a nivel de integración regional. En este sentido, se observa una importante y muy necesaria renovación de las concepciones sobre la integración, la cooperación regional y la armonización tributaria.

- La política tributaria es un factor importante para el comercio y las finanzas internacionales, no sólo en la economía doméstica, por:
- La importancia de los impuestos sobre las importaciones y exportaciones;
- Los impuestos pueden ser obstáculos al comercio internacional y a la inversión, o pueden ayudar a crear un buen clima para ellos; y
- Los impuestos de un país pueden afectar a otros países.

De la misma manera, la apertura comercial y la liberalización financiera afectan la política tributaria de un país tanto a nivel arancelario como de impuestos internos.

A la hora de pensar en la necesidad de armonizar los sistemas tributarios, dando por sentado que la armonización no es un fin en sí misma, sino un instrumento, lo primero que hay que saber es hacia dónde se dirigen los países comprometidos en la integración económica. Y este planteamiento es clave tanto para evaluar lo que se ha hecho hasta ahora como lo que falta por hacer.

Mirando hacia atrás se puede hablar de programas de armonización y de "coincidencias"; en los programas de armonización, dirigidos a la eliminación de obstáculos a la libre circulación de mercancías entre los países miembros de cada una de las áreas, se puede decir que el progreso ha sido razonablemente lento, tanto en la Unión Europea como en la Comunidad

Andina. Las coincidencias se han producido porque los países han seguido aproximadamente las mismas tendencias generales de las reformas tributarias; esto ha hecho que se llegue a un alto grado de acercamiento entre los sistemas impositivos principalmente a nivel de los impuestos indirectos.

Aunque no se conozca todavía con certeza la dirección futura de estos procesos de integración se puede decir, en todo caso, que el camino recorrido y los esfuerzos realizados son válidos. En la medida en que han contribuido a incrementar las corrientes comerciales entre los países miembros, es un aporte positivo a las economías individuales y a la economía regional. De igual forma el alineamiento relativo de los sistemas impositivos puede favorecer el flujo de capitales al suprimir algunas restricciones a la inversión. Pero, mirando al futuro, hay que preguntarse si esto es suficiente o hay que seguir armonizando y cuánto más debe alcanzar esa armonización para lograr el fin último del mercado común.

La doctrina señala que durante los primeros años del proceso de integración en el Pacto Andino, en el comienzo del programa de liberalización de los intercambios, el comercio intra-subregional aumentó, pero solamente entre aquellos países cuyos mercados ya habían estado vinculados con anterioridad; como es el caso de Venezuela y Colombia.

No obstante, a partir de 1972 el proceso integracionista se estanca y los plazos para el cumplimiento del programa de liberalización comercial y la adopción de un arancel externo común fueron prácticamente descartados.

Se afirma que las razones del estancamiento se debieron a factores tanto estructurales como coyunturales que se extendieron hasta finales de la década de los ochenta. Entre los factores o razones se enumera, por ejemplo, los cambios de prioridades para los gobiernos de turno, la carencia de voluntad política para seguir con el proceso integracionista, la casi constante inestabilidad política en la subregión y la grave crisis económica derivada de la deuda externa. Además, se debe tener presente que el

deterioro en los términos de intercambios comerciales conllevó a la paralización y, en determinados casos, a la "involución" del proceso de integración en el Pacto Andino.

Por ello, a pesar de que el Pacto andino, durante sus años iniciales fue considerado como el esquema de integración más avanzado de América Latina pues su estructura institucional siguió muy de cerca el modelo de la Comunidad Europea, en la actualidad, existe una cierta contradicción por la adopción de políticas más flexibles frente a los compromisos asumidos dentro del marco de la Comunidad y respecto de sus negociaciones con terceros países. No obstante, el último empuje orientado hacia la armonización tributaria se da precisamente a mediados de este año, 2004, con normativas que pretenden regular lo relativo a las medidas para evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal, a nivel regional; las regulaciones referentes a los Impuestos Tipo Valor Agregado; y la que busca armonizar los Impuestos Tipo Selectivos al Consumo.

El efecto práctico de esta nueva regulación está por experimentarse. Sólo puede afirmarse en este sentido que los pasos están dados en la dirección correcta.

Desde el punto de vista de la Unión Europea, el modelo de integración al que pertenecen los países integrantes de ese bloque comunitario, parte de un planteamiento dinámico y de constante evolución. Se apoya en una Unión Económica y Monetaria y en una pretendida Unión Política. Conseguida tempranamente una unión aduanera (1968), existe un mercado común donde circulan libremente mercancías, personas, servicios y capitales. Desde el 1 de enero de 1993, no existen barreras físicas, técnicas, ni fiscales, en otras palabras, se ha pasado a un mercado interior que, junto a la armonización de políticas económicas y monetarias, propician la consecución de la Unión Económica y Monetaria, objetivo que pretende hacer frente en condiciones de igualdad a las dos potencias económicas de final de siglo, Estados Unidos y Japón.

Sin embargo, en la Unión Europea existe un claro contraste entre la necesidad de progresar en la coordinación fiscal y las decisiones adoptadas hasta la fecha en este ámbito; contraste que se ha quedado bastante rezagado en relación con muchos otros aspectos de la integración europea. La coordinación fiscal a nivel europeo se ha visto frenada por dos grandes obstáculos: las normas para la adopción de decisiones y la falta de una perspectiva global que permita ver los inconvenientes económicos y sociales que supone la no adopción de decisiones.

Los repetidos fracasos en materia de coordinación fiscal en la Unión Europea han contribuido sustancialmente no sólo a mantener distorsiones en el mercado único, sino también, de forma menos visible, a generar desempleo e, incluso, a facilitar la erosión de la base imponible. La aparente defensa de la soberanía fiscal nacional ha llevado gradualmente a una pérdida real de la misma por parte de cada uno de los Estados miembros en beneficio de los mercados, a través de la erosión de la base imponible, especialmente de aquellos de sus componentes que disfrutaban de una mayor movilidad. Para contrarrestar este fenómeno, los diversos Estados miembros se han visto obligados, en mayor o menor medida, a gravar excesivamente el trabajo, lo que resulta contraproducente para el empleo y la distribución de la renta.

De todo lo anterior se deduce que a pesar de la integración de las políticas económicas, las naciones continúan intentando proteger su soberanía política y mantener su capacidad de determinar su propio destino económico. Este conflicto de tendencias se está resolviendo en forma paulatina, los mecanismos de coordinación internacional permanecen débiles, y la misma se hace más evidente en la tributación, que es uno de los principios fundamentales de la democracia representativa. Por ejemplo, en el proceso de integración regional más avanzado de ambos sistemas, la Unión Europea (UE), se ha llegado a una unión monetaria pero no se ha logrado una significativa armonización tributaria y cada país sigue con su política soberana en la materia.

Si bien se percibe la necesidad de una coordinación internacional en esta materia tributaria para dar respaldo a la creciente integración comercial, la reticencia de los países a ceder lo que podríamos denominar como el último bastión de soberanía (tributaria y fiscal en general) ha limitado el avance en la institucionalidad en los aspectos impositivos internacionales, y ha impedido la creación de entidades tributarias supranacionales.

Todo ello nos permite sostener la siguiente reflexión: la Comunidad Andina, partiendo de un aparente “desorden” en su proceso integrador a lo largo de la historia, con avances, retrocesos y paralizaciones, determinado básicamente su dirección por decisiones de Estado, que no ceden espacio a una supranacionalidad vital para todo bloque comunitario, se encuentra en un nivel bastante aceptable en el camino hacia el objetivo final: **el mercado común**. La Unión Europea, por su parte, debe hacer grandes esfuerzos para dirigir esa enorme estructura montada sobre planificaciones de estricto cumplimiento hacia el camino que se han trazado: **el mercado común**.

BIBLIOGRAFIA

A. LIBROS

AQUINO, C.A.; **Experiencias de Procesos de Integración Económica: el Pacto Andino, la Unión Europea y el ASEAN**; Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de San Marcos, p. 20, N° 4. Lima

BORCHARDT, Klaus-Dieter; **El ABC del Derecho Comunitario**; 5ta Edición; Dirección General de Educación y Cultura, Comisión Europea, 1999

BYRNE, Peter; **Regímenes Tributarios en la Región Andina**; Secretaría General de la Comunidad Andina; Lima; Banco Interamericano de Desarrollo; junio 2003

CALVO, Carlos; **Le droit international théorique et pratique**; París, Rousseau., 1896

CALLE SAIZ, Ricardo; **La Armonización Fiscal Europea: Un Balance Actual**; Madrid; AC; 1990.

CRAZUT, Ramón; **El Euro y la Integración Económica Europea**; Caracas; UCV; Facultad de Ciencias Políticas y Jurídicas; 2002

CUERVOS MAILLO, María y ALFONSO GALAN, Rosa; **Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria**; Tributum II, San Cristóbal, Universidad Católica del Táchira, 1996.

EVANS MARQUEZ, Ronald; **Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional**; Caracas; Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.; 1999

GARCIA VILLAREJO, Avelino; **La Unión Económica y Monetaria; en La Integración económica Europea**, obra coordinada por VEGA MOROCHO, Isabel; Valladolid; Lex Nova; 1998.

ISAAC, Guy; **Manual de Derecho Comunitario General**; Barcelona; Ariel, S.A.; 2000

LAMG, Joachim; **Los Presupuestos Constitucionales de la Armonización del Derecho Tributario en Europa**; en Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci; Bogotá, Temis; 2001.

MASIANI CORDIDO; Andreina; **La Armonización del Impuesto Tipo Valor Agregado en la Comunidad Andina**; en Imposición al Valor Agregado en Venezuela; Caracas; Asociación Venezolana de Derecho Tributario; 2004

MATA SIERRA, María Teresa; **La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea**; Valladolid; Lex Nova; 1996

MUNS, Joaquin; **Lecturas de Integración Económica**; Barcelona, Facultad de Ciencias Económicas Empresariales de la Universidad de Barcelona; 2003

PLAZA VEGA, Mauricio; **La Armonización Tributaria en el Sistema Andino**; Legis, Bogotá, 2001.

PLENDER, Richard; **Introducción al Derecho Comunitario Europeo**; Madrid; Civitas, S.A.; 1984.

PREBISCH, Raúl. **El desarrollo económico de América Latina y algunos de sus principales problemas**. En Iris Laredo, Definición y redefinición de los objetivos del proceso de integración latinoamericana en las tres últimas décadas. Revista "Integración Latinoamericana", N° 171-172, editada por el BID, 1991.

RODRIGUEZ P, Adrián y HERNANDEZ, Carmela; **Aspectos de los Sistemas Tributarios de los Países Andino que Preocupan a los Inversionistas Extranjeros**; Caracas; Asociación Venezolana de Derecho Financiero N° 2; 2004.

SANCHEZ FERNANDEZ, Dionisio; **Los Caminos de la Unión Europea: los procesos de elaboración del Acta Unica y del Tratado de Maastricht**; Revista CISS, Valencia, Noticias de la Unión Europea, Número 131, 1995.

VEGA MOCOROA, Isabel; **La Armonización Fiscal Europea**; en La integración Económica Europea; obra coordinada por VEGA MOROCOA, Isabel; Valladolid; Lex Nova; 1998.

B. PAGINAS ELECTRONICAS

ALEMAN, Carlos; **Integración y Desintegración en América Latina**; <http://www.corredordelasideas.org/docs/sesiones>

ARIAS MINAYA ; Luis Alberto y PLAZAS VEGA; Mauricio; **La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina**; <http://www.iecon.ccee.edu.uy/instec/tallerw.htm>

BOHORQUEZ, Carmen; Francisco de Miranda: la construcción política de una patria continental; Tesis de Doctorado; Universidad París III-Sorbonne Nouvelle en 1996; publicada por L'Harmattan, París, en 1998; http://www.analitica.com/bitbliblioteca/carmen_bohorquez/miranda.asp; en <http://www.analitica.com>

ENGLEWOOD CLIFFS; N.J.; **History of United States Foreign Policy**; en. <http://www.geocities.com/luisdallanegra/Regimen/tapareg.htm>

FUENTES H., Alfredo y MARTINEZ de, María M; **El Pacto Andino: Hacia un Nuevo Modelo de Integración**; Centro de Documentación de la Secretaría de la Comunidad Andina; p.10; <http://www.comunidadandina.org/bda/CO-INT-001.pdf>; 6 de marzo de 2004

GONZALEZ-PARAMO; José Manuel; **Armonización y Competencia Fiscal en Europa**; [http://www.econ.upf.es/crei/research/books/1999\(AR\).PDF](http://www.econ.upf.es/crei/research/books/1999(AR).PDF) ; <http://www.econ.upf.es>

HEREDIA VARGAS, Raimundo; **América Latina: Una Mirada al Proceso de Integración de la Región**; <http://www.inap.uchile.cl/cienciapolitica/publicaciones3.html>

KALIL, Peter M.; **IVA armonizado para los países andinos**; http://www.ciat.org/noti/infociat_septiembre_2004.asp

MARSET CAMPOS; Pedro; **Los procesos de integración comercial en Europa y en América Latina: perspectivas europeas y ALCA**; XVI Conferencia Interparlamentaria Unión Europea/América Latina; http://www.europarl.eu.int/delegations/noneurope/parlatino/marset_es.pdf

SALGADO PEÑAHERRERA, Germánico; **El Grupo Andino de Hoy: Eslabon hacia la integración de Sudamérica**; Biblioteca Digital Andina, www.comunidadandina.org/bda/home_biblio.htm

Secretaría de la Comunidad Andina; **Impacto Fiscal Para los Países Andinos del ALCA**; en Impacto Fiscal en la Integración Económica; en <http://www.comunidadandina.org/public/ImpactoFiscal.pdf>

TROYA JARAMILLO, J.V.; **La Fiscalidad Internacional den la Comunidad Andina**; http://www.sociedadesoffshore.com/noticias/noticia_fiscalidad.htm

VALENCIA; Alexis; **Armonización de los Impuestos Indirectos en la Comunidad Andina**; artículo publicado por el diario Gestión de Perú, Lima, el 10 de agosto de 2004. <http://www.comunidadandina.org/prensa/articulos/avalencia27-7-04.htm>

VERA-FLUIXA, Ramiro; **Principios de Integración Regional en América Latina y su Análisis Comparativo con la Unión Europea**; http://www.zei.de/download/zei_dp/dp_c73_vera.span.pdf; en <http://www.zei.de>

WITKER, Jorge; **Los Derechos Económicos y Sociales en el Area de Libre Comercio de las Américas**; <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/844/7.pdf> <http://www.bibliojuridica.org>

C. NORMATIVA

ACUERDO DE INTEGRACION SUBREGIONAL ANDINO "ACUERDO DE CARTAGENA". <http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/acuerdo.htm>

Decisión 599, en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D599.htm>

Decisión 600 en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D600.htm>

Decisión 578, artículo 3: Jurisdicción Tributaria; en <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D578.htm>

Texto Oficial Unificado del Acuerdo de Cartagena (Decisión 406); <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d406.HTM>

Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina firmado en la ciudad de Cochabamba, Bolivia, el 28 de mayo de 1996. <http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/moditrib.htm>

Directivas de la Unión Europea; <http://europa.eu.int>