

**BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO**



**PROCESOS DE INTEGRACIÓN Y TRIBUTACIÓN:  
EXPERIENCIAS DE LA COMUNIDAD ANDINA Y LA UNIÓN EUROPEA<sup>1</sup>**

*Alberto Barreix  
Luis Villela*

DOCUMENTO PREPARADO PARA EL DIÁLOGO DE POLÍTICAS

TEGUCIGALPA, MAYO DE 2005

---

<sup>1</sup> Compilado de Barreix, A., J. Roca y L. Villela; Tributación en el MERCOSUR, en *Necesidad de Coordinación en Tributación para la Integración del MERCOSUR*, Tanzi, V.; A. Barreix y L. Villela (editores). BID. Mayo de 2005.

## ÍNDICE

<b>I.</b>	<b>LA EXPERIENCIA DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA INDIRECTA EN LA COMUNIDAD ANDINA</b>	<b>3</b>
1.1	Objetivos de la armonización del IVA andino	3
1.2	Características técnicas	5
1.3	Componentes principales del IVA andino armonizado	7
<b>II.</b>	<b>EL PROCESO DE LA UNIÓN EUROPEA</b>	<b>8</b>
2.1	Primera etapa (1967-1993): Papel de la armonización tributaria durante la puesta en marcha del Mercado Único	9
2.1.1	Impuesto al Valor Agregado	9
2.1.2	Impuestos Selectivos al Consumo	11
2.1.3	Imposición Directa	11
2.2	Segunda etapa (1994-2005): Avances en la coordinación tributaria para viabilizar la Unión Monetaria	12

## I. LA EXPERIENCIA DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA INDIRECTA EN LA COMUNIDAD ANDINA

Luego de un largo proceso que se inició en octubre de 1998, el 12 de julio de 2004 la Comunidad Andina (CAN) aprobó las Decisiones 599 y 600 sobre la armonización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo (ISC), respectivamente. La armonización de los impuestos indirectos es necesaria para afianzar la Unión Aduanera que a la fecha constituye la Comunidad Andina; y para minimizar la existencia de regímenes tributarios indirectos muy disímiles que causan asimetrías en las condiciones de competencia.

El único precedente es la experiencia de la Unión Europea. Estas Decisiones Andinas representan un acuerdo en el diseño de las legislaciones nacionales correspondientes a un IVA moderno y coordinado, inclusive en sus aspectos administrativos, así como reglas unificadas para los impuestos selectivos.

### 1.1. Objetivos de la armonización del IVA andino

Los objetivos de la armonización de imposición indirecta en los países andinos fueron cinco:

(i) *Facilitar el comercio intrarregional* asegurando las condiciones de competencia y la no discriminación de los bienes y servicios producidos en los países socios. Es decir, que el IVA:

- a) permita que no se exporten impuestos, ya que utilizando el método del crédito por facturación sobre base consumo, el impuesto en los insumos es plausible de ser reintegrado por el fisco en las exportaciones de bienes y servicios; y
- b) garantice la transparencia en la competencia internacional debido a que la devolución de impuestos a los exportadores se realiza sobre base real; es decir, que efectivamente pagaron por IVA en sus insumos, sin posibilidad de incluirse subsidios encubiertos por el mismo.

(ii) *Asegurar la competitividad* de los países en el proceso de mayor apertura comercial de las economías. En efecto, el IVA permite tres efectos más que favorecen la competitividad de la economía cuando no tiene exoneraciones:

- a) permite la competitividad de la producción interna en pie de igualdad respecto de las importaciones. En efecto, en un mercado integrado con arancel cero, el comercio intrarregional perjudica al productor nacional si está excluido de IVA. Esto se debe a que el bien importado entra al país sin la carga del IVA que le fuera devuelta por el fisco de su país, en tanto el productor nacional no puede descontar el IVA de los insumos comprados (porque está excluido el producto final) y tanto más se perjudicará, cuanto menos integrado verticalmente sea el proceso de producción del bien (servicio) en cuestión. Al estar prácticamente todos los bienes y servicios gravados, el productor nacional tendrá la posibilidad de descontar el IVA de sus insumos y el importado pagará IVA a la misma tasa, poniéndolos en igualdad de condiciones para competir;
- b) evita que la producción doméstica compita en desigualdad cuando algún insumo del empresario nacional esté exonerado y éste proveedor haya pagado IVA en sus insumos, y por ello pase a ser parte del costo, como se explicó en a); y
- c) evita que se exporten impuestos en el caso que algún insumo del exportador esté exonerado y éste proveedor haya pagado IVA en sus insumos y por ende, el impuesto pase a integrar el costo, como se explicó en a).

(iii) La *estabilidad de las normas impositivas* es uno de los factores más importantes para atraer inversión. Dicha estabilidad suele ser vulnerada frecuentemente por la necesidad de incrementar los ingresos tributarios de los países de la región con el objetivo de reducir sus déficits fiscales y sus altos niveles de endeudamiento. En algunos países dicha seguridad jurídica se asegura sólo a un grupo de contribuyentes que tienen la posibilidad de celebrar convenios de estabilidad jurídica, lo que les permite estabilizar el régimen tributario vigente al momento de realizar una inversión. No obstante, las normas de carácter supranacional como las Decisiones Comunitarias aseguran de manera más eficaz dicha estabilidad, debido a que se aplican a todos los contribuyentes de los países de la subregión y que no pueden ser modificadas unilateralmente por cualquier país. Además, es importante resaltar que su observancia está garantizada, en última instancia, por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Por último, se evita el surgimiento de contradicciones entre las normas internas de los países miembros.

(iv) *Favorecer la suficiencia recaudatoria* que asegure la estabilidad fiscal en un proceso de creciente apertura económica:

- a) Se procuró mejorar la eficacia del IVA que es uno de los mejores candidatos para la sustitución de recaudación ante la pérdida potencial de recaudación, en especial de aranceles, ante el avance de la liberalización comercial y la integración. Más aún, con la posibilidad de lograr un acuerdo de libre comercio con los Estados Unidos. En efecto, Keen y Lighthart [1999] en un elegante trabajo teórico sobre la coordinación fiscal necesaria entre la reducción de aranceles y reformas tributarias domésticas, demuestran que en pequeñas economías cualquier combinación de reducción de tasa arancelaria promueve el aumento de la eficiencia productiva cuando se acompaña con una reforma de la tributación del consumo que logre mantener inalterado el precio final al consumidor. Esto resulta en un aumento tanto del bienestar cuanto de los ingresos públicos. Esas conclusiones ofrecen un respaldo a las estrategias de modernización del IVA junto con las reformas de tasas arancelarias;
- b) Adicionalmente, un IVA generalizado de tasa única (se permite hasta dos) permite mejor aplicar políticas anticíclicas que pueden ser relevantes en especial en economías basadas en recursos naturales no renovables cuyas variaciones son cruciales tanto para la actividad productiva en general, como para los ingresos fiscales en particular.

(v) *Mejorar la calidad del diseño del IVA* de cada país mediante la adopción de las mejores prácticas internacionales tanto en política como en la administración del impuesto. Esto se da en un contexto de cumplimiento de acuerdo de pares, los países socios, en ausencia de otro tipo de negociaciones externas, que ayudan a incluir en la agenda interna la modernización del tributo. En un contexto subregional de fragilidad fiscal, la armonización de los impuestos indirectos ya ha permitido, a partir del proceso mismo de armonización, conocer sobre las mejores prácticas en la lucha contra la evasión tributaria. Así, por ejemplo, durante el proceso de negociación el Perú incorporó a su legislación los sistemas de retenciones aplicados en Ecuador. Por su parte Venezuela y Ecuador han creado un régimen simplificado para pequeños contribuyentes que ya es aplicado en Perú; y Colombia avanzó significativamente en la racionalización de las exclusiones del IVA. La definición de un lenguaje tributario común, el intercambio de experiencias y la conformación de un grupo regional de profesionales de las administraciones se constituyen en externalidades positivas muy apreciables del proceso de coordinación.

## 1.2. Características técnicas

El modelo de IVA aprobado tiene las características de optar por la neutralidad y la simplicidad, la competencia por vía de tasas y la preferencia por impuesto definido exclusivamente a nivel nacional.

En primer lugar, se otorgó prioridad a la neutralidad entre los sectores y la simplicidad que favorece la administración, definiendo los mecanismos administrativos que permitan combatir la evasión.<sup>2</sup> Así, al estar gravadas prácticamente la totalidad de las transacciones se facilita la fiscalización del tributo por seguimiento de facturación a lo largo de la cadena de valor agregado. El siguiente cuadro presenta la importancia de la recaudación del IVA respecto a la carga impositiva y la relativa baja productividad del mismo para cada país.

CUADRO 1

RECAUDACIÓN IMPOSITIVA Y DE IVA,  
TASA Y PRODUCTIVIDAD

	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Peru</b>	<b>Venezuela</b>
<b>Impuestos (% PIB)</b>	<b>13.7</b>	<b>14.2</b>	<b>11.9</b>	<b>12.8</b>	<b>8.7</b>
<b>IVA (% PIB)</b>	<b>6.3</b>	<b>6.2</b>	<b>6.5</b>	<b>5.4</b>	<b>4.8</b>
<b>IVAT Tasa Nominal</b>	<b>14.9</b>	<b>16</b>	<b>12</b>	<b>18</b>	<b>16</b>
<b>IVA Productividad</b>	<b>42</b>	<b>39</b>	<b>55</b>	<b>30</b>	<b>30</b>

En segundo término, si bien se reconoce que el impuesto es regresivo en el ingreso, es también progresivo en el consumo, según una serie de estudios en América Latina (Roca y Vallarino [2003]; Engel, Galetovic y Raddatz [1998]; Sintiere, Gómez Sabiani y Rossignolo [2000]; Jenkins y Kuo [2004]; Afonso, Amorim Araujo y Werneck Vianna [2004]). Por lo anterior, si los recursos del IVA provienen en su mayoría por el pago de IVA por el consumo de los sectores de mayores ingresos, su aplicación focalizada -el gasto público- en los sectores más vulnerables de la sociedad puede resultar una mezcla fiscal progresiva de ingresos por IVA y gasto público social eficaz y focalizado. En efecto, resultados primarios de un estudio en curso del BID financiado por la cooperación británica, establece que la relación de IVA pago, que puede aproximarse a su incidencia en una economía competitiva abierta, por el quintil más rico es más de cinco veces el abonado por los dos quintiles de menores ingresos en promedio para los países andinos.

---

<sup>2</sup> Es de recibo que la eficiencia de un tributo está definida a nivel de su propio mercado por la regla de Ramsey de la inversa de las elasticidades, que luego puede extenderse incluyendo elasticidades cruzadas a mercados de sustitutos y complementarios y generalizarse en modelos de equilibrio general computados. Este diseño opta por no diferenciar en tasas y sólo considerar los efectos de competitividad internacional descritos en la sección anterior.

**CUADRO 2**  
**PAGO DE IVA POR QUINTILES**  
**% del IVA pagado por:**

	<b>20% más rico</b>	<b>40% más pobre</b>
<b>Bolivia</b>	<b>58</b>	<b>8</b>
<b>Colombia</b>	<b>63</b>	<b>9</b>
<b>Ecuador</b>	<b>48</b>	<b>14</b>
<b>Perú</b>	<b>51</b>	<b>14</b>

BID-DFID Equidad Fiscal en la Comunidad Andina (en proceso)

Tercero, los estados miembros conservan la autonomía suficiente para establecer la mezcla fiscal: recaudación del IVA, mediante la fijación de sus tasas del impuesto, y el nivel y tipo de gasto público que consideren más adecuado en lo económico, social y político. Más aún, al determinarse bases imponibles similares, los países tienen la posibilidad de competir por el consumo final en función de las tasas. En general, cuando la competencia se da vía diferencia de bases se genera degradación de la calidad del impuesto.

Por último, se estableció la preferencia por un IVA definido a nivel nacional y de administración centralizada debido a: i) que la productividad del tributo es muy baja con tan solo una administración a nivel nacional, siendo las subnacionales en general más débiles que ésta; ii) que existen tributos cuya naturaleza es subnacional como el impuesto a la propiedad (de inmuebles o vehículos)--ligados al principio del beneficio en términos de residencia--que tienen muy bajo desarrollo en la región y que debieran ser los pilares de la finanzas locales, o que por definición están más ligados al beneficio del ciudadano por residir en un determinado lugar como los adicionales al impuesto a la renta personal; iii) que las experiencias de IVA subnacional o impuestos a las ventas subnacionales han sido muy deficitarios en términos de eficiencia y coordinación en América Latina.

El diseño económico se basa en:

- a. el sistema del crédito por facturación aplicado en cada etapa de la producción, evitando así el efecto acumulación de impuesto sobre impuesto, característico de los impuestos a las ventas o ingresos brutos que discrimina contra las firmas especializadas en favor de aquellas integradas verticalmente; y
- b. la recuperación del IVA en la inversión y las exportaciones que asegure la carga recaiga solamente sobre el consumo y sin ser afectadas por las tasas del impuesto que pudieran ser aplicadas a lo largo de los estadios intermedios de la cadena de producción.

Sobre estas bases, las principales características técnico-tributarias de convergencia en el largo plazo de las legislaciones nacionales sobre el IVA son:

- i. adopción de una lista común para las exclusiones de bienes y servicios, que en realidad sólo considera un número mínimo de posibles exclusiones (bienes importados por diplomáticos y donaciones; y servicios sensibles: educación, salud y

- transporte interno de pasajeros-excepto aéreo- que quedaron sujetos a las legislaciones nacionales);
- ii. admisión del régimen de tasa cero exclusivamente para las exportaciones de bienes y servicios, para que no se afecte la competitividad;
  - iii. reducción, en los casos que existan tasas múltiples, a un máximo de dos, donde la mínima no podrá ser inferior al 30% de la tasa general, para facilitar la administración del IVA. Adicionalmente, el límite de la tasa general se basa en el argumento de economía política ya que con alícuotas superiores se genera la presión por tasas diferenciales y excepciones. Tal es el caso de la Comunidad Europea donde existen cuatro tasas (general, reducida, y super-reducida y *parking*) más tasa cero para algunos bienes en ciertos países;
  - iv. Adopción de normas específicas para proteger de los derechos del contribuyente sin limitar las facultades de la administración; y
  - v. Implantación de mecanismos de coordinación en operaciones internacionales basados en el principio de la "no discriminación" entre producción nacional y extranjera.

### 1.3. Componentes principales del IVA andino armonizado

A continuación se describe con un mayor detalle los detalles técnicos del IVA armonizado:

Variante del IVA. Se ha adoptado un IVA predominantemente tipo consumo, en el que los bienes de capital se gravan pero se asegura la devolución oportuna del crédito fiscal; es decir, del IVA pagado en la adquisición de dichos bienes. Sin perjuicio de ello, los países miembros podrán devolver inmediatamente el IVA pagado. Los países miembros que no se adapten a este acuerdo deberán hacerlo a más tardar dentro de los 6 años a partir de la vigencia de la Decisión. La adopción de un IVA que asegure la devolución o aplicación oportuna del crédito fiscal por bienes de capital asegurará una mayor eficiencia del IVA y evitará distorsiones en los precios relativos.

Principio del IVA. Se ha ratificado la utilización del principio del destino; es decir, las importaciones se gravan pero no las exportaciones. Dado que actualmente los cinco países miembros aplican este principio, la vigencia de este elemento técnico es inmediata y los países mantienen la soberanía recaudatoria. En bienes, al permanecer las aduanas no existe inconveniente técnico, en servicios prestados desde el exterior se prevé el método de la retención reversa.

Método de cálculo. Se ha ratificado la práctica común de determinación del impuesto a pagar en cada período, como la diferencia entre los impuestos causados y los impuestos repercutidos que otorguen derecho a crédito fiscal. La vigencia de esta práctica es inmediata, lo cual no ocasionará problemas en ningún país miembro, debido a que tanto el método de cálculo del crédito fiscal, como el método de la sustracción, aplicable en Bolivia, utilizan esta regla de determinación del impuesto a pagar.

Número de tasas. Se ha acordado la utilización de un máximo de dos tasas. Una tasa general y una tasa preferencial; la misma no podrá ser inferior al 30% de la tasa general. La tasa preferencial podrá ser aplicada a los bienes y servicios que se encuentren excluidos a la fecha de entrada en vigencia de la Decisión. Esto implica que en los países miembros en los que actualmente existen tasas múltiples, como es el caso de Colombia, se deberán efectuar los cambios pertinentes. El plazo para implementar esta disposición es de 10 años.

Tasa del IVA. Se ha acordado aplicar una tasa máxima del IVA de 19%. Si algún país excediese temporalmente dicha tasa deberá ajustarla en el plazo de 10 años. Adicionalmente, se

establece que la alícuota pueda superar el máximo ante emergencia nacional o severa crisis fiscal, en forma temporal y con previa autorización de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Exclusiones. Se ha acordado una eliminación gradual de las exclusiones de bienes y servicios en el plazo máximo de 10 años. Al final de dicho período sólo podrán estar excluidos del IVA las donaciones de bienes importados destinados al sector público con fines de educación y salud; los bienes importados por misiones diplomáticas y organismos internacionales; los servicios de educación, salud, de transporte terrestre de pasajeros y servicios de intermediación financiera.

Régimen de tasa cero. Se ha acordado la aplicación del régimen de tasa cero exclusivamente para las exportaciones de bienes y servicios, otorgándose un plazo de adecuación de 5 años para los países que lo utilicen para otros bienes, tal es el caso de Colombia, así como para los países que no lo utilicen en el caso de las exportaciones de servicios, que es la situación de casi todos.

Tratamiento de las exportaciones de servicios. Se han adoptado criterios comunes para considerar las operaciones como exportaciones de servicios. Esas operaciones, como se ha señalado, estarán sujetas al régimen de tasa cero. Estos criterios entrarán en vigencia de manera inmediata.

Tratamiento del IVA al transporte. Se ha acordado aplicar reglas de transición hacia el régimen de tasa cero en el caso del transporte internacional de carga, aunque sin plazos definidos. Asimismo, se han unificado criterios para el transporte internacional de pasajeros, el que sólo deberá gravarse en el país en donde se inicia el itinerario. El plazo para adecuarse a esta regulación es 10 años.

En cuanto a la armonización de los aspectos administrativos del IVA, también se han logrado importantes avances:

Declaración del IVA. Se acordó que el período fiscal para la declaración no deberá exceder de dos meses. Este criterio será de aplicación inmediata.

Requisitos de las facturas. Se ha acordado unificar los requisitos mínimos que deben incluirse en las facturas, los cuales se aplicarán de manera inmediata.

Retenciones. Se ha establecido la posibilidad de implementar sistemas de retenciones del IVA aplicables, entre otros a las compras de entidades públicas, contribuyentes calificados como "grandes" o "especiales", o a los que las administraciones tributarias señalen como agentes de retención.

Finalmente, se ha dispuesto que los países miembros establecerán mecanismos de seguimiento, a más tardar 90 días a partir de la vigencia de la Decisión, con el objeto de verificar cada dos años los avances graduales en materia de la reducción gradual de las exclusiones.

## **II. EL PROCESO DE LA UNIÓN EUROPEA**

La experiencia de integración europea tiene sus orígenes en 1951 en la llamada Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) que congregaba seis países cuyo objetivo fuera crear un mercado común para productos siderúrgicos, con la eliminación de tarifas, cuotas, subsidios y



otras formas de restricciones comerciales. A partir del 1 de enero de 1958, con el Tratado de Roma, se establece la Comunidad Económica Europea (CEE), una unión aduanera (comercio interno libre y tarifa externa común, logrado a partir de 1968), donde además de la libre circulación de bienes se propone también la libre circulación de personas, servicios y capital. Ese proceso de integración llevo mas de 30 años en medio a avances y retrocesos hasta que el Single European Act (SEA) de 1985 efectivamente lanza las bases para un verdadero mercado integrado de bienes, servicios, capitales y trabajo, creando fuertes instituciones supranacionales y fondos estructurales redistributivos para disminuir las disparidades entre los países, además de nuevas reglas de votación y veto.

La creación del mercado único llevó a un amplio proceso de armonización, estandarización, regulación y certificación de bienes, servicios y procesos, a la eliminación de muchas barreras al comercio y el fin de formalidades aduaneras en las fronteras nacionales, substituidas por instrumentos comunitarios. Como se establece el objetivo de eliminar los controles de capital dentro de la comunidad, se reconoce la necesidad de establecer una unión monetaria.

Con el argumento de que un verdadero mercado integrado para bienes, servicios y capital requiere una moneda única para reducir los costos de transacción, traer mayor transparencia a los precios, reducir la influencia del dólar y promover la unificación de los mercados financieros, el Tratado de Maastrich de 1991 rebautiza la CEE como Unión Europea (UE) y lanza las bases para la Unión Monetaria Europea (EMU) que comienza en 1 de Enero de 1999 con la participación de once países.

## **2.1. Primera etapa (1967-1993): Papel de la armonización tributaria durante la puesta en marcha del Mercado Único**

### *2.1.1 Impuesto al Valor Agregado*

Con la finalidad de consolidar una unión aduanera y eliminar las barreras tributarias al libre flujo de mercancías y servicios, - además de la eliminación de aranceles- era necesario establecer un impuesto neutral en el comercio entre los países miembros. La Primera Directiva Comunitaria del IVA (67/227/EEC) de 1967 establece que todos los países debían adoptar antes del 1 de enero de 1970 un impuesto general a las ventas tipo IVA. La Segunda Directiva (67/228/EEC), también de 1967, garantiza un fuerte grado de armonización al establecer la estructura, modalidades y principios técnicos del nuevo impuesto, que seguiría el principio jurisdiccional del destino, con los correspondientes ajustes de frontera en el caso de comercio internacional, lo que permitiría desgravar exportaciones y gravar importaciones evitando así el efecto cascada, permitiendo un ajuste de frontera preciso.

Las sucesivas directivas comunitarias en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva de mayo del 1977 (77/388/EEC) que comenzó a regir en 1979, procuraron precisar la estructura del IVA que regiría en la Comunidad, aunque siempre dejando alguna libertad a los países para establecer limitados tratamientos especiales, y exenciones, dejando inicialmente amplia libertad para fijar el nivel de las alícuotas. El objetivo de las Directivas siempre fue en la dirección de definir las bases imponibles con el fin de evitar al máximo el riesgo de acumulación (efecto cascada) y perfeccionando el principio de la no-discriminación entre bienes importados y nacionales. Esa preocupación, en gran medida, ha derivado del hecho de que desde su inicio en la década de los setenta, el 1% de la base imponible del IVA , se destinó a financiar el presupuesto de la Comunidad y por ello la necesidad de determinar de forma uniforme y precisa la base sobre la cual se determina la contribución de cada país miembro.

Con la perspectiva del inicio del mercado interior sin fronteras a partir del 1° de enero de 1993, lo que implicó la eliminación de las aduanas y la transformación del mercado comunitario en un gran mercado interior se hizo necesario lograr un alto grado de armonización de los impuestos indirectos para evitar obstáculos al libre movimiento de bienes y el suministro de servicios dentro del mercado comunitario. Para ello, se consideró en primera instancia como prioritario la convergencia de las alícuotas del IVA, allanando el camino para la transformación del principio jurisdiccional de destino al de origen y posibilitando de esta forma eliminar los controles fronterizos que eran necesarios para hacer los ajustes del crédito tributario. Como es sabida la modificación del principio jurisdiccional requiere como condición sine qua non la necesaria igualación de las tasas del IVA entre los países miembros a fin de evitar el shopping tributario.

Los problemas emergentes del rígido requisito de igualación de las alícuotas volcaron la decisión a favor de continuar con el principio de destino en el IVA, aplicable desde su inicio, si bien la eliminación de los controles fronterizos constituía un desafío. En ese sentido se formuló una primera propuesta consistente en un mecanismo comunitario de pagos y abonos de créditos tributarios (*clearing house*) entre los estados miembros, que operaría como una cuenta compensadora central, donde los países exportadores netos pagarían sus saldos y los importadores netos cobrarían los mismos a través de ajustes de cuentas mensuales. Esa propuesta también establecía una significativa convergencia de alícuotas del IVA, con una tasa general entre 14 y 20%, y una tasa reducida entre 4 y 9%. Como la mayoría de los países no aceptó la convergencia de alícuotas y consideraron muy difícil la aplicación práctica del sistema de *clearing*, la propuesta fue rechazada.

En razón de ello a fines de 1991 se estableció un régimen transitorio de IVA (régimen interino), si bien siguiendo el principio de destino pero sin ajuste de frontera, el que debería haber regido entre 1993 y 1996, pero que continúa siendo aplicable en el momento actual.

Administrativamente, desde 1 de enero de 1993 con el nuevo sistema de IVA para el mercado único se suprimen los términos de exportación e importación entre los estados miembros, los que pasan a ser denominado "entregas intracomunitarias". La provisión de bienes entre los estados miembros no debe incluir el IVA de las ventas en el estado miembro de origen, con la condición que el comprador en el país de destino figure en el registro del IVA y que los bienes salgan del territorio nacional. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (antiguas importaciones entre países miembros) son imponibles en el estado miembro donde se efectúa el consumo y debe ser declarada por el comprador en su declaración de IVA. Se trata de un régimen de diferimiento temporal del IVA en las operaciones intracomunitarias, que traslada el control previo que estaba sustentado sobre la base de los controles fronterizos para pasar a verificaciones en los libros de los contribuyentes involucrados en la operación.

Para ello, se ha creado un sistema informatizado de intercambio automático entre las administraciones nacionales que contiene las informaciones incluidas en las entregas intracomunitarias de mercancías. La tributación del IVA es siempre en el país de consumo con tres excepciones que son: a) ventas a distancia a particulares, b) adquisiciones intracomunitarias de vehículos y c) adquisiciones de agricultores cuando compran a sujetos pasivos exentos o no alcanzados por el impuesto.

Sin embargo, la Comisión reconoce que la aplicación de IVA en origen sería un mejor sistema con menores costos de cumplimiento y administración y menos susceptible al fraude. En otras palabras se lograría un verdadero mercado interno cuando las ventas intracomunitarias de bienes y servicios sean tratadas de la misma forma que aquellas dentro de los estados miembros, si bien hasta la fecha esto no se ha logrado. Adicionalmente, se reconoce que el riesgo de irregularidades detectadas en el control del sistema se ha incrementado. Existen dos mecanismos principales de

fraude: a) la declaración de entregas intracomunitarias ficticias, ya que los bienes exentos se venden de hecho en el mercado interior si pagar impuesto, y b) la no-declaración del IVA devengado en las adquisiciones intracomunitarias, que luego se venden en el circuito económico informal.

Es de destacar que desde hace más de tres décadas, los ingresos tributarios provenientes del arancel externo común y que grava las importaciones provenientes de fuera de la comunidad, se recauda por el país de ingreso de la mercadería y su destino es el financiamiento del presupuesto comunitario.

### 2.1.2 *Impuestos Selectivos al Consumo*

En cuanto a otros impuestos sobre bienes, el principal avance consistió en la definición y armonización de bases para el cobro del impuesto selectivo (excise taxes) al consumo de bebidas alcohólicas, cigarrillos y demás derivados del tabaco y combustibles derivados del petróleo y gas natural. Adicionalmente, la Directiva Comunitaria 82 del 19 de octubre de 1992 estableció montos mínimos de impuesto a las tres categorías descritas.

A pesar de haber fijado un mínimo de impuesto, por ende, armonizado la base, la tasa efectiva cobrada sigue siendo muy diferente entre los países. Sólo sobre cigarrillos donde se estableció un sistema mixto de gravamen selectivo, con una parte específica y otra ad valorem, se alcanzó una convergencia en la carga impositiva con un promedio de 60% del precio al consumidor con un mínimo de 57%.

Adicionalmente, para viabilizar el fin de las barreras aduaneras internas, la Directiva Comunitaria 92/12 estableció un sistema de suspensión para las ventas intracomunitarias de bienes alcanzados por el selectivo entre contribuyentes registrados, incluyendo resguardos administrativos para su control, con lo que verifica la aplicación del principio de destino.

### 2.1.3 *Imposición Directa*

En esta primera fase los logros han sido magros en términos de armonización de los tributos directos especialmente en el caso del impuesto a la renta. Los países miembros no deseaban abdicar de su soberanía fiscal en la materia y creían que lo fundamental para consolidar la integración comercial entre ellos se relacionaba con la tributación indirecta sobre mercancías y servicios. Por ejemplo, la Comisión presentó propuestas de directivas en el año 1975 y posteriormente en 1984 y 1985 centradas en la compensación de pérdidas originadas en un estado miembro a fin de ser deducidas del impuesto a la renta de otra jurisdicción, las que fueron retiradas ante la reticencia a adoptarlas por los países miembros.

Un proyecto de 1988 para armonizar la base imponible de la renta de empresas nunca llegó a presentarse por la renuencia de la mayoría de los estados miembros. Sin embargo, en 1990 se adoptaron dos Directivas Comunitarias, la 434 sobre Fusiones (*Merges*), y la 435 sobre Matrices y Filiales (*Parent-Subsidiary*).

Por último, también se adoptaron dos tipos de medidas vinculadas a la tributación directa, pero que también pueden afectar a la imposición indirecta. Una la 436 de 1990 referida al Convenio de Arbitraje (*Arbitration Convention, 90/436*) y que tiene como objetivo facilitar un procedimiento de resolución de litigios vinculante originados en una transacción transfronteriza.

La segunda, se refiere a la forma de determinación administrativa de transacciones internacionales entre empresas vinculadas en materia de precios de transferencia. Dado que

todos los países de la Unión Europea son a su vez miembros de la OCDE, ellos han adoptado los principios establecidos en las Directivas respecto a precios de transferencia que la OECD ha desarrollado desde el año 1979 y que se concretó en un Manual de Precios de Transferencias publicado en 1995. Sin embargo, en la práctica, como cada país dicta sus propias reglas, se generan costos de cumplimiento y una serie de problemas de tributación entre sociedades asociadas (*related parties*) que conllevan un riesgo de doble imposición.

## **2.2. Segunda etapa (1994-2005): Avances en la coordinación tributaria para viabilizar la Unión Monetaria**

A partir de la puesta en marcha del mercado interior único en 1993, el foco de atención sobre la eliminación de los obstáculos tributarios a la libre circulación de bienes y servicios pasó a segundo plano. Por ello el objetivo central de la Comunidad en materia tributaria es actualmente lograr la compatibilidad de las estructuras impositivas. El desarrollo de un mercado único con una moneda única elimina los riesgos cambiarios y reduce los costos de transacción, pero también deja en mayor evidencia las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales que afectan las decisiones sobre la asignación de los factores, especialmente el capital. En consecuencia, la necesidad de compatibilizar los sistemas tributarios y de atender los problemas originados en el tratamiento impositivo diferencial entre los miembros se vuelve imperativo para asegurar el buen funcionamiento del mercado único y la implantación de la unión monetaria.

En efecto, tal como la propia Comisión lo reconoce la coordinación fiscal al nivel europeo se ha visto frenada por dos grandes obstáculos. El primero, la institucionalidad para la toma de decisiones. En efecto, el requisito de unanimidad que se aplica en el Consejo Europeo a las decisiones relativas a la fiscalidad torna muy difícil la negociación de las mismas.

En segundo lugar, la falta de una perspectiva global que permita superar los inconvenientes económicos y sociales que supone la falta de decisiones comunitarias. Los repetidos fracasos en materia de coordinación tributaria han contribuido a mantener distorsiones en el mercado único como el desempleo y 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 beneficios de los mercados, especialmente aquellos donde existe mayor movilidad de factores. Para contrarrestar este fenómeno los países miembros se han visto obligados a gravar en exceso el factor trabajo aumentando el desempleo y empeorando la distribución del ingreso.

A tal efecto, en la reunión en Verona del Consejo Económico (ECOFIN) en 1996 se estableció la necesidad de avanzar en la coordinación tributaria en la Comunidad con una nueva visión más comprehensiva de la política tributaria para enfrentar tres desafíos que están mutuamente interrelacionados:

- a. La estabilización de los ingresos tributarios de los países miembros,
- b. La promoción del empleo, y
- c. Asegurar el funcionamiento eficiente del mercado interno.

La suficiencia de los ingresos tributarios para garantizar una política fiscal sólida y compatible con lo acordado en el Tratado de Maastricht pasa a ser prioritaria para lograr una unión monetaria exitosa que fue prevista para el final de decenio pasado. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento, acordado en el Consejo de Amsterdam en junio de 1997, limitó la utilización del déficit público como instrumento de política económica y los Estados Miembros se comprometieron a presentar anualmente Programas de Estabilidad o Convergencia que recojan

las medidas necesarias para alcanzar el objetivo de situaciones presupuestarias equilibradas o con superávit.

En esa misma época estudios sobre crecimiento, competitividad y empleo en la Comunidad destacan la necesidad de poner fin al exceso relativo de impuestos que soporta el factor trabajo, a fin de promover el empleo en la UE. Además del impacto sobre el costo de la mano de obra y el nivel de empleo la fuerte tributación basada en las nóminas salariales promueve la degradación fiscal y preocupa en la medida en que amenaza el financiamiento de los sistemas de pensiones cuando el factor trabajo no pueda absorber más la carga tributaria. Adicionalmente, como los trabajadores más capacitados y mejor remunerados son a su vez los más móviles, y por lo tanto altamente sensibles al diferencial trato tributario entre los países, la carga fiscal tiende a recaer más pesadamente sobre los menos calificados y poco remunerados.

Por último, para asegurar el funcionamiento eficiente del mercado único se establecieron tres objetivos en materia tributaria en el marco de las políticas generales de la Unión Europea:

- a. promover políticas impositivas que garanticen las cuatro libertades básicas del mercado interno: Libre movilidad de bienes, servicios, capitales y personas.
- b. impulsar las iniciativas en el campo tributario que contribuyan a la mayor eficiencia posible en el funcionamiento de los mercados mediante la reducción de las tasas nominales y la ampliación de las bases imponibles para minimizar las distorsiones económicas, y los costos de transacción y administrativos de manejarse con quince sistemas tributarios diferentes.
- c. asegurar que los sistemas tributarios incorporen medidas a fin de eliminar la competencia nociva y que perjudica la suficiencia fiscal de los estados miembros, de manera que las decisiones de inversión sean tomadas en función de la cualidad intrínseca de las ventajas que ofrece el país y no en las posibilidades de evasión fiscal.

Para enfrentar estos objetivos, después de más de cinco años de discusiones, el Consejo de la Comunidad estableció en el 3 de junio de 2003 un paquete de medidas para hacer frente a la Competencia Fiscal Nociva o Perniciosa que comprendía:

- a. un Código de Conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas por el cual los Estados miembros se comprometen en el ámbito político a abstenerse de adoptar cualquier medida de competencia fiscal nociva, aunque no es mismo no constituye per se instrumento vinculante jurídicamente,
- b. una Directiva (2003/48/EC) de amplio alcance que establece que los Países Miembros tienen la obligación de prestar informaciones sobre ingresos de ahorro a los demás, y para algunos de ellos el establecimiento de una tasa de retención a los ingresos.

El Código de Conducta (que no es de cumplimiento obligatorio) define un conjunto de medidas destinadas a evitar la aplicación de normas que redunden en una tasa efectiva de tributación muy baja o cero y que pueden afectar significativamente la forma de asignar la actividad empresarial dentro de la Comunidad. De esta manera, el Código provee criterios para definir que medidas tributarias son perniciosas. Al adherir a éste, los países se comprometen a:

- a. No introducir nuevas medidas de competencia nociva;
- b. Examinar sus legislaciones y prácticas vigentes, y eliminar los instrumentos tributarios perniciosos en un determinado plazo;
- c. Establecer un grupo que evalúe que medidas que caen dentro de la competencia dañina y verifique la efectiva aplicación de los puntos i y ii;

d. Promover la adopción de los principios que tienen como objetivo abolir las medidas tributarias perniciosas en los territorios y países no comunitarios.

Si bien los países típicamente extienden el principio jurisdiccional a fin de alcanzar la renta obtenida por sus residentes en el ámbito mundial, el hecho de que los flujos de capital son cada vez más volátiles generalmente implica que los ingresos por intereses pagados por los bancos son sometidos a baja imposición en la fuente, por lo cual los perceptores internacionales de esos ingresos pueden evadir el impuesto a la renta con relativa facilidad.

Con el fin de combatir esa situación en noviembre del 2000 hubo un acuerdo político que solamente en 2003 se ha concretado en una directiva comunitaria, que consiste en que a partir del 1 de julio de 2005 los Países Miembros deberán: (a) informar a la jurisdicción donde reside el beneficiario los ingresos por intereses, o (b) retener 15% en los primeros 3 años, 20% en los siguientes tres y 35% de ahí en adelante, enviando el 75% de la recaudación al país de residencia del inversor. Los países que van retener son Austria, Bélgica y Luxemburgo, y lo acordaron debido a los acuerdos firmados con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza, que van aplicar las mismas tasas de retención o, a la opción del inversionista, informar a las autoridades tributarias de su país de residencia los ingresos recibidos.