



Boletín Mexicano de Derecho Comparado

ISSN: 0041-8633

bmdc@servidor.unam.mx

Universidad Nacional Autónoma de México
México

Domínguez Crespo, César Augusto
Hacia una armonización fiscal en América. Razones y principios a considerar
Boletín Mexicano de Derecho Comparado, vol. XLI, núm. 122, mayo-agosto, 2008, pp. 717-761
Universidad Nacional Autónoma de México
Distrito Federal, México

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=42712206>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica
Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



HACIA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EN AMÉRICA. RAZONES Y PRINCIPIOS A CONSIDERAR*

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO**

RESUMEN: Este trabajo tiene por objetivo destacar los diversos aspectos teóricos que han de tomarse en cuenta para una adecuada armonización fiscal en el ámbito americano. Asimismo, explora los diversos enfoques acerca de dicha armonización, y se da relevancia a los paradigmas acordes a la realidad americana y no a los modelos que han funcionado en otras latitudes. El autor pretende contribuir a la conformación de principios que deben guiar la armonización fiscal con aplicación en la pretendida Área de Libre Comercio de las Américas. Al final, se explica el “para qué” de tal armonización. Es cierto que aún está lejos un acuerdo político para lograr una armonización fiscal, pero es importante que futuras decisiones al respecto, cuenten con el bagaje teórico suficiente.

Palabras clave: Armonización fiscal, uniones económicas, distorsiones económicas, ALCA, ASEAN, Mercosur, competencia fiscal.

ABSTRACT: *This paper intends to highlight the different theoretical aspects to consider towards an accurate tax harmonization for the Americas. I also explore the different approaches of tax harmonization, which allows me to put emphasis in the importance of having principles according to our reality and not having to adopt models that have worked in different latitudes. I intend to contribute with the conformation of principles that should guide the tax harmonization for the Americas and to propose a concept of tax harmonization applicable to the Free Trade Area of the Americas. At last, but not at least, I explain the reasons why it is important a tax harmonization for this area. We are certainly far from a political agreement in this matters, but it is feasible and it is important to account with a reasonable theoretical background when those political decisions are made.*

Descriptors: *Tax harmonization, economic unions, economic distortions, FTAA, ASEAN, Mercosur, tax competition.*

* Artículo recibido el 31 de agosto de 2007 y aceptado el 8 de octubre de 2007.

** Doctor en derecho por la Universidad Complutense de Madrid, *Doctor Europæus*. Profesor e investigador en la Universidad de Guanajuato. dominguezc@quijote.ugto.mx.

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Conceptos generales*. III. *Algunas experiencias en procesos de armonización fiscal*. IV. *Armonización fiscal para América*. V. *Conclusiones*.

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objetivo poner en relieve los diversos aspectos teóricos que han de tomarse en cuenta para la armonización fiscal. Exploramos también los diversos enfoques que se ha dado a la armonización, resaltando la mayor relevancia que históricamente ha tenido el aspecto fiscal por sobre otros elementos de la ciencia del derecho financiero. Los elementos anteriores nos ayudan a proponer el concepto de armonización fiscal que, pensamos, es de aplicación el marco de la pretendida Área de Libre Comercio de las Américas.

Nuestro concepto de armonización de fiscal (y su explicación) es el elemento central de este documento; sin embargo, éste no nace de una simple disertación, sino que toma en cuenta las experiencias tenidas en diversos procesos de armonización intentados, mismos que exponemos brevemente. Dicho concepto, aunque general, no pierde de vista el ámbito de aplicación material que pretendemos: América, entendida, al menos para efectos de este trabajo, como la zona que integran los 34 países que en este momento están negociando el Acuerdo de Libre Comercio de las Américas, ALCA. Los países del hemisferio, en su mayoría hispanoparlantes, representan un reto enorme en cualquier función armonizadora. Las diferencias poblacionales, económicas, políticas, culturales, etcétera, entre cada país, son abismales, lo que representa uno de los retos más complejos de integración internacional nunca intentado. Al final del trabajo, pero no por ello menos importante, hemos explicado el “para qué” de la armonización.

Pretendemos contribuir con esto a la conformación de principios que deben guiar la armonización fiscal de América. Puede criticarse este anhelo por el hecho de que, hasta la fecha, los propios países involucrados no se han planteado de forma concreta su existencia. Nos estamos adelantando mucho a los hechos, y tal vez caigamos en ciencia ficción al pensar que algún día este proceso pueda darse. Sin em-

bargo, éste deberá llevarse a cabo en caso de entrar en vigor el Acuerdo de Libre Comercio de las Américas, mismo que ahora se está negociando, y consideramos que lo mejor es estar preparados con un cierto soporte doctrinario.

II. CONCEPTOS GENERALES

1. *El derecho financiero y la armonización*

Cuando hablamos de armonización fiscal nos encontramos en la encrucijada de dos ciencias ampliamente desarrolladas de forma separada que, llevadas a sus extremos, poco o nada tienen que ver una con otra. Por una parte está la ciencia del derecho financiero, definido por Sainz de Bujanda como “la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de organización de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”;¹ por otro lado, la teoría del comercio exterior y las uniones económicas resultan imprescindibles para hablar del concepto de armonización fiscal.

La teoría de las finanzas públicas es comúnmente asociada a una economía cerrada, mientras que el comercio internacional, normalmente hace poco caso al sector público.² La armonización fiscal sale del estricto propósito de la fiscalidad tradicional, no tiene sólo como fin inmediato la percepción de ingresos.³

¹ Sainz de Bujanda, F., *Sistema de derecho financiero I*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1986, vol. 2o., p. 15.

² Dosser, D., “Economic Analysis of Tax Harmonization”, en *Fiscal Harmonization in Common Markets*, vol. I: *Theory*, Nueva York, Columbia University Press, 1967, p. 28.

³ Este fenómeno ha sido apuntado de la siguiente forma: “bien puede comprenderse que la *armonización* de la fiscalidad es algo que, casi por definición, se sustenta en objetivos ajenos a los perseguidos por la fiscalidad misma. La armonización constituye, pues, un instrumento para ser utilizado *en el interés del mercado común*”. Casado Ollero, G., “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE”, en *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, 2a. ed., Granada, TAT, 1987, p. 122.

La armonización fiscal no ha sido vista por la doctrina como un fin principal de las relaciones internacionales, sino que se ha considerado como un instrumento para llegar a conformar una unión económica pretendida. En todo caso, se ha reconocido la importancia del desarrollo paralelo de armonización y unión económica.⁴

2. *La incidencia en la armonización fiscal de las teorías de uniones y distorsiones económicas*

Algunos conceptos de la ciencia del comercio internacional deben ser tomados en cuenta en un proceso armonizador. Consideramos que es importante tener en cuenta conceptos relativos a las distintas uniones económicas que, según la doctrina, pueden ser de tres tipos, a saber:⁵ 1) Uniones económicas “simples”;⁶ 2) Uniones aduaneras y 3) Áreas de libre comercio. Una unión aduanera se define como una unión económica formada en relación a las tarifas sobre el comercio de bienes entre los países participantes, así como respecto a las tarifas de comercio de bienes realizado entre países miembros y terceros países.⁷ Un área de libre comercio es definida por Shibata como una unión económica formada respecto a las tarifas sobre productos origi-

⁴ Serrano Antón, F., “Experiencias y perspectivas en los procesos de armonización tributaria (especial referencia a América Latina y a la Unión Europea)”, *Contabilidad y Administración*, núm. 194, 1999, p. 59. Literalmente señala: “independientemente de cómo se conciba la armonización... lo cierto es que requerirá una evolución paralela en la marca de la integración económica”.

⁵ Shibata, H., “The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Custom Unions, Free Trade Areas, and Tax Unions”, en *Fiscal Harmonization...*, *cit.*, nota 2, pp. 157 y ss.

⁶ Las uniones económicas “simples” requieren que los países participantes eliminen sus tarifas en comercio intraunión, que será tratado como comercio interno. Los países participantes son libres de determinar sus tarifas con países no participantes. El autor advertía que este tipo de uniones no se espera que existieran, que sólo eran puestas en el plano teórico como ejemplo del esquema más elemental de unión económica. Las circunstancias actuales nos hacen ver que es dable la existencia de este tipo de uniones económicas.

⁷ Ello implica que cada país miembro no sólo elimina las tarifas de importación respecto a los países participantes, sino que además, en conjunto, fijan tarifas en los mismos términos con respecto a terceros países, independientemente de cuál sea el país miembro que finalmente consuma los bienes.

nados en los territorios de los países participantes.⁸ El contraste entre uno y otro concepto resulta imprescindible a fin de determinar el tipo de acuerdo que los países pretenden⁹ y los alcances que un proceso de armonización fiscal puede llegar a tener y sus consecuencias económicas.¹⁰

La definición legal de las uniones económicas se encuentra en el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que dispone en su artículo XXIV, párrafo 8, lo siguiente:

8. A los efectos de aplicación del presente Acuerdo:
 - a) Se entenderá por unión aduanera, la substitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera:
 - i) Que los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) sean eliminados con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la unión o, al me-

⁸ Esto significa que los países participantes remuevan las tarifas en productos originando con ello el área de libre comercio e intercambio entre ellos, mientras que los miembros mantienen el poder de fijar sus propias tarifas en los impuestos sobre productos originados fuera de la unión.

⁹ Balassa, Bela, *Teoría de la integración económica*, México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, 1964, p. 77, señala los tradicionales defectos de la zona de libre comercio y las virtudes de la unión aduanera: "En primer lugar, el mantenimiento de tasas arancelarias diferenciales en el comercio con países no participantes creará posibilidades para desviaciones en el comercio, en la producción y en la inversión... La integración de una zona de libre comercio, además de causar la desviación del comercio, puede generar una estructura no económica de la producción".

¹⁰ El mismo autor (Shibata) ofrece las siguientes diferencias entre áreas de libre comercio y uniones aduaneras que ayudan a comprender los efectos fiscales de una y otra unión: 1) En el área de libre comercio, los consumidores nunca se enfrentan con que los productos tienen un mayor impuesto, mientras que en la unión aduanera es probable que los productos importados de terceros países tengan un impuesto mayor al previamente establecido; 2) En el área de libre comercio no podrá eliminar las políticas proteccionistas, por el contrario, permitirá un reajuste de las mismas. Unión aduanera permitiría una unificación de criterios; 3) En cuanto a la unificación de precios, una unión aduanera o un mercado común propicia la armonización fiscal, mientras que un área de libre comercio deja a las autoridades menos interés en armonizar, y 4) No se puede decir cual es mejor en resultados económicos, pero los análisis económicos pueden dar cierta idea. Por ejemplo, un país altamente especializado podrá preferir un área de libre comercio.

nos, en lo que concierne a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de dichos territorios; y

ii) Que, a reserva de las disposiciones del párrafo 9, cada uno de los miembros aplique al comercio con los territorios que no estén comprendidos en ella derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en sustancia, sean idénticos;

b) Se entenderá por zona libre de comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminen los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio.

Conforme a lo antes expuesto, cabe preguntar: ¿cualquier objetivo económico común requiere o justifica una armonización fiscal? Sí, en mayor o menor medida, conforme al tipo de distorsiones en el comercio que pretendan eliminarse y los fines extraeconómicos que se persigan. Para comprender mejor esto exponemos muy brevemente la teoría de las distorsiones económicas.

Ante lo disperso de las opiniones doctrinales respecto al concepto de *distorsión*,¹¹ nos limitaremos a retomar la síntesis elaborada por Fuentes Quintana¹² quien señala que la distorsión supone la “existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provocan modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico”.¹³

Expuesto lo anterior, hemos de observar que *aquí se bifurca el objeto de la armonización*. Por un lado, corre la concepción europeísta de la armonización fiscal (que ocurre primordialmente entre países con de-

¹¹ Resaltada, entre otros, por: Calle Saiz, R., *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Madrid, AC, 1990; Mata Sierra, M. T., *La armonización en la Comunidad Europea*, Valladolid, Lex Nova, 1996; Cayón Galiardo, A. *et al.*, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990; Casado Ollero, G., “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, *cit.*, nota 3.

¹² Citado por Casado Ollero, G., “Fundamento jurídico...”, *cit.*, nota anterior, pp. 18 y ss.

¹³ Véase Lagares Calvo, citado por Gutiérrez Lousa, M., “El Informe Ruding en el proceso de armonización de la imposición directa de la Comunidad Económica Europea”, *Actualidad Tributaria*, núm. 31, 1993, t. II, p. D-499.

sarrollo económico relativamente alto) y por el otro, lo que ha sido y, en nuestra opinión, debe ser, la armonización fiscal entre países con un desarrollo económico insuficiente o notoriamente contrastante.

Podemos concluir anticipadamente que la armonización financiera entre países desarrollados económicamente busca eliminar toda acción estatal que introduzca o mantenga distorsiones que impidan la libre competencia, mientras que, la armonización financiera de países menos desarrollados no pretende eliminar dicha acción del Estado, sino que pretende su coordinación para el desarrollo de sectores específicos.

La visión europeísta que señalamos queda reflejada en el informe Neumark¹⁴ que analiza los fines buscados por la realización del mercado común que interesan, particularmente, para determinar la política financiera a seguir. Son tres los fines, a saber: 1) Realización de un mercado común en que las condiciones sean análogas a las de un mercado interior (identificable con el concepto de unión aduanera principalmente); 2) Eliminación de influencias y factores que dan lugar a distorsiones de las condiciones de competencia, y 3) Otros objetivos de política económica.¹⁵

En relación al segundo fin señalado, cabe destacar que el informe señala:

Es preciso admitir la hipótesis de que, en materia de política económica interior, todos los Estados miembros se impongan como *obligación fundamental* aplicar el principio de la competencia, con tanta amplitud como sea posible. En esta hipótesis es evidente que deben tomar, incluso en sus relaciones mutuas, medidas tendientes a eliminar o neutralizar los entorpecimientos y distorsiones de la competencia.

La libre competencia es lo que motiva la eliminación de las barreras entre un país y otro. Bajo el paradigma de la libre competencia

¹⁴ Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, "Informe Neumark", *Documentación Económica*, Madrid, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Gabinete de Estudios, núm. 53, 1965, pp. 35 y ss.

¹⁵ Tales como: a) La estabilidad económica y monetaria; b) Crecimiento económico y vigoroso como sea posible; c) El mantener en equilibrio la balanza de pagos, con los medios de la economía de mercado; y d) Un reparto más regular de las rentas y las fortunas.

se ha desarrollado en Europa el pensamiento tendiente a eliminar las *distorsiones* que impiden su cumplimiento. No consideramos que sea incorrecta esta idea, para ser aplicada en Europa, pero tampoco creemos que respecto a la armonización fiscal para América deba partirse del mismo principio, ante las grandes desigualdades existentes entre los países participantes.

En relación a Latinoamérica, en general, el paradigma del desarrollo constituye el punto de partida para cualquier intento de unión económica y, por tanto, de cualquier proceso de armonización fiscal que se pretenda en esa zona, aspecto que pocas veces aparece en, por ejemplo, las uniones económicas europeas.

3. *Enfoques de la armonización*

La armonización fiscal es un concepto muy discutido sobre el cual se ha teorizado en demasía, y a final de cuentas los gobiernos y los actores de la misma emplean indistintamente el término de armonización, aproximación, coordinación, unificación, unificación legislativa y calibración de regímenes jurídicos. Incluso, por razones aparentemente políticas, en la Europa de los últimos años se ha evitado, en la medida de lo posible, utilizar los términos de armonización fiscal y de aproximación.¹⁶ Para efectos de este trabajo, y toda vez que no estamos personalmente obligados a ningún proceso diplomático, continuaremos aplicando el término de “armonización”. De cualquier manera, cabe hacer una distinción entre algunos conceptos respecto de los cuales no quisiéramos caer en confusión.

Unificación. Este concepto constituye la versión más acabada de un proceso de aproximación en la cual diversos Estados están ligados a un ordenamiento común, supranacional. Todos los Estados se encuentran sujetos a las mismas reglas. Es discutible si la unificación constituye una situación deseable. Sin embargo, no puede descartarse

¹⁶ Hinnekens, L., “The Monti Report: the Uphill Task of Harmonizing Direct Tax Systems of EC Member States”, *EC Tax Review*, vol. 6, 1997, p. 44. “However, the use of the term —tax harmonization— is becoming increasingly less popular, especially in dealings with national authorities. In the diplomatic language of the Monti Report, the Commission succeeds in avoiding altogether the expressions of tax harmonization and approximation (even where it talks about new directives)”.

la posibilidad de que en ciertos sectores de la legislación en que se logre un consenso claro y evidente, pueda tomarse un ordenamiento común para los diversos Estados implicados o de armonización fiscal más elevado en el mundo. Lo cierto es que, en contra de la opinión de ciertos autores, ni siquiera en la Unión Europea se ha planteado una absoluta cesión de poder tributario en pos de la armonización.¹⁷ En esta tesitura, Barrere¹⁸ señala:

El sistema fiscal es, en sí mismo, un elemento estructural, ligado a un estado psicológico, económico, institucional y, por tanto, poco susceptible de rápidas modificaciones. Es decir, que la unificación completa de los sistemas fiscales supondría no sólo una identidad de las estructuras económicas y sociales, sino también una similitud de las conductas sociológicas y psicológicas.

Coordinación. Si el concepto de unificación se observa como el grado último de aproximación legislativa, la coordinación la tomamos como el menor avance en el proceso armonizador. Esto es, coordinación la entendemos como un primer paso o un accesorio de lo que a nuestro juicio constituye una armonización de finanzas públicas. Esta idea de coordinación se equipara a “cooperación”, “asistencia” y se ve reflejada cuando, por ejemplo, decimos que los diversos gobiernos se “coordinan” para evitar la evasión fiscal, o cuando se “coordinan” para realizar labores de inspección o recaudación en conjunto, etcétera.

Fernando de la Hucha Celador ha hecho una distinción entre armonización y aproximación de legislaciones para el ordenamiento europeo, reservando el primero de los términos a la imposición indirecta, y anotando que la aproximación de legislaciones no es una herramienta específica concebida para el ámbito tributario, pero que ha sido utilizada por la CEE para impulsar los avances armonizadores en la imposición directa. El mismo autor comenta que esa diferenciación semántica ha quedado muy diluida en el ámbito europeo,

¹⁷ Ramírez Soltero, Y. C., *Armonización fiscal para América del Norte, el reto del siglo XXI*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos-Colegio de Contadores Públicos de México, 1999, p. 232.

¹⁸ Citado por Gutiérrez Lousa, M., “El Informe Ruding...”, *op. cit.*, nota 13, p. 501.

a raíz de modificaciones en el Tratado de la CEE en que se entremezclaron los conceptos.¹⁹

El *Diccionario de la lengua española* define armonización como la acción y efecto de armonizar.²⁰ Armonizar es poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir a un mismo fin.

Dentro del léxico jurídico, partiremos por reconocer que coincidimos con la definición simple y escueta de N. Bouza, para quien: “armonización significa... limar disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común”.²¹ Esa definición ha sido adoptada por diversos autores, sin embargo, como en la misma no señala cuál es el objetivo en común, es al momento en establecer esos objetivos cuando se manifiestan las diferencias. El objeto de la armonización, deja de ser una mera adjetivación para pasar a ser el punto toral de nuestra argumentación.

El profesor Heleno Torres señala que armonización es una calibración de los regímenes jurídicos que, una vez aplicada a los sistemas tributarios estatales, en sus respectivas autonomías, deba ser capaz de proporcionar una reducción de los contrastes previamente existentes, mediante la estabilización congruente de expectativas, tanto de los Estados partícipes como de los operadores económicos.²² En la anterior definición, el autor no nos explica qué quiere dar a entender con “la estabilización congruente de expectativas”. ¿Deben las expectativas estabilizarse con la norma? ¿No sería más adecuado que, una vez establecidas (y estabilizadas) las expectativas, se creara la norma? Ante lo impreciso de los conceptos no nos aventuraremos a especular.

Algunos autores²³ no buscan definir la armonización sino que directamente van a sus fines como método de entenderla, y señalan sin

¹⁹ Hucha Celador, F. de la, “La armonización de la imposición indirecta”, en *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 14.

²⁰ Real Academia Española de la Lengua, *Diccionario de la lengua española*, 22a. ed., Madrid, 2001.

²¹ *Apud* Cayón Galiardo, A. *et al.*, *La armonización fiscal...*, *cit.*, nota 11, p. 7.

²² Torres, H., *Plur tributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2a. ed., São Paulo, Revista dos Tributos, 2001, p. 735.

²³ Cayón Galiardo, A. *et al.*, *La armonización fiscal...*, *cit.*, nota 11, p. 28. Apuntan también en la página 8 del mismo texto lo siguiente: “A nuestro juicio, y para poner

cortapisas que la eliminación de la distorsión, es decir, la consecución del mercado interior y las restantes finalidades son, “como resulta obvio”, los fines de la armonización fiscal. Una postura similar sostiene la generalidad de la doctrina europea, para lo cual ha usado en primer término el desarrollo de la teoría de la armonización fiscal como instrumento para llegar al mercado común mediante la eliminación de las distorsiones del mercado.²⁴

Aprovechamos para cuestionar toda esta concepción de la armonización que, a nuestro juicio, resulta imperfecta para uniones económicas distintas a la europea y, sin embargo, se ha querido considerar como universal. Consideramos que la idea de que la armonización fiscal tenga sólo un carácter instrumental para lograr el mercado común, y que su límite sea la “mínima” aproximación que asegure dicho fin, puede ser aceptada desde la perspectiva positivista europea, no así del plano doctrinal.²⁵

fin a esta cuestión, el término armonización hace referencia a una finalidad, a un resultado de fondo o material, y no a un cauce ni a una vía concreta. Es decir, estimamos, tomando una idea contenida en el informe Van den Temple, que la armonización puede consistir tanto en aproximar como en unificar como en coordinar, dependiendo de la opción técnica que aparezca más adecuada para conseguir un propósito, pues normalmente será posible alcanzar un resultado con diferentes soluciones”.

²⁴ Pocas veces se menciona por la doctrina el hecho de que la armonización fiscal en Europa ha servido a fines distintos a, simplemente, eliminar las distorsiones del mercado. Fernando de la Hucha Celador ha destacado cómo la Comisión, en el Libro Blanco de 1985, puso en relieve que era urgente la armonización del IVA para evitar que la aportación de los Estados —a la hacienda comunitaria (“La armonización de la imposición...”, *op. cit.*, nota 19, p. 17)— estuviese distorsionada. Al otorgarse a la armonización fiscal un papel relevante en el financiamiento de la Unión Europea se observa que, indirectamente, se está dirigiendo a fines diversos a los económicos, mismos que persigue la Unión Europea (políticos, militares, sociales, etcétera).

²⁵ De forma tangencial, Hirofumi Shibata respalda este argumento al señalar: “El concepto de armonización usualmente implica un grupo de programas de ajustes tributarios de alguna forma asociados con varios tipos de integración económica, pero las medidas que deben ser contadas en los programas de armonización no son necesariamente concretas. Esto es, porque el término “armonización fiscal” ha sido desarrollado, no como un término específico que identifique un número concreto de programas, sino más bien como respuesta a una necesidad práctica de un general y comprensivo término que tal vez no sea preciso, pero que puede cubrir un amplio rango de programas de ajuste fiscal que, hasta el momento no han sido identificados en definitiva, pero sucede ser necesario para ayudar en lograr un número amplio y

¿Debe ser el mercado el fin último de cualquier medida armonizadora? ¿Debe la gestión de los gobiernos enfocarse a buscar por todos los medios conseguir un mercado perfecto, sin distorsiones? Los mercados son caprichosos, no siempre están sujetos a criterios racionales ni previsible. Del billón de dólares USA en divisas que se intercambian a diario, sólo el 5% deriva del comercio y otras transacciones económicas sustantivas, el 95% está compuesto de especulaciones y arbitrajes.²⁶ No obstante que este trabajo busca un enfoque jurídico, no quisimos dejar en el tintero los cuestionamientos y las reflexiones anteriores. Consideramos que no pueden fundarse relaciones internacionales relativas a la armonización fiscal sólo en estos suelos pantanosos del mercado.

La teoría de las distorsiones fiscales, que se ha expuesto, es necesaria para cualquier proceso armonizador en la medida que pone focos rojos en los problemas más profundos y permite diseccionar dichos problemas para buscar soluciones, pero no es suficiente para tener en ella el basamento de la armonización.²⁷

muchas veces política y económicamente competitivo de objetivos de una integración económica. En adición, porque esta evolución ha sido casi exclusivamente en asociación con la Comunidad Económica Europea, este concepto ha sido afectado por las particulares del tipo de integración económica europeo... Uno debe, por lo tanto, tener mucho cuidado al hablar sobre armonización fiscal en uniones económicas que tienen diferentes fines políticos y económicos, así como diferentes bases económicas e institucionales". "Tax Harmonization in the European Free Trade Association", en *Fiscal Harmonization in Common Markets*, vol. II: *Practice*, Nueva York, Columbia University Press, 1967, p. 443.

²⁶ Giddens, A., *La tercera vía*, 4a. ed., Madrid, Taurus, 2002, p. 174.

²⁷ Aún así, la teoría de las distorsiones económicas parte de conceptos que nos parecen cuestionables, esto es, surge de la idea de que la distorsión es un "fenómeno de turbulencia" o una "deformación obtenida moviendo un cuerpo que se encontraba anteriormente en equilibrio y relajación". Definiciones de L. Reboud y M. Lauré *apud* Calle Saiz, R., *op. cit.*, nota 11. ¿Alguna vez el mercado se ha encontrado en "equilibrio y relajación"? ¿Puede hablarse de que el mercado ha estado en algún momento de la historia libre de "turbulencias"? ¿Puede hablarse del mercado perfecto? ¿No será más bien que la naturaleza del mercado es y ha sido siempre la de ser imperfecto, limitado con barreras naturales, políticas y económicas, y que al pretender nosotros eliminar barreras en el mercado y procurar que sea más justo, no estamos sino introduciendo distorsiones (benéficas, pero distorsiones)? Consideramos que, a final de cuentas, lo que algunos autores llaman desequilibrios, turbulencias o barreras del mercado, no son sino elementos que aumentan el costo de los bienes y servicios que la "mano invisible" del mercado no logra vencer, sino que necesita de la "mano visi-

Otra definición de armonización es:

Todo proceso general que engloba cualquier forma de iniciativa central —comunitaria— destinada a la aproximación de los sistemas internos estatales —tributarios— destinados a la consecución de los objetivos comunitarios... no sólo referidos a la consecución del mercado interno. Esto obliga a tener en cuenta otras medidas que, a pesar de su carácter no vinculante para los Estados, comportan una función de supervisión, estímulo y conducción de la política fiscal de los Estados. Esta concepción también englobada bajo la denominación de coordinación fiscal (o incluso cooperación fiscal), comporta el desarrollo de iniciativas a nivel comunitario sin fuerza vinculante, reservándose la acción legal en manos de los Estados, que queda de este modo iniciada, coordinada y supervisada por la Comisión.²⁸

Esta definición, referida al contexto comunitario europeo, nos parece más adecuada que las anteriores puesto que no reduce la armonización al aspecto meramente del mercado, sino que al señalar “objetivos comunitarios”, ya se contemplan otros fines sin contenido económico.

Finalmente, Peggy Musgrave señaló:

Dentro de la teoría general de la integración económica internacional, la de armonización fiscal está referida con las interrelaciones entre impuestos internacionales y políticas de gasto. La armonización fiscal asume la existencia de diferencias en los objetivos de políticas nacionales y trae la interesante cuestión de cómo los objetivos internacionales de eficiencia distributiva, redistribución internacional de ingresos nacionales, estabilidad del nivel de actividad económica y relaciones económicas internacionales, y crecimiento económico, pueden ser atendidos con un

ble” del Estado para eliminarlas, y que los bienes y servicios lleguen a las personas que los soliciten al menor costo posible. La armonización no debe tener como fin único y último eliminar “las distorsiones”, puesto que ello equivale a decir que la armonización tiene como fin último disminuir costos, lo cual no nos parece urgente ni inaplazable. Si nos quedamos con la idea simple de que armonizar es quitar barreras económicas, lo mismo da decir que armonizar es disminuir costos, lo cual obviamente no compartimos.

²⁸ García Prats, F., “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero”, en Grau Ruiz, M. A. y Herrera Molina, P. M., “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos*, núm. 10, marzo de 2002, p. 13.

mínimo de interferencia con los objetivos nacionales. La armonización puede ser vista como el proceso de ajuste de sistemas fiscales nacionales de conformidad a un conjunto de fines económicos (*a set of common economic aims*). Dentro del amplio marco de la teoría de la integración económica, esta armonización puede tomar lugar en una variedad de esquemas institucionales, *con o sin libre circulación de factores y bienes*.²⁹

En nuestra aproximación a un concepto de la armonización hemos de señalar un aspecto distintivo previo: no nos hemos limitado al aspecto tributario, sino que hemos apelado a la totalidad de la actividad financiera de un Estado —creemos que en adelante, cada proceso armonizador que se pretenda, no puede observar sólo el lado de los ingresos, sino que, en forma conjunta, debe contemplar el ámbito presupuestario—. *La armonización del derecho financiero de los Estados significa conformar un cuerpo normativo que, partiendo de la existencia de objetivos políticos comunes, constituye la unión aduanera entre sus miembros, unifica o calibra las categorías y criterios de ingresos públicos, así como los procedimientos de su percepción mediante programas conjuntos de inspección y recaudación, y mantiene control sobre un coherente uso de las ayudas de Estado y gasto público.*

El concepto que ofrecemos, más que de “armonización fiscal” lo es de “armonización de finanzas públicas” ya que atiende al entero contenido del derecho financiero que es mucho más amplio que, simplemente, lo relativo a los tributos.

La definición de derecho financiero de Sergio Francisco de la Garza deja clara la amplitud del objeto de la armonización a la que este trabajo propugna:

El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales, y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.³⁰

²⁹ Musgrave, P. B., “Harmonization of Direct Business Taxes: A Case Study”, en *Fiscal Harmonization...*, *cit.*, nota 25, pp. 207 y ss.

³⁰ Garza, S. F. de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 17.

La definición que ofrecemos amerita ciertos comentarios:

a) La armonización, que no es sólo fiscal sino general del derecho financiero, no se agota en las uniones económicas tradicionales (unión económica “simple”, unión aduanera, área de libre comercio), ni aspira a querer conformar una unión tributaria (lo anterior, conforme a la teoría de las uniones económicas expuesta) sino que aplica en uniones económicas mixtas o *sui generis*, como nos parece que es la que se gesta en América.

b) La armonización no debe desprenderse en ningún momento de los objetivos políticos trazados; no se le debe aislar al aspecto eminentemente económico (impedir la distorsión del mercado). Establecer a la armonización una finalidad de mera sumisión al mercado concluiría en pervertir la misma actividad financiera de los Estados que la implementan. La actividad financiera de los Estados no se funda en el mercado.³¹

c) La conformación de una unión aduanera viene a obviar el carácter regional del proceso de armonización y da impulso a su incesante evolución normativa.

d) En cuanto a la idea de “calibración o unificación de las categorías y criterios de ingresos”, cabe señalar que fueron empleados esos términos porque consideramos que:

i) La armonización no se limita al campo de los ingresos tributarios, sino que exige la atención (mediante normas de carácter obligatorio o criterios generales) sobre otras fuentes de ingresos públicos, a saber: monopolísticos, patrimoniales y crediticios.³²

³¹ Mario Pugliese (citado por Sainz de Bujanda, F., en *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, t. I, p. 21) afirmaba que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido para la consecución de sus fines, y políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. Pero si el objetivo último de esta actividad es consentir indirectamente la consecución de los fines políticos generales del Estado, su objetivo inmediato se limita a suministrar a éste la disponibilidad de medios económicos, es decir, la riqueza que transforma en servicios públicos, y esta circunstancia provoca, como es lógico, profundas interferencias entre la actividad económica y la hacienda pública.

³² Clasificación de ingresos públicos elaborada por Sainz de Bujanda, comentada en forma sintética por Martín Queralt, J. *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 12a. ed., Madrid, Tecnos, 2001, pp. 47 y ss.

ii) Armonizar no implica necesariamente unificar los distintos ordenamientos, en todo caso, aproximar al grado de que las diferencias entre uno y otro país sean las menos y claramente identificables, sin que ello provoque distorsiones en la aplicación conjunta.

e) Destacamos la importancia que en el proceso de armonización dentro del derecho financiero tienen los procedimientos de inspección y recaudación de ingresos.³³ Pretender la aproximación en materia de ingresos entre los distintos países sin procedimientos eficientes, deja sin contenido material el proceso de armonización.

f) El control sobre las ayudas de Estado debe darse en las dos modalidades en que aquéllas pueden ocurrir: en primer lugar, como ayudas tributarias, implementadas principalmente mediante diferimientos, devoluciones o exenciones tributarias; en segundo lugar, como transferencias directas de recursos por parte del Estado, sea en la fase productiva o a los consumidores finales de los bienes. Es absurdo pretender eliminar las ayudas de Estado —son inherentes a la función gubernamental, para ver por el bienestar de su población—. La armonización que no tome en cuenta las ayudas de Estado está condenada al fracaso, porque las distorsiones que aparentemente se eliminan por el lado de los tributos, pueden (y en la práctica lo hacen) enmascarar ayudas y subvenciones estatales.

III. ALGUNAS EXPERIENCIAS EN PROCESOS DE ARMONIZACIÓN FISCAL

En este apartado vamos a analizar tres uniones económicas en las que ha existido mayor o menor grado de armonización que debe tomarse en cuenta para una armonización fiscal en América. Evidentemente existen otros procesos de armonización, creemos que menos afortunados, que igualmente deben ser tomados en cuenta, precisamente para saber las razones de su detenimiento (tales como Aladi,

³³ Ramón Falcón y Tella ha destacado: “La asistencia mutua es quizá uno de los aspectos del ordenamiento comunitario que menor atención ha merecido a la doctrina, normalmente centrada en la armonización de impuestos concretos, cuando no en lo que podríamos llamar la ‘filosofía’ de la armonización”, Prólogo, Grau Ruiz, M. A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, Madrid, La Ley, 2000.

Benelux, Este de África, TLCAN, etcétera).³⁴ No entramos al análisis detallado de los procesos. Queremos, más que nada, destacar los objetivos y fines que se han perseguido, así como el esquema general de su evolución. Sería imposible desarrollar en un trabajo de estas características cada elemento de los diversos procesos de armonización.

1. *Unión Europea*

Como explica Balassa,³⁵ la posibilidad de evitar futuras guerras entre Francia y Alemania, la creación de una tercera fuerza en la política mundial y el restablecimiento de Europa Occidental como un poder mundial son metas políticas que podrían alcanzarse mediante la integración económica.

La coordinación de políticas económicas ha ocurrido, como lo señalan Terra y Wattel,³⁶ en forma positiva y negativa. La integración positiva ocurre mediante actos de coordinación, elaboración conjunta de política y aproximación de legislaciones, mientras que, la integración negativa ha sido realizada mediante prohibiciones forzosas sobre ciertas medidas de estados miembros que violan las bases del mercado común, tales como medidas que distorsionan la competencia, discriminatorias o proteccionistas.

Los principios orientadores de la armonización en Europa, según Barreré, se pueden resumir en los siguientes: 1) Principio de conformidad de los sistemas fiscales, y 2) Principio de similitud de reacciones. El primer principio exige que los sistemas fiscales deben estar conformes con la introducción de la competencia que significa la institución del mercado. Como matiza Barreré, el perfeccionamiento de

³⁴ Sin afán de ahondar demasiado, no quisimos dejar fuera el análisis y opiniones que Jacob Viner hace (en su obra *Bloques de comercio y mercados comunes*, México, FCE, 1965, pp. 200 y ss.), respecto a los procesos de armonización en África, el Caribe y Centroamérica: "Lecciones de las dos federaciones africanas: El mercado común del África oriental data de los años veintes. Los tres países: Kenya, Tanganyka y Uganda formaron una unión aduanera y monetaria, con una libertada casi completa de comercio interior".

³⁵ Balassa, B., *op. cit.*, nota 9, p. 7.

³⁶ Terra, B. J. M. y Wattel, P. J., *European Tax Law*, 3a. ed., Amsterdam, FED, 2001, p. 22.

los procesos productivos, la renovación de las ramas de actividad existentes y la creación de nuevas actividades son provocados por el crecimiento. Estas modificaciones, que exigen agilidad y fluidez, no deben ser obstaculizadas por esclerosis de naturaleza fiscal. El segundo principio supone que los sistemas fiscales reaccionen de forma similar a las nuevas condiciones de producción y de comercio creadas por el crecimiento. Según Barreré, puede ilustrarse este principio con un ejemplo: un nuevo bien de consumo duradero aparece en el mercado y goza del favor de los consumidores; la armonización no consistirá en adoptar respecto al mismo, similar medida de imposición (misma base, tipo, procedimiento de recaudación); consistirá en establecer una imposición que ponga a los consumidores de cada uno de los países en condiciones similares, teniendo en cuenta su habituación a la fiscalidad nacional, sus hábitos de consumo, su nivel de renta. En un país se podrá utilizar el impuesto sobre las transacciones; en otro, un impuesto de lujo; lo esencial es que la reacción de los consumidores no sea diferente en virtud de razones de naturaleza fiscal.

Se ha indicado que los principios que caracterizan la actuación de las instancias comunitarias en materia de armonización son los siguientes: *a)* Principio de progresión; *b)* Principio de proporcionalidad; *c)* Principio de oportunidad; *d)* Principios de eficacia directa e invocabilidad directa de las disposiciones discuales, y *e)* Principio de Subsidiariedad.³⁷ La subsidiariedad tributaria es difícil de definir, pero a medida que el concepto evoluciona en la CE, el principio significa que cualquier cosa que los Estados miembros puedan hacer por sí mismos en la esfera tributaria, no debe hacerlo la Comisión de la CE en Bruselas.³⁸

³⁷ Mata Sierra, M. T., *op. cit.*, nota 11, pp. 180 y ss. Hasta aquí la exposición de los principios elaborados por María Teresa Mata, puesto que la autora no define el principio de subsidiariedad sino que se limita a cuestionar el mismo, dando por entendido su conocimiento.

³⁸ Cnossen, S., "Concepción teórica de la integración económica y la armonización fiscal", en *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, p. 38.

CALENDARIO DE ARMONIZACIÓN FISCAL
(INFORME NEUMARK)*1a. fase*

(A) Medidas que deberán adoptarse

1. Impuesto sobre el volumen de ventas:
 - a) Suprimir el impuesto múltiple en cascada.
 - b) Sustituirlo por el impuesto sobre el valor añadido o por un impuesto monofase.
 - c) Preparar el impuesto sobre el comercio al por menor.
 - d) Suprimir fronteras fiscales para el impuesto sobre el volumen de ventas.
 - 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.

(B) Medidas preparatorias

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 impuesto personal sobre la renta.
 - b) Los beneficios no distribuidos deberán gravarse con mayor intensidad 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 los impuestos directos:
 - a) Reforma en el impuesto personal sobre la renta, con arreglo a los siguientes principios:
 - El impuesto deberá ser único y de carácter sintético.
 - Con homogeneidad en las deducciones y reducciones personales.
 - Con unidad de criterio en cuanto al gravamen de las familias.

b) Reformas de otros impuestos indirectos:

- Análisis del gravamen de las ganancias de capital.
- Determinación de los impuestos existentes sobre los salarios y otras rentas de trabajo.

3. Intercambio de opiniones y experiencias en las formas de mejorar el control fiscal.

4. Convención o acuerdo multilateral para evitar la doble imposición.

5. Creación de un fondo común con cargo a los ingresos provenientes de la tarifa exterior común.

2a. fase

(A) Medidas que deberán adoptarse

1. Entrada en vigor de nuevo impuesto sobre beneficio de sociedades.

2. Armonización del impuesto sobre renta.

3. Aprobación de acuerdo multilateral evitando doble imposición.

4. Supresión de impuestos específicos no generales sin eficacia recaudatoria.

(B) Medidas preparatorias

1. Estudio de las modalidades del impuesto sobre la renta.

2. Estudio de la aproximación en la estructura y tipos del impuesto sobre sucesiones.

3. Armonización de los impuestos sobre consumos específicos no suprimibles.

3a. fase

(A) Medidas que deben adoptarse

1. Entrada en vigor de las medidas preparatorias de la 2a. fase.

2. Creación de un servicio común de información para un control fiscal eficaz.

3. Fondos comunes para compensación financiera.

4. Creación de un tribunal especial.

(B) Reformas de determinados sectores y reforma tributaria
(sin ajustarse a las fases anteriores)

1. Impuestos sobre movimientos de capital.
2. Impuestos sobre transportes.
3. Impuestos sobre energía.

Es muy extensa la documentación y legislación existente en armonización fiscal³⁹ en la Unión Europea, y no pretendemos en este tra-

³⁹ En la trayectoria de la armonización europea, habría que destacar, por orden cronológico, los siguientes hitos fundamentales: el Informe de la Comisión encargada por la Alta Autoridad de la CECA de marzo de 1953; el Informe del Comité Fiscal y Financiero, Comisión de la CEE, de julio de 1962 (Informe Neumark); el Informe emitido por la Comisión del Mercado Interior del Parlamento Europeo, sobre la propuesta de la Comisión al Consejo de una directiva sobre armonización del impuesto sobre el volumen de ventas del 20 de agosto de 1963 (Informe A. Decringer); el conjunto de propuestas conocidas por el nombre de Iniciativa 64, presentadas en dicho año por la Comisión al Consejo y a los Estados miembros, que entre otras medidas proyectaba la supresión de los controles en frontera en los intercambios de bienes de países miembros; el Programa de Armonización Fiscal del 8 de febrero de 1967, y el Memorando sobre la Armonización de la Fiscalidad Directa del 26 de junio de 1967; el Informe sobre la Armonización de la Fiscalidad Directa del 26 de junio de 1967; el Informe sobre la Realización por Etapas de la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad, por encargo de la Comisión el 8 de marzo de 1970 (Informe P. Werner); la decisión del Consejo el 21 de abril de 1970 sobre la Sustitución de las Contribuciones Financieras de los Estados por Recursos Propios de las Comunidades; el Programa de Acción Fiscal presentado por la Comisión al Consejo el 23 de julio de 1975, consagrando oficialmente las ideas expuestas en 1974 por el presidente Simonet en el Instituto de Estudios Fiscales de Londres; la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 sobre armonización de la legislación de los Estados miembros referente al impuesto sobre volumen de ventas; y, en fin, la aprobación del Acta Única Europea. Al listado anterior, elaborado por Gabriel Casado Ollero en 1986 ("Fundamento jurídico...", *cit.*, nota 11, p. 22) agregamos los siguientes documentos que, a nuestro parecer, lo complementan hasta nuestros días: la propuesta para una directiva en un sistema común de impuesto sobre ingresos de intereses COM(89)90-2 del 8 de febrero de 1989; la propuesta de la Comisión COM (89) 260; la directiva 90/435/EEC del 23 de julio de 1990 (*Parent-Subsidiary Directive*); la Directiva 90/434/EEC del 23 de julio de 1990 (*Merger Directive*); la propuesta de Directiva sobre Pérdidas en Operaciones Internacionales COM (90) 595 del 6 de diciembre de 1990; la Directiva 91/689/EEC del 16 de diciembre de 1991 para la eliminación de fronteras fiscales (transitorio); la Directiva 92/12/EEC del 25 de febrero de 1992 sobre contribuciones al consumo, llamada "Directiva horizontal"; las "directivas de estructura" 92/81/EEC, 92/82/EEC y 91/83/EEC de octubre de 1992 relativas hidrocarburos, bebidas alcohólicas y tabacos manufacturados, respectivamente (la relativa a

bajo analizar su contenido. Será motivo de un estudio específico sobre las herramientas de la armonización, en el cuál tendríamos que entrar al detalle de cómo se ha desarrollado ésta en los diversos aspectos que la comprenden. Por ahora sólo resaltaremos la existencia de una Unión Aduanera perfectamente establecida, con un Código Aduanero Común; la existencia de un impuesto al valor agregado en un nivel de armonización elevado;⁴⁰ los importantes avances y estudios en materia de armonización de impuestos al consumo⁴¹ e impuesto sobre la renta, tanto de personas físicas como de las empresas;⁴² la creciente cooperación entre administraciones tributarias, el

tabacos fue remplazada en 1995 por la 95/59/EEC); las “directivas sobre tarifas” de contribuciones especiales 92/79/EEC, 92/80/EEC, 92/82/EEC y 92/84/EEC; el reporte del Comité de Expertos Independientes en la Fiscalidad de las Empresas de la Comisión de las Comunidades Europeas (Informe Ruding) de marzo de 1992; el Código Aduanero de la Comunidad; la recomendación sobre la fiscalidad de ciertos objetos en ingresos percibidos por un no-residente 94/79/EC del 21 de diciembre de 1993; el Documento de discusión SEC(96)487 —Informe Monti— del 20 de marzo de 1996, sobre los efectos de la competencia fiscal; el Código de Conducta para la Fiscalidad de las Empresas, anexo a las Conclusiones de la reunión de Ecofin del 1o. de diciembre de 1997; la comunicación de la Comisión “Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único”, COM (97); la propuesta COM(2001)260 del 23 de mayo de 2001 “Política Fiscal en la Unión Europea: Prioridades...”.

⁴⁰ Terra y Wattel (*European Tax Law...*, *cit.*, nota 36, p. 144) afirman que los países miembros no están preparados en estos momentos para aceptar ninguna mayor armonización de tipos o estructura, o sobre los “recibos” de redistribución que el sistema definitivo requeriría, por miedo a sufrir una pérdida en sus ingresos tributarios. No obstante, sigue en marcha la estrategia para continuar con la armonización del IVA, impulsada por el Comisionado (COM (2000)348).

⁴¹ Por ejemplo, recientemente la Comisión Europea presentó el comunicado “Taxation of passenger cars in the European Union – options for action at national and Community levels” (COM (2002) 431 final). En dicho comunicado se analizan principalmente los impuestos de registro y circulación que recaen sobre los vehículos en los países miembros. La idea central es la de armonizar los impuestos sobre registro de vehículos y, eventualmente, eliminarlos. Lo anterior, toda vez que se demuestra que con la movilidad, además de operar continuamente una doble tributación, el carácter de “importado” que se otorga a estos vehículos los ubica en un valor usualmente más elevado que los autos locales para efectos del pago de impuesto. En la óptica de la Comisión, la política fiscal de la Unión Europea debe también contribuir a las políticas ambientales y energéticas.

⁴² La Comisión Europea elaboró el documento: “Toward an Internal Market Without Obstacles: A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide Activities (COM(2001)582). Este documento destaca que una base común en el impuesto sobre sociedades ayudaría a su eficiencia, efectividad,

cada vez más regulado control sobre las erogaciones de Estado y subvenciones que provocan distorsiones en el mercado, y el importante control del déficit presupuestal.⁴³ Algunos autores han señalado que la armonización del derecho financiero en toda Europa, dada que la existencia de principios comunes aplicables a los ordenamientos tributarios de todos los Estados miembros es hoy una realidad, permite hablar de una, todavía rudimentaria, “Constitución financiera europea” de elaboración jurisprudencial.⁴⁴ En definitiva, cualquier programa de instrumentación de una armonización fiscal en América, que en un futuro se elabore, deberá tomar en cuenta los estudios, legislación y experiencia de las comunidades europeas en las diversas ramas de las finanzas públicas.

Cabe señalar la gran importancia que en la armonización fiscal europea ha tenido el Tribunal de Justicia de las Comunidades. Éste, además de buscar la efectividad de las normas del Tratado y las directivas de armonización, como destaca Ramón Falcón y Tella,⁴⁵ ha producido por sí mismo reglas de armonización, de “segundo grado” si se quiere, pero de armonización en definitiva. El mismo autor agrega: “es difícil aventurar cuáles serán las materias de las que el Tribunal habrá de ocuparse en los últimos años. Dependerá, en gran

transparencia y simplicidad. Los métodos que se exploran para llegar a tal fin son: *Home state taxation*, permitiendo a los grupos empresariales a computar su base del impuesto de acuerdo a la normativa de su residencia; *EU company income tax*, consiste en el más alto nivel de integración en el cual los Estados miembros cedan sus derechos sobre este tipo de imposición a la administración comunitaria; *A common consolidated tax base*, esta opción consistente en que un grupo de países constituyan una base de impuesto consolidada, abre la puerta a la posibilidad de que se dé una armonización a distintos ritmos, de acuerdo a los grupos de países que se conformen.

⁴³ Véanse Pérez de Ayala, J. L., “La Unión Económica y Monetaria, y sus repercusiones en el derecho financiero español”, y López Díaz, A., “El control del gasto público en la Unión Europea”, en *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, Marcial Pons, 1995, respecto a las implicaciones de principios y control presupuestario de la Unión Europea.

⁴⁴ Martín Jiménez, A. J., “El derecho financiero constitucional de la Unión Europea”, en *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Madrid, Civitas, 2001, p. 160.

⁴⁵ Falcón y Tella, R., “El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea”, en *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, Marcial Pons, 1995, pp. 41 y ss.

medida, de la evolución de la actividad de armonización fiscal en sentido estricto”.

Lo que para algunos ha significado un lento paso en la armonización fiscal europea, ha llevado a buscar salidas alternativas a la típica forma de armonizar que hasta ahora se ha seguido (algunas de nulo contenido jurídico) como las siguientes: “Uso de instrumentos de política de competencia”, Onno Ruding⁴⁶ apela a que las comisiones de competencia y de fiscalidad y mercado interno colaboren en forma más decidida para retar ciertas conductas asumidas por autoridades nacionales que resultan en obstáculos fiscales para la libre competencia; *Europe at two speeds* (Europa a dos velocidades), bajo la cual aquellos países que deseen mayor armonización lo hagan al margen de los demás miembros; “armonización por presión”, imputada al comisionado Mario Monti, bajo la cual se crean consejos de expertos que elaboran códigos de conducta para que sean tomados “voluntariamente” por los Estados miembros; *soft law*, consistente en crear derecho a través de las resoluciones de la Corte de Justicia Europea, cuyas sentencias, “interpretaciones” del derecho, son muchas de las veces verdaderas innovaciones muy probablemente no previstas por el creador de la norma, ni claramente desprendibles del ordenamiento; “armonización fiscal inducida por la armonización contable” el hecho de que se hayan formado las famosas NIC’s (Normas Internacionales de Contabilidad) tras la adopción de un reglamento que exige a las empresas europeas que cotizan en Bolsa a elaborar a partir de 2005 sus cuentas consolidadas conforme a dichas normas contables, ha llevado a algunos a pensar que tal situación desembocará en simplificación del impuesto sobre sociedades, y podría llegarse a una misma base imponible para todos los Estados miembros.

Ante el avance “lento pero probablemente inevitable” de la armonización fiscal europea, Calvo Ortega distingue la armonización “desde arriba”, es decir, a través del Poder Tributario de la Comunidad Europea, y la armonización unilateral realizada por los propios Estados. Esta última ocurre a través de la derogación de preceptos tributarios divergentes y la aproximación a una fiscalidad racional, enten-

⁴⁶ Ruding, H. O., “The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe”, *European Taxation*, vol. 42, 2002, p. 4.

diendo por tal aquella que tiene una aceptación mayoritaria en los Estados miembros y un mayor respecto a los principios tributarios de amplia recepción y entendimiento.⁴⁷ En ese mismo sentido, presentando una visión menos negativa de lo que hemos señalado es la expresada por Teodoro Cordón Ezquerro y Manuel Gutiérrez Lousa al indicar: “aún cuando la armonización comunitaria coordinada ha avanzado muy lentamente, el funcionamiento del mercado ha propiciado estrategias que espontáneamente están haciendo converger a las legislaciones y sistemas fiscales de los países miembros de la Unión Europea”.⁴⁸

2. ASEAN

El 8 de agosto de 1967 se reunieron en Bangkok, Tailandia, los líderes de Indonesia, Malasia, Filipinas, Singapur y Tailandia y firmaron un documento (Declaración de Bangkok) por el cual crearon la Asociación de Naciones del Sureste Asiático (ASEAN).⁴⁹ Este documento contenía solo cinco artículos. Declaraba el establecimiento de la asociación como un organismo regional con los propósitos de cooperación regional en la áreas económica, social, cultural, técnica, entre otras; así como la promoción de la paz regional y adherencia a los principios de la Carta de las Naciones Unidas. Este pacto se da en una coyuntura de paz entre Tailandia con Indonesia y Filipinas con Malasia, cuando los cuatro países cayeron en la cuenta de que la cooperación regional debía ocurrir o el futuro de la región permanecería incierto.⁵⁰

Como elementos previos a entender la armonización fiscal en esta zona, debemos tomar en cuenta: 1) El ambiente que impregnaba esas

⁴⁷ Calvo Ortega, R., *Curso de derecho financiero I*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 2001, p. 566.

⁴⁸ Cordón Ezquerro, T. y Gutiérrez Lousa, M., “Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Hacienda pública española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1997, p. 33.

⁴⁹ Siglas para Association of Southeast Asian Nations.

⁵⁰ Maidan Flores, J. y Abad, J., “ASEAN at 30”, *30th Anniversary of the Association of Southeast Asian Nations*, Tailandia, ASEAN, 1997. Publicado también en la página de internet oficial de ASEAN con el título “Founding of the ASEAN”.

negociaciones era el de independencia de las antiguas colonias, y así lo representa la participación de personas como Adam Malik;⁵¹ 2) Un principio de la asociación, señala Khoman,⁵² es el lidiar sólo con asuntos no militares, y 3) Crear y mantener, en un breve periodo de sólo 25 años, una comunidad como ASEAN de seis países económica e industrialmente subdesarrollados, sin experiencia en administrar una moderna, compleja y multirracial organización regional, cae, dice Rajaratnam, en lo milagroso.⁵³

En 1993 señalaba Ángel Q. Yoingco⁵⁴ que a pesar de la falta de un mecanismo formal para armonizar los sistemas tributarios, se puede observar que los últimos cambios en la tributación introducidos por los gobiernos en Asia, todos tienden hacia la evolución de estructuras tributarias similares. Agrega que la introducción de reformas tributarias por un gobierno sirve como un estímulo para la introducción de reformas similares por otros gobiernos. Destaca el mismo autor que lo más importante entre las reformas introducidas por los gobiernos en Asia es la reorganización de los impuestos sobre la renta para establecer alícuotas más bajas y menos tramos tributarios. Así también, Indonesia adoptó el IVA en 1985; el IVA fue introducido en Filipinas en 1988, y en Tailandia en 1991, Malasia aún entonces no lo adoptaba. El IVA en la región es del tipo de consumo y se ha adoptado un tipo uniforme que varía entre el 3 y el 12,5 por 100, con disposición para tasa cero y la aplicación de un impuesto al con-

⁵¹ Citamos la visión de este político, respecto a la región: “a region which can stand on its own feet, strong enough to defend itself against any negative influence from outside the region. We the nations and peoples of Southeast Asia must get together and form by ourselves a new perspective and a new framework for our region. It is important that individually and jointly we should create a deep awareness that we cannot survive for long as independent but isolated peoples unless we also think and act together and unless we prove by deeds that we belong to a family of Southeast Asian nations bound together by ties of friendship and goodwill and imbued with our own ideals and aspirations and determined to shape our own destiny”. Agregó “with the establishment of ASEAN, we have taken a firm and a bold step on that road”. Maidan Flores, J. y Abad, J., *op. cit.*, nota anterior.

⁵² Khoman, T., “ASEAN Conception...”, en *The ASEAN Reader*, Singapore, Institute of Southeast Asian Studies, 1992.

⁵³ Rajaratnam, S., “ASEAN: The Way Ahead”, en *op. cit.*, nota anterior.

⁵⁴ Yoingco, A. Q., “La experiencia en materia de integración económica y armonización fiscal en otras zonas: Asia”, en *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, p. 239.

sumo, además del IVA para los productos no esenciales. Es reconocido por la doctrina que la implantación del IVA en los países de ASEAN es un efecto de su compromiso en el proceso armonizador.⁵⁵

Respecto al libre comercio, la ASEAN ha iniciado la primera etapa de una zona de libre comercio, consistente en la implementación de esfuerzos para eliminar barreras arancelarias y no arancelarias.

En lo relativo a la cooperación aduanera, ASEAN compromete a diez miembros (Brunei, Camboya, Indonesia, Laos, Malasia, Myanmar, Filipinas, Singapur, Tailandia y Vietnam), se reconoce que la sola eliminación de barreras arancelarias o no-arancelarias no es suficiente para crear un área de libre comercio, y que se hace necesario establecer medidas que eliminen barreras técnicas (armonización y simplificación de procedimientos aduanales, por ejemplo). Existe un Código de Conducta Aduanera de la ASEAN de 1983, revisado en 1995, y reforzado por el Acuerdo sobre Aduanas del 1o. de marzo de 1997, celebrado en la primera reunión de ministros de Hacienda del ASEAN.⁵⁶ Este acuerdo establece los principios que deben guiar la actuación: consistencia, simplicidad, eficiencia, transparencia, acceso a las apelaciones y mutua asistencia. En adición, los miembros se comprometen a: utilizar una nomenclatura única de tarifas, no utilizar las valoraciones aduanales con fines de protección, reducir continuamente sus procesos aduaneros (alineándose a los procedimientos de la convención de Kioto), intercambiar información, apelar las decisiones sobre información, etcétera. La ASEAN ha implementado un programa llamado Programa de Trabajo de Política e Implementación (PIWP)⁵⁷ que recibe asistencia de otros países como Australia, Japón y Nueva Zelanda, y prioritariamente está centrada en medidas que ayuden a los Estados miembros a adoptar modernos procedimientos aduaneros, tales como: manejo de riesgos, técnicas de administración, implementación del Acuerdo de Valuación de la Organización Mundial de Comercio, etcétera. Las negociaciones sobre el Sistema Armonizado de Nomenclatura en Tarifas de la ASEAN ha

⁵⁵ Chia, N. C., "Major Issues and Challenges in Fiscal Restructuring in Asia", *Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 56, núm. 4, abril de 2002, p. 148.

⁵⁶ Agreement on Customs, March of 1997.

⁵⁷ Siglas en inglés de Policy and Implementation Work Program.

sido terminado e implementado a partir de enero del 2003, y se pretende que para el 2005 los seis miembros originales apliquen el método de valuación de la Organización Mundial de Comercio.⁵⁸

Cabe destacar que, en la opinión de Chia Ngee Choon, el tipo impositivo en el impuesto sobre la renta de los países de ASEAN es generalmente inferior que el existente en países desarrollados. El tipo marginal superior en el impuesto sobre la renta de las sociedades fluctúa entre el 24,5 por 100 en Singapur al 32 por 100 en Filipinas. Agrega que los tipos efectivos en el impuesto sobre la renta de las sociedades es bajo, debido a la competencia iniciada para atraer inversiones directas del exterior, y a que países latinoamericanos (pone como ejemplo a México) sufren los efectos de esos “incentivos”.⁵⁹ Ramesh Adhikari también observa que incentivos fiscales en Asia se han convertido en una especie de círculo vicioso que afecta sus economías (por ejemplo, Filipinas, donde el costo de sus incentivos fiscales —3,73% del producto interno bruto— le representa prácticamente el mismo porcentaje de su déficit público), pero que no se atreven a eliminar los países unilateralmente, mientras otros de la región los sigan manteniendo.⁶⁰ Para quien concluye, sin embargo, tomando en cuenta que la evidencia práctica demuestra que las condiciones fiscales no resultan un aspecto muy importante para las decisiones de inversión de las empresas multinacionales; que siendo éste el caso, los países del ASEAN deben buscar la armonización de sus sistemas fiscales.

Finalmente, y a fin de saber qué puede esperarse en los próximos años, mencionaremos que los miembros de la Asociación de Naciones del Sureste Asiático firman el 15 de diciembre de 1997 un documento llamado “Visión ASEAN 2020”.

Este documento comienza por reconocer que se ha creado un mercado de aproximadamente 500 millones de personas, y que los miembros han disfrutado de un sustancial flujo de inversiones y bienes dadas las medidas de liberalización empleadas. Los gobiernos se

⁵⁸ ASEAN, *Background on Customs Cooperation in ASEAN*, Secretariat ASEAN.

⁵⁹ Chia, N. C., *op. cit.*, nota 55, p. 151.

⁶⁰ Adhikari, R., “Tax Policy and Administration in Asian Countries: A Review of Key Issues and Options”, *Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 56, núm. 2, February of 2002, p. 50.

comprometen a buscar una mayor cohesión económica, disminuyendo las diferencias de desarrollo entre los países miembros, asegurándose que el sistema de competencias sea justo y abierto para aumentar la competitividad regional, mediante la libertad de movimiento de bienes, servicios e inversiones, así como un “más libre” movimiento de capitales. Se elaboraron en el mencionado documento 14 puntos a seguir para lograr los fines tratados. Los puntos tratan asuntos muy diversos, pero para nuestro estudio resultan importantes los puntos 2, 5 y 13. El punto 2 señala la importancia de implementar por completo el área de libre comercio en servicios de la zona, de elaborar el “Área de Inversión ASEAN” para el 2010 y el libre movimiento de capitales para el 2020; el punto 5 establece la necesidad de promover la liberalización de sector financiero y una mayor cooperación entre el mercado de capitales, fiscalidad, seguros y cuestiones aduaneras, finalmente; el punto 13 señala la idea de promover una “sociedad aduanera con estándares mundiales de excelencia, eficiencia, profesionalismo y servicio, y uniformidad mediante procedimientos armonizados para promover el comercio, las inversiones y proteger la salud y el bienestar de la comunidad ASEAN”.

3. *Mercosur*

Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay suscribieron el 26 de marzo de 1991 el Tratado de Asunción, creando el Mercado Común del Sur, Mercosur. El objetivo primordial del Tratado de Asunción es la integración de los cuatro Estados partes, a través de: la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común, la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, y la armonización de legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

En la Cumbre de Presidentes de Ouro Preto, de diciembre de 1994, se aprobó un Protocolo Adicional al Tratado de Asunción —el Protocolo de Ouro Preto— por el que se establece la estructura institucional del Mercosur y se le dota de personalidad jurídica interna-

cional.⁶¹ En los últimos años, el Mercosur se está constituyendo como una unión aduanera,⁶² hecho que marcó cambios fundamentales para las economías de la región.⁶³

⁶¹ De forma muy sintética exponemos la estructura institucional del Mercosur. El órgano supremo del Mercosur es el Consejo del Mercado Común. Éste se encuentra integrado por los ministros de Relaciones Exteriores y por los ministros de Economía. Puede crear reuniones de ministros, y pronunciarse sobre los acuerdos que tomen éstas. Está prevista la participación de los presidentes de los Estados parte. El órgano ejecutivo del Mercosur lo constituye el Grupo Mercado Común, que tiene entre sus funciones: velar por el cumplimiento del Tratado de Asunción, de sus protocolos y de los acuerdos firmados en su marco; fijar programas de trabajo que aseguren avances para el establecimiento del mercado común; negociar, con la participación de representantes de todos los Estados parte, por delegación expresa del Consejo del Mercado Común, acuerdos en nombre del Mercosur con terceros países, grupos de países y organismos internacionales. El Grupo Mercado Común se pronuncia mediante resoluciones, las cuales son obligatorias para los Estados partes. A la Comisión de Comercio del Mercosur le compete la aplicación de los instrumentos de política comercial común acordados por los Estados partes para el funcionamiento de la unión aduanera, así como efectuar el seguimiento, y revisar los temas y materias relacionados con las políticas comerciales comunes, con el comercio intra Mercosur y con terceros países. La Comisión de Comercio del Mercosur se pronuncia mediante Directivas y Propuestas al Grupo Mercado Común. Cabe destacar que dentro de las directivas elaboradas por este organismo, un número importante las constituyen las relativas a Acciones puntuales en el ámbito arancelario por razones de abastecimiento; en menor número, aunque importante, las relativas a Dictámenes de clasificación arancelaria, y, en los últimos años, las relacionadas a Reglamento del Área de Control Integrado de Cargas de diversos pasos fronterizos. Está integrada por cuatro miembros titulares y cuatro miembros alternos por cada Estado parte. Se tiene contemplada la existencia de siete comités técnicos, uno de los cuales es el de Políticas Públicas que Distorsionan la Competitividad, mismo que, hasta el momento, no tiene publicada su integración. El Mercosur cuenta también con un órgano representativo de los Parlamentos de los Estados parte, denominado Comisión Parlamentaria Conjunta. Está integrada por igual número de parlamentarios representantes de los Estados parte. La Comisión tiene carácter consultivo, deliberativo y de formulación de declaraciones, disposiciones y recomendaciones.

⁶² Darío Gonzalez la considera un a “unión aduanera imperfecta” asimilable a la delineada en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, que tiene por objeto constituir una zona de libre comercio, manifestando que si lo que el Mercosur busca es una eliminación de las fronteras fiscales, al igual que lo hizo la UE, la estrategia debía modificarse a los efectos de obtener una armonización de la imposición indirecta y directa a los efectos de enfrentar nuevos desafíos que imponga el mercado común. González, D., “Mercosur: tributación y asistencia administrativa”, *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, p. 156.

⁶³ Lo anterior, conforme a los comunicados que el Mercosur en su página de Internet le significó al organismo (véase Mercosur, *Antecedentes de Mercosur*, en www.mercosur.org).

En 2000, los Estados partes del Mercosur decidieron iniciar una nueva etapa en el proceso de integración regional, la cual se denomina “Relanzamiento del Mercosur”, y tiene como objetivo fundamental el reforzamiento de la Unión Aduanera tanto a nivel intracomunitario como en las relaciones externas. Esto busca, en concreto, lograr la adopción de políticas fiscales que aseguren la solvencia fiscal, y de políticas monetarias que garanticen la estabilidad de precios.⁶⁴

Los países miembros se han preocupado por elaborar un convenio multilateral para evitar la doble tributación.

Se ha señalado que, salvo la Decisión núm. 10/94 respecto a incentivos fiscales a las exportaciones intrazona,⁶⁵ está operando una armonización espontánea, basada en una competencia de los países miembros. Como muestra de ello se pueden señalar las reformas fiscales de 1996 acaecidas en el Brasil, donde se aproximó el tipo de impuesto sobre las sociedades al tipo argentino, se corrigieron las distorsiones a las exportaciones que perjudicaban a los productores brasileños que convirtió el ICMS (Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios) en un IVA tipo consumo (se desgravan inmediatamente los créditos por compra de bienes de capital y se aplica a ni-

sur.org.uy):/ - La necesidad que eventuales modificaciones de los niveles de protección de los sectores productivos deban ser consensuadas cuatripartitamente, impone un nuevo estilo a las políticas comerciales nacionales. Así, éstas deben ser menos discrecionales y más coordinadas, lo que brinda un marco de mayor previsibilidad y certidumbre para la toma de decisiones de los agentes económicos;/ - La nueva política comercial común tiende a fortalecer y reafirmar los procesos de apertura e inserción en los mercados mundiales que vienen actualmente realizando los cuatro socios individualmente. Las empresas de todo el mundo tienen hoy al Mercosur en su agenda estratégica; la unión aduanera representa un salto cualitativo decisivo para los agentes económicos;/ - Se logra reducir el riesgo para invertir en el Mercosur y, por lo tanto, se fomentan nuevas inversiones de empresas regionales y extranjeras que tratan de aprovechar las ventajas y los atractivos del mercado ampliado.

⁶⁴ En la agenda del “relanzamiento” del Mercosur, los Estados partes decidieron priorizar el tratamiento de las siguientes temáticas: 1) Acceso al mercado; 2) Agilización de los trámites en frontera (plena vigencia del Programa de Asunción); 3) Incentivos a las inversiones, a la producción, a la exportación, incluyendo las zonas francas, admisión temporaria y otros regímenes especiales; 4) Arancel externo común; 5) Defensa comercial y de la competencia; 6) Solución de controversias; 7) Incorporación de la normativa Mercosur; 8) Fortalecimiento institucional del Mercosur, y 9) Relaciones externas.

⁶⁵ González, D., “Mercosur: tributación...”, *cit.*, nota 62, pp. 147 y ss.

vel internacional con base en el principio de destino, y se desgrava, a partir de esta reforma, totalmente a las exportaciones).⁶⁶

El Mercosur ha adoptado como criterio para la atribución de potestades, competencias y jurisdicciones tributarias, respecto de la imposición indirecta, el del país de destino, con los consiguientes ajustes en frontera.⁶⁷

El Protocolo de Olivos para la Solución de Controversias ha constituido un avance en la consolidación del Mercosur. Son precisamente estas controversias las que han dejado ver algunas de las deficiencias en la armonización fiscal más urgentes por resolver. Esto es, se ha observado que los principales motivos de controversias son: *a)* Por inobservancia, el principio de no discriminación fiscal contemplado por el artículo 7o. del Tratado de Asunción; *b)* Por inobservancia de las normas sobre armonización de incentivos a la exportación intrazona contempladas en la Decisión CMC núm. 10/94; y *c)* Por la carencia de armonización de los incentivos a las inversiones.⁶⁸ La doctrina sudamericana ha destacado la necesidad de que en el Mercosur se tome una Decisión del Consejo del Mercado Común, mediante la cual se armonicen los incentivos a la inversión y/o producción, para evitar la deslocalización de las inversiones mediante ventajas fiscales, y los consiguientes conflictos entre los Estados parte. Esto es, impedir a como dé lugar la “competencia fiscal nociva”.⁶⁹

IV. ARMONIZACIÓN FISCAL PARA AMÉRICA

1. *La conformación de un fundamento legal*

La Cumbre de las Américas, que tuvo lugar en 1994, abrió por primera vez a la luz pública la idea de crear un Área de Libre Co-

⁶⁶ *Ibidem*, p. 153.

⁶⁷ Serrano Antón, F., “Experiencias y perspectivas...”, *cit.*, nota 4, p. 72.

⁶⁸ González, D., “Controversias tributarias en el Mercosur”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. I, núm. 2, 2001, p. 371.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 371. El autor refiere las opiniones de M. Castilla Domingo y H. González Cano, en el mismo sentido.

mercio de las Américas, o ALCA.⁷⁰ A partir de ese momento se realizaron cuatro reuniones ministeriales anuales (en Denver, Cartagena, Belo Horizonte y San José). La Segunda Cumbre de las Américas de 1998 en Santiago de Chile reiteró el compromiso asumido en Miami, confirmando la instrucción a los ministros correspondientes para seguir en las negociaciones del ALCA. Es a partir de la quinta reunión ministerial en Toronto, de noviembre de 1999, cuando se acuerda preparar un borrador del texto del acuerdo para ser presentado en la sexta reunión ministerial celebrada en Buenos Aires en abril de 2001. *La Tercera Cumbre de las Américas constituye un hito en el desarrollo del ALCA puesto que en ésta se estableció la intención de cerrar en enero de 2005 las negociaciones, y que el acuerdo entrara en vigor a fines de ese mismo año. Los ministros del área de comercio de cada país son los encargados de dirigir las negociaciones del acuerdo, además, éstos designan a sus viceministros encargados de supervisar las negociaciones que directamente son efectuadas por nueve grupos de negociación.*⁷¹

*El segundo borrador del Acuerdo presentado en Quito (con motivo de la séptima reunión ministerial) el 1 de noviembre de 2002 se encuentra a disposición del público y define a los 34 países miembros. Dicho documento sigue siendo, hasta ahora, la pauta inicial para las discusiones sobre el posible texto del Acuerdo. Respecto a dicho documento se han presentado interesantes propuestas y observaciones por los distintos países involucrados, sin que hasta ahora exista un claro acuerdo.*⁷² *Queremos resaltar algunos elementos importantes:*

1) Se compone de una primera parte de “Temas generales e institucionales” en que se contempla: un preámbulo que trata aspectos como propósitos, objetivos, principios y cobertura de las obligaciones; un apartado al concepto de “transparencia”; el tratamiento diverso a

⁷⁰ La creación del ALCA es parte de un Plan de Acción complejo en que los Estados pretenden organizarse con fines de fortalecimiento democrático, promoción de la prosperidad, desarrollo sostenible, etcétera.

⁷¹ Se establecieron grupos en las áreas de acceso a mercados, servicios, inversión, compras del sector público, solución de controversias, agricultura, derechos de propiedad intelectual, subsidios, antidumping y derechos compensatorios, y política de competencia. Los grupos de negociación se reúnen regularmente a lo largo del año.

⁷² Podemos señalar la activa participación de la representación venezolana, con diversos documentos en los que manifiestan aspectos importantes que en su opinión deben reforzarse, tales como la necesidad de abordar las diferencias entre los niveles y tamaños de las distintas economías o el libre movimiento de personas, entre otros. Documentos: FTA.A.TNC/w/242 del 16 de febrero de 2004, así como FTA.A.TNC/inf/139/Rev.1 y FTA.A.TNC/inf/116/Rev.1 del 9 de marzo 2004.

las economías conforme a su tamaño; un marco institucional; y disposiciones transitorias variadas. Además de esa primera parte del Acuerdo, existen capítulos sobre temas específicos: agricultura, compras del sector público, inversión, aranceles y medidas no arancelarias, medidas de salvaguardia, procedimientos aduaneros, procedimientos aduaneros relacionados con el régimen de origen, normas y barreras técnicas al comercio, subvenciones, antidumping y derechos compensatorios, resolución de controversias, servicios, derechos de propiedad intelectual, y sobre política de competencia. Cada capítulo desarrolla los diversos aspectos que la materia amerita.

2) El propósito del acuerdo es el establecimiento de un área de libre comercio de conformidad con el artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, GATT (artículo 1o. del borrador).

3) De los siete objetivos del acuerdo, cuatro llaman nuestra atención porque darían fundamento a un proceso de armonización fiscal, con los alcances que nosotros hemos propuesto, citamos tales objetivos señalados en el artículo 2o. del proyecto, respetando el inciso que les fue asignado:⁷³

[b) generar niveles crecientes de comercio de [mercancías][bienes] y servicios, y de inversión, mediante la liberalización de los mercados, a través de reglas [justas] claras, estables y previsibles; [justas, transparentes, previsibles, coherentes y que no tengan efecto contraproducente en el libre comercio]]

[c) mejorar la competencia y las condiciones de acceso al mercado de los bienes y servicios entre las partes, incluyendo el área de compras del sector público;]

[d) eliminar obstáculos, restricciones y/o distorsiones innecesarias al libre comercio entre las partes, [incluyendo, prácticas de comercio desleal, medidas para-arancelarias, restricciones injustificadas, subsidios y ayudas internas al comercio de bienes y servicios];]

[e) eliminar las barreras al movimiento de capitales y personas de negocios entre las partes;]⁷⁴

⁷³ Se respeta la redacción original del borrador en que aparecen los paréntesis, como muestra del carácter negociable de las disposiciones.

⁷⁴ Destacamos que los incisos f y g del mismo artículo establecen fines del ALCA que, a nuestro parecer, distan de circunscribirse a los fines de un área de libre comer-

En nuestra opinión, los párrafos transcritos, de ser aprobados, constituyen un fundamento claro al proceso de armonización fiscal, con los alcances que se han manifestado en el concepto que hemos ofrecido, y por las razones que más adelante expondremos. Cabe destacar que, si bien, el acuerdo en su primer artículo destaca que pretende solamente conformar un área de libre comercio, conforme a los fines y objetivos que persigue, además de las diversas materias que abarca, la unión que efectivamente pretende crear va más allá de lo que se puede esperar de un área de libre comercio.

4) El ALCA coexistirá con otros acuerdos bilaterales o regionales preexistentes en la zona que abarca (artículo 4.4.).

5) No se contempla la conformación de un tribunal especial para dirimir las controversias (los miembros se comprometen a mantener, en sus respectivas jurisdicciones, tribunales imparciales que garanticen la pronta resolución de los conflictos —artículo 11)—. No obstante, el artículo 22 del borrador contempla la existencia de un Órgano de Solución de Controversias encargado de aplicar el Mecanismo de Solución de Controversias, contando con dos instancias: Grupo Neutral o Panel (primera instancia) y Órgano de Apelación (segunda instancia). Lo anterior, sin perjuicio de que en los capítulos especiales se contemple la existencia de paneles arbitrales y antes de resolución de controversias especiales.

6) El marco institucional del ALCA resulta, a la vez, curioso y desolador. Se contempla la existencia de una “instancia política”⁷⁵ conformada por los ministros de comercio de los países, y una “instancia ejecutiva” integrada por viceministros o encargados especiales. Decimos que resulta desoladora esta estructura institucional porque duda-

cio: “[f] propiciar el desarrollo de una infraestructura hemisférica que facilite la circulación de bienes, servicios e inversiones; y] [g] establecer mecanismos que garanticen un mayor acceso a la tecnología, mediante la cooperación económica y la asistencia técnica.]”.

⁷⁵ Entre sus funciones más importantes se encuentran: *a)* Velar por el cumplimiento y la aplicación de las disposiciones del Acuerdo; *b)* Adoptar decisiones según las obligaciones derivadas del Acuerdo; *c)* Nombrar el presidente y vicepresidente que dirigirá las reuniones de la instancia política y la instancia ejecutiva, así como los presidentes y vicepresidentes respectivos de las instancias técnicas; *d)* Evaluar periódicamente la aplicación y los resultados del Acuerdo; *e)* Examinar las eventuales reformas que sean necesarias; y *f)* Conocer de cualquier otro asunto que pudiese afectar el funcionamiento de este Acuerdo (artículo 14.2).

mos que las facultades de los ministros de economía respondan al impulso normativo que exige un acuerdo de la envergadura del ALCA.

2. *Razones para la armonización fiscal en el marco del ALCA*

Los objetivos de la armonización que aquí se señalan no llevan un orden de importancia preestablecido, ni es una enumeración acabada, sino que contempla sólo algunas razones que nos parecen más que convincentes para acelerar cuanto antes el proceso armonizador en América.

A. *Evitar la doble o múltiple tributación*

La doble o múltiple tributación internacional constituye un elemento de inequidad para los sujetos que buscan promover en el extranjero sus bienes o servicios, no remediable por un solo Estado.⁷⁶

Los convenios para evitar la doble tributación internacional solucionan de distintas formas estos conflictos (usando métodos de exención, imputación y sus variantes), sin embargo, hace falta que los Estados se pongan de acuerdo para decidir cuáles métodos de eliminación de la doble tributación resultan más útiles entre todos, y con ello eliminar las soluciones individuales que hasta el momento prevalecen. Como es sabido, el hecho de que los Estados recurran al método de exención o al de imputación como mecanismo para eliminar la doble imposición internacional, supone una opción de política fiscal⁷⁷ (sea para salvaguardar el principio de neutralidad en la importación de capitales o el de neutralidad en la exportación de capitales, respectivamente).

⁷⁶ Serrano Antón, F. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 96.

⁷⁷ Almudí Cid, J. M. y Serrano Antón, F., “Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (II)”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, noviembre de 2002, p. 14.

B. *Evitar el fraude fiscal internacional*

La armonización fiscal supone el establecimiento de canales de comunicación permanentes entre los países integrados, bases de datos compartidas relativas a las operaciones internacionales, de tal forma que de manera automática las administraciones tributarias puedan tener conocimiento de las operaciones que un residente en la zona armonizada se encuentre realizando en las distintas jurisdicciones participantes. No obstante que en la actualidad ya existan convenios de cooperación administrativa en materia fiscal, no es sino mediante la implementación de un sistema internacional de inspección y recaudación ágil y eficiente, como se van a lograr verdaderamente los fines que los convenios de cooperación administrativa buscan.

Fernando Serrano Antón deja clara esta problemática al señalar, respecto a la Unión Europea, lo siguiente:

Indudablemente, la gran estrella en estos momentos de globalización y de integración económica es la evasión fiscal. Esta última practicada a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia tributaria al provocar distorsiones en los movimientos de capital y en las condiciones de competencia, afectando al funcionamiento del espacio económico común.⁷⁸

La lucha contra la evasión fiscal internacional dentro del marco de un proceso de armonización ya iniciado, como lo es el europeo, tiene varios frentes. García Prats⁷⁹ ha destacado que el ordenamiento comunitario originario no consideró necesario articular mecanismos de defensa del interés fiscal de los Estados; pero que, a pesar de dicha ausencia, los estudios elaborados en el seno de las instituciones comunitarias relativos a los efectos de las libertades comunitarias han tenido en cuenta la necesidad de establecer medidas de control (basadas principalmente en el principio de cooperación administrativa. El mis-

⁷⁸ Serrano Antón, F., “Experiencia y perspectivas...”, *cit.*, nota 4, p. 56.

⁷⁹ García Prats, F. A., “Las medidas tributarias anti-abuso y el derecho comunitario”, en Soler y Serrano (dirs.), *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 166 y 167.

mo autor destaca que se han hecho avances para la revisión de la *competencia perniciosa* (criticando su carácter político); que el derecho comunitario derivado ha sido el primero en incorporar ciertos mecanismos genéricos de actuación anti-abusiva de los beneficios.⁸⁰

C. Evitar la competencia fiscal

La competencia es tal vez otra de las razones principales por la cuales se hace necesaria la armonización fiscal, y es un asunto plenamente observado de ambos lados del Atlántico como una carrera hasta el fondo (*race to the bottom*).⁸¹ La competencia fiscal es un problema que tiene como causa principal que los diversos Estados, con la finalidad de obtener inversión extranjera, establecen regímenes fiscales especiales en los cuales no recaudan prácticamente nada, y ello obliga a que otros países que también buscan dicha inversión maquiñen regímenes más atractivos desde el punto de vista fiscal. Lo anterior produce una carrera en la que, algunas veces, si bien es cierto no se puede calificar al país como paraíso fiscal, también es cierto que, bajo ciertas circunstancias, actúan como si lo fueran. Terra y Wattel han dicho: “La competencia fiscal (en el plano europeo) constituye una reprensible y económicamente contraproducente práctica de absorber los presupuestos de los demás países miembros; esto lleva a la degradación fiscal, subsidiando operadores económicos que no deben ser vigilados, y frustrando sanas y equitativas políticas presupuestarias”.⁸²

La competencia fiscal tiene como consecuencias, entre otras, la erosión de las bases imponibles y la disparidad de la presión fiscal efectiva entre las diversas empresas sujetas a una soberanía (objetivamente injustificada), dados los regímenes especiales de tributación que se conforman. “La competencia fiscal no constituye una alternativa a

⁸⁰ El autor cita medidas tanto en material de imposición sobre el valor añadido —artículo 27.1 de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, interpretado (entre otras) por las sentencias 342/82 del 10 de abril de 1984, 138/86 y 139/86 del 12 de julio de 1988— como en las directivas 90/343/CEE y 90/435/CEE relativas a la imposición directa.

⁸¹ Oates, Wallace, E., “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, *National Tax Journal*, vol. LIV, núm. 3 2001.

⁸² Terra, Ben J. M. y Wattel, P. J., *op. cit.*, nota 36, p. 147.

la armonización, sino un peligro que no garantiza una asignación eficaz de los recursos... la competencia fiscal supone una renuncia a armonizar”.⁸³ La Comunidad Europea, preocupada por que la competencia fiscal pueda desembocar en medidas fiscales que entrañen efectos perniciosos, ha emitido un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, y hace un listado de medidas consideradas perniciosas,⁸⁴ así como un compromiso de los Estados de revisar sus legislaciones para erradicarlas, abstenerse de establecer nuevas medidas, y también se establece un procedimiento de revisión.⁸⁵ La Comisión de la Comunidad Europea también ha manifestado su preocupación al respecto, mediante diversas directrices que en forma directa o indirecta constituyen beneficios fiscales para los residentes en un Estado,⁸⁶ y la OCDE hace esfuerzos paralelos al respecto.⁸⁷

Otro aspecto negativo de la competencia fiscal que se nota en los últimos años es que la tributación directa de los contribuyentes cautivos ha aumentado. Los trabajadores, que son los sujetos más fáciles

⁸³ Grau Ruiz, M. A. y Herrera Molina, P. M., *op. cit.*, nota 28.

⁸⁴ Luz María Ruibal Pereira ha sintetizado en forma clara dichas medidas perniciosas (“La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la Unión Europea con los criterios contenidos en el Código de conducta y las normas sobre ayudas de Estado”, en Soler y Serrano (dirs.), *op. cit.*, nota 79, p. 214): “los criterios recogidos en el Código de conducta, que se reiteran en el Informe Primarolo, y definen a las medidas que impliquen un nivel de tributación notablemente inferior, incluyendo el tipo cero... Además, se consideran también lesivos: 1. Los incentivos fiscales que se otorguen sólo a los no residentes o a operaciones realizadas con no residentes (*benchmark*). 2. Los incentivos concedidos totalmente al margen de la economía nacional, de manera que los ingresos fiscales nacionales no resulten afectados (*ring-fencing*). 3. Los beneficios que se otorgan aun cuando no exista actividad real alguna ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales. 4. La utilización de normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales que no se ajusten a las normas de la OCDE o a otros principios internacionalmente reconocidos. 5. La aplicación de medidas fiscales opacas, en particular, si la aplicación de las disposiciones legales se lleva a cabo a nivel administrativo con escaso rigor y sin transparencia.

⁸⁵ Consejo de la Unión Europea, Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 6 de enero de 1998, Anexo 1 de las Conclusiones del Consejo ECOFIN de 10. de diciembre de 1997.

⁸⁶ *Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente*, 2001/C 37/03, DOCE 3.2.2001, por citar un ejemplo.

⁸⁷ *La competencia fiscal nociva: un tema global*, DOCE 9-IV-1998; *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, DOCE 26-VI-2000, son algunos documentos de mayor trascendencia.

de detectar para que contribuyan sobre las rentas de su trabajo, han sufrido cada vez una mayor presión fiscal ante la incapacidad de las administraciones tributarias de recaudar respecto de utilidades obtenidas por otros sujetos no tan fáciles de localizar.⁸⁸

D. *Promover la mejora en la administración tributaria*

Una administración tributaria que cuenta con mayores recursos técnicos, como son programas que proporcionen más información sobre las operaciones de los contribuyentes en el extranjero, puede desempeñar mejor su labor. Una administración tributaria sujeta a estándares internacionales de productividad y recaudación, así como a la simplificación de los procesos que implica contar con menos cargas de trabajo en algunas áreas (en el caso de las autoridades aduaneras que actualmente tienen que hacer una minuciosa revisión de mercancías, aunque provengan de países con los que se tenga un tratado de libre comercio) facilita el cumplimiento de su función. Es sabido que un fisco que excede en sus facultades, o que se queda corto en su función fiscalizadora y recaudadora, es un obstáculo para el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales de los ciudadanos, deseo importantísimo de cualquier sistema tributario.

E. *Distribución equitativa de los ingresos entre las diversas soberanías tributarias*

A nuestro parecer, uno de los fines fundamentales de la armonización de finanzas públicas es buscar que los canales de distribución de los ingresos tributarios entre los diversos países sea más justo y equitativo. Identificamos que el problema central consiste en lograr que los Estados implicados en la generación de la riqueza de un individuo participen en forma justa en los tributos que dicho individuo ha de pagar, en la medida en que cada Estado contribuyó en la genera-

⁸⁸ Un análisis completo de esta problemática a nivel mundial, se encuentra en Martínez, Jean-Claude (dir.), *La Réforme Fiscale contre le Chômage (La reforma fiscal contra el desempleo)*, París, Lettres du Monde, 1995.

ción de la riqueza. Admitimos que la solución es sumamente compleja, lo cual no nos impide seguir.

Los convenios para evitar la doble tributación establecen una solución parcial que deja insatisfechos a todos, pero mientras no se elaboren nuevas fórmulas, sencillas, prácticas y equitativas, debemos conformarnos con tener de los males el menor. Se hacen necesarios instrumentos que permitan la redistribución de los ingresos tributarios entre los Estados, independientemente de que el tributo haya sido pagado en un lugar. En este momento existen en algunos tratados (TLCAN) la posibilidad de acuerdos entre los países para lograr esa redistribución, sin embargo, aún queda mucho a discreción de algunas autoridades, y lo que hace falta son instrumentos jurídicos (basados en consideraciones jurídicas y filosóficas de equidad) que den certeza a ese proceso.⁸⁹

F. *Lograr mayor transparencia en los procesos de política fiscal y presupuestaria*

Se encuentra la necesidad de que con la armonización ocurra un mejoramiento en los procesos de política fiscal y presupuestaria. Esto es lo que algunos autores llaman la competencia fiscal positiva, pero que en este caso no quisimos establecer como objetivo para no confundirlo con la necesidad de evitar la competencia fiscal negativa que ya hemos analizado. La competencia fiscal entendida de este modo puede traer beneficios, sobre todo en países tendientes a mantener presupuestos deficitarios, puesto que auxiliará a que el gobierno ob-

⁸⁹ John Rawls (en *Justicia como equidad*, 2a. ed., Madrid, Tecnos, 2002, pp. 78 y ss.) enuncia dos principios de justicia: “primero, cada persona que participa en una práctica, o que se ve afectada por ella, tiene un igual derecho a la más amplia libertad compatible con una similar libertad para todos; y segundo, las desigualdades son arbitrarias a no ser que pueda razonablemente esperarse que redundarán en provecho de todos, y siempre que las posiciones y cargos a los que están adscritas, o desde los que pueden conseguirse, sean accesibles a todos. Estos principios expresan la justicia como un complejo de tres ideas: libertad, igualdad y recompensa por principios que contribuyan al bien común... El término ‘persona’ ha de interpretarse de forma diferente dependiendo de las circunstancias. En unas ocasiones significará individuos humanos... pero en otras puede referirse a naciones, provincias, empresas, iglesias, equipos, y así sucesivamente”. Luego destaca: “Es importante aquí acentuar que *todas* las partes tienen que salir ganando con la desigualdad”.

serve mejor sus gastos. Desde esta perspectiva, Gary Becker ha manifestado: “La competencia entre naciones tiende a producir una carrera hasta la cima, en lugar de una carrera hasta el fondo, limitando la posibilidad de grupos y políticos poderosos y voraces en cada nación, a imponer su voluntad a expensas de los intereses de la vasta mayoría de sus pueblos”.⁹⁰ Terra y Wattel consideran también el lado positivo de la competencia fiscal al mencionar uno de los extremos en que se fija la discusión sobre lo “deseable” de esta competencia: “La competencia fiscal es necesaria para mantener a las administraciones tributarias eficientes y con los pies en el suelo, ayudando a disminuir innecesarios niveles de fiscalidad dentro de la Comunidad Europea”.⁹¹

Otra defensa de esta competencia “positiva” que se puede dar en las finanzas públicas, es la presentada por Brennan y Buchanan cuando argumentan que la existencia de políticos y burócratas “buscadores de renta” (*rent-seeking politicians*) implica una tendencia inherente al sector público a expandirse más allá del óptimo nivel identificado por el tradicional bienestar económico. En la ausencia de restricciones constitucionales al gasto público, la competencia fiscal puede ser la segunda mejor forma (*second-best*) de proteger el sector privado de la explotación por parte de los gobiernos maximizadores de rentas.⁹²

G. Otras razones para armonizar

En este apartado agrupamos razones que no tienen relación directa con el aspecto fiscal, pero que, de cualquier forma, no quisimos dejar sin mencionar: promover la libre circulación de bienes, servicios y capitales.

La eliminación de barreras, tanto arancelarias como no arancelarias (o equiparación de estas últimas), realizada en una zona aduanera común, facilita en forma importantísima la circulación de bienes y servicios en la zona armonizada. El que no se hable de importaciones o exportaciones en el territorio armonizado, sino de simples movimientos de mercancías viene a adelgazar en forma considerable el

⁹⁰ Oates, W. E., *op. cit.*, nota 81, p. 511.

⁹¹ Terra, Ben J. M. y Wattel, P. J., *op. cit.*, nota 36, p. 147.

⁹² Brennan, G. y Buchanan, J., *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge-Nueva York, Cambridge University Press, 1980.

aparato burocrático levantado alrededor de esa actividad. El ejemplo europeo es impresionante, las antiguas aduanas que existían entre los países son, ahora, piezas de museo. Es bien sabido que en la historia de México el aparato aduanero nunca ha sido una muestra de transparencia, eficacia, honestidad y sencillez, muy al contrario, salvo sus muy honrosas excepciones, en México hablar de aduanas ha sido hablar de un submundo o subcultura, manejado por reglas que unos cuantos iniciados conocen, no sólo por la dificultad inherente que representa, sino también por lo heterodoxo de sus sistemas. No nos sintamos tan mal, la misma circunstancia ocurre en la mayoría de los países, pero precisamente es nuestro deber tratar de solucionarlo, y la armonización (y eventual unificación) de procedimientos aduaneros ayudaría seguramente mucho en ese sentido.

Por lo que hace a la libre circulación de capitales, se ha visto, con especial infortunio en América Latina, que el capital no tiene nacionalidad, no tiene ningún tipo de apego regional, el capital se mueve hacia donde encuentra mejores condiciones. A los fiscalistas gusta sobrevalorar la profesión, y decir que la situación fiscal de los Estados es fundamental para la toma de decisiones empresariales, pero, a excepción de los “paraísos fiscales” que son empleados descaradamente con fines fraudulentos, las decisiones de inversión de capital se toman no sólo considerando el aspecto tributario, sino también (más importante aún) tomando en cuenta otros elementos de tipo político, económico y social que garanticen que la inversión tendrá una ganancia. Los países que reciben mayor inversión de capital no son siempre aquellos que realizan grandes “promociones” sino los que cuentan con otros elementos de seguridad como: un sistema político estable, un sistema monetario confiable, infraestructura financiera, etcétera. Tenemos la convicción de que en el momento en que en América central se establezca un bloque de países con un sistema de fiscalización del capital transparente, confiable y que brinde certeza, ello atraerá la inversión y permitirá el flujo fácil de capitales. Resultará atractivo a los inversionistas de otros lugares poner sus ojos en ese sistema bien estructurado y seguro de inversión. Mario Monti urge a la Unión Europea a disminuir las diferencias en la fiscalidad del capital para eliminar la complejidad en la movilidad del capital y dismi-

nuir los costos de hacer negocios en Europa,⁹³ podemos tomar ese consejo también para América.⁹⁴

V. CONCLUSIONES

1. La armonización fiscal propuesta implica necesariamente un desapego al fin inmediato que tradicionalmente se ha otorgado a la actividad financiera de un Estado (proveer de recursos, su correcta administración y su adecuado gasto), para no perder la perspectiva de los fines últimos de dicha actividad, esto es, fines políticos en general. Lo anterior debe hacerse de la mano de la teoría de las relaciones internacionales y del comercio internacional.

2. La armonización fiscal puede ser vista como medida de desarrollo de una unión económica, desde el punto de vista que no puede ir más allá que ésta última, pero su ineficiencia implica también una disfunción de la unión económica pretendida.

3. El paradigma de la libre competencia y la libre circulación de factores puede servir como impulso en ciertas uniones económicas, pero no es inherente a la teoría de la armonización fiscal, ni su adopción es recomendable en todo proceso armonizador.

⁹³ Monti, M., "The Single Market and Beyond: Challenges for Tax Policy of the European Union", *EC Tax Review*, vol. 6 1997, p. 47.

⁹⁴ Jacob Viner (en *Comercio internacional y desarrollo económico*, Madrid, Tecnos, 1961, p. 173) de forma cruda pero realista aborda la problemática general de los países implicados en la armonización que se pretende: "En los países subdesarrollados existe una tendencia natural y comprensible a aumentar y exagerar la importancia de los obstáculos externos y a atribuir a los demás gobiernos y pueblos una responsabilidad mayor en la remoción de los obstáculos a la mejora económica que a sí mismos. Desde luego, los factores externos son importantes y desearía ver que el mundo en general, y los países más ricos en particular, aportaran una adecuada contribución a la solución del problema económico mundial más grave: el problema de que mucho más de la mitad de la población mundial vive bajo condiciones de pobreza aguda... No sostengo que los países subdesarrollados tengan sus futuros económicos en sus propias manos. Muy al contrario, en ausencia de una ayuda proveniente del exterior, sólo puedo tener pesimistas perspectivas respecto al futuro económico de la mayoría de los países subdesarrollados. Pero, dada la ayuda exterior máxima que es razonable esperar, el problema no entrará siquiera en vías de solución, a no ser que los países subdesarrollados dediquen sus propios recursos humanos, materiales y financieros, a un ataque amplio, sólido y constante de aquellas básicas causas internas de la pobreza masiva que he intentado destacar".

4. La armonización fiscal para América en su conjunto carece actualmente de fundamento jurídico, sin embargo, en nuestra opinión, la adopción del actual proyecto (borrador) de Acuerdo de Libre Comercio de las Américas y los objetivos que éste busca, con un adecuado desarrollo, puede ser el basamento de dicha armonización.

5. La clasificación (y el desarrollo) que hemos hecho de las razones a favor de la armonización fiscal, inacabada, atiende a los diversos fines a los que ésta debe servir, mismos que trascienden al aspecto económico.