

UNA APROXIMACIÓN A LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS EN EL MERCOSUR, CON ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES COMERCIALES

Emilio Orlando Manganiello

Síntesis:

- El conjunto de medidas a adoptarse tendientes a neutralizar los factores de distorsión en el plano económico-financiero, se agrupa bajo el criterio de “armonización fiscal”. De los métodos de armonización tributaria existentes, el más idóneo para alcanzar los objetivos perseguidos en un mercado con las características del Mercosur, sería el de compatibilización.

- La armonización fiscal debe ocuparse también de la coordinación de los métodos de contralor administrativo, para que resulten eficaces en la prevención y detección de eventuales infracciones y delitos fiscales en el ámbito comunitario.

- Si bien en principio la armonización de impuestos indirectos aparece como prioritaria, cualquier proyecto de integración económica exitoso debe encarar la compatibilización de los impuestos directos.

- La C.E.E. ha obtenido escaso éxito en la armonización de impuestos directos. El “Informe Ruding”, ha tenido poca repercusión práctica.

- Las principales distorsiones que provoca la ausencia de armonización de los impuestos directos, y especialmente el impuesto a la renta, consisten en: alteración de los precios de los productos; afectación de la localización de las inversiones; discriminaciones tributarias basadas en la nacionalidad; tratamiento inequitativo de las administraciones fiscales hacia los contribuyentes; la disparidad de tratamiento económico-financiero en perjuicio de la integración que provocan los tratados y leyes sobre doble imposición; la promoción de “paraísos fiscales” no deseados; tratamientos fiscales desiguales de un mismo sujeto pasivo, considerado en cuanto a su forma societaria; inadecuados contralores fiscales, que favorecen la comisión de defraudaciones y/o elusiones fiscales; tratamiento desigual frente a la comisión de ilícitos tributarios; y efectos sociales negativos, tales como migraciones de población no proyectadas.

- Las principales pautas de armonización de impuestos directos en el ámbito del Mercosur, con especial referencia al impuesto a la renta, son:

- a) Adaptación de los principios constitucionales de los países miembros. En este aspecto, los países del Mercosur no presentan mayores inconvenientes.

- b) En materia de impuesto a la renta, se debiera aplicar principalmente el criterio de vinculación jurisdiccional de residencia, domicilio o renta mundial. Para el caso de que este criterio se aplicara integradamente con el de imposición en la fuente (como ocurre en la práctica tributaria), debieran utilizarse mecanismos de compensación que eviten la doble imposición. El sistema debe apuntar a la equidad interna y a la neutralidad en la ubicación de los recursos.

- c) Debe eliminarse todo tipo de tratamiento diferencial basado en regímenes promocionales, subvenciones estatales, franquicias o beneficios, ya sean regiona-

les, sectoriales, que estén incluidas en el mismo impuesto, o de cualquier naturaleza. Cualquier medida de esta clase que se quiera adoptar debe ser tratada en el ámbito comunitario y ser transparente y explícita, debiéndose homogeneizar las pautas a las que será sometida. Los tratados sobre doble imposición deben ser homogéneos dentro del mercado común, y principalmente deben atender al tratamiento de las rentas de filiales de sociedades matrices ubicadas en otro país miembro, como así también en todo lo referente a distribución de utilidades, regalías, pagos de intereses, etc., entre aquellas.

d) Otros aspectos de relevancia son: la armonización de la base imponible; un método similar de ajuste por inflación, que en todos los casos se traduzca en correcciones semejantes; un método similar de valuación de inventarios; el establecimiento de rangos de alícuotas similares; la compatibilización de las fechas de vencimiento de los ejercicios fiscales; aplicación del impuesto con alcance tanto a personas físicas como jurídicas en todos los países miembros; un método coordinado de integración entre los impuestos a las rentas personales y las societarias; y la armonización de la legislación societaria.

e) Armonizar las medidas de contralor fiscal en el ámbito comunitario. A tal fin es preciso accionar mediante la celebración de tratados bilaterales o multilaterales que favorezcan la asistencia mutua y el intercambio de información automática, espontánea y específica; siempre con sujeción a los principios de confidencialidad, subsidiariedad, proporcionalidad, reciprocidad y especialidad. En materia de auditorías también debe pregonarse por un método coordinado, ya sea mediante auditorías simultáneas o conjuntas. Incluso se ha hecho mención a la creación de organismos de contralor, comités o grupos supranacionales. Otro aspecto importante consiste en conceptualizar y tipificar en el ámbito comunitario todo lo relativo a infracciones y delitos tributarios.

· En lo que respecta a los aportes y contribuciones de la seguridad social, en los casos en que las empresas instalan subsidiarias o filiales con carácter permanente en otros países miembros, empleando personal del país de origen, se impone el método de crédito total o parcial de contribuciones salariales cuando ambos países involucrados mantienen su potestad fiscal. Además debiera procurarse una mayor equivalencia en las alícuotas, pues es notoria la diferencia que mantiene Paraguay, donde son mucho menores que en el resto de los países.

· En relación con el impuesto al patrimonio, su armonización debiera comenzar por la definición del principio de vinculación jurisdiccional a aplicarse, aconsejándose los mismos criterios que los expuestos para el impuesto a la renta.

1. Introducción. 2. Distorsiones y armonización fiscal. Concepto. Clases. 3. El contralor fiscal en mercados comunes. Intercambio de información y auditorías a escala comunitaria. 4. Impuestos directos. La necesidad de su armonización. La experiencia de la Comunidad Económica Europea. 5. Perspectivas para el Mercosur. 6. Distorsiones provocadas por la falta de armonización de impuestos directos. 7. Pautas de armonización de los impuestos directos, con especial referencia al impuesto a la renta. 7.1. Principios constitucionales. 7.2. Principio jurisdiccional en el impuesto a la renta. 7.3. Equidad interna. Neutralidad en la ubicación de los recursos. Eliminación de tratamientos diferenciales. Otros aspectos. Armonización societaria. 7.4. Armonización de mecanismos de contralor fiscal. Organismos

mos comunitarios. Tipificación comunitaria de delitos fiscales. 7.5. Aportes y contribuciones destinados a los organismos de la seguridad social. Impuesto al patrimonio.

1. Introducción.

El establecimiento de un mercado común y la integración que ello implica, impone necesariamente una serie de políticas tendientes a consolidar y fortalecer los vínculos económico-financieros de los países miembros.

Para ello es preciso activar una serie de medidas conjuntas en diferentes planos tales como las políticas de inversión de capitales, relaciones laborales, adaptación de los principios constitucionales, societarios y, muy especialmente si se quiere obtener éxito en el difícil proceso de obtener un mercado común, se torna imperativa la coordinación de políticas fiscales, dado que por sus efectos en el plano económico, se encuentran ubicadas entre las principales causas de los fracasos de cualquier proyecto de integración.

El tratado reconoce esta necesidad primordial, estableciendo en su art. 1 que “el mercado común implica: a) La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países... b) La coordinación de políticas ... fiscal ... aduanera y otras que se acuerden; c) El compromiso de los Estado Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el proceso de integración”.

Mas adelante en los artículos 5 a 7, el Tratado nuevamente refiere a objetivos de coordinación a alcanzar en materia tributaria, pero todos ellos orientados en mayor medida a obtener la libre circulación de bienes y eliminación de aranceles aduaneros, que a la libre circulación de factores productivos y a impuestos internos¹. Aunque ello no signifique que el Tratado tenga menos obligatoriedad con relación a la libre circulación de dichos factores y para la coordinación de los impuestos internos de los países miembros, sino que más bien se ha establecido un orden de prelación en las metas a alcanzar, en base quizás a la experiencia de procesos de integración notoriamente más avanzados como lo es el de la Comunidad Económica Europea.

Además, cabe agregar que si bien no existe mención explícita sobre la acción del gasto público que pudiera interferir en la libre circulación económica (por ejemplo subsidios a la exportación), en realidad se hace una mención implícita cuando el artículo 1 hace referencia a “cualquier otra medida equivalente”. Es decir, generaliza a todas las medidas que puedan interferir en la libre circulación de bienes, servicios y factores de la producción².

¹ Así, el art. 5 establece: “Durante el período de transición (hasta el 31-12-94) los principales instrumentos para la constitución del mercado común serán: a) un programa de liberación comercial que consistirá en rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la eliminación de restricciones arancelarias o medidas de efectos equivalentes, así como de otras restricciones al comercio entre los estados partes, para llegar al 31-12-94 con arancel cero sin restricciones no arancelarias sobre la totalidad del universo arancelario; b) Un arancel externo común que incentive la competitividad externa de los Estados Partes”. El art. 6 reconoce diferencias puntuales de ritmo para la República del Paraguay y para la República Oriental del Uruguay. Por último, el art. 7 establece: “En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional”.

2. Distorsiones y armonización fiscal. Concepto. Clases.

Aquellas causas que usualmente atentan contra los procesos de integración se dan en llamar “factores de distorsión”. En el campo económico, pueden subdividirse en dos grupos: 1) distorsiones en las condiciones de competencia de los productos intercambiados, por las variaciones en los costos y precios de los mismos, y 2) distorsiones en la rentabilidad de los proyectos, según la localización de la inversión.

El segundo de los supuestos está intimamente ligado al objeto de este trabajo, pues apunta a las distorsiones que puede provocar una inadecuada política fiscal en el ámbito comunitario en materia de impuestos directos, y muy especialmente –por su importancia- de impuesto a la renta³, que hacen que determinados sectores del mercado común se vean favorecidos –por su mayor rentabilidad en relación a otros sometidos a un tratamiento tributario más severo- con mayores inversiones, erosionando de esta manera la esencia misma de lo que debe ser un mercado común dentro de un proyecto de integración.

Ahora bien, todas esas medidas conjuntas que deben tomarse en el campo tributario a los fines de lograr la máxima coordinación, se agrupan bajo el criterio de “armonización fiscal”⁴.

Carl Schoup⁵ definió a la armonización fiscal como cualquier cambio en los sistemas de finanzas públicas de los países miembros de un mercado común o área de libre comercio, cuyo fin es impulsar los propósitos de esa unión económica.

Una definición más acotada la obtenemos del informe Neumark⁶, donde se establece que el objetivo de la armonización fiscal (o tributaria) es establecer condiciones de tributación y gasto público similares a las que existirían dentro de una economía unificada, para eliminar las influencias y factores fiscales de los que emergen distorsiones de las condiciones de competencia.

Ahora bien, no debe confundirse armonización fiscal con igualdad fiscal. El objeto de la armonización no es la consecución de la igualdad fiscal (iguales regímenes tributarios en todos sus aspectos en los diferentes países miembros, cosa prácticamente imposible de alcanzar), sino que apunta a la asimilación de la carga tributaria que deben soportar los inversores en cualquier punto del mercado común. En otras palabras, a un inversor debe resultarle indiferente invertir en cualquier zona del mercado, puesto que en todos los casos la carga tributaria que recaerá sobre él será siempre semejante.

² Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el Mercosur – Hugo González Cano – Boletín de la Dirección General Impositiva nro. 466 – pág. 1085 - 1992. La noción de armonización fiscal – Jorge Macon – Periódico Económico Tributario número 19.

³ Aunque también influyen notoriamente los incentivos tributarios, tales como zonas francas, subsidios, y toda otra medida que tiende a crear los denominados “paraísos fiscales”. Además deben considerarse también los aportes y contribuciones con destino a los organismos de la seguridad social y, en menor medida, la incidencia del impuesto al capital o los activos de las empresas.

⁴ Se sostiene también que existen otros criterios para evitar las distorsiones. Así, Roberto Condoleo (La armonización del impuesto a la renta en los mercados comunes – Periódico Económico Tributario número 121 – noviembre de 1996) afirma que existen tres posibles opciones de coordinación fiscal: a) la menos ambiciosa, consistente en crear mecanismos de compensación o neutralización fiscal, b) la armonización fiscal, mediante la cual se adoptan medidas que se proyectan sobre las causas de las distorsiones para eliminarlas, y c) La integración plena de los países miembros.

⁵ Schoup Carl – Public Finance – Aldine Chicago 1969 – p.640.

⁶ International Bureau of Fiscal Documentation – The E.C.C. Reports on Tax Harmonization – Report of the

El informe Neumark, elaborado para la C.E.E., expresamente se refiere al respecto al precisar que el objetivo a alcanzar mediante la armonización “consiste en incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico de los seis países pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico”.

Cabe entonces preguntarse cómo se consigue ese objetivo.

Comunmente se admiten dos tipos de armonización tributaria: 1) La uniformación, y 2) la compatibilización.

La uniformación (también llamada igualación) implica idénticas alícuotas, idénticas bases imponibles, idénticas exenciones, etc.. En otras palabras, ni más ni menos que la misma ley tributaria en todos los países miembros. Como dijera precedentemente, el objetivo de la armonización no es la igualación fiscal. Por este motivo, entiendo que no puede considerarse a la uniformación como una especie del género armonización, sino como un método distinto y autónomo para conseguir la supresión de las distorsiones tributarias, que resulta aplicable solo en procesos muy avanzados de integración. A simple vista surge que el Mercosur, por su escaso desarrollo, está muy alejado de ser el lugar óptimo para aplicar el concepto de uniformación.

Por el contrario, la compatibilización⁷ implica un mecanismo más elástico, propio del concepto de armonización, y consiste en una suerte de adecuación de las políticas fiscales, mediante ciertas modificaciones en los elementos estructurales de un impuesto, con el fin de obtener el resultado económico deseado.

De este modo los países mantienen su independencia para aplicar los diversos impuestos con sus propias características, y solo deben aceptar normas de carácter general al mercado común, tendientes a compatibilizar los mismos y neutralizar las distorsiones.

3. El contralor fiscal en mercados comunes. Intercambio de información y auditorías a escala comunitaria.

Existe un aspecto muy conexo al criterio de armonización, a un punto tal que en la práctica no pueden concebirse separadamente. Esto es el adecuado contralor fiscal. Mal pueden adoptarse exitosas pautas de armonización, si no se tienen los mecanismos adecuados de control que permitan detectar el incumplimiento de los sujetos pasivos, y evitar el fraude o la elusión fiscal.

Se plantea entonces un nuevo interrogante: De qué manera y bajo qué procedimientos estructurar mecanismos de control fiscal que resulten exitosos dentro de todo el ámbito del mercado común, puesto que esto supone una política de cotejo, comprobación e investigación conjunta de las diferentes administraciones fiscales involucradas.

Lógicamente, como todo proceso paulatino, una mayor integración implicará por decantación una mayor coordinación de las administraciones.

Fiscal and Financial Comitee – Amsterdam – 1963, p.101.

⁷ También denominado criterio “diferencial” (Douglas Dosser – Economic Analysis of Tax Harmonization

Así como en el ámbito económico-tributario se parte desde simples políticas de compensación, para luego avanzar a través de la armonización para alcanzar el punto óptimo que sería la igualación, en materia de contralor sucede algo similar.

En una primera etapa, es dable afirmar que las políticas conjuntas de contralor se establezcan a través de tratados de asistencia mutua, ya sea bilateral o multilateral, siendo lo óptimo que exista el mismo tratado para todos los países miembros.

Resultan muy importantes en este aspecto, los convenios que tienden a evitar la doble imposición en los impuestos directos⁸, donde generalmente se insertan cláusulas de asistencia mutua e intercambio de información.

Las cláusulas relativas a intercambio de información en esos tratados, puede agruparse de la siguiente manera: a) intercambio automático de información rutinaria, como puede ser, por ejemplo, información relativa a intereses, regalías, dividendos, pensiones, como otros pagos realizados a los residentes de la contraparte⁹; b) intercambio espontáneo de información cuando se verifica algún incumplimiento, aún no mediando pedido de la otra administración sobre la misma; en este caso se debe tener sumo cuidado de no vulnerar garantías primordiales del sujeto pasivo, que le pudieran producir graves perjuicios; y c) intercambio específico de información, a solicitud de la administración y fiscal, y cuando –así sucede en la práctica- el Estado que la pide ha agotado todos los medios para obtenerla por su cuenta¹⁰.

Por otra parte, el intercambio de información debe estar contenido dentro de ciertos parámetros que constituyen los límites del mismo, a saber: a) Principio de confidencialidad, según el cual no se intercambiará información que dentro del país tenga el carácter de confidencial (por ejemplo secreto de correspondencia, bancario, etc.); b) Principio de subsidiariedad¹¹, según el cual no se intercambiará información cuando el estado solicitante no hubiera agotado todos los recursos para obtenerla por sus propios medios; c) Principio de proporcionalidad, por el que no se intercambiará información cuando por la índole de la misma, su obtención implique un esfuerzo administrativo desproporcionado; d) Principio de reciprocidad, según el cual la información requerida sería suministrada por el país que la pide, en idénticas condiciones¹²; y e) Principio de especialidad, según el cual la información requerida debe ser utilizada con fines exclusivamente fiscales¹³.

in Common Market – Vol.1 – Columbia University Press – 1967).

⁸ En el ámbito sudamericano, Argentina tiene firmados Tratados de este tipo con Bolivia y Chile con relación al impuesto sobre la renta, las ganancias o beneficios sobre el capital y al patrimonio; y con Brasil con relación al impuesto sobre la renta. En ambos existe una cláusula referente a intercambio de información. En Europa, los Tratados de este tipo –que pretenden evitar la doble imposición- se ajustan a lo establecido en el artículo 26 del modelo de la O.C.D.E. (Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa en Materia Fiscal). En E.E.U.U. rigen los Tratados AII.Ts.

⁹ Tal es lo que prescribe el NAFTA

¹⁰ Rige el principio de la no aceptación de la denominada “fishing request”, en cuya virtud no se admiten solicitudes de información generales y poco concretas; justamente con la finalidad de no lesionar los derechos del sujeto pasivo.

¹¹ Este principio rige en el modelo de Tratado de la O.C.D.E..

¹² No es posible exigir a la Administración Fiscal del país solicitado que vaya más allá de sus propias leyes y prácticas administrativas internas al colocar la información a disposición del Estado solicitante (Principios básicos de armonización administrativa-impositiva en el marco de un mercado común – Vicente Oscar Díaz – Revista Impuestos, LI-B-1539).

¹³ Los secretos del negocio o de la empresa son hechos sobre circunstancias de gran trascendencia económica

Además existen otro tipo de obstáculos de carácter pragmático, que se suscitan fundamentalmente por el desconocimiento de una Administración, de las leyes y prácticas tributarias de la otra, en cuya virtud se verifican solicitudes de información defectuosas, incompletas, inadecuadas, etc., generando los consecuentes inconvenientes.

Lógicamente, deberá existir también cooperación en materia de auditorías¹⁴. Y en grados óptimos de integración es posible hablar de una “super administración internacional”¹⁵; aunque ello está aún muy lejos de concretarse incluso en mercados notoriamente integrados como es el de la C.E.E.¹⁶

4. Impuestos directos. La necesidad de su armonización. La experiencia de la Comunidad Económica Europea.

Ahora bien, en materia de impuestos directos las experiencias de armonización fiscal en mercados comunes –aún en aquellos que se encuentran en procesos avanzados, como ser la C.E.E.- es mucho menos acentuada en comparación con los impuestos indirectos; quizás debido a que las principales y mayores distorsiones económico-financieras en procesos de integración se verifican en este último campo, lo cual ha llevado en la práctica a aglutinar esfuerzos en la armonización fiscal de los impuesto indirectos, dejando en segundo plano los directos.

Otro motivo de importancia es que los Estados miembros son poco proclives a declinar su soberanía tributaria en materias tales como el impuesto a la renta.

Pero no cabe ninguna duda que cualquier proyecto de integración económica deberá en algún momento de su desarrollo abarcar a fondo esta materia, si es que pretende alcanzar con éxito los objetivos de su formulación.

Por otra parte, a medida que se compensan las distorsiones y se pulen las diferencias existentes en relación a impuestos indirectos, se torna cada vez más notoria y mas importante la incidencia de los impuestos directos (en especial, el impuesto a la renta) en la producción de distorsiones nocivas al proceso de integración.

No obstante ello, la experiencia indica que es poco el éxito que se ha obtenido hasta el presente en esta materia.

La C.E.E. (que sin dudas constituye uno de los procesos más exitosos de integración económica) avanzó notoriamente en lo referente a armonización de impuestos indirectos (especialmente el impuesto al valor agregado). Sin embargo, no ha sucedido lo mismo con los impuestos directos, y en especial el impuesto a la renta.

y aplicabilidad práctica. Por lo tanto los administradores deberían prever medidas para que el aprovechamiento injustificado del secreto no origine perjuicios al administrado. Pero el intercambio de la información debe encontrar su límite jurídico, cuando un miembro nacional resulte cohesionado por perjuicios incompatibles con la finalidad de la asistencia judicial y oficial requerida (Principios básicos de armonización administrativa-impositiva en el marco de un mercado común – Vicente Oscar Díaz – Ob.cit.en nota 12.

¹⁴ Se ha distinguido entre auditorías simultáneas en los diferentes Estados miembros, por auditores de cada uno de ellos actuando en su propia jurisdicción; y auditorías conjuntas, donde los auditores cooperan en diferentes jurisdicciones, ya sea en forma activa o pasiva en el carácter de simples veedores.

¹⁵ Así lo hace Vicente Oscar Díaz en ob.cit.en nota 12.

¹⁶ Por Reglamento 218/92/C.E.E. doce administraciones se interconectaron informáticamente para el inter-

Así, existen en la actualidad tan solo dos Directivas y un Convenio que tratan parcial y limitadamente el tema; y a pesar de ello ni siquiera han tenido una gran repercusión práctica en lo que hace a su aplicación.

Tales Directivas y el Convenio son:

a) Directiva 90/434 de julio de 1990, que establece un mismo régimen fiscal para los supuestos de fusión y reorganización de las sociedades de los diferentes Estados miembros favoreciendo, mediante la exención del impuesto a la renta, las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de acciones. Un informe elaborado en Amsterdam en 1994¹⁷, da cuenta de los diversos problemas que trajo aparejada su implementación, debido a las marcadas diferencias en el campo del derecho societario sustancial de cada uno de los países miembros, especialmente en materia de fusión y reorganización de sociedades; la elaboración de normas internas que crearon una muy variada gama de condiciones de aplicación de la Directiva en cuestión; y una deficiente normativa de la propia Directiva en materia de valuaciones, lo que provoca de hecho una doble tributación en algunos casos.

b) La Directiva 90/435 de julio de 1990, mediante la cual se pretende eliminar la doble imposición que se produce cuando una filial reparte beneficios a su casa matriz, ubicada en otro país miembro. La Directiva dispone que el Estado miembro debe exonerar los beneficios recibidos de la filial; o bien puede gravarlos, pero la sociedad queda autorizada a deducir de su impuesto la proporción del impuesto que hubiere recaído sobre la filial. Además, el Estado donde reside la filial debe abstenerse de percibir una retención en la fuente de los dividendos distribuidos. Según el informe de Amsterdam anteriormente citado, tampoco en este caso se ha alcanzado el objetivo de armonización perseguido debido: 1) a las opciones que brinda (exención y método de crédito, diferentes períodos, mínimos de tenencia, etc.), 2) a los efectos de la propia Directiva, 3) al hecho de que no fue necesario modificar la legislación más favorable preexistente en algunos Estados miembros y 4) a una incorrecta aplicación en algunos Estados miembros.

c) Convenio 90/436 de 1990 que establece un proceso de arbitraje para evitar la doble tributación en el caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas. El arbitraje se establece entre dos administraciones para evitar la doble imposición que puede resultar del ajuste unilateral de los beneficios de una empresa luego de la corrección de precios de transferencia. El convenio impone la obligación de eliminar la doble tributación ya sea en forma amistosa, o recurriendo al arbitraje.

Entre 1991 y 1992 se elaboró un informe que dio en llamarse “Informe Ruding”¹⁸.

Entre otros aspectos, el informe destacó las numerosas incongruencias que se verifican en cuanto a la normativa que rige los impuestos directos, y especialmente el impuesto a la renta entre los Estados miembros, y las distorsiones que ello trae aparejado y que impiden las inversiones comerciales en otros países.

Concluyó el informe que la gravabilidad de los dividendos en los países de

cambio de información fiscal, pero solamente referida a determinados aspectos puntuales del Impuesto al Valor Agregado.

¹⁷ The implementation of the EC Corporate Tax Directives – M.A. Hamaekers, International Bureau of Fiscal Documentation.

¹⁸ Fue encargado por la Comisión de la C.E.E. al profesor Onno Ruding. El informe se denominó “Comission

orígen son el principal motivo que atenta contra el flujo de inversiones; y propuso una serie de alternativas de solución para ésta y otras distorsiones en materia – principalmente- de impuesto a la renta.

Sin embargo vale aclarar que hasta el presente, las sugerencias del Informe Ruding (o Comité Ruding) no fueron mayormente aplicadas por los países miembros, quizás a consecuencia de las reservas y afirmación al principio de subsidiariedad tributaria¹⁹ en el accionar comunitario, según el cual la Comisión de la C.E.E. puede intervenir únicamente en la medida en que el objetivo perseguido no pueda ser alcanzado mediante el accionar individual del Estado miembro.

Más allá de lo expuesto, se verificó cierta armonización del impuesto a la renta entre algunos de los Estados miembros de la C.E.E. (Bélgica, Francia, Gran Bretaña, Alemania, Italia) para neutralizar la situación favorable a la atracción de capitales que tenían los países que permitían con mayor amplitud en el impuesto a la renta el crédito sobre el impuesto de dividendos ²⁰.

5. Perspectivas para el Mercosur.

En lo que respecta al Mercosur, el mismo ha sido definido desde el punto de vista de su desarrollo como una “unión aduanera imperfecta”²¹, lo que implica en la especie que queda un largo camino por recorrer hasta alcanzar un alto grado de unificación económica.

Si partimos de la base de la experiencia recogida por mercados más perfeccionados tales como la C.E.E., es dable esperar que en líneas generales se transiten caminos más o menos similares, aunque es preciso destacar que los sistemas de imposición a la renta en Europa al instaurarse el Mercado Común Europeo eran más uniformes entre sí que los que existen en el Mercosur, donde además los procesos de integración se ven amenazados por el fenómeno más o menos latente de la inflación.

Así, muy probablemente se alcance previamente un mayor grado de armonización en impuestos indirectos, puesto que éstos son los productores de mayores distorsiones a corto plazo y no atentan en forma tan palmaria a la soberanía fiscal de los Estados miembros.

Paulatinamente, a medida que –como producto de la armonización- la incidencia de los impuestos indirectos en la creación de distorsiones sea menos notoria,

of the European Communities: Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation” – Tax Notes International – Marzo 23 de 1992 – p.563.

¹⁹ Principio incorporado al nuevo Tratado de Maastricht.

²⁰ Ver Enrique Jorge Reig – El Mercosur. Características y Asimetrías. Armonización Fiscal – Boletín de la Dirección General Impositiva nro. 489 – 1994.

²¹ Así, Daniel Remberto González, en su trabajo “Los efectos de la tributación en el comercio internacional y la integración económica” (Boletín de la Dirección General Impositiva nro. 514 – 1996) presenta al siguiente esquema, según el grado de desarrollo en el proceso de integración: 1) Zona de Libre Comercio (libre circulación de mercaderías entre países miembros – Ej.: ALADI, NAFTA); 2) Unión Aduanera (zona de libre comercio más política comercial externa común – Ej.: MERCOSUR); 3) Mercado Común (unión aduanera más libre circulación de factores productivos – Ej.: CEE) y 4) Unión Monetaria o Económica (mercado común más unión monetaria – Ej.: La CEE tiende a ello). A medida que se van perfeccionando los

se irá evidenciando una mayor incidencia de los impuestos directos en ese aspecto, lo que aparejará la necesidad de encarar seriamente una política de armonización en esta área.

Además cuando esto suceda, es dable suponer que habrá transcurrido un tiempo más o menos prolongado durante el cual los países miembros han madurado en sus políticas de integración, y se encuentran mucho más proclives a declinar la soberanía tributaria en beneficio del proceso de integración²².

Sin perjuicio de ello, sería muy saludable rescatar todo proyecto o toda iniciativa concreta tendiente a una temprana armonización de los impuestos directos.

6. Distorsiones provocadas por la falta de armonización de impuestos directos.

Veamos a continuación las principales distorsiones que provoca la ausencia de una política fiscal integracionista en relación con los impuestos directos, y más específicamente el impuesto a la renta, ya sea en forma inmediata, o a mediano plazo:

1. Alteración de los precios de los productos, por incidencia de los impuestos directos en la estructura de costos de los mismos.

2. Afectación de la localización de las inversiones, por distorsiones en la rentabilidad de los proyectos.

3. Discriminaciones tributarias basadas en la nacionalidad, por aplicación de principios de imposición disímiles en el impuesto a la renta²³.

4. Tratamiento inequitativo de las administraciones fiscales hacia los contribuyentes, por desconocimiento de sus capacidades contributivas.

5. La disparidad de tratamiento económico-financiero en perjuicio de la integración que provocan los Tratados y leyes sobre doble imposición, que crean ventajas más o menos pronunciadas respecto de algunos proyectos de inversión con relación a otros.

6. La promoción de “paraísos fiscales” no deseados dentro del mercado común por la existencia de regímenes de promoción, subsidios, franquicias u otros incentivos de características similares.

7. Tratamientos fiscales desiguales de un mismo sujeto pasivo, considerado en cuanto a su forma societaria (falta de neutralidad de tratamiento hacia las diferentes formas jurídicas)²⁴.

8. Inadecuados contralores fiscales, que por su ineficiencia en el ámbito comunitario favorecen la comisión de defraudaciones y/o elusiones fiscales.

9. Tratamiento desigual frente a la comisión de ilícitos tributarios, por la existencia de diferentes conceptos y penalidades relativos a defraudación fiscal, elusión, infracciones formales, etc., según el país miembro de que se trate.

procesos de integración, los países integrantes van cediendo en forma gradual su soberanía en beneficio de aquellos procesos.

²² Véase la experiencia europea y la próxima creación de una moneda unificada (“euro”), como signo inequívoco del sometimiento de las soberanías de los Estados miembros ante el avance ineludible del proceso de integración.

²³ Principio de imposición de la fuente territorial por un lado, o de residencia, domicilio o renta mundial por el otro.

10. Efectos sociales negativos, tales como migraciones de población no proyectadas.

7. Pautas de armonización de los impuestos directos, con especial referencia al impuesto a la renta.

7.1. Principios constitucionales.

Como punto de partida de toda armonización, debe destacarse que si se quieren adoptar medidas cuya aplicación perdure institucionalmente dentro del ámbito de cada país miembro (más allá de los cambios políticos que pudiera sufrir) es preciso que aquellas decisiones cuenten con el debido respaldo constitucional. En otras palabras, que el accionar comunitario encuentre un sustento legal en cada una de las Constituciones de los países integrantes del Mercosur.

Desde este punto de vista, las Constituciones de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay no presentan mayores inconvenientes.

Así, en la Constitución Argentina (artículo 75, inciso 24) se faculta al Congreso a aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Y determina que las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.

El artículo 4 de la Constitución de Brasil determina que la República Federativa de Brasil buscará la integración económica, política, social y cultural de los pueblos de América Latina, con miras a la formación de una comunidad latinoamericana de naciones.

El artículo 145 de la Constitución del Paraguay admite en condiciones de igualdad con otros estados, un orden jurídico supranacional que garantice el desarrollo económico; y el artículo 137 dispone la prelación de los tratados internacionales sobre las leyes.

Por último, el artículo 6 de la Constitución de Uruguay establece que la República procurará la integración social y económica de los estados latinoamericanos, en lo que se refiere a la defensa común de sus productos y materias primas.

Partiendo entonces de la premisa que impone contar con un marco constitucional adecuado, es posible encarar el proyecto integracionista, mediante políticas de armonización.

Veamos a continuación las principales medidas que debieran adoptarse en forma comunitaria, tendientes a eliminar (o al menos compensar) las distorsiones antedichas en los acápites 1 a 10 del apartado 6, con especial detenimiento en el impuesto a la renta, por ser el principal referente de los impuestos directos.

7.2. Principio jurisdiccional en el impuesto a la renta.

El primer punto fundamental a resolver es el de las relaciones jurisdiccionales; vale decir, qué principio jurisdiccional es el más adecuado por ser el menos productor de distorsiones y el más conveniente para la libre circulación del capital (eliminación de distorsiones nros. 3, 1 y 2).

Tradicionalmente, se distinguen dos principios bien diferenciados: a) principio de imposición en la fuente, que consiste en gravar las rentas generadas dentro del ámbito territorial del país miembro, con independencia del sujeto que las obtenga; y b) principio de residencia, domicilio o renta mundial, según el cual se gravan todas las rentas de los residentes de un país, no importa el lugar donde se generen.

Atendiendo a los objetivos perseguidos, el segundo de los principios apuntados (residencia) es el más apropiado, puesto que el inversor pagará el mismo impuesto sin interesar donde se hizo la inversión, en atención a su residencia o domicilio; mientras que en el principio de la fuente territorial solamente se eliminan las distorsiones si los impuestos fueren iguales²⁵.

Se ha dicho también que el principio de fuente asegura la neutralidad nacional, pues todos los inversores en un mismo país, sean residentes o no en él, pagarán igual impuesto, mientras que el de domicilio respeta la neutralidad internacional, ya que los residentes de un país pagarán el mismo impuesto donde sea que inviertan²⁶.

En conjunción con lo expuesto, el principio de residencia importa también un tratamiento tributario más equitativo hacia el contribuyente (eliminación de distorsión nro. 4), puesto que nadie se encuentra mejor posicionado para conocer su capacidad contributiva, que el país de residencia, amén de que cada jurisdicción tendrá su propia noción acerca de aquella, y la responsabilidad de su aplicación.

No obstante lo expuesto, la práctica tributaria demuestra que no existe ningún país que utilice alguno de los dos principios en forma pura, sino que ambos tienden a integrarse en una aplicación conjunta. Así, los países que usan el principio de residencia, aplican el de imposición en la fuente para rentas originadas en su territorio.

Se impone entonces la utilización de mecanismos que eviten la doble imposición, tal como el de crédito por impuesto extranjero²⁷.

7.3. Equidad interna. Neutralidad en la ubicación de los recursos. Eliminación de tratamientos diferenciales. Otros aspectos. Armonización societaria.

Además, los sistemas deben apuntar a la equidad interna (no debe discriminarse entre nacionales y extranjeros) y a la neutralidad en la ubicación de los recursos (no debe ser discriminatorio de la inversión; para un ciudadano de un país debe ser indistinto invertir en cualquier punto del mercado común)²⁸.

Debe eliminarse también todo tipo de tratamiento diferencial basado en regímenes promocionales, subvenciones estatales, franquicias o beneficios, ya sean regionales, sectoriales, que estén incluidas en el mismo impuesto, o de cualquier

²⁴ La atenuación o eliminación de esta distorsión escapa al ámbito exclusivamente fiscal, para ingresar también en el campo de la armonización en materia de legislación societaria.

²⁵ No obstante ello, Roberto Condoleo (ob.cit.en nota 4) señala que “la incidencia tributaria en el flujo de capitales se refleja a través de la tasa efectiva y no de la nominal, por lo cual se requiere que la primera sea semejante entre los Estados miembros; este concepto es muy importante dado que aun aplicando el principio de la fuente, dos legislaciones que técnicamente difieran pueden generar la misma tasa efectiva”.

Otro aspecto a tener en cuenta, es que cualquiera de los principios que se aplique, presupone la existencia de un ámbito territorial perfectamente definido dentro del cual hacer valer los mismos.

²⁶ Enrique Jorge Reig. Ob.cit.en nota 20.

²⁷ Aunque, claro está, este sistema resulta idóneo siempre y cuando el impuesto del país que aplica el principio

naturaleza, que de alguna manera obstaculice la competencia de los productos o la circulación de los factores (eliminación de las distorsiones nros. 1, 2, 6). Cualquiera medida de esta clase que se quiera adoptar, debe ser tratada en el ámbito comunitario y ser transparente y explícita, debiéndose homogeneizar las pautas a las que será sometida. De esta manera se evita la existencia de medidas encubiertas que provoquen distorsiones que a simple vista podrían no encontrar explicación alguna.

Un punto bastante relacionado con el párrafo precedente, es el de los tratados o convenios sobre doble imposición, los que –según el conjunto de la normativa que los integre- pueden transformarse en mecanismos efectivos de integración o, por el contrario, en creadores de numerosas distorsiones nocivas al proceso de armonización. En este sentido, la legislación debe ser homogénea dentro del mercado común, y principalmente debe atender al tratamiento de las rentas de filiales de sociedades matrices ubicadas en otro país miembro²⁹, como así también en todo lo referente a distribución de utilidades, regalías, pagos de intereses, etc., entre aquellas (eliminación de distorsión nro. 5).

A nivel comunitario también debe admitirse la compensación de ganancias y pérdidas de las filiales, que deberían unificar su tratamiento con las ganancias y pérdidas de la sociedad matriz.

Otros aspectos de relevancia son la armonización de la base imponible; un método similar de ajuste por inflación, que en todos los casos se traduzca en correcciones semejantes; un método similar de valuación de inventarios; el establecimiento de rangos de alícuotas similares; la compatibilización de las fechas de vencimiento de los ejercicios fiscales; aplicación del impuesto con alcance tanto a personas físicas como jurídicas en todos los países miembros³⁰; un método coordinado de integración entre los impuestos a las rentas personales y las societarias

Por otro lado, una adecuada armonización en los tributos que habrán de recaer en las sociedades, presupone la existencia de formas societarias semejantes en todos los países miembros. Se impone entonces la necesidad de armonizar la legislación societaria, unificando los tipos y favoreciendo la creación de sociedades mixtas, la reorganización de empresas, las fusiones, escisiones, joint ventures, transferencias económicas explícitas o mediante la adquisición de paquetes accionarios³¹ (eliminación de distorsión nro. 7).

7.4. Armonización de mecanismos de contralor fiscal. Organismos comunitarios. Tipificación comunitaria de delitos fiscales.

Pero todo el proceso de armonización tributaria estaría destinado al fracaso si no es acompañado con la creación de adecuados mecanismos de contralor fiscal. Es preciso entonces accionar en el ámbito comunitario mediante la celebración de tratados bilaterales o multilaterales que favorezcan la asistencia mutua y el inter-

de residencia es mayor que el del lugar donde se encuentra radicada la inversión. También es aplicable si comunitariamente se fijan porcentuales de deducciones.

²⁸ Roberto Condoleo – Ob.cit.en nota 4.

²⁹ Este fue el principal factor de distorsión que detectó el Informe Ruding en el ámbito de la C.E.E..

³⁰ En Paraguay y Uruguay no se aplica el impuesto a la renta a personas físicas. Ello provoca respecto de los

cambio de información automática, espontánea y específica; siempre con sujeción a los principios de confidencialidad, subsidiariedad, proporcionalidad, reciprocidad y especialidad³². En materia de auditorías también debe pregonarse por un método coordinado, ya sea mediante auditorías simultáneas o conjuntas (eliminación de distorsión nro. 8).

Al respecto, se ha dicho que “el uso del método coordinado administrativo del canal referido a la disposición de ingreso, resulta el más adecuado a “prima facie” para controlar en forma satisfactoria no sólo a los accionistas de una sociedad, sino a las sociedades de personas en todo lo referente a intereses y préstamos; regalías, rentas de propiedades inmuebles, gastos de publicidad sobre productos o servicios sin base jurisdiccional fija; etc.”. Y que “el accionar de las Administraciones en forma mancomunada debe converger a precisar el concepto de sociedad-base en lo referente a su cumplimiento fiscal; categorizar y valorar los ingresos-base y la atribución fiscal del ingreso de la sociedad-base”³³.

Para lograr estas metas, se ha propuesto crear un comité o grupo que actúe de manera similar al Comité Permanente de Cooperación Administrativa existente en la Unión Europea, y que tuviera por finalidad vigilar el funcionamiento del sistema, y los problemas de intercambio de información y de cooperación fiscal con carácter general, interviniendo con carácter resolutivo en los conflictos que pudieran originarse en materia asistencial³⁴.

El máximo objetivo en esta área sería la creación de una Administración fiscal internacional, aunque –como sostienen algunos autores– limitada a efectuar recomendaciones y dictar directivas a las Administraciones fiscales de cada uno de los países miembros³⁵.

Otro aspecto importante, consiste en conceptualizar y tipificar a nivel comunitario todo lo relativo a infracciones y delitos tributarios, armonizando de esta manera la trascendencia y derivaciones de diversas contravenciones y delitos tales como infracciones formales, sustanciales, estafa y defraudación fiscal; de manera tal de reducir al mínimo las posibilidades de elusión y/o evasión (eliminación de distorsión nro. 9).

7.5. Aportes y contribuciones destinados a los organismos de la seguridad social. Impuesto al patrimonio.

Otros exponentes de tributos directos son los aportes y contribuciones destinados a los organismos de previsión social, y el impuesto al patrimonio.

En lo que respecta a los aportes y contribuciones salariales, generalmente son tributados en el país de origen, y en casos de excepción en el país de residencia cuando la persona realiza tareas transitorias en ese lugar.

La cuestión se plantea cuando las empresas instalan subsidiarias o filiales con

otros integrantes del Mercosur una competencia desleal respecto de la movilidad del factor trabajo (distorsión número 10).

³¹ Sobre este punto, téngase en cuenta la Directiva 90/434 de la C.E.E..

³² Ver apartado 3 de este trabajo.

³³ Vicente Oscar Díaz. Ob.cit.en nota 12. Además, este autor sugiere que un razonable inicio de experiencia en esta área resultaría de un intercambio de experiencia tributaria por ramo, por parte de las Administraciones a fin de desarrollar criterios comunes respecto a precios de compensación o transferencia dentro de empresas internacionales vinculadas, a efectos de su mejor control.

³⁴ Darío González – Las adaptaciones de las administraciones tributarias a los procesos de integración econó-

carácter permanente en otros países miembros, empleando personal del país de origen. En estos casos, a los fines de evitar la doble imposición debería aplicarse el método de crédito total o parcial de contribuciones salariales cuando ambos países involucrados mantienen su potestad fiscal³⁶.

Por otra parte, debe procurarse una equivalencia en las alícuotas que aplican los países miembros.

Por último, en relación con el impuesto al patrimonio, su armonización debería comenzar por la definición del principio de vinculación jurisdiccional a aplicarse, aconsejándose los mismos criterios expuestos con relación al impuesto a la renta³⁷. Sin perjuicio de ello, cabe destacar que la armonización fiscal de este impuesto –por la menor importancia de las distorsiones que suele provocar, debido a las alícuotas relativamente bajas– se presenta como de prioridad secundaria, si se lo compara con los restantes tributos.

mica y de armonización fiscal – Boletín de la Dirección General Impositiva nro. 501 – 1995.

³⁵ Vicente Oscar Díaz. Ob.cit.en nota 12. Como ya hemos visto, este autor la denomina “super administración internacional”.

³⁶ De esta manera, conjuntamente con la armonización del impuesto a la renta aplicado sobre las personas físicas, se tiende a eliminar la distorsión número 10 antes comentada.

³⁷ Ver apartado 7 punto 2 de este trabajo.