

## DIFICULTADES DE LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA EN AMÉRICA LATINA

“La Armonización de impuestos  
indirectos el mayor desafío en la CAN”

Angela Gómez Jutinico\*

Fecha de Recepción: 7 de Mayo de 2010

Fecha de Aceptación: 31 de Mayo 14 de 2010

Artículo de Reflexión

### Resumen

Este artículo muestra la importancia de los procesos de integración en América, destacando los esfuerzos por integrar políticas sociales y económicas. Presenta la inminente necesidad de la integración entre los países de la CAN para lo cual se plantearon varias estrategias orientadas a lograr este fin esencial, entre las cuales se encuentra “la armonización de los impuestos indirectos”, pues para alcanzar un mercado común latinoamericano se requerirá la armonización política, social y comercial que elimine cualquier distorsión que se presente con motivo de las diferentes regulaciones internas de los países y que los fortalezcan en la incursión de mercados internacionales.

### Palabras Clave

Procesos de integración regional, CAN, Armonización de impuestos indirectos.

\* El presente artículo es producto de una investigación realizada en el Politécnico Grancolombiano. Abogada de la Universidad Libre de Colombia, Especialista en Derecho comercial de la Pontificia Universidad Javeriana, Candidata a Máster en Derecho Económico de la Pontificia Universidad Javeriana, docente universitaria. Correo electrónico: [angomez@poli-gran.edu.co](mailto:angomez@poli-gran.edu.co)

## DIFFICULTIES OF THE ECONOMICAL INTEGRATION IN LATIN AMERICA

### Abstract

This paper shows the importance of the integration processes in America, highlighting the efforts to integrate social and economic policies. It explains the imminent need of integration among the members of CAN, stating several strategies towards achieving that goal, specifically, the harmonization of indirect taxes. This harmonization requires a political, social and commercial consistency that eliminates any distortion generated by the different internal regulations of the countries; as a result, these countries may become stronger when they decide to incursion into international markets.

### Keywords

Regional integration processes, CAN, Indirect Taxes Harmonization.

### METODOLOGÍA

El tipo de metodología que se empleo en el presente artículo es predominantemente cualitativa, toda vez que se estudiaron los diferentes procesos de integración en América y se identificó como principal dificultad y desafío para el proceso de la CAN la armonización de impuestos indirectos. La investigación es de tipo descriptivo pues busca desarrollar una imagen o fiel representación (descripción) del fenómeno o problema estudiado a partir de sus características, es por eso que se destaca como problema “Las barreras que impiden la Armonización de Impuestos Indirectos en la CAN” describiendo cuáles son esas barreras y destacando como resultado las consecuencias positivas de ser posible el desarrollo de esta política.

## INTRODUCCIÓN

En América Latina y el Caribe se han llevado a cabo procesos de integración en diferentes niveles, acuerdos bilaterales, multilaterales y regionales, todos los cuales han estado encaminados a alcanzar un mayor desarrollo en las naciones a través del comercio exterior.

Si bien el resultado hasta ahora obtenido del esfuerzo integracionista no se traduce en un fracaso, toda vez que ha servido como instrumento para aumentar de manera considerable el comercio intrarregional, tampoco puede ser considerado exitoso, pues en ningún caso ha alcanzado los objetivos propuestos, quedando en el tránsito entre una zona de libre comercio y lo que pretende ser una unión aduanera, resultando en cualquier caso un esquema imperfecto.

Ante la recurrente debilidad de los procesos integracionistas adelantados en América Latina y el Caribe, nos preguntamos ¿Por qué los países que los conforman no han logrado consolidar los procesos animosamente suscritos? ¿La falta de una estrategia regional de parte de los países de la región deriva en la ausencia de una percepción clara de oportunidades existentes? ¿Es que la integración subregional no tiene ningún valor positivo comparado con alternativas autónomas? Las respuestas a esas preguntas parecen estar relacionadas con la evidente vulnerabilidad de la región frente a las crisis internacionales, la limitada diversificación productiva y de mercados que se traduce en un menor desarrollo, la inestabilidad política y económica a la que se enfrentan permanentemente los países de esta región y que los sumergen en la inmediatez resolutoria de esos desafíos.

## I. INCONVENIENTES DE LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Los Estados en todo el mundo, presentan la necesidad de hacer crecer sus economías internas, mediante lo que se denomina el proceso de integración, que tiene como eje fundamental mejorar las condiciones de vida de las personas que hacen parte de ellas, imponiendo políticas de apertura y desarrollo. Dentro de los procesos de integración mas destacados encontramos la Unión Económica Europea que sirve de modelo para los países en vía de desarrollo, como son los Latinoamericanos que en la actualidad presentan integraciones que han avanzado, pero al mismo tiempo enfrentan problemas que no permiten el logro de los propósitos.

### A. Diferentes procesos de integración en América Latina

#### 1. Comunidad Andina de Naciones, Can

El Pacto Andino nació en 1969 en el marco de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio. Cuando inicialmente se firma el Acuerdo de Cartagena “la región” la componían Colombia, Perú, Ecuador, Bolivia y Chile. Venezuela no suscribió el acuerdo inicial e ingreso en el año de 1973, hasta el año 2006 cuando el Presidente de la República decidió retirarse. Chile, por su parte, se retiro en el año 1976, debido a que su política de estado no coincidía con la de los otros países que pretendían la estabilización de las empresas nacionales, acogiendo el modelo de la CEPAL. Hoy Chile nuevamente hace parte de la CAN, desde el año 2006, en calidad de miembro asociado.

Este proceso de integración en su forma primigenia estaba fundamentado en el modelo de sustitución de importaciones dándole campo a una integración comercial regional hacia dentro. Sí bien la integración ha dado resultados, su consolidación no ha sido la

esperada pues el proceso ha estado marcado por tratamientos especiales y extensiones de los términos, además de los cambios y crisis políticas de las naciones, que repercuten negativamente en el proceso integracionista. En efecto, se han venido prorrogando los plazos e incluyendo excepciones a los compromisos. En 1976, por medio de los Pactos de Lima, se realizó la primera prórroga para el Arancel Externo Común (AEC), aunque también se concretaron programas de desarrollo industrial. En 1978, en Arequipa, se ampliaron nuevamente, de manera general, los plazos establecidos en el acuerdo; en adición, se siguió en la misma línea de regionalismo hacia dentro, propendiendo por el autoabastecimiento de la región. En 1987, en Quito, aunque se volvieron a prorrogar algunos términos, se creó la estructura legislativa para poder mantener la integración y marcar alguna autonomía frente a la ALADI. En 1996, en Trujillo, se modifica la estructura institucional al interior del Grupo para crear una zona real de libre comercio, optando por el regionalismo abierto. En Sucre, en 1997, se terminó de adecuar el acuerdo a las nuevas circunstancias de la integración. En el 2005 se incorporó como objetivo prioritario de la Agenda Andina, la integración latinoamericana, con la pretensión de articular Suramérica, Centroamérica y el Caribe.

Con todo, los objetivos pretendidos no han sido completamente alcanzados. El AEC, considerado como mecanismo indispensable para alcanzar el mercado común, propuesto como objetivo de la integración, se previó desde el propio tratado constitutivo y sólo hasta el año de 1994, con la Decisión 370, se adoptó para Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela, quedando Perú excepcionado hasta 1997 cuando empezó la tarea gradual de adopción. Esta política arancelaria imperfecta se reconsideró en el año 2002 y, en aras de consolidar el proceso de integración hacia una real unión aduanera, luego de una reunión del

Consejo Presidencial, la Comisión reformuló el arancel externo común, mediante la Decisión 535, incluyendo a Perú, pero dándole un tratamiento preferencial a Bolivia. Sin embargo, con posterioridad a esa fecha (2002) se ha venido suspendiendo la aplicación del arancel externo común<sup>1</sup>. Es decir, aún no se ha logrado adoptar un arancel externo común a todos los países miembros, por lo cual, sí bien hay elementos de unión aduanera, ésta debe ser considerada como imperfecta.

Lo anterior implica que, jurídicamente, a pesar de los esfuerzos y de contar con instituciones y órganos que podrían determinar un mercado común, la Comunidad solo ha logrado alcanzar efectivamente, en materia de comercio exterior, una zona de libre comercio (ZLC). Aunque la ZLC y el AEC están previstos desde el acuerdo de integración inicial, el programa de liberación y la eliminación de los aranceles ha sido bastante gradual y diferenciado para cada país miembro. La primera baja efectiva del arancel data del año 1971, respecto del 6% del universo de mercancías que hacen parte del comercio intracomunitario, luego de lo cual se terminaron de eliminar los aranceles y restricciones, por parte de los países sin incluir Perú, hasta el año de 1993. Finalmente, la operación plena de la ZLC en los cinco países se alcanzó el 31 de diciembre de 2005. No obstante lo anterior, no se puede negar que se han obtenido resultados, pues claramente, como se expuso, el comercio intracomunitario ha aumentado considerablemente durante la vigencia de la Comunidad, a pesar de las crisis de los países de la región e incluso de la economía mundial en algunos periodos.

Si bien desde la perspectiva del comercio exterior la integración ha estado marcada

<sup>1</sup> En total han sido ocho (8) las prórrogas sucesivas que se han previsto para que entre en vigencia el arancel externo Común. La última prórroga se estableció mediante la Decisión 663, para el 31 de enero de 2008.

por dificultades que han impedido el alcance efectivo del nivel de integración deseado, el Acuerdo de Cartagena al incluir la integración económica, política y social, implica que su ámbito de cobertura trasciende a otras dimensiones. Así, la Comunidad<sup>2</sup> ha requerido del asentamiento de unas instituciones y órganos comunes y la armonización y cooperación en otros aspectos, en adición al comercio exterior.

Estos órganos, en principio, tienen un papel activo en la integración derivado del carácter obligatorio e inmediatez del ordenamiento andino y de las sentencias del Tribunal, incluyendo las sanciones por el desacato de las decisiones. En este contexto, se ha creado una legislación común en materia varios aspectos<sup>3</sup>.

Finalmente, debe indicarse que en materia de relaciones externas la Comunidad Andina, así

como los países miembros individualmente, mantienen negociaciones con terceros países o grupos de países, así como foros internacionales. En particular, la Comunidad, a través de su Secretaria General como única vocera, sostiene diálogos con la Unión Europea desde el año 2005 y con el Mercosur desde el año 1998, con miras a establecer áreas de libre comercio entre los bloques; también con la Caricom, Panamá y Centroamérica. Además, participa en el ALCA y la OMC.

Por su parte, los países miembros, a su vez, mantienen negociaciones con terceros bajo la óptica de que el regionalismo, multilateralismo y bilateralismo son compatibles y no excluyentes. Así, cada uno de los países además de ser parte de la CAN, y participar del ALCA y la OMC, también tiene acuerdos bilaterales de comercio con otros países o bloques, el primero de ellos con Mercosur (Acuerdos de Alcance Parcial de Complementación Económica). En tal sentido, Bolivia suscribió un Acuerdo de Libre Comercio con México que data de 1994, otro con Venezuela y Nicaragua y presentó una solicitud para iniciar trabajos que permitan su incorporación al Mercosur; Colombia pertenece además al Grupo de los Tres con México, del que también hacia parte Venezuela, ha suscrito recientemente tratados de libre comercio con Chile y Estados Unidos y está negociando junto con Perú con los países de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA por sus siglas en inglés, integrado por Suiza, Noruega, Islandia y Liechtenstein); Ecuador por el momento no tiene relaciones adicionales. Finalmente, Perú suscribió recientemente acuerdos de libre comercio con Chile, Argentina, Tailandia, Estados Unidos, Canadá y Singapur. Debe indicarse que la suscripción por parte de Colombia y Perú del acuerdo de libre comercio con Estados Unidos de América, de cuya negociación inicial también había hecho parte Ecuador, se adujo como motivación para el retiro por parte de Venezuela de la Comunidad Andina.

<sup>2</sup> La Comunidad Andina está compuesta por varios entes que conforman el Sistema Andino de Integración, entre los cuales se destacan: El Consejo Presidencial Andino, encargado de emitir las directrices; la Secretaría General, como órgano de formulación de propuestas, iniciativas y sugerencias; la Comisión de la Comunidad Andina que funciona como órgano normativo; el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, como órgano de direccionamiento político encargado de formular y ejecutar la política exterior de la Comunidad y asegurar la consecución de los objetivos del Acuerdo; el Tribunal de Justicia Andino que como órgano jurisdiccional controla la legalidad de las normas comunitarias, las interpreta, asegura su aplicación uniforme y dirime las controversias entre las partes; el Parlamento Andino concebido como órgano deliberante; y otras instituciones de carácter financiero, comercial, educativo y social.

<sup>3</sup> Aspectos como propiedad intelectual, de política de competencia, de integración física e integración fronteriza, de libre movilización de personas, de normas fitosanitarias, sanitarias, técnicas, de origen, de interconexión eléctrica, de liberalización de los servicios, de inversión, de desarrollo agrícola, de defensa del patrimonio cultural común, gestión ambiental, biodiversidad y desarrollo sostenible, y de política exterior común frente a terceros países o bloques. Además, se propende por la coordinación de una política común, la armonización de las políticas macroeconómicas y financieras, y la administración de una agenda social y ambiental común.

## 2. Mercado Común Centroamericano, MCCA

El Mercado Común Centro Americano<sup>4</sup> nació en 1960 con un Tratado General de Integración Económica Centroamericana suscrito por Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua. En el año 1962 se adhirió Costa Rica. Inicialmente, el Tratado fue concebido desde la óptica del modelo cepalino, obteniéndose un impacto positivo en el comercio y fortaleciendo la industrialización de la región. Sin embargo, después de 1980 el comercio de esa región sufrió una fuerte caída, entre otros por las crisis políticas de algunos de los países miembros. En el año 1993, los para entonces cinco países firmaron el Protocolo de Guatemala, que enmendó el acuerdo inicial propendiendo por el modelo de regionalismo abierto. Así, tal Protocolo redefinió los objetivos, principios y fases de integración económica, y se orientó al establecimiento de un arancel externo común<sup>5</sup>.

Como en otros procesos de integración en América Latina, el Mercado Común Centroamericano sí bien ha logrado alcanzar la zona de libre comercio, su arancel externo común aún es imperfecto. La zona de libre

comercio del MCCA ha logrado sus objetivos aunque de manera gradual. Hoy son bastante contadas las excepciones al libre comercio intrarregional. Por su parte, la unión aduanera aún está en proceso, aunque avanzado, puesto que se aplican niveles de arancel de acuerdo con el tipo de bien y aproximadamente un 80% de las líneas arancelarias están armonizadas. Sin perjuicio de la imperfección de la unión aduanera, es innegable que el Tratado ha tenido un impacto positivo en el comercio que se ha incrementado en importancia y volumen.

Finalmente, debe indicarse que en materia de relaciones externas el Mercado Común Centroamericano, así como los países miembros individualmente, mantienen negociaciones con terceros países o grupos de países, y foros internacionales. El MCCA ha propendido por negociar en bloque con terceros; sin embargo, no siempre se ha podido articular posturas de negociación como bloque, por lo que los países han terminado suscribiendo acuerdos bilaterales con otros países como México, Chile, República Dominicana, Panamá y Estados Unidos. Al respecto es preciso señalar que de los acuerdos con México surgió el Plan Puebla Panamá, para impulsar la integración y el desarrollo regional. En negociaciones individuales Costa Rica suscribió acuerdos bilaterales de libre comercio con Canadá y CARICOM; así mismo, en compañía de El Salvador un TLC con Chile. Guatemala, por su parte, firmó un acuerdo con Taiwán. El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua se encuentran negociando en la actualidad un TLC con Canadá.

## 3. Mercado Común del Sur, Mercosur

El Mercosur<sup>6</sup>, se formalizó con el Tratado de Asunción firmado por Argentina, Brasil,

<sup>4</sup> El MCCA consta de los siguientes organismos: el Consejo Económico Centroamericano, que es el órgano encargado de dirigir la integración de las economías y coordinar la política económica de la región; el Consejo Ejecutivo, que es el órgano de aplicación y administración del Tratado que dio origen al MCCA y la Secretaría Permanente, que es el órgano encargado de velar por el cumplimiento de las resoluciones de los Consejos.

<sup>5</sup> Como instrumentos adicionales de integración económica el MCCA cuenta con a) Un Tratado Multilateral de Libre Comercio de Integración Económica Centroamericana; b) Un Convenio Centroamericano sobre Equiparación de Gravámenes a la Importación y su Protocolo sobre Preferencia Arancelaria Centroamericana; c) Tratados bilaterales de libre comercio e integración económica suscritos entre gobiernos centroamericanos; y d) Un Tratado de Asociación Económica firmado por Guatemala, El Salvador y Honduras.

<sup>6</sup> El Mercosur consta de los siguientes organismos: Consejo del Mercado Común, CMC, que es el órgano superior con capacidad decisoria; el Grupo Mercado Común, GMC que es el órgano ejecutivo; la Comisión

Paraguay y Uruguay el 26 de marzo de 1991. El esquema<sup>7</sup> preveía la formación de un mercado común que debía estar consolidado el 31 de diciembre de 1994 con la liberalización comercial, a partir de la cual habría lugar a la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, el establecimiento de un arancel externo y una política comercial común, la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales y la armonización de las legislaciones de los países miembros.

El 4 de julio de 2006, la República Bolivariana de Venezuela suscribió el protocolo de adhesión al Mercosur, bloque regional que a su vez el 18 de enero de 2007 aceptó la solicitud de Bolivia orientada a iniciar trabajos que permitan su incorporación al Mercado Común del Sur. Sin perjuicio de lo anterior, en la actualidad los socios plenos de este proceso de integración son Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay; Venezuela es miembro en proceso de adhesión y como países asociados se encuentran Perú, Colombia, Bolivia, Chile y Ecuador.

En un contexto como el latinoamericano, donde los procesos de integración han tenido un difícil desarrollo, es preciso señalar que

---

de Comercio del Mercosur, CCM, que es el órgano normativo; el Parlamento del Mercosur, PM; el Foro Consultivo Económico-Social, FCES, que es el órgano de representación de sectores económicos, sociales y privados; el Tribunal Permanente de Revisión de Mercosur, TPR; la Secretaría Administrativa del Mercosur, SM; el Tribunal Administrativo-Laboral del Mercosur, TAL y el Centro Mercosur de Promoción de Estado de Derecho, CMPEd.

<sup>7</sup> Los antecedentes inmediatos del Mercosur están constituidos por el Programa de Integración y Cooperación, PICE, firmado por Argentina y Brasil en 1986 que preveía como mecanismo fundamental de la integración los acuerdos sectoriales; el Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo acordado entre esos mismos dos países en 1990 y orientado a la creación de un mercado común en un lapso de cinco años; y acuerdos bilaterales de complementación económica suscritos entre Argentina y Paraguay (1989), Argentina y Uruguay (denominado CAUCE, 1982), Brasil y Uruguay (1982).

Mercosur logró hacer efectivo el programa de liberalización comercial en la fecha prevista, sin perjuicio de haber adoptado excepciones que se materializan en un reducido grupo de posiciones arancelarias y limitaciones al libre comercio que se verifican en el régimen de adecuación.

Es así, que la persistencia de excepciones al arancel intrazona y al externo común, el reducido avance en el proceso de armonización aduanera, así como la escasa internalización de las regulaciones, el creciente número de incumplimientos y la adopción, en la década de los noventa, de nuevos tratamientos excepcionales que se materializaron en un régimen de adecuación y la transición del modelo inicialmente orientado a la producción y exportación de manufactura por un esquema de aplicación de instrumentos dirigidos a incentivar los sectores productivos mediante la promoción del desempeño competitivo en un contexto de economías más abiertas, ponen de presente que Mercosur no alcanzó plenamente el status normativo pretendido, que es la Unión Aduanera.

A pesar de ser considerado Mercosur como uno de los procesos de mayor impacto<sup>8</sup> en Latinoamérica dadas las economías que lo conforman, en 1999 la ausencia de políticas sectoriales particularmente para los sectores afectados durante el proceso de ajuste, el corto plazo previsto para la transición, las sucesivas crisis internacionales, la falta de mecanismos de

---

<sup>8</sup> Fuente: Banco Mundial. Para el 2006, Mercosur representaba el 46.81% del PIB de América Latina y el Caribe (cuyo PIB es de 2.426.268,6 millones de dólares, sin contar Cuba), mientras que la CAN (incluida Venezuela quien representa el 13% en el PIB de Mercosur y el 65% en el PIB de la CAN) el 15.27%. En el PIB mundial (48.461.854 millones de dólares), Mercosur representaba en el 2006, el 0.081% mientras la CAN con Venezuela el 0.76% y sin Venezuela el 0.46%. En el comercio internacional el impacto de Mercosur es de menor relevancia, puesto que solo representa el 13.6% de las exportaciones mundiales, aunque la CAN tiene mayor impacto con un 8.1%.

solución de controversias frente a la adopción de barreras al comercio por parte de los países miembros y los fuertes vínculos con el exterior hicieron evidente el resquebrajamiento de la solidez del proceso que se materializó en el decremento del comercio intra-Mercosur y en la reducción de exportaciones hacia el exterior.

En respuesta a la situación por la cual atravesaba Mercosur, los países consideraron como mecanismo para superar la crisis una coordinación de políticas macroeconómicas y la consecuente creación de una moneda única. Al respecto, es preciso señalar que la experiencia del proceso de integración en Europa ha demostrado que los esquemas de integración solo garantizan la igualación de condiciones de competencia para todos los integrantes y la maximización de beneficios, mediante la profundización del proceso de integración o lo que también se ha denominado el “Mercado Interior”. En tal sentido, la importancia objetiva de coordinar políticas macroeconómicas obedece al nivel de integración de las economías que comprenden el proceso, el cual claramente no debe limitarse al campo comercial.

Las circunstancias fácticas descritas, demuestran que no había razón para que Mercosur adelantara acciones orientadas a coordinar políticas macroeconómicas, dada la relativa debilidad en el grado de integración entre los países miembros y la mayor fortaleza de los vínculos entre éstos y el resto del mundo, relaciones restringidas al campo de lo comercial y que representaban en la década de los noventa menos de un tercio de ese comercio internacional<sup>9</sup>.

En consecuencia, la coordinación de políticas macroeconómicas adquiere relevancia solo en la medida en que Mercosur perfeccione la

liberalización de intercambio entre los países miembros y avance hacia una integración más profunda, que no esté limitada a la eliminación de medidas de frontera sino que se extienda a la unificación de normas y legislaciones, es decir, hacia una unión económica. Es así que la profundización de la integración dará lugar a que las economías se vuelvan vulnerables comercialmente y se incremente el intercambio intraindustrial<sup>10</sup>, el cual de suyo producirá asimetría en las economías. Ello debe acompañarse con políticas macroeconómicas que mitiguen las discrepancias entre los países más fuertes y los más pequeños, que integran el proceso, y reduzcan el impacto de la esfera económica internacional en estos últimos países.

El impacto internacional también resultará asimétrico, toda vez que los productos de exportación y destino de los países miembros del Mercosur con el exterior son disímiles, mientras que en la esfera financiera, los países son simétricos al ser todos deudores, con cuentas corrientes deficitarias y dependientes de ingresos de recursos externos para financiar su desarrollo económico.

Dado lo anterior, los países miembros del Mercosur deben otorgar prioridad a la coordinación macroeconómica, particularmente en lo que a políticas sectoriales regionales se refiere, sin que ellas se restrinjan a sistemas defensivos, sino a políticas de transformación productivas que surjan de un acuerdo con el sector privado en aras de aprovechar las economías de escala de la subregión y que tengan proyección en el mercado internacional.

Finalmente, el comercio de los países de Mercosur y la CAN en la década de los noventa presentaron una tendencia positiva que decrece a finales de la década y se mantiene en

<sup>9</sup> Las exportaciones del Mercosur en el periodo 2000-2007 totalizaron 132.787 millones de dólares, de los cuales 126.272 millones (95,1%) se dirigieron fuera de la región.

<sup>10</sup> En el 2006 las exportaciones intrasubregionales aumentaron en más del 20%, manteniéndose ese impulso durante el primer trimestre del 2007.

el transcurso de esta. Los factores determinantes de esta situación corresponden a la poca diversificación de productos, especialmente las exportaciones de los países andinos para quienes resulta más importante Estados Unidos; mientras que Mercosur cuenta con un mayor grado de diversificación, Estados Unidos y la Unión Europea guardan relativamente el mismo grado de participación en su mercado.

En relación con este aspecto, en el marco de la CEPAL se llevó a cabo un estudio<sup>11</sup> que concluyó que un acuerdo entre Mercosur y la CAN, mediante el cual se eliminen todas las barreras arancelarias sería beneficioso para los países que integran ambos bloques, toda vez que se incrementaría el PIB, los volúmenes de comercio y el nivel de empleo, se reduciría la pobreza y la desigualdad aunque en una magnitud poco significativa.

Es evidente que los esfuerzos adelantados por las economías de los países miembros del Mercosur dirigidos a salir del período de crisis macroeconómica, han arrojado resultados importantes como es el crecimiento de las exportaciones intrasubregionales, lo cual se debe al mayor comercio entre Brasil y Argentina, la adopción de mecanismos<sup>12</sup> para otorgar un trato diferenciado a los socios de menor dimensión<sup>13</sup> mitigando así las fricciones que se

produjeron por las estrategias de crecimiento adoptadas por las economías individualmente, las cuales modificaron de manera notable los patrones de intercambio en la región, produciendo una mayor asimetría y haciendo difícil asegurar la sostenibilidad del proceso.

En este contexto, el éxito del proceso no resultará de un evento dramático sino que será consecuencia de un conjunto de acciones vinculadas a que los gobiernos, y la opinión de los países miembros vean en la integración un instrumento de crecimiento para explotar oportunidades concretas generadas por la proximidad geográfica y producciones complementarias, y adopten políticas y comportamientos macroeconómicos, como factores de un componente, que den lugar al crecimiento progresivo de la región como un todo.

#### 4. Comunidad del Caribe, Caricom

La Comunidad del Caribe<sup>14</sup> surgió en 1958, como resultado de 15 años de gestiones a favor de la integración regional que desde sus orígenes estuvo sustentada en aspectos que van más allá de lo comercial. El 4 de julio de 1973, mediante la suscripción del tratado de Chaguaramas, Carifta se convirtió en la Comunidad

<sup>11</sup> BERRETTONI, Daniel, et al. *El acuerdo de libre comercio Mercosur-Comunidad Andina de naciones: una evaluación cuantitativa*. Centro de proyecciones Económicas. Santiago de Chile. Abril del 2005. Disponible en: [www.eclac.cl/publicaciones](http://www.eclac.cl/publicaciones)

<sup>12</sup> La creación del Fondo para la Convergencia Estructural en el Mercosur, iniciativas relacionadas con la complementariedad productiva, el anuncio efectuado por Brasil de facilitar el ingreso a su territorio de productos uruguayos y paraguayos, así como la decisión de eliminar el doble cobro del AEC en los productos importados por el bloque, son algunas de las medidas adoptadas.

<sup>13</sup> El documento Mercosur/CMC/ DEC. No. 06/07, relacionado con la superación de las asimetrías en el Mercosur y suscrito el 18 de enero de 2007: *“El Mercosur se caracteriza por una elevada incertidumbre tanto*

*a nivel general como en diversos aspectos más concretos o específicos. A nivel general porque no está clara la dirección global del proceso en el futuro inmediato, y mucho menos los plazos en que prevé alcanzar aquellos objetivos estratégicos, tempranamente anunciados, y tan frecuentemente ratificados como escasamente cumplidos. En un nivel más específico, en los últimos años se ha observado una tendencia hacia la reversión en los avances comerciales previamente concertados (...).”*

<sup>14</sup> Agrupa a Antigua y Barbuda, Bahamas, Barbados, Belice, Dominica, Granada, Guyana, Haití, Jamaica, Montserrat, Sant Kitts and Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Suriname y Trinidad y Tobago y participan en calidad de observadores Anguilla, Islas Caimán, México, Venezuela, Aruba, Colombia, Antillas Holandesas, Bermudas, República Dominicana y Puerto Rico, mientras que Islas Virgenes es miembro asociado.

del Caribe, Caricom<sup>15</sup>, con tres objetivos fundamentales, a saber: a) estimular la cooperación económica en el seno de un mercado común del Caribe, b) estrechar las relaciones políticas y económicas entre los estados miembros y c) promover la cooperación educacional, cultural e industrial entre los países de la Comunidad.

Sin que el proceso haya obtenido mayores avances, un estudio de la CEPAL<sup>16</sup> sostiene que el bajo crecimiento del PIB, el déficit fiscal y en cuenta corriente, reducidas tasas de crecimiento y estancamiento en la inversión que en la década de los noventa atravesaron los países miembros de Caricom son situaciones que se pueden atribuir a la relación entre la política fiscal y el desempeño del sector externo, factores determinantes en la asimetría de los países miembros y que constituyen el mayor obstáculo para alcanzar la consolidación de la integración, dada la disparidad de los resultados económicos de los países miembros del proceso.

Sin perjuicio de lo anterior, el 1 de enero de 2006 se registra como un avance hacia la integración de Caricom, la constitución del Mercado y Economía Únicos del Caribe, CSME, con la adhesión inicial de Belice, Guyana, Suriname, Trinidad y Tobago, Barbados y Jamaica y la posterior inclusión de los países que conforman la Organización de Estados del Caribe Oriental, OECO, el 3 de julio de 2006 con Antigua y Barbuda, Dominica, Granada, Sant Kitts

and Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas.

En el marco de dicho proceso, en febrero de 2007 se acordó que se surtirían dos etapas; la primera se extendería entre los años 2008 y 2009 avanzando en la armonización de áreas de política económica, que incluyen una cooperación monetaria más amplia, el establecimiento de una moneda única así como regímenes impositivos e incentivos fiscales; y la segunda, entre el 2010 y el 2015, en la cual se establecería una unión monetaria completa y se coordinarían políticas estructurales de varios sectores.

En desarrollo de lo anterior, Caricom creó el Foro del Caribe del Grupo de los Estados de África, el Caribe y el Pacífico, Cariforum, como herramienta para adelantar un proceso de negociación de acuerdo comercial y programas de cooperación técnica de la región con la Unión Europea, cuyos términos fueron completados y están para la firma, prevista el 30 de junio de 2008. Adicionalmente, adoptó medidas orientadas a impulsar el crecimiento económico de la región, como leyes sobre derechos de establecimiento que permiten la instalación de empresas en todas las zonas del CSME, beneficios a la libre circulación de mano de obra especializada y políticas energéticas, entre otras.

No obstante los esfuerzos descritos, las dificultades relacionadas principalmente con la asimetría de sus economías, han sido factores que han impedido el cumplimiento de la coordinación macroeconómica propuesta, la percepción del agotamiento del modelo basado en la producción de productos básicos y su relevo por la diversificación productiva y de mercados, constituyen obstáculos a la consolidación del proceso de integración, el cual se ha visto en la necesidad de recurrir a la creación de diversos instrumentos a fin de generar condiciones para avanzar en los esquemas propuestos.

<sup>15</sup> Sus principales órganos son: La Conferencia, traza la política de la organización regional; el Consejo, encargado del desarrollo de los planes estratégicos; el Consejo para el Desarrollo Económico y Comercial; el Consejo para las Relaciones Exteriores y de la Comunidad, COFCOR; el Consejo para el Desarrollo Humano y Social, COHSOD y el Consejo para la Planificación Financiera, COFAP.

<sup>16</sup> MACHINEA, José Luis. Panorama de la inserción Internacional de América Latina y el Caribe 2006. Tendencias 2007. Organización de Naciones Unidas. Secretario Ejecutivo. 2007

**B. Factores comunes en los países de América Latina y el Caribe que hacen vulnerable e incierto su avance integracionista y determinantes para consolidar el proceso**

Efectuado el análisis de los procesos de integración en América Latina se encuentra, que entre los factores que hacen vulnerable e incierto el avance económico-social de los países de América Latina y el Caribe y que en consecuencia dificultan el progreso de los esquemas de integración y cooperación regional se encuentran de manera coincidentes los siguientes:

- Las crisis económicas (por la influencia negativa de una situación económica internacional desfavorable, disminución en los ritmos de crecimiento y recesión) en los países de la región, generan entre otras consecuencias, las siguientes: a. La suspensión, el aplazamiento e incluso el incumplimiento de las obligaciones contraídas en aras de fortalecer el libre comercio intrasubregional, b. Demoras en la introducción de la normativa comunitaria en la legislación nacional, c. La dificultad para que los países acuerden programas de desarrollo y profundización de la integración, pues requieren atender con urgencia los contingentes de política comercial y liquidez internacional antes que consolidar dichos procesos.
- Debilidad del crecimiento económico de las naciones
- Creciente conflicto y riesgo en las relaciones internacionales
- Reducida diversidad de las exportaciones y falta de complementariedad productiva
- El desarrollo no sincrónico de las economías y la magnitud del intercambio comercial, dan lugar a controversias cuya solución puede producir altos costos.

Si bien son constantes en las economías latinoamericanas las determinantes anteriormente

descritas, ellas deben permitirse la oportunidad de considerar la integración regional como una herramienta idónea para alcanzar importantes beneficios comerciales, dada la armonización de reglas y la mayor capacidad negociadora ante socios comerciales de mayor envergadura, pues la presencia de dificultades externas han llevado a la conclusión de que en esta etapa de la globalización es imprescindible unir fuerzas para enfrentar los desafíos impuestos por el comercio mundial.

Del mismo modo, resulta determinante para los países de América Latina tener en cuenta los siguientes factores para lograr la integración pretendida:

- Superar el modelo de desarrollo basado en la producción de productos básicos, impulsando la diversificación productiva y de mercados, la cual debe tener más valor agregado y componentes tecnológicos
- Estabilizar las economías de la subregión, mejorando la viabilidad macroeconómica a nivel nacional, regional y subregional
- Lograr una eficaz y creciente concertación de intereses y posiciones frente a las negociaciones económicas que se emprendan con terceros países.
- Adoptar mecanismos preventivos y correctivos para afrontar las situaciones críticas que impiden avanzar en el proceso de integración.
- Considerar la ampliación geográfica y desarrollar programas sociales
- Comprender las asimetrías existentes entre los países miembros
- Convalidar las normas comunes en las legislaciones nacionales y
- Fortalecer las instituciones subregionales

A pesar de las dificultades descritas, el comercio intrarregional ha mantenido un relativo crecimiento, aunque a un ritmo menor que en años precedentes.

Es evidente entonces, que los desequilibrios macroeconómicos en América Latina, han contribuido por diferentes medios a inducir la turbulencia y frustraciones de los procesos de integración limitando el horizonte para la toma de decisión y provocando que agentes públicos y privados se enfoquen en los problemas negativos y dominen las actitudes defensivas, opacando la percepción de posibilidades a largo plazo y fortaleciendo la visión de que la interacción entre economías regionales involucra grandes riesgos. Esta experiencia parece sugerir que es costoso determinar los beneficios que se obtendrían con la integración, adelantar búsqueda de tendencias y hacer provisiones para mitigar las crisis.

Lo anterior aunado a la notable disparidad de las economías latinoamericanas, dadas las asimetrías de escala y de estructura y la variación del tamaño de los mercados relativos en el tiempo son motivos que avanzan en pro y en contra de adelantar procesos de integración. Sin perjuicio de lo anterior y dada la experiencia internacional europea resultaría más costoso no adelantar la búsqueda de una estrategia de integración regional cuyo desarrollo responde en primer término a una visión individual de cada país y luego al desarrollo de aspectos regionales. En consecuencia, no resulta imposible que se puedan llevar a cabo tratos entre las naciones de diferentes tamaños y con poder de negociación disímil siempre que haya un reconocimiento de los beneficios mutuos que pueden recibir de la integración subregional así como un desarrollo *pari passu* de las economías que no aliente su separación y que releve los problemas macroeconómicos individuales frente al proceso de integración.

La lógica general de la coordinación parecer ser simple, si los países están interesados en la integración de sus mercados, ellos encontrarán beneficios en la armonización de las condiciones para llevar a cabo actividades económicas e inversión en la región. En consecuencia, la

existencia de problemas e interdependencia macroeconómica abrirá oportunidades de intercambio para ejecutar políticas que puedan llevar a acciones concertadas. Dicha coordinación no se producirá automáticamente, requiere esfuerzos sostenidos a través del tiempo, y tiene que surgir de inversiones en conocimiento mutuo para construir confianza, de manera que los acuerdos potenciales puedan basarse en información razonable, con resultados previsibles y que sean determinados en un contexto en que argumentos, basados en la reputación de los vecinos, estén por encima de comportamientos oportunistas. En todo caso el desarrollo de condiciones orientadas a una coordinación práctica coinciden en buena parte con la búsqueda de una visión, más o menos común, hacia el crecimiento sostenible a mediano plazo en la región.

Finalmente, los planteamientos nos confirman la necesidad de adelantar procesos serios de integración cuyas intenciones no se queden plasmadas en el papel o en los discursos de los jefes de Estado sino que efectivamente se lleven a cabo, en un acto de plena conciencia de los beneficios que se obtendrán intrarregionalmente como hacia el exterior.

## II. EL PROCESO INTEGRACIONISTA EN LA CAN

La integración económica de la CAN deber ser entendida como un proceso, mediante el cual se reducen los aranceles en forma discriminatoria, acompañando por lo general dicha reducción con la imposición de gravámenes similares a la importación de terceros, la facilitación del flujo de factores productivos y la armonización de políticas económicas, según estos elementos estaríamos refiriéndonos a determinadas modalidades de integración, como el área de libre comercio, la unión aduanera, el mercado común, la unión económica y la integración económica total.

El elemento esencial de los procesos de integración, en sus diferentes modalidades o etapas, es, sin lugar a dudas, la discriminación arancelaria y la armonización de los impuestos, pues este es el problema más álgido dentro de la integración; por eso mismo, se ubicó en el contexto de la integración económica, en el que se han venido estudiando diferentes alternativas para alcanzar los beneficios de libre comercio, si bien con limitaciones, al eliminar o reducir las distorsiones en materia arancelaria, mejorara el comercio para el grupo de países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

De esta forma, la armonización de los impuestos indirectos dentro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), es uno de los temas más relevantes dentro de la integración económica, pues de lograrse este propósito se acabarían algunas de las diferencias de tipo tributario que actualmente persisten dentro de los países miembros y se lograría el fin fundamental del libre comercio.

#### **A. Reseña de las motivaciones y mecanismos para lograr la armonización de los impuestos indirectos**

Todo el proceso de integración surge por la necesidad que tenían los países en vías de desarrollo, de ser más competitivos en actividades económicas, como las exportaciones, el comercio internacional entre otras, de esta forma la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas CEPAL recomendó que para que estos países se hicieran más competitivos, debían seguir dos líneas de acción importantes, la primera de ellas fomentar la producción de bienes elaborados y la segunda establecer mercados comunes entre naciones en vías de desarrollo con condiciones homogéneas.

Es así como surge la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio ALALC, buscando

establecer una zona de libre comercio y una unión aduanera, pese a todos los esfuerzos realizados, este mecanismo no logro los fines esperados, razón por la cual se busco otro mecanismo de mayor nivel, como medio para promover la expansión del comercio regional, razón por la cual se plantearon y proyectaron mecanismos que lograrían resolver dicha necesidad, a partir del acuerdo de Cartagena o Pacto Andino firmado el 26 de mayo de 1969, por los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), en el que se plantearon unos objetivos específicos, tales como la formación de un mercado ampliado de industrialización conjunta y de armonización de políticas económicas y sociales<sup>17</sup>, no obstante este fue el planteamiento del acuerdo de Cartagena, la situación que presentaban los países miembros no era la optima para enfrentar las políticas de integración, pues vivían situaciones de diverso orden, como la crisis económica internacional que tuvo gran impacto en la región de América Latina, los cambios operados en las políticas económicas de los países miembros, la concepción de desarrollo económico, la variación relativa de los Estados y de planificación en la conducción económica y, finalmente, la pérdida de eficacia de algunos de los instrumentos del Acuerdo de Cartagena, al menos dentro de los parámetros o plazos inicialmente planteados.

Son muchos los esfuerzos que se han realizado para lograr los fines planteados inicialmente, dentro de ellos los países miembros se replantearon la estructura del pacto andino, lo que trajo consigo modificaciones institucionales relevantes, la primera de ellas en 1979 con el tratado constitutivo del Parlamento Andino formulado en la ciudad de Quito y firmado posteriormente en la ciudad de La Paz el 25 de octubre de 1979, luego en 1987 con la firma del protocolo de Quito el 12 de mayo, en el cual se

<sup>17</sup> JUNAC- INTAL. *Estrategias de Desarrollo e Integración en el Grupo Andino* 1985. Seminario Realizado en Lima. 1984.

destaco el marcado interés por la armonización tributaria, proponiendo una aproximación de legislaciones, siempre con el criterio de hacer prevalecer la solidaridad entre los países miembros<sup>18</sup>, posteriormente en 1996 con la firma del denominado Protocolo de Trujillo donde ya adquirió la denominación de Comunidad Andina de Naciones CAN, cuyo mayor aporte fue la organización a las instituciones andinas, pues permite un estudio sobre las condiciones en que el derecho comunitario derivado puede sentar las bases para la armonización tributaria, luego vinieron otros intentos como el Protocolo de Cochabamba, suscrito el 28 de mayo de 1996<sup>19</sup>, el Protocolo de Sucre suscrito el 25 de junio de 1997<sup>20</sup>. Lo común de estos intentos es la notoria preocupación en lograr un verdadero sistema de integración que permita más libertades comerciales y menos barreras para enfrentar los mercados internacionales.

Así las cosas y ante la inminente necesidad de la integración entre los países de la comunidad andina, por motivos de libertad de comercio, se plantearon varias estrategias que están orientadas a lograr este fin esencial de la comunidad, entre la que se encuentra “la armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina de naciones”, pues para alcanzar un mercado común latinoamericano se requerirá la armonización política, social y comercial que elimine cualquier distorsión que se presente con motivo de las diferentes regulaciones

internas de los países y que los fortalezcan en la incursión de mercados internacionales.

Es importante señalar que la Comunidad Andina de Naciones (CAN), viene abordando el tema de la armonización de los impuestos indirectos (Valor agregado e impuestos selectivos al consumo) desde octubre de 1998, y no solo la comisión tributaria ha aprobado decisiones sobre armonización desde entonces, sino que la necesidad es anterior y por tal motivo se han aprobado mas decisiones que tienen relación, como son: Decisión 330 del 22 de octubre de 1992 sobre eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales, Decisión 388 del 2 de julio de 1996, sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes y la Decisión 578 del 4 de mayo de 2004, sobre el régimen para evitar la doble tributación y la evasión fiscal<sup>21</sup>.

Ante la necesidad de la armonización de los impuestos indirectos la Comunidad Andina de naciones se propone con este mecanismo, eliminar las distorsiones al máximo y garantizar, por ende, un marco igualitario de acción en todos los sistemas fiscales de los países miembros, por lo que los mecanismos para lograr esta armonización son:

- Cumplimiento de la regla de tributación en el país de destino. Las importaciones estarán gravadas y las exportaciones se consideraran exentas<sup>22</sup>.
- El régimen de exoneraciones seguirá un proceso de ajuste paulatino que se iniciará con una racionalización de las exoneraciones en los sistemas nacionales para luego sustituir algunas por una tasa de IVA diferenciada. De esta manera la tasa cero queda

<sup>18</sup> PLAZAS, Mauricio Alfredo. *Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Legis. Bogotá. 2001. p. 241

<sup>19</sup> Mediante este tratado se modifico el Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia y se destaca la restructuración de las instituciones propuestas en el Protocolo de Trujillo en lo referente al sistema de normas andinas.

<sup>20</sup> Aunque este Protocolo es conocido como el de Sucre, se firmo en la ciudad de Quito y su esencia radicó en investir de dinamismo el proceso de integración y ampliar de manera efectiva los alcances del sistema andino de integración.

<sup>21</sup> ARIAS, Luis A, et al. *La armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina*. INTAL - ITD del BID. 2005. pp. 1-2.

<sup>22</sup> *Ibíd.* p. 4.

exclusivamente para las exportaciones. Así se evita romper la cadena del valor agregado y no afectar a las administraciones tributarias. De este modo se garantiza equilibrio en el mercado intracomunitario y se propende por una mayor competitividad de nuestros productos en los mercados externos<sup>23</sup>.

- Establecer reglas claras de territorialidad para evitar que se presenten controversias, principalmente, en el lugar donde se entienden prestados los servicios. Etapa fundamental, si se tiene en consideración el mercado común y libre circulación de bienes, personas y servicios, al que se pretende llegar<sup>24</sup>.
- Adecuado tratamiento al régimen de los bienes de capital o activos fijos, para proponer que se graven, pero el IVA repercutido sea devuelto, en lo posible, ágilmente a los productores o comercializadores<sup>25</sup>.
- Como corolario, se requiere establecer un sistema de devoluciones eficiente y que garantice a los exportadores y responsables de bienes exentos, principalmente, la recuperación del IVA repercutido<sup>26</sup>.
- La propuesta de armonización que aquí se presenta se enmarca en el objetivo permanente que se requiere fortalecer y perfeccionar los sistemas tributarios nacionales. De esta manera se busca reducir los incentivos a la evasión tributaria y el fraude y que se favorezca una fácil administración de los tributos<sup>27</sup>.

La imposición de los mecanismos antes mencionados solo tiene un fin general fundamental y es la integración económica y la libertad comercial de los países miembros de la

Comunidad Andina de Naciones (CAN), pues la armonización de los impuestos indirectos significa que existan mejores condiciones para los exportadores y que sus productos sean tan competitivos como los de los productores internos, toda vez que se exonera o devuelve el impuesto que grava sus mercancías, adicionalmente genera un beneficio para el consumidor, pues este podrá encontrar mayor variedad de bienes y servicios dentro del mercado.

## B. Finalidades específicas de la armonización de los impuestos indirectos

Las finalidades de la armonización de los impuestos indirectos (IVA, ISC), tienen relación con el modelo planteado en el Pacto Andino (Acuerdo de Cartagena de 1969), toda vez que dicho modelo cobra gran influencia por el hecho de que muchos de los sistemas de imposición de los países miembros se basan en el criterio de la fuente, o principio de imposición exclusiva en el estado de la fuente, coherentemente con el principio territorial difundido entre los países latinoamericanos<sup>28</sup>, significando esto de acuerdo al Pacto Andino que las utilidades de las empresas están sujetas a imposiciones en el Estado donde es ejercida la actividad económica, aunque contempla algunas excepciones. Así las cosas y en este entendido se debe tener en cuenta, que la armonización de los impuestos indirectos no busca desconocer este principio sino concretizarlo por medio de finalidades específicas como son:

- Facilitar la integración económica de los países de la subregión andina.

Esto significa fortalecer cada una de las etapas del proceso de integración económica, como

<sup>23</sup> Ibidem.

<sup>24</sup> Ibidem.

<sup>25</sup> Ibid. p. 5.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> UCKMAR, Víctor. *Curso de Derecho Tributario Internacional Tomo I*. Temis. Bogotá. 2003. p. 105. "El mencionado principio fue sancionado en el artículo 4 del Convenio del Sistema Andino de Integración, posteriormente fue sujeto de algunas derogaciones y muchas especificaciones que alteran parcialmente su carácter".

bien las describe el texto del Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe denominado “La armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina”, la primera de ellas la zona de libre comercio, consistente en que varios países se ponen de acuerdo para eliminar total o parcialmente los aranceles y las restricciones al comercio, a fin de que los bienes y servicios originarios de cualquier de los países miembros puedan circular libremente en ellos. La segunda etapa la zona aduanera, en la que los países miembros, además de permitir la libre circulación de los bienes producidos dentro de ellos, establecen una tarifa o arancel externo común, de modo tal que cualquier país no signatario del Acuerdo que quiera vender en los países miembros esta sujeto al mismo tipo y monto del gravamen. La tercera etapa el mercado común, el cual tiene como objetivo el acuerdo entre uno o varios estados para eliminar las barreras que impiden la libre circulación de todos los factores productivos: bienes y servicios, capitales y personas y la última de las etapas la de unión económica que tiene como fin último que los países además de liberarse el movimiento de bienes y de servicios, capitales y personas, y de crearse una tarifa externa común, se armonicen las políticas económicas de los países miembros.

A través del fortalecimiento de cada una de las etapas del proceso de integración, se logra la finalidad perseguida que no es otra que la armonización de los impuestos indirectos dentro de los países miembros de la comunidad andina. Pero hay que mencionar que esta no es la única finalidad, existen otras que revisten la misma importancia y que desarrollaremos seguidamente.

- Contribuye a eliminar las restricciones al comercio exterior.

Al armonizar el cobro de impuestos indirectos dentro de los países miembros de la comunidad andina de naciones, disminuirán las

distorsiones comerciales de carácter tributario ocasionadas por las diferencias de cada régimen interno, es decir que corrige distorsiones en el comercio intracomunitario provocadas por las particularidades del IVA de cada país<sup>29</sup>, como ha sucedido, con el IVA implícito en Colombia el cual se aplicaba para compensar las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y las importaciones de dichos bienes, sin tener en cuenta que cuando había exclusión del IVA<sup>30</sup> para ciertos bienes, generaba inconvenientes, pues debido a que el IVA grava las adquisiciones de insumos del bien excluido y producido nacionalmente se traslada al costo y luego al precio del bien excluido y producido nacionalmente se traslada luego al precio del bien excluido, mientras que el mismo bien cuando es importado goza de la devolución del IVA pagado en la adquisición de insumos en aplicación al principio de destino<sup>31</sup>.

Otra particularidad que ha ocasionado inconvenientes es la aplicación de impuestos específicos diferenciados como es el caso de Perú con los cigarrillos, pues el impuesto se determina de acuerdo al número de países que compraban el producto, obteniendo como consecuencia esto que todas las marcas extranjeras de cigarrillos tuviera una carga impositiva mayor, lo que reflejaba el tratamiento inequitativo tributario de la marca extranjera y nacional dentro del Perú.

Dentro de las aplicaciones de cada régimen tributario, también encontramos la inclusión de los aranceles en la base inoponible del IVA en una zona de libre comercio, como sucedía en

<sup>29</sup> ARIAS, Luis A, et al. *La armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina*. Ob. Cit. p. 5.

<sup>30</sup> La exclusión de acuerdo a la decisión 599, se define como la no sujeción o liberación del impuesto establecida o permitida por la ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual no se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.

<sup>31</sup> ARIAS, Luis A, et al. *La armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina*. Ob. Cit. p. 5.

el vecino país de Venezuela, en donde la base del cálculo para determinar la base inponible del IVA a los productos importados desde la subregión, se les incluía el valor del arancel aunque este último no era aplicable para las importaciones del área andina debido a la vigencia de la zona de libre comercio<sup>32</sup> entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Por último se encuentra el inconveniente de la aplicación de exclusiones del IVA atendiendo al origen del producto, este inconveniente se presentó en Venezuela, pues este país las exclusiones del IVA para los productos importados solo se establecían, cuando no existía producción venezolana de dichos bienes o la producción era insuficiente.

- Se contribuye a crear estabilidad jurídica.

Esta se logra porque las normas de carácter Supranacional como las decisiones comunitarias aseguran con mayor eficacia la estabilidad a todos los contribuyentes, ya que estas no pueden ser modificadas unilateralmente por ningún país y la observancia de su aplicación se encuentra garantizada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

- Se fortalece la recaudación tributaria.

El proceso de armonización de los impuestos ya ha dejado ver cuáles serían las mejores prácticas para la evasión de los impuestos. Por lo que algunos de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), han venido incorporando procedimientos para lograr este objetivo, como en el caso de Perú que estableció dentro de sus políticas tributarias sistemas de retenciones, por otra parte Venezuela y Ecuador crearon sistemas simplificados para pequeños contribuyentes y Colombia no se ha quedado atrás en este proceso de integración, por lo que ha avanzado significativamente en la racionalización de las exclusiones al IVA.

<sup>32</sup> *Ibidem*.

## 1. Aspectos técnicos y sustanciales de los impuestos indirectos

Después de más de 5 años de iniciado el proyecto de armonización de impuestos indirectos en la Comunidad Andina, se concretó, con ocasión de la Cumbre Presidencial celebrada en Quito, Ecuador, el 12 de julio de 2004, la aprobación de las Decisiones 599 y 600 referidas a los impuestos tipo valor agregado – IVA – y a los impuestos tipo selectivo (o especiales) al consumo –ISC –.

Estas normas comunitarias vinculantes, que tomaron tanto tiempo de gestación y que fueron discutidas y preparadas por un grupo de expertos gubernamentales de los cinco países interesados, para responder al doble objetivo de perfeccionar los regímenes tributarios nacionales adoptando las mejoras prácticas internacionales y de evitar distorsiones comerciales por diferencias entre los distintos regímenes, definen un modelo económico basado como primera medida en el sistema de crédito por facturación aplicado en cada etapa de producción que evite el efecto de acumulación de impuesto sobre impuesto, y por otra parte en la recuperación del IVA en la inversión y las exportaciones para asegurar que la carga del tributo recaiga únicamente sobre el consumo, sin que se afecten por las tasas del impuesto aplicadas a lo largo de los diferentes estadios intermedios de la cadena de producción.

Entre los temas más importantes que regula la Decisión del IVA encontramos la adopción de una lista común para las exclusiones de bienes y servicios, considerándose sólo un número mínimo de posibles exclusiones<sup>33</sup>, como veremos más adelante, que quedan sujetas a

<sup>33</sup> Bienes importados por funcionarios que ostentan el grado de funcionarios diplomáticos y donaciones del exterior y servicios de educación, salud, transporte nacional de pasajeros y servicios de intermediación financiera.

las legislaciones nacionales; la adopción del régimen de “tasa cero” exclusivamente para las exportaciones de bienes y servicios; la reducción frente a los eventos de tasas múltiples, a un máximo de dos tasas, la general (tope 19%) y la preferencial (optativa no menor al 30% de la tasa general, que se aplicaría a los bienes y servicios hoy excluidos o exentos); el derecho para la devolución del IVA para los exportadores tanto de bienes como de servicios, así como el derecho al crédito fiscal en la compra de activos fijos y la implantación de mecanismos de coordinación en operaciones internacionales basados en el principio de la “no discriminación” entre el productor nacional y el productor de países de la CAN.

## 2. Componentes principales del IVA andino armonizado

Entre las características del IVA Andino armonizado encontramos:

- Bienes y servicios sujetos a imposición. Se estableció que este tipo de impuesto se generará en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles, excluyendo la venta o transferencia total de negocios, la transferencia de bienes por vía sucesoria, la transferencia de acciones, participaciones o títulos valores, los aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto y los aportes temporales de bienes a consorcios, “joint ventures” y otras figuras empresariales.
- Variante del IVA. Se optó por establecer un IVA aproximado al “tipo consumo”, en donde los bienes de capital se gravan pero se asegura la devolución oportuna del crédito fiscal, es decir, del IVA que se paga por la adquisición de los bienes. Sin embargo, se faculta a los países miembros para que efectúen devoluciones de forma

inmediata del IVA pagado<sup>34</sup>. La adopción de IVA predominantemente al tipo consumo es más eficiente en comparación con el denominado “IVA producto”, en tanto que no se generan distorsiones en los precios relativos, por el contrario al gravar los bienes de capital, el IVA pagado en la adquisición de los bienes se traslada al costo y por consiguiente al precio del bien o servicio final, en la medida que no se permite la recuperación del crédito fiscal o esta es muy lenta. Los países miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de la Decisión no otorguen derecho a crédito fiscal por la adquisición de activos fijos o bienes de capital, deberán hacerlo a más tardar dentro de los 6 años posteriores a la entrada en vigencia de la Decisión.

- Principio del IVA. El IVA debe aplicarse según el principio del destino, es decir, toda importación de bienes y servicios estará gravada con el impuesto, a menos que se trata de bienes o servicios excluidos, mientras que los bienes y servicios que se exportan estarán sujetos al régimen de tasa cero. De esta forma se evita la exportación de impuestos.

No obstante lo anterior, expertos que colaboraron en el diseño del IVA armonizado para la Comunidad Andina<sup>35</sup> sugirieron para una etapa posterior de integración y con el objetivo de la concreción de un Mercado Común Andino, aplicar el principio de origen, y de esta forma gravar las exportaciones intracomunitarias (las cuales en una completa integración económica son ventas internas) y no gravar las importaciones intracomunitarias. Así mismo consideran que sería posible aplicar el denominado régimen del “IVA en Suspense”, similar

<sup>34</sup> Como es el caso de Venezuela y Perú para determinadas inversiones.

<sup>35</sup> ARIAS, Luis A, et al. *La armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina*. Ob. Cit. pp. 114-115.

al utilizado por la Unión Europea desde 1993, por virtud del cual

*“La provisión de bienes entre los Estados miembros no debe incluir el IVA de las ventas en el estado miembro de origen con la condición que el comprador en el país de destino figure en el registro del IVA y que los bienes salgan del territorio nacional. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (antiguas importaciones entre países miembros) son impositivas en el estado miembro donde se efectúa el consumo y debe ser declarada por el comprador en su declaración de IVA”<sup>36</sup>.*

Teniendo en cuenta que los entonces cinco países miembros aplicaban el principio del destino, la vigencia de este elemento técnico podría darse casi de forma inmediata.

- Método de cálculo. Se consideró que se debe utilizar el método del crédito fiscal como método de cálculo del impuesto, es decir, el impuesto a pagar en cada período estará determinado por la diferencia entre los impuestos causados y los impuestos repercutidos que otorguen derecho al crédito fiscal. En cuanto a la vigencia de esta práctica se considero que la misma se produciría de manera inmediata evitándose de esta forma problemas entre los países miembros, en la medida en que tanto el método de la sustracción que se aplica exclusivamente en Bolivia, como el método del cálculo de crédito fiscal, utilizan esta regla de determinación del impuesto a pagar.
- Número de tasas. Se estableció la aplicación de dos tipos de tasas. Por una parte una tasa general, la cual no podrá ser en ningún caso superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo; y una tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la entrada en vigencia de la Decisión se

encuentren excluidos. De forma tal que los países miembros con tasas múltiples como Colombia, deberán efectuar en un plazo máximo de 10 años los ajustes pertinentes.

- Exclusiones. En primera instancia se decidió eliminar de forma gradual las exclusiones de bienes y servicios en un plazo máximo de 10 años, de forma tal que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Decisión 599, no se podrán crear nuevas exclusiones de bienes y servicios, ni ampliar las existentes en cada legislación interna.

Al final de dicho período sólo podrán estar excluidos del IVA los bienes importados por misiones diplomáticas, consulares, funcionarios diplomáticos debidamente acreditados y organismos internacionales; las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinados al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud y educación; los servicios de educación, salud, de transporte nacional terrestre de pasajeros y los servicios de intermediación financiera.

- Régimen de tasa cero. Se consideró aplicar el régimen de tasa cero únicamente para las exportaciones de bienes y servicios, estimándose un plazo de adecuación de 5 años para los países que utilicen el régimen de tasa cero sobre otro tipo de bienes y servicios, como sucedía con Colombia.
- Tratamiento de las exportaciones de servicios. Por virtud de la Decisión 599, se adoptaron criterios comunes para considerar una operación como exportación de servicios. Dichas operaciones, como mencionamos previamente, también estarán sujetas al régimen de tasa cero y los países miembros tendrán un plazo máximo de 6 años para implementar la disposición.
- Tratamiento del IVA para el servicio de transporte. Entre las decisiones que se pactaron se acordó aplicar reglas de transición hacia el régimen de tasa cero en el servicio

<sup>36</sup> Ibid. p. 25.

internacional de carga, sin embargo, no se definieron plazos específicos de implementación. Por otra parte se estableció que para el servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se causará solo en el país en donde se inicie el itinerario o el embarque inicial, estimándose como plazo de adecuación a la regulación el plazo de 10 años. Así mismo, se consideró que el transporte nacional de carga y el aéreo de pasajeros estará gravado con el IVA.

I.- Declaración del IVA. Se concertó que el periodo fiscal del impuesto no podrá ser superior a dos meses.

### CONCLUSIONES

La armonización de políticas económicas es uno de los aspectos más complicados de los procesos de integración, entre otras razones por la dificultad de que los países prescindan del control individual de los instrumentos de política tributaria interna, por las diferencias que existen entre países en cuanto a la función principal que deben cumplir estos instrumentos y, de lograrse la armonización, por la coherencia de que es imperativo preservar los instrumentos de control respecto de los objetivos que se buscan y los efectos que se pretenden lograr como miembros de un proceso de integración.

Ante la inminente necesidad de la integración entre los países de la Comunidad Andina, por motivos de libertad de comercio, se plantearon varias estrategias que están orientadas a lograr este fin esencial de la comunidad, entre la que se encuentra la armonización de los impuestos indirectos, pues para alcanzar un mercado común latinoamericano se requerirá la armonización política, social y comercial que elimine cualquier distorsión que se presente con motivo de las diferentes regulaciones internas de los países y que los fortalezcan en la incursión de mercados internacionales.

La Comunidad Andina para lograr un marco igualitario de todos los sistemas fiscales y la armonización elaboró unos mecanismos específicos, entre los que se encuentran; el gravamen impuesto a las importaciones y no a las exportaciones, el ajuste paulatino de las exoneraciones en los sistemas nacionales, para ser sustituido en algunas por una tasa de IVA diferenciada, el establecimiento de reglas claras de territorialidad para evitar controversias y establecer el lugar donde se entienden prestados los servicios, el tratamiento especial al régimen de los bienes de capital o activos fijos, para proponer que se graven, pero el IVA repercutido sea devuelto, en lo posible, ágilmente a los productores o comercializadores, entre otros.

La propuesta de armonización se enmarca en el objetivo permanente que se requiere fortalecer y perfeccionar los sistemas tributarios nacionales. De esta manera se busca reducir los incentivos a la evasión tributaria y el fraude y que se favorezca una fácil administración de los tributos.

La armonización de los impuestos indirectos fortalece varios aspectos, pero el más importante es la integración económica de los países de la subregión andina, esto significa fortalecer cada una de las etapas del proceso de integración económica como son: la zona de libre comercio, la zona aduanera, mercado común y la unión económica.

Es una realidad que a la hora de llevar a cabo el proceso de armonización de impuestos indirectos una de las más importantes trabas con la que se cuenta es con el rechazo de los estados a ceder parte de su soberanía, representada en el poder para establecer tributos, que sirve a su vez como medida para hacer frente a políticas económicas por parte de los mismos.

La armonización es un término que debe ser empleado en el sentido que supone la coordinación o aproximación de los contenidos

de las normas reguladoras de carácter tributario existentes en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, sin que ello implique la homogeneización o unificación de sus legislaciones.

### BIBLIOGRAFÍA

- ARIAS, Luis A, et al. *La armonización de los impuestos indirectos en la comunidad andina*. INTAL - ITD del BID. 2002.
- ARROYABE, M. “Los avances de la integración andina y su contribución a la creación del Estado Comunitario Andino”. En: *Revista Aluna*. Núm. 1. Editorial Universidad Santiago de Cali. Cali. 2003.
- ABELLAN HONRUBIA, Victoria. *Lecciones de derecho comunitario europeo*. Ariel. Barcelona. 2003.
- BARUJ, Gustavo, et al. *Políticas nacionales y la profundización del Mercosur. El impacto de las políticas de competitividad*. Organización de Naciones Unidas. Santiago de Chile. 2006
- BARRIGA, Leonardo. *El pacto andino y las transnacionales*. Temis. Bogotá. 1980.
- BERRETTONI, Daniel, et al. *El acuerdo de libre comercio Mercosur-Comunidad Andina de naciones: una evaluación cuantitativa*. Centro de proyecciones Económicas. Santiago de Chile. Abril del 2005. Disponible en: [www.eclac.cl/publicaciones](http://www.eclac.cl/publicaciones)
- BUHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1968.
- CEPAL. *Anuario estadístico de América Latina y el Caribe, 2007*. Disponible en: <http://www.eclac.cl/cgi>
- Comunidad Andina. Secretaria General. Documento estadístico SG/de174. 5 de marzo de 2007. “38 años de integración comercial de bienes en la Comunidad Andina 1969 - 2006”
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). “La integración económica en América Latina y el Caribe: en busca de la complementariedad y la convergencia”. En *Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe, 2006 • Tendencias 2007*.
- DELUCA, Santiago. *Unión Europea y Mercosur los efectos del derecho comunitario sobre las legislaciones nacionales*. Rubinzal-Culzoni Editores. Buenos Aires. 2003.
- DIEZ-HOCHLEITNER, et al. *Derecho de la unión europea. Textos y comentarios*. McGraw-Hill. Madrid. 2001.
- \_\_\_\_\_ La posición del derecho internacional en el ordenamiento comunitario. McGraw-Hill. Madrid. 2001.
- DROMI, Roberto, et al. *Derecho comunitario, sistemas de integración, régimen del Mercosur*. Ciudad Argentina. Buenos Aires. 2006.
- ESCAITH, Hubert. “La integración regional y la coordinación Macroeconómica en América Latina”. En: *Revista de la CEPAL*. No. 82. Abril de 2004.
- GONZÁLEZ CANO, H. “Las características y la evolución de los modelos de convenio: El modelo (Andino) y el modelo (ONU)”. En: *Seminario técnico de la CIAT*. Roma. 1995.
- BARUJ, Gustavo, et al. *Políticas nacionales y la profundización del Mercosur. El impacto de las políticas de competitividad*. Publicación de las Naciones Unidas. Santiago de Chile. 2006.
- HEYMANN, Daniel, et al. *MERCOSUR in Transition: Macroeconomic perspectives*. Publicación de las Naciones Unidas. Santiago de Chile. 2005.
- Instituto de Relaciones Europeo- Latinoamericanas. *Tres décadas de integración andina: logros y nuevos retos*. Dossier No. 69. Julio 1999.
- ISAAC, Guy. *Manual de derecho comunitario general*. Ariel. Barcelona. Última edición. 2000

JUNAC- INTAL. *Estrategias de Desarrollo e Integración en el Grupo Andino*. Seminario Realizado en Lima en Agosto de 1984. 1985.

MALDONADO, Raúl. Avance y vulnerabilidad de la integración económica de América Latina y el Caribe. Publicación de las Naciones Unidas. Santiago de Chile. 2003.

MANGAS MARTIN, Araceli, et al. Instituciones y derecho de la unión Europea. Tecnos. Madrid. 2005.

MAZA, Emilio. *Origen y formación del derecho comunitario andino*. Schnell. Caracas. 1975

O'CONNELL, Arturo. *Los desafíos del MERCOSUR ante la devaluación de la moneda brasileña*. Publicación de las Naciones Unidas. Santiago de Chile. 2005.

PEÑARANDA, César. *Evaluación y perspectivas de la integración económica*. INTAL – ITD del BID. 1987.

PITA, Claudino. “A propósito de la doble imposición internacional”. En: *Revista Síntesis de la ALALC*. Mayo-junio. 1974

PLAZAS, Mauricio. *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el sistema andino de integración*. Legis, Bogotá. 2001.

PONCE DE LEÓN CHAUX, Eugenia. *Temas de derecho comunitario ambiental andino*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *Fiscalidad Internacional*. Atelier. Barcelona. 2000.

Secretaría de Integración Económica Centroamericana SIECA. *Estado de la situación de la integración económica centroamericana*. 2006.

TREMOLADA ÁLVAREZ, Erik. “El Derecho Andino en Colombia”. En: *Colección Pre textos*. Núm. 31. Universidad Externado de Colombia. Diciembre 2006. Bogotá.

UCKMAR, Víctor. *Curso de Derecho Tributario Internacional Tomo I y II*. Temis. Bogotá. 2003.

