



Claudia C. Ameriso
Escuela de Graduados y Extensión Universitaria

EL MERCOSUR Y LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS. UN PROBLEMA DE EQUIDAD

I) INTRODUCCIÓN

El Mercado Común del Sur, conforme lo postula el Tratado de Asunción supone la creación de un espacio interior sin fronteras que garantice la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, con más la coordinación de una serie de políticas macroeconómicas, entre ellas, la FISCAL.

La participación en este proceso incide en el ordenamiento interno de los Estados miembros en la medida en que supone una limitación a su poder financiero. En el ámbito de la fiscalidad dicha incidencia es sumamente importante ya que penetra en un área de competencia de los Estados que se considera que afecta aspectos del poder político estatal directamente relacionado con sus decisiones soberanas. Cumple además de una importante trascendencia en los presupuestos de los Estados, con un aspecto de instrumento de política económica que no puede ser objeto de renuncia, dada la responsabilidad que les incumbe a los gobiernos de desarrollar y equilibrar sus economías y de dar contenido social a la tarea a la que están llamados por imperativo de sus respectivas Constituciones Nacionales.

Para la implementación de políticas de desarrollo o reestructuración de sectores económicos o sociales o de promoción de zonas deprimidas del propio territorio nacional no pueden renunciar al empleo de los tributos.

Estas fuentes de ingresos genuinos les dan a las administraciones la posibilidad de incidir como estímulo en las orientaciones de sus políticas económicas; las dirigen a los agentes económicos privados para motivar sus decisiones y comportamientos: las exenciones, desgravaciones, la admisión de regímenes especiales de amortización, de compensación de pérdidas, de deducción de gastos, de diferimiento de impuestos, subsidios y otros incentivos constituyen prácticas a las que están acostumbrados los entes públicos y privados en el lenguaje del intervencionismo estatal que caracteriza la concertación económica moderna.

A la luz del Tratado de Asunción su utilización se perfila restringida en cuanto que el interés sea estatal y no comunitario. Se manifiestan como verdaderas barreras al comercio ya que afectan la competitividad internacional al actuar como desestímulo a la asignación eficiente de los factores de la producción. Suelen atraer inversiones a los países que los otorgan, que de otra manera no hubieran llegado y que les permitirán mejorar las condiciones de competencia en detrimento de aquellos países que no otorgan idénticos o similares incentivos.



II) **ARMONIZACIÓN FISCAL: ¿UN PROBLEMA DE SOBERANÍA?**

Ser partícipe de un proceso de integración que tiene por finalidad conformar un mercado común exige que sus miembros adopten comportamientos que les permitan ajustar sus políticas internas a los requerimientos de la conformación del mercado ampliado. Para ello, en algunos casos será necesario que el ordenamiento interno de cada país se compatibilice con las legislaciones de los demás Estados parte a fin de lograr condiciones de competencia equitativas para todos los actores.

Las naciones no obstante, privilegian el mantenimiento de sus soberanías tributarias por encima de los óptimos de neutralidad fiscal deseados. La razón es que los sistemas tributarios suelen utilizarse también para influir las variables macroeconómicas de consumo y ahorro agregados, respecto de las cuales, ninguna administración económica quiere perder autonomía, o lo que es lo mismo, capacidad de decisión. Por ello, las competencias fiscales de los Estados es considerada como un poder político soberano cuya armonización se perfila como un cercenamiento.

Según el Profesor Dr. Herbert Sultan¹ "... las contribuciones son prestaciones en dinero que el Estado o una comunidad subordinada, autorizada para ello por el Estado exige, en virtud de su soberanía territorial, a los individuos económicos a ella sometidos. La soberanía territorial faculta a la comunidad para imponer prestaciones al individuo mediante un acto unilateral y cobrar el importe. Por tanto, la soberanía tributaria es consecuencia de la soberanía territorial y corresponde primariamente al Estado, ya que orgánicamente resulta de su naturaleza. Por consiguiente no es necesaria conceptualmente una fundamentación normativa expresa de la soberanía tributaria estatal".

Agrega que "... el Estado también puede delegar su soberanía territorial en una comunidad subordinada –distrito, partido, comuna-, por él creada, asignándole la realización independiente de determinadas tareas públicas, concediéndole a tal efecto cierta independencia (autonomía). Para procurar los recursos financieros necesarios para ello, también se le puede conferir soberanía tributaria propia. Ésta, contrariamente a la del Estado, nunca es originaria; siempre presupone un fundamento expreso por medio de la legislación estatal (la llamada soberanía tributaria delegada)".

La soberanía, según R. Bielsa² "... es concepto político y no estrictamente jurídico (en todo caso político jurídico), si bien la potestad del Estado en el derecho fundamental se asunta en la soberanía. La soberanía se ejerce en el poder constituyente, es decir en el poder que emana del pueblo soberano y que ejerce por sus representantes en función de constituyentes. Ese poder jurídico-político constitucional está sobre la legislación, que por eso debe subordinarse a la Constitución. No es la ley expresión de soberanía fiscal o impositiva. Todos los órdenes de la legislación interior están en el segundo plano, en el del poder legislativo, subordinado a la Constitución".

Para Ramón Falcón y Tella³: "Históricamente, la noción de poder financiero ha estado ligada a la idea misma de soberanía. Así, el poder financiero no podía estar originariamente atribuido más que a un solo titular: el Estado. Las competencias que en

¹ SULTAN, Herbert. *Ciencia Financiera y Sociología* citado en Gerloff, W. y Neumark, F. (1961). *Tratado de Finanzas* – Tomo I. El Ateneo. Buenos Aires.

² BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal*. (1952). Volúmen III. Buenos Aires.

³ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. (1988). Madrid.



materia financiera pudieran atribuirse a las Haciendas internacionales, o a las Haciendas territoriales menores dentro del Estado, sólo podían explicarse acudiendo al mecanismo de "derivación", esto es, de la atribución del ejercicio de tales competencias, por el titular del poder financiero –el Estado- a los mencionados niveles de Hacienda y no, de la titularidad de las mismas."

Opina que actualmente, la noción de poder financiero debe desvincularse de la idea de soberanía tanto en el plano interno como internacional, ya que "... el Estado, en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano; lo mismo que cualquier otra persona, se halla sometido al ordenamiento del cual brotan en última instancia dichas situaciones jurídicas."

Con relación a las Comunidades Europeas, continúa diciendo Falcón y Tella "... las ideas señaladas permiten explicar, sin acudir a la noción de soberanía, la organización territorial de la Hacienda Pública en los Estados federales o regionales, y también en las organizaciones internacionales de integración, pese a la distinta naturaleza de un supuesto y otro. En los Estados federales existe una pluralidad de ordenamientos, que en último término se fundamentan en la Constitución, única, del Estado, en la cual se efectúa el reparto de competencias entre los distintos niveles de gobierno. En las organizaciones de integración existen asimismo una pluralidad de ordenamientos –el supranacional de la organización y los ordenamientos internos de los Estados miembros- aunque no existe un fundamento único para todos ellos. En esto radica precisamente la diferencia con el Estado federal: en las organizaciones de integración hay que acudir a las Constituciones de los distintos Estados, en base a las cuales se concluyen los tratados internacionales que operan la distribución de competencias entre los órganos supranacionales y los órganos internos de cada Estado."

De lo expuesto resulta que el ordenamiento comunitario constituye un sub-sistema, una unidad dotada de identidad propia, que arranca del derecho originario (los Tratados Constitutivos), el cual como norma de cabecera del sub-sistema comunitario, entronca a nivel constitucional de los Estados parte.

Las Comunidades Europeas, según el autor, ostentan la titularidad de determinadas competencias y no sólo su ejercicio; si bien no les corresponde originariamente esa titularidad pues no deriva de una norma que se hayan dado a sí mismas. En resumen las Comunidades Europeas ostentan un poder propio, atribuido por los Tratados en base a las Constituciones de los Estados miembros y en este sentido se afirma que la atribución de competencias a las Comunidades es definitiva.

En el caso del Mercosur podría considerarse que cuenta con un ordenamiento jurídico específico, constituido por normas propias:

- Derecho Originario: compuesto por las disposiciones del Tratado de Asunción y los acuerdos celebrados conforme al mismo; y
- Derecho Derivado: conformado por los actos jurídicos dictados por los órganos que componen su estructura jurídica, con capacidad decisoria.

Las normas de Derecho Originario resultan de aplicación directa en el ámbito interno de los Estados, por cuanto han sido aprobadas conforme a las normas constitucionales respectivas. En cuanto éste constituye un poder propio del Mercosur –no derivado- que conforma un sub-sistema que se entronca a nivel constitucional, según la posición de Falcón y Tella, aplicada al Mercosur puede ser sostenida a pesar de que los textos constitucionales hablan de delegación –en el caso de la Constitución Nacional Argentina su artículo 75, inciso 24⁴- de determinadas competencias y no de titularidad; ya

⁴ RIMOLDI DE LADMAN, Eve. *Los Tratados, la Integración y el nuevo orden constitucional Argentino*. (1995). Derecho de la Integración N° 3. Facultad de Derecho. UNR.



que la noción de poder financiero debe desvincularse de la idea de soberanía, tanto en el plano interno como internacional.

III) PRINCIPALES OBSTÁCULOS A LA ARMONIZACIÓN FISCAL

La armonización tributaria, como fuera expuesto, es considerada desde la óptica de los Estados Parte de un proceso de integración como una "renuncia a una parcela de su soberanía", quedándoles sólo y en ciertos casos una franja de autonomía en la que deben encontrar espacio suficiente para desenvolver sus políticas económico-sociales internas y obtener la financiación necesaria para atender a sus necesidades presupuestarias.

Ello se debe a que en general, el sistema fiscal de un país cumple una doble función:

- Cobertura de los gastos públicos, y además se constituye en un
- Instrumento de política económica;

funciones que en todos los casos resultan incididas por las medidas armonizadoras, ya que:

- La acción armonizadora impide que los Estados lleven adelante políticas proteccionistas de su producción frente a los bienes y servicios de los demás países del mercado ampliado.
- Limita la posibilidad de adoptar medidas de apoyo a ciertos sectores o territorios mediante la utilización de incentivos en la tributación.
- Produce efectos en el sistema tributario que van más allá de lo esperado cuando desaparece un impuesto, se lo adapta a otro o se implanta uno nuevo, ya que las figuras son normalmente interdependientes; por ejemplo el cambio de hábitos a que se obliga a los contribuyentes para ajustarse a la nueva situación.
- Requiere de adecuaciones en la administración encargada de la gestión tributaria, recomponer sus órganos y preparar sus medios humanos para ajustarse a la nueva situación.
- Adopta un componente de dificultad y preocupación hasta conocer cuál será la resultante de todo el sistema tributario armonizado, conocimiento que no puede preverse, pues se desconoce cuál es la incidencia que tendrá el comportamiento que asumirán los sujetos que han de ser los que transformen en realidad los mandatos de las instituciones en el mercado común; por ejemplo: reacción que tendrá un sector económico ante la pérdida de una exención o ante la aparición de un impuesto nuevo.

En cuanto a las razones presupuestarias de los Estados, el riesgo para éstos radica en:

- Pérdida de ingresos fiscales como consecuencia de alteraciones en el sistema tributario y la posible aparición de déficits presupuestarios mayores a los previstos.
- Las modificaciones en los sistemas tributarios afectan también la justicia financiera: la aprobación del presupuesto es un acto político que refleja que bienes públicos van a ser prestados a la comunidad y de que manera se van a repartir los costos de los mismos.

Constituye un instrumento fundamental para conocer la política redistributiva de la riqueza que se desarrolla en un determinado ejercicio económico y que se conecta con valoraciones políticas y sociales.



Los defensores de la armonización fiscal sostienen que en general, los obstáculos expuestos representan medidas nacionalistas, encubridoras de posturas proteccionistas que atentan contra el espíritu integrador.

IV) POSIBLES ESTRATEGIAS DE ARMONIZACIÓN

La armonización fiscal no constituye un fin en sí misma. Conformar un medio a través del cual se podrá obtener el mercado común posibilitando la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos.

La experiencia europea muestra que los problemas son siempre superables; que las dificultades técnicas pueden tener adecuada solución; que se requiere de una estrategia de avances cortos pero constantes.

El problema no es de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia que los impuestos existentes en cada país tienen sobre los procesos de integración y el crecimiento económico. Según lo expone el informe Neumark bajo esta concepción subyacen diversas ideas de armonización, en función del grado de intensidad del proceso.

Una interpretación suave identifica la armonización con la *coordinación*, que exige el establecimiento de procesos de consulta entre los Estados miembros, con acuerdos flexibles entre ellos para establecer los impuestos sobre bases similares y tipos parecidos.

Una interpretación más exigente iría en la línea de la *estandarización*, que implica que las bases y tipos de los impuestos se igualen en todos los Estados miembros a instancias de las decisiones de la comunidad. En la práctica se observa que la armonización se ha situado entre ambos conceptos.

Según R.M. Bird la armonización fiscal en la Unión Europea fue concebida inicialmente como la coordinación horizontal de un impuesto en los distintos Estados miembros. Realizaron considerables intentos de unificar políticas a nivel supranacional pero en lo hechos, han debido ser implementadas en forma individual por cada Estado, dadas las particularidades y necesidades de cada uno de ellos.

La integración económica basada en el intercambio comercial sustentado en la libre competencia entre los productores, como resultado de la eliminación de las barreras arancelarias y de otras restricciones al comercio, pondrá en evidencia distorsiones existentes en el comercio regional que permanecían ocultas tras las barreras arancelarias y controles directos al consumo.

Ello requiere identificar cualquier otra forma de tributación que con carácter proteccionista o no, rompa la idea básica del mercado ampliado, a fin de neutralizar o compensar las distorsiones que se generan en las condiciones de competencia de los productos y servicios intercambiados, emergentes de los tratamientos discriminatorios en el libre acceso al mercado comunitario.

La importancia del término *discriminación* y las graves cuestiones que encierra, han sido señaladas por el *Tratado de Asunción* en el *artículo 7* que literalmente dice:

"En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos del territorio de una Estado Parte gozarán en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional."

Prevé que los bienes importados tengan el mismo tratamiento tributario que los similares producidos localmente a efectos de evitar alteraciones en las estructuras de costos y precios de los bienes negociados.

En general esta disposición tiende a evitar cualquier forma de proteccionismo mediante los impuestos interiores, es decir, aquéllos que graven la importación de un bien



en mayor medida que el impuesto soportado por el mismo producto, en idéntica fase de fabricación o comercialización pero cuando éste se considera obtenido en territorio propio.

Como consecuencia de ello, en 1996 se cursaron denuncias contra Uruguay en la aplicación del Impuesto Específico Interno al Consumo (IMESI) que comprendió entre otros a los cigarrillos, lubricantes y grasas lubricantes, cervezas, motocicletas, cigarros, aperitivos, bebidas alcohólicas (caña paraguaya), agua mineral y bebidas a base de jugo concentrado. Los países consultantes le imputaban al IMESI un tratamiento diferencial en la base imponible o en la alícuota para los productos importados intrazona de los países parte respecto de los de fabricación nacional. Se consideró que este impuesto discriminaba a los países miembros del Mercosur por cuanto establecía un precio ficto superior a los productos nacionales, por ejemplo el caso de las bebidas alcohólicas y tabacos.⁵

Respecto de Brasil⁶ las denuncias fueron por la discriminación fiscal efectuada por algunos Estados⁷ a través del ICMS. El trato discriminatorio se aplicó a productos como manzanas, subproductos de soja, harina de trigo, fideos y galletitas y otros.

Los derechos aduaneros, por su parte, hacen referencia a un conjunto de tributos, entre los que cabe señalar como fundamentales los derechos a la importación y exportación. Junto a ellos están también los de carácter compensatorio, sea para equiparar la mercancía importada a la producida en el interior del territorio, como consecuencia de cargas interiores que ha soportado ésta; o bien para neutralizar las ayudas de todo tipo que los bienes interiores hayan podido recibir a la exportación en su país de origen.

Además, también se exigen, con motivo del tránsito por las fronteras, diferentes pagos a entes públicos o privados que de alguna manera participan en los servicios y gestiones que se realizan por aquella causa.

La idea de abolir tales derechos de importación se funda sólo en la medida en que tales *pagos tengan un efecto equivalente a un derecho aduanero*, lo cual implica un *incremento en el costo de la mercadería importada*, con lo cual se aumenta su precio, y como consecuencia se entorpece el libre cambio, *rompiéndose la neutralidad de las fiscalidades nacionales respecto de los intercambios intracomunitarios*.

La eliminación de los derechos de aduana no plantea especiales problemas, pero la eliminación de las medidas de efecto equivalente no siempre muestran las *numerosas prácticas fiscales de carácter protector* que se ponen de manifiesto a medida que avanza la unión aduanera.

Únicamente con la supresión de los obstáculos aduaneros no se logra la libre circulación de las mercancías, puesto que las diferencias que presentan las estructuras tributarias de los diferentes Estados, en especial la fiscalidad indirecta de carácter discriminatorio, actúan como obstáculo, voluntario o involuntario.

Entonces, concretada aunque imperfectamente aún la unión aduanera, es aconsejable que el proceso de armonización tributaria avance mediante la coordinación de la imposición indirecta, ya que ésta es susceptible en mayor medida que la directa, de provocar distorsiones contrarias al funcionamiento del mercado común. Incluye:

- Los impuestos generales al consumo, que se caracterizan por cubrir una amplia gama de bienes y servicios; y
- Los impuestos selectivos o específicos, que se aplican sólo sobre ciertos bienes y servicios.

⁵ GONZÁLEZ, Darío. *Controversias Tributarias en el Mercosur*. (Julio 2000). AFIP. Boletín Impositivo n° 36. Página 1111.

⁶ Ver nota 5.

⁷ Principalmente Río Grande del Sur, Santa Catarina, Paraná, San Pablo, Bahía, Pernambuco y Ciará.



Aspectos como la tributación en el país de destino, desgravaciones y reembolsos a la exportación, las reglas forfaitarias de su cálculo y la existencia de impuestos en cascada constituyen problemas que justifican el avance sobre la tributación indirecta y dentro de ella, y muy especialmente, en los impuestos sobre el volumen de ventas.

La adopción de la asignación exclusiva de la potestad tributaria al país de destino implica que producida la importación de los bienes se restituyan los tributos con que estos productos exportados han sido gravados en su país de origen; a fin de que resulten libres de la carga tributaria nacional y que el país importador los incida con la misma carga tributaria que a los productos nacionales de similares características, y así evitar la discriminación fiscal en función a su origen.

Con este objetivo, a través de la Decisión n° 10/94 del Consejo Mercado Común⁸ los Estados Partes se comprometieron, entre otras disposiciones, a respetar los compromisos asumidos en el ámbito del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y en la forma que resultara compatible con esta Decisión. En este sentido, para el caso de la devolución o exención de impuestos indirectos, podrán reintegrarse o eximirse en las condiciones de los artículos 5 y 6, del citado Acuerdo hasta tanto se armonicen las normas que garanticen un tratamiento tributario en forma igualitario a todas las producciones del Mercosur.

V) INCENTIVOS TRIBUTARIOS

En general, los incentivos son instrumentos de distinto tipo (fiscal, financiero, cambiario, de promoción comercial, etc.) que implican algún tipo de estímulo económico financiero, que supera el principio de neutralidad.

El objetivo de la armonización fiscal consiste en lograr la supresión o por lo menos la reducción de las distorsiones de origen fiscal a la competencia entre productos y en la circulación de los factores productivos, que se evidencia especialmente en las diferencias que presentan las estructuras de los sistemas tributarios nacionales de cada uno de los países miembros. Sin embargo, existen otras medidas, no tan claras, que producen efectos distorsivos similares y que constituyen, en la mayoría de los casos, subvenciones encubiertas.

En particular, los "incentivos tributarios" engloban una serie de instrumentos de promoción, de características diferentes, por ejemplo:

- la exención y devolución de impuestos sobre bienes y servicios,
- la exoneración y/o desgravación del impuesto sobre la renta,
- la exoneración y/o devolución de impuestos aduaneros, certificados de reintegros o abonos tributarios,
- la desgravación de los reintegros en el impuesto sobre la renta, etc.

En otras oportunidades se otorgan también incentivos ocultos, para compensar a las empresas de los efectos causados por la acción de los programas de liberación en el intercambio regional. Este tipo de distorsiones resulta ser la consecuencia de un proceso inverso, es decir, una suerte de "desintegración", a través de la cual se contrarrestan los efectos de las políticas acordadas previamente en el marco de los tratados de integración.

En general, los incentivos son incompatibles con un acuerdo de integración ya que implican subsidios que introducen distorsiones en la competencia del comercio intracomunitario, generando precios diferentes en bienes similares, como consecuencia de beneficios fiscales promocionales que no resultan compensados en frontera y que

⁸ Decisión 10/94 del Consejo Mercado Común: "Armonización para la Aplicación y utilización de Incentivos a las Exportaciones". Reunión de Buenos Aires del 05/08/94.



generan discriminación de origen fiscal, de efecto similar a lo que se pretende neutralizar. Deben desaparecer para que rija plenamente el mercado común o ser reglamentados de manera que puedan ser comunitariamente utilizados, sin producir deformaciones en el flujo comercial entre los Estados partes.

Respecto del comercio con terceros países los incentivos fiscales no constituyen una distorsión en las condiciones de competencia, en la medida en que no se aplique una política comunitaria de fomento a las exportaciones al resto del mundo. No obstante, resultaría conveniente la adopción de una política común por cuanto, reintegros diferentes implican que las exportaciones de todos los países se efectuarían a través de los países de mayor reintegro, entre otros efectos.

V-1- INCENTIVOS A LA EXPORTACIÓN

Los subsidios a la exportación constituyen una distorsión, aunque en ciertos casos han sido justificados sobre la base de la existencia de impuestos internos acumulativos que inciden en los costos de las exportaciones y por lo tanto, distorsionan los precios. Sin embargo, la medición de esta acumulación es engorrosa e inexacta y por ello lo que se logra no es más que una aproximación. Un reintegro o reembolso impositivo que excede o no se ajusta a la real incidencia, será considerado un subsidio y por ello cuestionado por los otros países por los efectos distorsivos que produce en las relaciones de intercambio.

Por ello, la Decisión 10/94 del CMC establece el compromiso de los países miembros de aplicar dichos incentivos en la medida en que respeten las disposiciones del GATT. El artículo 12 del Acuerdo General de Aranceles y Comercio establece que los incentivos a las exportaciones no serán aplicables al comercio intrazona, con las excepciones siguientes:

- Financiamiento de las exportaciones de bienes de capital a largo plazo.
- Devolución o exención de impuestos indirectos.
- Regímenes aduaneros especiales.

Además la creación o concesión de cualquier nuevo incentivo a las exportaciones por parte de alguno de los Estados Parte a partir del 01/01/95, así como el mantenimiento de los existentes en ese momento, deberá ser objeto de consulta entre ellos.

En general, los países signatarios del Mercosur cuentan con los siguientes regímenes:

- **ARGENTINA** cuenta con subsidios a la exportación denominados reintegros. Sus porcentajes son moderados y los ingresos que los exportadores obtienen por este concepto está exento del impuesto a la renta. Las exportaciones a países del Mercosur están excluidos del régimen de reintegros.
- **BRASIL** tiene dos mecanismos:
 - 1) Uno que resulta ser un apoyo a la financiación de las exportaciones que consiste en la reducción de las tasas de interés de mercado al nivel de la tasa LIBOR. Lo encontramos, por ejemplo, en el sector siderúrgico cuando concretamente el presidente del Centro de Industriales Siderúrgicos (SIC) de Argentina, Javier Tizado afirmó que "resulta difícil e imposible competir lealmente con Brasil, a la luz de la modificación del tipo de cambio y de los subsidios que siguen alentando la producción brasileña". Consideró que la devaluación del real más los subsidios constituyen "una mezcla letal".⁹ Destacó también que "el grueso de los subsidios es responsabilidad del gobierno central de Brasil. Las herramientas más poderosas para alentar la

⁹ El Cronista. *Los siderúrgicos estiman que habrá medidas compensatorias*. 21/03/2000. Página 4.



exportación y la inversión industrial en Brasil la maneja el Banco de Desarrollo de este país, que cuenta con abundantes recursos y los utiliza intensivamente”

2) Otro es el Impuesto federal sobre Productos Industrializados (IPI) que se aplica en la etapa industrial y que constituye un verdadero subsidio a la exportación. Genera un crédito presunto por las adquisiciones de materias primas y mercaderías destinadas a la exportación, que se compensa con otros contribuyentes o le es devuelto en efectivo al exportador, si sus créditos totales exceden a los débitos por ventas en el mercado interno. Es un crédito presunto que sólo puede ser utilizado por los contribuyentes del IPI.

- PARAGUAY ha sancionado la ley 1064 (07/97) que establece el régimen de maquila. Éste autoriza a las empresas que suscriban contratos de maquila a importar materias primas, insumos, bienes de capital, “know how”, “management”, sin pagar aranceles y con la obligación de exportar por lo menos el 90% de los productos resultantes (el 10% restante puede colocarse en el mercado interno pagando los derechos aduaneros correspondientes). Todo ello pagando en concepto de impuesto único el 1% de IVA. Este régimen abarca todo tipo de procesos industriales o de servicios ingresados al país, al amparo de normas de admisión temporaria, funcionando las maquiladoras como depósitos particulares industriales fiscalizados bajo un régimen aduanero especial.
- URUGUAY cuenta con un número importante de productos que gozan de subsidios a la exportación, con un porcentaje de su valor FOB o con cuotas fijadas en dólares por unidad.

V-2- INCENTIVOS A LA LOCALIZACIÓN DE INVERSIONES

Los inversores buscan localizar sus inversiones en países en los que además de tener aseguradas las condiciones básicas para el resguardo y desarrollo de sus capitales, puedan obtener un margen de rentabilidad superior al que obtendrían en otra localización en iguales o similares condiciones.

Las naciones en desarrollo ofrecen distintos tipos de incentivos en su afán de captar al menos una parte de los movimientos de capitales internacionales con los consecuentes efectos sobre la neutralidad de los sistemas tributarios de la región.

A fin de evitar o al menos atenuar los efectos distorsivos que ocasiona la aplicación de políticas asimétricas en el otorgamiento de beneficios fiscales a la radicación de industrias o a la realización de inversiones, que impliquen mejorar artificialmente por medio de prácticas o medidas públicas, la ecuación económico-financiera de las empresas, generando distorsiones en el comercio, en la competencia y en la circulación de bienes, deberían ser objeto de coordinación, a la brevedad.

Para ello debería tomarse en cuenta que:

* ARGENTINA¹⁰: a *nivel nacional* los principales mecanismos que utiliza son: el escalonamiento geográfico de las contribuciones patronales, el programa de polos productivos, el área aduanera especial de Tierra del Fuego y las Zonas Francas, la exención del impuesto sobre los Combustibles líquidos en la Patagonia, el subsidio a la energía eléctrica en Santa Cruz, y los reembolsos a las exportaciones por puertos patagónicos.

Por su parte las *políticas provinciales* concentran la ayuda en tres categorías:

- Incentivos fiscales: las medidas más utilizadas, en general tienden a reducir los costos de inversión y funcionamiento de una actividad productiva, y se instrumentan a

¹⁰ ARGANÑARAZ, Nadín. *Inversiones a toda costo. El desafío de armonizar las políticas de desarrollo regional en el Mercosur*. Estudios. Año XXII N° 88. Enero/Marzo 1999.



través de la exención, reducción o diferimiento de diversos impuestos provinciales. Se pueden mencionar:

- exención total o parcial del impuesto a los Ingresos Brutos,
 - exención total o parcial del impuesto Inmobiliario,
 - exención total o parcial del impuesto de Sellos,
 - diferimiento impositivo,
 - créditos fiscales contra tributos provinciales,
 - reintegros de inversión realizada en infraestructura.
- Incentivos financieros: se destacan asistencia crediticia, otorgamiento de garantías y avales.
 - Incentivos de infraestructura: venta o alquiler de bienes de dominio público en condición de fomento, disponibilidad de inmuebles para la instalación de parques industriales, construcción de infraestructura básica, entre otros.

* BRASIL¹¹: El *gobierno federal* financia regímenes de promoción especiales para la región del Nordeste, la Amazonia y el Estado de Espírito Santo.

Los *gobiernos estatales* merecen atención especial. Según la información disponible en Mayo de 1998, se pueden clasificar en cuatro categorías:

- Beneficios fiscales: principalmente vinculados con concesiones referidas al ICMS (IVA a nivel estadual): exención o reducción para las micro y pequeñas empresas, reducción de alícuotas para situaciones y productos específicos, utilización del mecanismo de diferimiento (pago diferido), exención para empresas nuevas, de producto sin similar en el estado y durante un período determinado, entre otros.
- Incentivos financieros: líneas de financiamiento con recursos provenientes de fondos estatales de inversión o programas de desarrollo.
- Incentivos de infraestructura: existen opciones de apoyo, por ejemplo: disponibilidad de áreas, polos o distritos industriales (con infraestructura física y de servicios públicos), venta de lotes y galpones a precios subsidiados, permuta de terrenos para relocalización de empresas, donación de áreas y lotes industriales (sujeto a requisitos sobre la naturaleza del proyecto, la capacidad de absorción de mano de obra).
- Otros incentivos: aplicados a nivel estadual y municipal. Los más utilizados son: simplificación del proceso de registro de empresas, tratamiento impositivo o administrativo diferencial a micro y pequeñas empresas, apoyo tecnológico mediante instituciones públicas o mixtas de investigación y/o incubación de empresas, asistencia técnica en la elaboración de proyectos, programas de capacitación y formación del personal, exenciones o reducciones en tarifas e impuestos municipales. En general cuentan con una importante disponibilidad de mecanismos legales para la aplicación de políticas de promoción de inversiones de manera discrecional.

Recientemente, a principios de 2000 se conoció la "Guía para el Inversor" elaborada por la Embajada de Brasil en la República Argentina¹² en la que se establecen una serie de beneficios fiscales para empresas extranjeras que inviertan en Brasil, a saber:

- a) Exención del ICMS para nuevas empresas sin producción similar en el Estado: Piauí.
- b) Exención o reducción del ICMS para las PyMES: Acre, Ceará, Mina Gerais, Río de Janeiro, Rondonia y Roraima.
- c) Reducción del ICMS para producciones especiales: Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahía, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Paraná,

¹¹ Ver nota 6.

¹² Fuente: www.integrar.com.ar Citado en AFIP Boletín Informativo n° 36 (Julio 2000). Página 1115.



Paraíba, Pernambuco, Piauí, Río de Janeiro, Rondonia, Roraima, San Pablo y Tocantins.

- d) Postergación de los plazos de pago de los ICMS: Espírito Santo, Goiás, Río de Janeiro y San Pablo.
- e) Diferimiento de largo plazo del pago del ICMS: Alagoas, Bahía, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Roraima y Sergipe.
- f) Utilización de futuros créditos del ICMS: Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco y Roraima.
- g) Exención del ICMS sobre productos con destino al exterior: Bahía, Río de Janeiro y Tocantins.

Por este motivo los empresarios argentinos pedían subsidios y refinanciación de sus deudas al gobierno nacional para frenar el éxodo de industrias que emigraban a Brasil, como consecuencia de las ventajas que este país ofrecía.¹³ La sangría de industrias de Argentina en favor de Brasil ascendió a cien en el período de un año "atraídas por los incentivos ofrecidos por aquél Estado" según lo expresara O. Rial, presidente de la Unión Industrial Argentina.¹⁴

Se sostuvo que la lista de motivos que causaron este fenómeno estaba encabezada por la devaluación del real, los *subsidios para la radicación de las empresas que otorgan los gobiernos de los estados brasileños* y los mayores costos de la producción y servicios argentinos. Según una fuente del mercado automotriz: "Brasil ofrece subsidios de todo tipo: terrenos, créditos blandos y si a las empresas no les alcanza el dinero para instalarse, el Estado aporta una parte".¹⁵

E. Gosman¹⁶ dijo que la fuga de empresas (automotrices, textiles y alimentarias vinculadas a grupos multinacionales) de Argentina hacia Brasil tiene dos causas dominantes:

- la devaluación del real, que produjo a lo largo de 1999 una marcada diferencia en el costo laboral, y
- una descontrolada política de incentivos fiscales (subsidios) aplicada por algunos Estados brasileños que llegan a ofrecer suculentos descuentos en los impuestos hasta inclusive terrenos gratis.

"El problema central con Brasil no son las trabas comerciales para un docena de productos. Son los subsidios indirectos que aplican que se convierten en un imán para las inversiones de las empresas grandes y hasta algunas pymes argentinas"¹⁷

A efectos de paliar la situación "el gobierno brasileño presentará a la Argentina su propia solución interna a la disputa por los crecientes subsidios estaduales de ese país" conforme lo publicara el diario El Cronista¹⁸. Para ello ha presentado un proyecto de ley complementario de reforma fiscal –cuenta con sanción parcial- que mediante una modificación de su Constitución, fijará límites y controles rigurosos para las cuentas de los estados. Con ello, se sostiene, Brasil presenta una señal definitiva a la Argentina de que la reducción de los subsidios estaduales está en camino de ser alcanzada, aún cuando se logre a largo plazo, ya que al tratarse de una enmienda constitucional no entra en vigor sino hasta un año después de su promulgación.

¹³ Gazeta Mercantil Latinoamericana. *¿Cómo detener el éxodo de empresas?* Semana del 23 al 29 de Enero de 2000. Página 27.

¹⁴ Gazeta Mercantil Latinoamericana. *La industria sigue recriminando a Brasil.* Semana del 26/3 al 1/4 de 2000. Página 25.

¹⁵ Ver nota 8.

¹⁶ GOSMAN, E. *Crece la tensión con Brasil por los subsidios a las empresas.* Diario Clarín. 08/02/2000. Página 18.

¹⁷ NAISHTAT, S. *Equilibrio para no ahuyentar inversiones.* Diario Clarín. 20/03/2000. Página 17.

¹⁸ El Cronista. *Brasil reducirá subsidios por ley.* 21/03/2000. Página 5.



VI) CONCLUSIONES

La tributación al carecer de objetivos económicos propios, se halla destinada a servir de medio para obtener los fines previstos por las esferas de decisión de la política económica y de la política fiscal, sean éstos de orden nacional o internacional. Ella puede facilitar u obstaculizar el éxito de estas políticas. Por su amplia esfera de incidencia puede coadyuvar o intervenir negativamente en la política de integración.

Los países poseen su propia soberanía fiscal pero las relaciones económico-financieras entre ellos, sus contribuyentes y demás partes interesadas, los obligan a condicionar y coordinar el ejercicio de sus poderes tributarios en aras de una solidaridad comunitaria que es la meta a la que aspiran llegar.

La política fiscal es de suma importancia en un proceso de integración económica. La necesidad de armonización deviene del hecho de que al existir en la región diferentes niveles de imposición y/o beneficios fiscales, provocan asimetrías que dificultan las negociaciones ya que los productores del mercado ampliado se tornan muy sensibles a las variaciones –aumentos y disminuciones- reflejadas en sus costos de producción y venta, como consecuencia de las diferencias en los componentes tributarios, entre otros, internos de cada país.

En este contexto los diferentes sistemas tributarios entran en contacto a través del comercio y los flujos de capital, apareciendo efectos distorsivos de origen fiscal en las condiciones de competencia de los bienes y servicios y en la circulación de los factores de la producción, contrarios al principio de neutralidad fiscal que se postula en el Tratado de Asunción.

Ello produce distorsiones en el sistema económico relacionadas con las condiciones de competencia de los productos intercambiados y en la rentabilidad de los proyectos, afectando la localización de las inversiones.

El logro de la equidad tributaria debiera centrarse primariamente en:

- a) algunos aspectos de la política fiscal y los incentivos tributarios que sean indispensables para evitar distorsiones,
- b) eliminar tratamientos discriminatorios que atenten contra el libre acceso al mercado, asegurando los márgenes de preferencia.

En definitiva, los incentivos son incompatibles con un acuerdo de integración, ya que por su diferente nivel implican subsidios que introducen interferencias en el comercio subregional.

Según un editorial del diario Clarín: "En el Mercosur, ..., cada país mantiene sus propias normas de promoción sectorial o regional en forma independiente y no existe coordinación macroeconómica.

Hasta que la iniciativa (voluntad política para mantener el Mercosur) se traduzca en medidas concretas, muchos sectores productivos locales siguen con problemas"¹⁹

¹⁹ Diario Clarín. *La coordinación en el Mercosur*. Editorial. 04/05/2000. Página 18.



VII- BIBLIOGRAFÍA

- MANTILLA, Enrique S. *El Mercosur en vísperas del año 2000*. Boletín Informativo Techint n° 299. Julio/Septiembre 1999. Página 13.
- BERGSMAN, Joel. *Incentivos Tributarios para atraer la inversión extranjera directa*. Criterios Tributarios n° 134. Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI. Página 29.
- BEKERMAN, M. Y SIRLIN, P. *Argentina y Brasil: ¿hacia una mayor complementación productiva?*. Ciclos en la historia, la economía y la sociedad n° 18. Año 1999 – 2° Semestre. Instituto de Investigaciones de Historia Económica y Social y de la Maestría en Historia Económica y Políticas Económicas de la Facultad de Ciencias Económicas – UBA.
- INSTITUTO PARA EL DESARROLLO EMPRESARIAL. Revista Idea N° 213. Noviembre – Diciembre 1999:
 - *Unión Europea: un sofisticado proteccionismo*. Página 76.
 - *Los subsidios en la Unión Europea*. Página 82.
- AMIGO, Rubén O. *Los subsidios y las distorsiones en el comercio internacional*. Boletín AAEF. Enero/Febrero 2000. Página 75.
- MACÓN, Jorge. *Armonización Fiscal en el Cono Sur*. Consejo Federal de Inversiones. 1999.
- KERN, Juan R. *Armonización de la imposición a la renta en los tratados de integración*. Impuestos Tomo LIV-A. Página 875.
- GONZÁLEZ, Darío. *Controversias tributarias en el Mercosur*. AFIP – Boletín Impositivo n° 36. Julio 2000. Página 1111.
- Periódico "Gazeta Mercantil Latinoamericana". Artículos varios.
- Diarios Clarín, El Cronista. Artículos varios.