

ASPECTOS JURIDICO - TRIBUTARIOS DEL MERCOSUR

por

RAMON VALDES COSTA

1) INTRODUCCION.

El análisis del Tratado de Asunción se ve dificultado por la extrema vaguedad de sus pocas normas. Esto crea una vasta y compleja problemática que deberá irse resolviendo durante el período de transición. Como bien se dice en el Mensaje del Poder Ejecutivo, el Tratado "es sólo un punto de partida... El camino más arduo es el que queda por recorrer, tanto en lo internacional como en lo interno".

Las dificultades se ven agravadas por la incidencia de factores de diversa índole, económicos, políticos, jurídicos y técnicos que están poniendo de manifiesto problemas no evaluados en su justa importancia en las tratativas presididas por un excesivo optimismo y con algo de improvisación.

Ejemplos ocurridos hasta el presente son los efectos de la rebaja de los aranceles sobre la competitividad de la industria nacional, afectada también por los altos costos de los insumos, mayores que los de los demás países; las diferentes posiciones de los Estados partes respecto del Arancel Externo Común; la existencia de subsidios en algunos de estos Estados, contraria al funcionamiento de un mercado común; las discrepancias sobre el régimen de solución de controversias. A estos problemas se irán agregando seguramente otros, por lo que es difícil enunciar cuáles serán las soluciones que en definitiva se aplicarán.

Consecuencia de estas circunstancias es el atraso en las negociaciones previstas para el período de transición, que comenzaron efectivamente y con escasos resultados en octubre de 1991.

En materia tributaria la situación es preocupante.

En primer término por las enormes dificultades que plantea la supresión de las "barreras fiscales", entendiéndose por tales no solamente los derechos de aduana sino también los controles fronterizos actualmente vigentes, principalmente en materia de impuestos indirectos. (en nuestro

país, IVA e IMESI). Entre estas dificultades debe incluirse la tan importante armonización de los impuestos directos y de los tributos destinados a la seguridad social. Todo lo cual es indispensable para que funcione un mercado común.

La experiencia de la Comunidad Económica Europea (CEE) en esta materia es la mejor comprobación de la importancia de estas dificultades, como más adelante se detallará. A más de treinta años de la entrada en vigencia del Tratado de Roma no se ha logrado la supresión de las barreras fiscales. Recién a fines de 1992 entrará en vigencia un régimen transitorio cuya duración está prevista hasta enero de 1997.

En segundo lugar, el estudio de los precedentes problemas en nuestro medio y en el ámbito de las negociaciones, está incomprensiblemente relegado.

La gran preocupación de los Estados partes hasta ahora se ha centrado en los programas de liberación comercial y en la fijación del nivel del Arancel Externo Común (AEC); los sectores económicos afectados por el Tratado han concentrado sus análisis en los efectos que la supresión de los aranceles producirá desde el punto de vista de su competitividad tanto regional como con terceros países; las publicaciones de carácter técnico han soslayado el problema.

Esta situación agrava las dificultades para lograr el objetivo del Mercado Común en el reducido plazo fijado por el Tratado, como lo he venido sosteniendo en el seno del llamado "Grupo Asesor Político", desde la exposición formulada en la primera sesión de 14 de noviembre de 1990, sin mayores resultados hasta el presente. Este atraso permite pronosticar que muy difícilmente se logrará la meta del mercado común en la fecha programada.

2) DIFUSION DE LA INTEGRACION ECONOMICA.

Frente a las dificultades que las características del Tratado plantearán durante el período de transición para conformar el mercado común, que implique "la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos", como establece el art. 1º, parece indispensable hacer por lo menos una referencia a las experiencias extranjeras, especialmente a la de la CEE.

La integración económica es un fenómeno característico de la segunda mitad del siglo XX.

El proceso se inicia con el Tratado de Roma, celebrado por Alemania Federal, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo en 1957, que entró en vigor el 1º de enero de 1958, por el cual se creó la "Comunidad Económica Europea" (CEE) con antecedentes en algunos sectores económicos restringidos. La iniciativa tuvo un amplio y rápido desarrollo. Se fueron incorporando paulatinamente Dinamarca, el Reino Unido e Irlanda en 1973, Grecia en 1981 y España y Portugal en 1986. Los objetivos perseguidos, fundamentalmente económicos, pueden sintetizar en la constitución de un *mercado común* con la libre circulación de bienes, servicios, personas y capitales, como si se tratara de un solo país.

Estos objetivos se han ido logrando lentamente, a pesar de los valiosos estudios técnicos realizados con la finalidad de superar las grandes dificultades que plantea la constitución de un mercado común. Entre éstas, las de mayor importancia estuvieron relacionadas con la materia tributaria. La supresión de los impuestos aduaneros interiores se logró sin problemas; el arancel aduanero común (AAC) se implantó en 1968; pero la supresión de las llamadas "fronteras fiscales", relativas a los impuestos al consumo (IVA e impuestos específicos) no ha podido aún concretarse integralmente, a pesar de los esfuerzos realizados. Se pondrá en práctica a partir del 1º de enero de 1993, bajo un régimen transitorio, que no contempla totalmente el objetivo perseguido, por un período previsto hasta 1997.

La experiencia europea tuvo una indudable repercusión internacional y se ha constituido en un modelo de consulta obligada, ya que tanto el Tratado de Roma como las resoluciones que lo han reglamentado y puesto en práctica, constituyen una normativa completa elaborada en base a estudios técnicos de alto valor. Así lo ha entendido nuestro país al realizar un convenio con la Comisión de la CEE, sobre asistencia técnica.

En América Latina inspiró sin duda, la creación de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) en 1960, con el ulterior propósito de establecer "un mercado común latinoamericano" como se dice en el Preámbulo. Fracasada tan ambiciosa iniciativa, se limitaron las finalidades a través de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). En un ámbito geográfico más restringido se aprobó el Pacto Andino y el Tratado de América Central.

Con respecto a Uruguay deben mencionarse los tratados bilaterales con Argentina y Brasil; Convenio Argentino-Urugayo de Complementación Económica (CAUCE) y Protocolo de Expansión Comercial (PEC), respectivamente, inspirados en los mismos fundamentos de liberación comercial (1).

El panorama se completa en el ámbito internacional relacionado con América Latina, con la constitución de una Zona de Libre Comercio entre Canadá y Estados Unidos, con la proyectada incorporación de México. En el mismo sentido debe mencionarse el Tratado de la región caribeña, CARICOM, celebrado en 1973, que agrupa a trece países angloparlantes,

(1) Sobre estos y otros antecedentes latinoamericanos véase ABREU BONILLA, Sergio. "Mercosur e Integración", Montevideo, F.C.U., 1991; MAGARIÑOS, Gustavo, "Uruguay en el Mercosur", Montevideo, F.C.U., 1991; Para ALALC en particular "Aspectos legales de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio", Seminario internacional organizado por la Federación Interamericana de Abogados, Fac. de D. y C. S. del Uruguay y Colegio de Abogados del Uruguay, Montevideo, 1966, en el que se trataron las negociaciones arancelarias, (pág. 127 a 157), los problemas tributarios, (pág. 317 a 363), los problemas de legislación social (pág. 369). También se trató el tema de las relaciones entre ALALC y la Alianza para el Progreso propiciada por Kennedy que puede tener su interés como antecedente de la Iniciativa de las Américas de Bush.

y que en octubre de 1991 ha celebrado un Convenio con Estados Unidos que se inscribe dentro del "contexto de la Iniciativa de las Américas" del Presidente Bush, según lo manifestado por el Secretario de la Comunidad del Caribe (2).

3) CARACTERISTICAS GENERALES DEL TRATADO.

El Tratado del MERCOSUR pues, marca una etapa en ese proceso universal de integración mediante la creación de grandes espacios económicos, con la característica de constituir una región de dimensión más viable, desde el punto de vista de la integración económica, que la continental proyectada en ALALC y de una perspectiva mucho más amplia que la de los mencionados tratados bilaterales, tanto en lo que respecta al volumen del mercado, como a las metas perseguidas.

El Tratado cuya denominación oficial es "Tratado de Asunción" (art. 23) fue suscrito el 26 de marzo de 1991 por Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay y quedó ratificado por los cuatro países el 30 de octubre de 1991 con las ratificaciones de Argentina y Brasil. En consecuencia entra en vigencia el 29 de noviembre de 1991 (art. 29).

Su característica más destacada es que, a diferencia del Tratado de Roma, no establece para la mayoría de los problemas típicos de los Mercados Comunes, soluciones concretas. Solamente existen para el régimen de "Liberación Comercial" limitada a la supresión de aranceles aduaneros entre los Estados partes (art. 5, A) y Anexo I). En todo lo demás, fijación del Arancel Externo Común (AEC), armonización tributaria para la supresión de las llamadas barreras fiscales (relacionadas con el IVA y el IMESI), y todo lo relativo a las políticas macroeconómicas, deberá resolverse y aprobarse en el período transitorio, extraordinariamente corto y de muy difícil cumplimiento, que vence el 31 de diciembre de 1994 (art. 1º). Por eso es que se le denomina un *tratado marco*.

Como antecedente debe mencionarse el Tratado entre Argentina y Brasil de 25 de noviembre de 1988, todavía vigente, con un contenido prácticamente igual al Mercosur, y que, a través de diversos protocolos avanzó rápidamente lo que incidió en las tratativas cuatripartitas, "generando cierto grado de objetiva condicionalidad, ya que hubiera sido utópico pretender ignorarlo", como se dice en el Mensaje del P. E. (3).

(2) G. MEGA, "A Mexican perspective on the FTA Agenda", en "Voices of Mexico, UNAM, C. de México, No 17, oct.-dic. 1991, pág. 9. "IFA Barbados Branch considers CARICOM Tax Treaty and Tax Issues", en Bull. Int. Bureau of Fiscal Documentation, (IBFD), vol. 45, 1991, pág. 186.

(3) Agrega el Mensaje que en las tratativas se ha buscado compatibilizar ambos Tratados buscando focos de convergencias, entre los que se mencionan el régimen de desgravación lineal y automática, vencimiento del período transitorio común y otros que permiten afirmar que se trata de "dos sistemas autónomos pero convergentes" por lo que se prevé que el "MERCOSUR irá sustituyendo progresivamente a la normativa del mercado común bilateral entre Argentina y Brasil, hasta llegar a su total caducidad".

Como perspectiva de ampliación está la posible adhesión de Chile, prevista implícitamente en el Tratado, (art. 20) y aun la de Bolivia (4); así como la vinculación con Estados Unidos, de carácter más bien consultivo, nacida a raíz de la Iniciativa para las Américas del Presidente Bush, que se conoce como 4 más 1.

4) LA INCORPORACION DE URUGUAY.

Además de las razones generales de orden económico que han impulsado internacionalmente el proceso integracionista, la incorporación de nuestro país estaba impuesta por las características de su economía: en primer término la pequeñez del mercado y en segundo lugar, sus importantes relaciones comerciales con Argentina y Brasil, que se habrían visto notoriamente perjudicadas si hubieran continuado bajo el régimen del CAUCE y del PEC, existiendo un mercado común entre ellos, en virtud del Tratado de 1988 (5).

En la doctrina nacional la integración regional fue calurosamente defendida por Carlos Quijano, como tuvo oportunidad de destacarlo en la conferencia dictada en la Facultad (6). En el mismo sentido, aunque referida a la economía latinoamericana, cabe recordar la opinión que el gran economista francés Francois Perroux expresó en la conferencia que dictó en el Colegio de Abogados del Uruguay (7), y también la de Arnold Toymbee, en su libro "Entre el Maule y el Amazonas".

A esas razones de orden económico y doctrinal debe agregarse la de orden jurídico. La integración con los países latinoamericanos está programada por la Constitución. En efecto el art. 6º establece que "La República procurará la integración social y económica de los Estados Latinoamericanos, especialmente en lo que se refiere a la *defensa común de sus productos y materias primas...*" y el art. 50 agrega que "El Estado orientará el comercio exterior de la República *protegiendo las actividades productivas cuyo destino sea la exportación o que reemplacen bienes de importación*. La ley promoverá las inversiones destinadas a este fin y encauzará preferentemente con este destino el ahorro público".

Estos textos merecieron los siguientes comentarios de Julio M. Sanguinetti que, como se recordará, fue miembro informante del proyecto de la reforma constitucional de 1967: "Lo que la Constitución impone a

(4) En la Declaración Ministerial nº 2 suscrita conjuntamente con el Tratado, "se expresó la voluntad de los Estados miembros de comenzar a estudiar cuanto antes las modalidades y mecanismos tendientes a lograr una estrecha vinculación de Bolivia con el Mercado Común". (Texto según Mensaje del P. E., Cap. VI).

(5) Las exportaciones de Uruguay a esos países representaron con respecto al total de sus exportaciones el 23.4% en 1988 y el 32.5% en 1989. La gran mayoría de las exportaciones se hicieron bajo los regímenes de CAUCE y del PEC.

(6) Rev. de la Fac. de D. y C. S., año XXIX, nº 1-2, pág. 31.

(7) Rev. del Col. de Abog. del U., T. IV, 1963.

la República es una política económica determinada para la defensa de su producción...”, admitiendo la posibilidad de que se organizara una unión aduanera o un mercado común. Cita a continuación un pasaje de su exposición en la Asamblea General comentando el art. 50 que lo consideró complementario del art. 6º (8).

Estas normas pueden interferir con la opinión que parece dominante, incluso en nuestro medio, de que el MERCOSUR debería organizar un comercio exterior con miras a la apertura y a la competitividad, mediante el establecimiento de aranceles externos bajos, sin establecer proteccionismos. Evidentemente el art. 50 en particular, no concuerda con esa posición. El tema fue objeto de especial consideración por Felipe Paolillo, con bastante anterioridad al MERCOSUR, quien consideró que ambas disposiciones constitucionales no son incompatibles y que por su carácter programático es posible aplicarlas “dentro de un margen de considerable discrecionalidad”. Además, el art. 50 podría tener aplicación dentro de un cuadro de integración y complementación económica regional” (9).

5) ASPECTOS CONSTITUCIONALES.

Esta delimitación es importante porque como ya lo destacó el Prof. Manuel Vieira, en artículo periodístico (10), los aspectos jurídicos no han sido considerados, a ningún nivel, con la atención que ellos merecen. Si bien los aspectos económicos y sus repercusiones favorables o perjudiciales sobre determinados sectores son sin duda importantísimos, el respeto del ordenamiento jurídico constitucional y la defensa de los derechos individuales no lo es menos.

El principal problema de carácter general, pero con importante incidencia en el aspecto jurídico-constitucional tributario, es el de si el Tratado crea o no un orden jurídico supranacional, es decir, un derecho comunitario de aplicación obligatoria para los Estados partes.

En la conformación que en definitiva se le dé al Mercado Común ambas soluciones serían posibles y contaría con el prestigioso antecedente de la CEE y de autorizada doctrina. Pero el Tratado de Asunción “no implica la aceptación o aplicación de este principio, por lo menos durante el período de transición” a juicio del P. E. (Cap. I del Mensaje). Es también la interpretación sustentada en el Informe de la Comisión Especial del Senado que recomendó la aprobación del Tratado, en el que luego de

(8) J. M. SANGUINETTI y A. PACHECO SERE, “La nueva Constitución”, Montevideo, Alfa, 1971, pág. 36.

(9) PAOLILLO, F., “Las normas constitucionales sobre integración económica”, en “Estudios sobre la Reforma Constitucional”, Cuaderno nº19 de la Fac. de D. y C. S., 1967, pág. 197.

(10) “El Derecho en el Mercosur”, en “Búsqueda” de 7 de febrero de 1991, en el que señala como “tema crucial” la existencia de un sistema de garantías que proteja no solamente a los Estados sino también a los particulares.

diversas consideraciones concluye diciendo "hay que descartar aplicaciones del principio de supranacionalidad", aunque admitiendo que "en su momento —refiriéndose al 31 de diciembre de 1994— se comprobará si están dadas las condiciones para adoptar un sistema supranacional del tipo de las Comunidades europeas".

La precedente interpretación tiene sólido apoyo en el texto del Tratado. El art. 18 establece que la estructura institucional definitiva y las atribuciones específicas de los órganos que se creen y el sistema de adopción de decisiones se fijarán por los Estados Parte antes del establecimiento del Mercado Común; el art. 21 prevé el régimen común de denuncia de los tratados, y el art. 24 se refiere a la intervención de los Poderes Legislativos con el alcance que más adelante se verá.

Por lo tanto creo que no se justifica, por el momento, la posible aceptación de un régimen de "derecho comunitario" (11).

No obstante es un problema que habrá que resolver durante el período de transición, que requiere una modificación de los textos constitucionales. El funcionamiento eficaz de un mercado común implica la adopción por parte de las autoridades comunitarias de decisiones que la Constitución atribuye privativamente a los órganos nacionales; en nuestro caso a los Poderes Legislativo y Judicial. Será necesario pues prever la posibilidad de atribuir esas potestades al Consejo, o a otro órgano comunitario como podría ser el Parlamento.

Esta última posibilidad cuenta con el significado antecedente de la CEE, cuyo Parlamento, elegido directamente por sus ciudadanos, tiene una participación creciente en las decisiones comunitarias. Además correspondería establecer expresamente, al igual que otras Constituciones, la preeminencia de las normas internacionales sobre las internas. Dentro de América Latina tenemos el ejemplo de la Constitución de Colombia de 1991. En el art. 150, num. 16, se dispone que por medio de tratados se podrá "transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados". En capítulo especial regula "Las relaciones internacionales"; en su art. 227 relativo a "la integración económica, social y política con las demás naciones, especialmente con los países de América Latina y del Caribe", dispone que será promovida mediante la celebración de tratados que, "creen organismos supranacionales, inclusive para conformar una comunidad latinoamericana de naciones". Y agrega que "la ley podrá establecer elecciones directas para la constitución de un Parlamento Andino y del Parlamento Latinoamericano".

(11) El tema ha sido considerado por CORREA FREITAS quien entiende que el art. 6º inc. 2º "habilita la existencia de un derecho comunitario", aunque considera que "sería deseable una disposición constitucional que, en forma clara y precisa, reconozca la aplicación interna inmediata y directa de las decisiones de los órganos de la Comunidad, así como la supremacía jerárquica del Derecho Comunitario sobre el Derecho Constitucional interno" (La Just. Urug., T. CIII, 1991, II, pág. 13).

6) ASPECTOS TRIBUTARIOS.

Los problemas precedentemente considerados tienen indudable repercusión en el ámbito del derecho tributario.

En primer término el ejercicio de las potestades parlamentarias en materia de creación y modificación de tributos (art. 85, numerales 4º y 9º y concordantes) que pueden verse afectados por la fijación de aranceles aduaneros e incluso de impuestos, por las autoridades del Mercosur. Este riesgo adquiere relevancia por el texto del art. 24 que dispone en forma bastante vaga, la creación de una "Comisión Parlamentaria Conjunta del Mercosur", de difícil armonización con la organización de los sistemas constitucionales vigentes.

La disposición agrega que "los Poderes Ejecutivos de los Estados parte mantendrán informados a los respectivos Poderes Legislativos sobre la evolución del Mercado Común objeto del presente Tratado" (12). Una interpretación literal lleva a la conclusión de que el régimen es incompatible con los regímenes constitucionales de los Estados parte, especialmente con los que establecen una rígida separación de funciones como el nuestro.

La situación es diferente en los países que admiten constitucionalmente la delegación de competencias legislativas y aun los decretos-leyes, como sucede en los Estados que integran la CEE y dentro del MERCOSUR Brasil, especialmente en materia de tributos al comercio exterior e impuestos internos específicos.

El Poder Ejecutivo en su Mensaje a la Asamblea General de 1º de abril de 1991, al comentar esta disposición, la interpreta armonizándola con el art. 168 inciso 20 de la Constitución, expresando que en "estricto cumplimiento" de esa norma "someterá a consideración del Poder Legislativo para su aprobación, todos los instrumentos jurídicos elaborados por los órganos del Mercado Común que requieran dicha aprobación como requisito previo a la ratificación...".

Con esta manifestación no queda solucionado el problema. *Primero*, porque el Poder Ejecutivo, actual, al igual que el anterior, y que el Go-

(12) El texto de esta disposición ha sufrido una evolución significativa en el sentido de restringir la competencia de los Poderes Legislativos de los Estados Miembros. El Tratado de 1988 entre Argentina y Brasil estableció que "los Acuerdos Específicos en los casos correspondientes, *deberán ser aprobados*" (subrayo) por los respectivos Poderes Legislativos (art. 4), previo asesoramiento de una Comisión Parlamentaria conjunta, integrada por doce parlamentarios de cada país (art. 8). El Proyecto elevado por el P. E., con Mensaje de 12 de marzo de 1991 (publicado en el Diario Oficial de 11 de abril de 1991) además de la información que debían proporcionar los Poderes Ejecutivos, incluía un apartado por el cual éstos "asimismo solicitarán que los Acuerdos que sometían a su consideración tengan tratamiento prioritario". El texto en definitiva aprobado suprimió este apartado y creó la Comisión Parlamentaria Conjunta.

bierno de facto, entiende que no se requiere la aprobación legislativa para la modificación de los derechos de aduana, en contra de lo dispuesto a texto expreso por el numeral 9º del art. 85 de la Constitución, interpretación que se ha extendido a las exoneraciones impositivas. *Segundo*, porque como lo enseña la experiencia, en los hechos es difícil que el Parlamento no preste su aprobación a una norma ya sancionada por los órganos comunitarios.

Por más que se utilice un criterio interpretativo amplio para aceptar cierta normativa comunitaria que permita, como dice Paolillo, la adaptación de las normas internas al derecho de la Comunidad, ello será posible “siempre que ésta no implique una violación patente de otras disposiciones constitucionales concretas” (13). Es lo que sucedería en este caso con las citadas normas del art. 85.

Tanto el problema precedente como el de la solución de controversias previsto también en forma notoriamente imprecisa en el Anexo III, revisten una indiscutible importancia jurídica, como lo sostuve desde un primer momento en el seno del “Grupo Asesor Político” y en la exposición ante la Comisión de Asuntos Internacionales Integrada, de la Cámara de Representantes, formulada el 13 de junio de 1991, en la que destacué la constante violación de los artículos 85 y 133, que los Poderes Ejecutivos vienen cometiendo, desde el Gobierno de facto hasta el presente, ante la impasibilidad del Poder Legislativo (14).

Esta preocupación ha recibido un invaluable apoyo con el pronunciamiento del Primer “Encuentro de Cortes Supremas de Justicia del Cono Sur de América Latina” celebrado en Buenos Aires los días 7, 8 y 9 de agosto de 1991, en el que en un extenso y fundamentado texto se destaca, con referencia a los procesos de integración, que los aspectos normativos y jurisdiccionales tienen una importancia significativa”, señalando entre otras, las “cuestiones atinentes a la relación de los órganos comunitarios entre sí y de éstos con los Estados parte, los problemas relativos a la competencia, estructura y funcionamiento de los órganos supranacionales de solución de conflictos...” todos los cuales “configuran un cúmulo de temas insoslayables...”.

Señala luego el pronunciamiento, que los órganos jurisdiccionales nacionales, particularmente sus instituciones supremas, deberán “profundizar la consideración de las cuestiones relacionadas con la eventual ausencia de disposiciones constitucionales que autoricen el traspaso de competencias estatales a órganos comunitarios, por mínimas que éstas sean; los problemas que se susciten en torno a la procedencia o control judicial sobre la conformidad que los tratados guarden con las Constituciones”, etc.

“Por todo ello ... y para otorgar “seguridad jurídica a los sistemas de integración” en armonía con la doctrina de “los órganos del sistema

(13) PAOLILLO, F., ob. cit., pág. 212.

(14) Repartido de la Cámara de Representantes, Carpeta 1198 de 1991, especialmente págs. 20 y sigts. y 38 a 41.

interamericano encargado de la promoción y tutela de los derechos humanos" se llegó a la conclusión de:

"Recomendar que la futura complementación del Tratado marco de Asunción establezca un sistema institucional, que permita el desarrollo de las políticas económicas de integración bajo un orden normativo, que garantice la seguridad jurídica y la aplicación uniforme del derecho comunitario por un tribunal independiente".

7) CUESTIONES TECNICO-TRIBUTARIAS.

Desde el punto de vista de la política y la técnica tributaria el Tratado plantea numerosas e importantes cuestiones relacionadas fundamentalmente con la efectiva implantación del *mercado común*, que constituye su objetivo primordial, como resulta del explícito texto del art. 1º.

Esas cuestiones pueden clasificarse en tres grupos:

- a) desgravaciones de los gravámenes aduaneros en el comercio entre los Estados parte;
- b) fijación del arancel externo común (AEC), es decir, tributos aduaneros comunes a los cuatro países en su comercio con terceros países;
- c) armonización de los sistemas tributarios como medio para lograr el objetivo de la "libre circulación de bienes, servicios y factores productivos" como lo dice el art. 1º.

La solución de las tres cuestiones precedentes culmina respectivamente con la constitución de una Zona de Libre Comercio, de una Unión Aduanera, y de un Mercado Común.

8) DESGRAVACIONES ADUANERAS INTERNAS.

El art. 1º prevé "la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente". A tal efecto establece un "*Programa de Liberación Comercial que consistirá en rebajas arancelarias, progresivas, lineales y automáticas... para llegar al 31 de diciembre de 1994 con arancel cero ...*" (art. 5, a).

Por el art. 6 las Partes reconocen un tratamiento preferencial a Paraguay y Uruguay, regulado minuciosamente en el Anexo I, en cuanto al ritmo de estas desgravaciones, aceptando una lista de excepciones, que en el caso de Uruguay comprende 960 ítems, que se irán reduciendo anualmente en condiciones más favorables que las aplicables a Argentina y Brasil y con un plazo mayor que vence el 31 de diciembre de 1995.

El Anexo I en su artículo segundo define el concepto de *gravámenes* como comprensivos de "derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes; fiscales, monetarios, cambiarios o de cualquier otra naturaleza, que incidan sobre el comercio exterior" aclarando que "no quedan comprendidos en dicho concepto las tasas y recargos análogos cuando respondan al costo aproximado de los servicios prestados". Es el concepto tradicional adoptado desde la ALALC.

En consecuencia, y con respecto a nuestro derecho, están comprendidos no sólo los típicos derechos aduaneros sino también los recargos a la importación, las detracciones y todo otro impuesto, cualquiera fuere su denominación legal y están excluidas las tasas y las contraprestaciones por servicios portuarios, para cuya determinación son aplicables los conceptos establecidos en el Código Tributario (art. 10 a 12), que han recibido consagración a alto nivel internacional en la reciente XV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario.

9) ARANCEL EXTERNO COMUN (AEC).

Constituye el elemento esencial de la unión aduanera que representa el segundo paso para el establecimiento de un mercado común.

Por su contenido es un elemento fundamental de la política económica de la región ya que implica una toma de posición en lo que concierne a un régimen de libre cambio o de proteccionismo en relación con el comercio con terceros países. Por lo tanto es una de las cuestiones en que es imprescindible la aprobación de los respectivos Poderes Legislativos, como más de un legislador lo entendió en la mencionada sesión de la Comisión de Asuntos Internacionales de la Cámara de Representantes.

Es uno de los puntos que hasta el momento ha suscitado las mayores discrepancias entre las partes. Si bien la tendencia dominante parece ser aperturista, la que, según sus partidarios tendría base en la redacción del art. 5, c) al disponer que el AEC debe incentivar "la competitividad externa de los Estados parte", las posiciones de éstos no son coincidentes. En ese sentido se señala la de Brasil de mantener el actual proteccionismo a sus industrias de informática y automovilista, con tasas que llegan al 35 y 40%.

El reducido avance que en este punto se ha registrado hasta el momento, parece limitarse a la cuantía de los aranceles y en este aspecto se insinúa la tendencia favorable a la fijación de aranceles variables y bajos, situados entre el 0 y el 15 o 20%.

Sin perjuicio de reconocer la importancia de su cuantía, el AEC plantea otros problemas importantes.

En el art. 4º se dice que los Estados miembros "*asegurarán condiciones equitativas de comercio y paralelamente coordinarán sus respectivas políticas nacionales, con el objeto de elaborar normas comunes sobre com-*

petencia comercial". Todo ello sin perjuicio de combatir, *inhibir*, dice el Tratado, las prácticas desleales.

A mi juicio la norma plantea diversas cuestiones al hacer la distinción entre "*condiciones equitativas y normas comunes sobre competencia comercial*". Por una parte, y combatir *prácticas desleales* por otra. En este último aspecto existe acuerdo general en el derecho comparado y en los Tratados, entre ellos el GATT. Pero hay otros problemas relacionados con la protección de la economía regional frente a la competencia de países que, por razones naturales o tecnológicas, producen a costos más bajos, los que pueden considerarse comprendidos en las expresiones "*condiciones equitativas*" y "*normas comunes sobre competencia comercial*", por otra parte debe señalarse que una unión aduanera requiere, además de *aranceles* comunes, un *derecho aduanero* común sobre funcionamiento administrativo, sistema de infracciones y sobre todo el régimen de recaudación y distribución de su producto entre los Estados parte.

Problemas del comercio con terceros países.

Independientemente de los intereses particulares de cada uno de los cuatro países y del criterio librecambista o proteccionista que se adopte en lo que respecta a las importaciones de mercaderías y bienes de capital, está el problema de la defensa de la producción agropecuaria de la región.

El problema está planteado con respecto a la importación de productos agrícolas, cereales, lácteos y carnes procedentes de Estados Unidos y de la CEE, que han realizado en mayor o menor medida, tanto la Argentina, como Brasil y Uruguay, con la consiguiente protesta de uno o los dos restantes. Estas importaciones se han considerado un caso de dumping, producto de una política de subsidios, incompatible con el funcionamiento normal del mercado común.

Para combatir esta práctica desleal, el Tratado prevé en su artículo 4 medidas legislativas nacionales y paralelamente la sanción de normas comunitarias. Dentro de un auténtico mercado común las medidas tendrían que ser las últimas.

Debe anotarse que cualesquiera sean las medidas que se adopten, ellas tienen el carácter de protección —*plenamente justificado*— a la industria o la producción de la región o de alguno de sus Estados parte, pues de lo contrario no habría razón económica valedera para oponerse a una importación a precios excepcionalmente bajos.

Otra es la situación cuando el bajo precio es la consecuencia de factores normales, como el adelanto tecnológico de los países industrializados, o la mayor eficiencia laboral de ciertos países o las mejores condiciones de productividad agraria. En este campo surge el problema de la defensa de la producción agraria que tanto preocupa a Estados Unidos y la CEE y que debe preocupar a los países del Mercosur.

En mi opinión es un error creer que la protección que practican dichos países tiene como finalidad perjudicar a terceros países. Es una política de defensa de un sector de sus economías, fundamentado en fuertes razones sociales y, por lo tanto, con proyecciones políticas, con la finalidad de mantener la radicación de los agricultores en su medio natural, ofreciéndoles una rentabilidad similar a la de los sectores comerciales e industriales. La consecuencia de esa política es la obtención de excedentes agrícolas para cuya colocación es menester reducir los precios, hecho que a juicio de ellos es deseable en un mundo que padece la escasez de alimentos.

Complemento de estas medidas es, en la CEE, el establecimiento de los "Gravámenes Agrícolas", una especie de derecho aduanero móvil, con la finalidad de regulación de los precios de los productos agrícolas importados a efectos de equipararlos a los precios de los productos de la Comunidad. Es un gravamen que se aplica, independientemente de los casos de dumping, en función de las fluctuaciones de los precios internacionales.

El problema se plantea en similares términos en los países del Mercosur. Aunque se prescindiera de la política de subsidios, especialmente nacionales, que serían contrarios al funcionamiento normal del mercado común, la *defensa de la producción agropecuaria regional* frente a la competencia extranjera, mediante un gravamen similar al de la CEE, es un objetivo que tiene sólidos fundamentos económicos y en nuestro país, incluso jurídico-constitucionales.

Fundamentos jurídicos de la protección a la producción.

Como se dijo, los artículos 6º y 50 de la Constitución, apoyan esa protección. El primero, al programar la integración latinoamericana, la concibe como un medio para *la defensa común de sus productos y materias primas*". El art. 50, referente al comercio exterior, reitera la finalidad de proteger *"las actividades productivas* tanto en lo que respecta a la exportación como a la importación".

Dado el rango constitucional de las normas, es imperioso que el país las cumpla. Parecería que la defensa de la producción agraria frente a la competencia extranjera no encontraría resistencia; el problema puede presentarse en lo relacionado con la sustitución de importaciones de mercaderías industrializadas, política actualmente desechada.

La administración del AEC.

El Tratado no contiene ninguna previsión al respecto.

Tanto la armonización de los derechos aduaneros como el establecimiento de un sistema común de recaudación y de distribución entre los Estados parte son indispensables para el funcionamiento de la Unión

Aduanera. Es una de las dificultades que se presentarán para su implantación.

Debe descartarse la solución de que cada Estado considere como ingreso propio los derechos percibidos en sus aduanas, porque las mercaderías correspondientes circularán libremente en el mercado común. Tal sistema beneficiaría a los países con más y mejores puertos en detrimento de los demás.

La experiencia de la CEE no es totalmente utilizable, especialmente en cuanto al sistema de distribución, porque tanto los derechos de aduana como los gravámenes agrícolas, son recursos propios de la Comunidad y por lo tanto no se requiere un sistema de distribución.

10) ARMONIZACION DE LOS TRIBUTOS INTERNOS.

Es la cuestión que plantea las mayores dificultades técnicas. La experiencia de la CEE es bien significativa al respecto, como se verá más adelante.

La armonización es condición necesaria para que el mercado común funcione como si fuera un solo país; es decir, sin que los tributos impliquen controles fronterizos y sin que las diferencias provoquen distorsiones económicas en cuanto a la radicación de inversiones y movimientos de capitales, de servicios y de trabajadores. Mientras no se encuentren soluciones a estos problemas no hay mercado común, habrá sólo una zona de libre comercio y una unión aduanera.

El problema más complejo lo presentan los impuestos internos al consumo; en nuestro país el IVA y el IMESI. Como es sabido, estos impuestos requieren —dentro del sistema de la imposición en el país de destino vigente en los cuatro países— controles en ocasión de la exportación e importación, a los efectos de la devolución, en el primer caso y de la determinación y recaudación el segundo. Tales controles son contrarios a la finalidad primordial de los mercados comunes de permitir "*la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos*". La liberación de los derechos aduaneros, propia de las zonas de libre comercio, debe pues ser complementada con otros mecanismos.

Los impuestos que gravan directamente las riquezas, como los impuestos a la renta, al patrimonio y a los inmuebles, pueden ser un factor que provoque, en caso de diferencias, la movilización de los bienes hacia los países en que la carga tributaria sea menor. Este fenómeno estudiado en forma general por la ciencia de las finanzas, adquiere especial relevancia en los mercados comunes y, como bien se ha hecho notar (15), incidirá sobre las grandes empresas multinacionales, que probablemente considerarán la posibilidad de concentrar sus establecimientos en el Estado parte que le ofrezca mayores ventajas de rentabilidad y seguridad.

(15) MAGARIÑOS, G., ob. cit., págs. 74-75.

Las contribuciones de seguridad social y en general, las cargas sociales relacionadas con la prestación de servicios, pueden tener los mismos efectos que los precedentes y además, provocar traslados de trabajadores como consecuencia de los distintos beneficios que otorguen los sistemas financiados por aquéllas.

11) LOS IMPUESTOS AL CONSUMO.

La experiencia europea.

Como ya se dijo, son los que presentan mayores dificultades técnicas.

La CEE no ha logrado hasta el presente organizar un sistema que resuelva totalmente el problema, a pesar de los valiosos estudios realizados a partir del conocido "Informe NEUMARK" de 1963, de prestigiosos congresos internacionales, de las distintas directrices sancionadas por el Consejo desde 1967, de la decisión adoptada en 1985 en el Documento conocido como el Libro Blanco, de suprimir el 31 de diciembre de 1992 las barreras no solamente fiscales sino también las físicas y las técnicas y de las diferentes propuestas de la Comisión de 1987, 1989 y 1990, que han sido objeto de observaciones por el Parlamento europeo, por el Consejo y por los sectores privados interesados (16). Estos limitados avances se han concretado a la imposición indirecta, y dentro de ésta especialmente al impuesto al valor agregado. La armonización de la imposición directa se encuentra en notorio retraso.

La situación actual es la del establecimiento de un complejo régimen transitorio que finalizará el 31 de diciembre de 1996, en el que, si bien se logra el objetivo de eliminar los controles fronterizos, deja pendientes problemas relativos a la distribución del producto entre los Estados miembros y al debido control de infracciones.

El sistema a implantarse ya ha sido objeto de reservas por parte de algunos Estados y de la doctrina (17), que lo considera un sistema híbri-

(16) Una recopilación completa de esta documentación hasta 1989, puede verse en Bull. des Communautés Européennes, "Evolution de la Fiscalité Européenne - Aperçu historique", (Document XXI-1839/90 FR.).

(17) Existe al respecto un abundante tratamiento del tema en estos últimos años dentro del cual puede señalarse los numerosos artículos publicados en el Bulletin del International Bureau of Fiscal Documentation y especialmente la revista especializada "The International VAT Monitor", cuyo número 7-8, julio-agosto de 1991, está dedicado a América Latina.

Entre las obras que tratan el problema en la actualidad: ERNST & YOUNG, "Taxe sur la valeur ajoutée en Europe", Paris, L.G.D.J., 1991; Ben J. M. TERRA y Julie KAJUS, "Introduction to value added tax in the EC", Deventer, Kluwer, 1991; A. TAIT, "Value added tax - International practice and problems", Washington, International Monetary Fund, (Reimpresión 1991).

do y de difícil aplicación. Por tal razón se pronostica la adopción de nuevas medidas en el correr de 1992.

La solución que se considera más adecuada, sobre la base ya aprobada en 1967 de un IVA con pocas alícuotas dentro de topes limitados y armonizados —entre 14 y 20%— y sin tasa 0, es la de implantar el sistema del país de origen, aunque con ciertas excepciones en materia de operaciones internacionales realizadas por particulares, por ejemplo, compras de automotores en el extranjero.

No obstante se estima que esa implantación requiere ciertas condiciones que no se dan en el presente, por lo que, durante el período de transición se continuará con el sistema del país de destino, con la variante de que no habrá controles fronterizos, sustituyéndose —para las empresas contribuyentes— los conceptos de exportadores e importadores, por la de vendedores y compradores, que actuarán, en lo que respecta a pagos al Fisco y transferencia del impuesto a los compradores y usuarios, de la misma manera que en las operaciones internas de cada país. Fue uno de los sistemas propuestos en el Congreso del Institut International de Finances Publiques, celebrado en Estambul en 1969, que no había tenido mayor receptividad hasta ahora.

12) LOS PROBLEMAS DEL MERCOSUR.

La experiencia de la CEE pone de relieve la magnitud de las dificultades que se le presentarán al MERCOSUR para eliminar los controles fronterizos.

A las dificultades propias del caso, se agregan elementos particulares. En primer término el exiguo plazo con vencimiento al 31 de diciembre de 1994, (anterior al que se ha fijado la CEE) y en segundo lugar las diferencias de legislación de los cuatro países. Tanto el impuesto general al consumo como los impuestos específicos, presentan diferencias importantes en cuanto a los sistemas y a su cuantía.

En la Argentina el IVA es un impuesto nacional, con un sistema de distribución a las Provincias regulado por ley federal y las legislaciones provinciales; en Brasil, el impuesto a la circulación de mercaderías y a ciertos servicios (ICMS), similar al IVA, es de competencia de los Estados, pero con una fuerte intervención de la Unión, minuciosamente regulada por la Constitución; los impuestos a los servicios (IS) competen a los Municipios y los impuestos específicos sobre los productos industrializados (IPI), a la Unión; todos ellos regulados en detalle por la Constitución de 1988.

13) LOS IMPUESTOS DIRECTOS.

A los efectos de la libre circulación de bienes y servicios estos impuestos tienen menor incidencia. No obstante y como ya se señaló en el numeral 10, tienen importancia para la localización de las inversiones y radicación de empresas. Por lo tanto, existe acuerdo en que es necesaria, —al igual que en los impuestos al consumo— una armonización de estos impuestos.

Dentro de este objetivo reviste especial importancia la imposición de los intangibles, o sea la que recae sobre las patentes, *know how* y en general sobre las transferencias de tecnología y sobre la asistencia técnica, operaciones sobre las cuales rige una legislación contraria a las finalidades del Mercado Común y a la ansiada competitividad en el más amplio mercado internacional, a pesar de lo cual no se le ha prestado la debida atención.

Los impuestos sobre estos intangibles son mucho más gravosos que los aranceles aduaneros. Sobre la base de un impuesto a la renta del 30%, —teóricamente a cargo del proveedor extranjero—, el industrial nacional se ve en los hechos, por aplicación del procedimiento conocido bajo el nombre de "*grossing up*", gravado por un importe equivalente al 42.86% como consecuencia de que el precio que debe pagar al proveedor se contrata libre de impuestos. Para un impuesto del 40% el gravamen alcanza al 67%.

La observación precedente pone de manifiesto la necesidad y la urgencia de abordar la armonización de la legislación sobre impuestos directos y la reducción de ciertos impuestos en forma coordinada con la fijación del arancel externo común. En su Preámbulo, cuya eficacia jurídica ha sido destacada por el Poder Ejecutivo, se establece que deberá promoverse el desarrollo científico y tecnológico para modernizar sus economías y que esta política deberá cumplirse paralelamente al programa de desgravaciones (artículo décimoprimer del Anexo I).

— o o —

Otro gran problema que se presentará es la disminución de los ingresos tributarios que obligará a una reforma tributaria.

El descenso de los ingresos se una consecuencia de la disminución y posterior desaparición de los aranceles en el comercio regional que alcanza a porcentajes que oscilan entre un 25 y un 30% del comercio total y de la disminución del arancel externo común.

Parece innecesario reiterar la opinión en el sentido de que las dificultades para lograr la libre circulación de mercaderías en los tres años que restan, son insuperables. Las perspectivas son pues de prórroga del plazo y, siguiendo el ejemplo europeo, estudiar sin demora, a alto nivel técnico internacional la armonización legislativa, tanto en lo que respecta a la estructura de los sistemas tributarios, como al funcionamiento administrativo y al régimen de control jurisdiccional.

