

# **PERSPECTIVAS DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL MERCOSUR**

*VÍCTOR HUGO MEANA*

**APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

# **APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

Viamonte 1546 Piso 2° Of. 200  
(1055) CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES  
Telefax: 4374-5418/6692/8855

E-mail: [info@aplicacion.com.ar](mailto:info@aplicacion.com.ar)  
Web: <http://www.aplicacion.com.ar>

## **Meana, Victor Hugo**

Perspectivas de armonización tributaria en el Mercosur

1a ed. - Buenos Aires: Aplicación Tributaria, 2011.

120 p.; 21x15 cm

ISBN 978-987-1745-27-2

1. Impuestos. I. Título.

CDD 336.2

Fecha de catalogación: 04/04/2011

© COPYRIGHT 2010 BY **APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

1ª Edición, Abril de 2011

I.S.B.N. 978-987-1745-27-2

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL POR CUALQUIER  
MEDIO, YA FUERE MECÁNICO, ELECTRÓNICO, ETCÉTERA, SIN  
AUTORIZACIÓN ESCRITA DEL AUTOR Y DEL EDITOR

El presente trabajo ha sido minuciosamente revisado y corregido.

No obstante, ni la Editorial ni el autor se hacen responsables,  
bajo ningún concepto, de ningún tipo de perjuicio que  
cualquier error y/u omisión puedan ocasionar.

Este libro se terminó de imprimir en Abril de 2011 en

**APLICACIÓN TRIBUTARIA S.A.**

Guido Spano 550

Lanús Oeste – Buenos Aires

# PRÓLOGO

---

El presente libro ha tenido su génesis en la idea repentina y un tanto sorpresiva experimentada un buen día, vaya a saber debido a qué razones del espíritu o de las cuestiones que quedan guardadas casi imperceptiblemente en el subconsciente de uno, quizá desde el mismo instante en que como ser humano, se comienza a tener sentido y conciencia de las cosas aprendidas y ocurridas en buena parte de su vida, hasta el momento en que así nomás, al caer la ficha –como se dice vulgarmente– se le aparecen espontáneamente, algunas imágenes, recuerdos, fuertes deseos o ganas de hacer o concretar determinados proyectos y que hasta ese instante no se habían manifestado o puestos en evidencia así tan animosamente. Es a partir de allí que uno, advertido de esas sensaciones firmes, un tanto insistentes e impetuosas, comienza a prestarle debida atención y a partir de ese mismo momento a despertársele una inquietud, insinuación o si se quiere, vocación recién descubierta y antes no reconocida. Fue eso lo que sentí ese día, cuando ordenando papeles de trabajo, notas periodísticas hechas, historias realizadas en borradores, informes técnicos–profesionales confeccionados, advierto tener en mis archivos personales más de veinticinco monografías escritas, presentadas y registradas en dependencias académicas de la UNNE, tanto en la Facultad de Ciencias Económicas como en la de Derecho, Ciencias Sociales y Políticas efectuadas al cursar la carrera de grado de Contador Público, como así también las de Posgrado, como ser la de Magíster en Procesos de Integración Regional y otros cursos de posgrados realizados sobre temas técnicos–profesionales, asignaturas y módulos varios vinculados a los mismos.

Entre uno de esos trabajos rescaté el Trabajo Final del Posgrado de Especialista en Tributación, la Monografía que lleva por título “*Perspectivas de Armonización Tributaria en el Mercosur*” presentada a las Autoridades Académicas del Postgrado, en marzo de 2005, para concluirlo; habiendo sido el mismo merecedor de alta calificación por parte del Tribunal Examinador.

Dicho trabajo y título lo he adoptado como tema objeto del presente libro y en gran parte constituye la base del mismo, presentando muy pocas modificaciones a lo que fuera el texto original. Su presentación y edición persigue el intento de sistematizar el conocimiento en cuanto al contenido y a la temática abordada “*La Armonización Tributaria en el Mercosur*”, que entendemos de fundamental importancia a los fines de la difusión de la cuestión y para que resulten asequibles, los conceptos, nociones, principios, fundamentos, enfoques, mecanismos, herramientas y estrategias que la componen, como así también, su real dimensión y comprensión, teniendo en cuenta que formamos parte integrante de un Proyecto de Integración Regional en nuestra condición de Estados Provinciales Autónomos, dentro del NEA y como tal, de una supraregión identificada bajo la denominación de “*Mercosur*” como espacio integrado regional, conformado por cuatro países de América del Sur: Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay .

El libro fue escrito destinado a estudiantes, políticos, empresarios, trabajadores, investigadores, profesionales de las distintas ramas de las ciencias y en particular a los que incursionan en la Economía, la Política, las Finanzas Públicas y la Tributación, las Ciencias Administrativas y las Ciencias Sociales y el Derecho, como así también de la formación Empresaria.

La experiencia profesional y mi paso por la función pública y privada, donde he prestado servicios, me permitieron comprobar en distintas circunstancias, la falta de adecuado conocimiento, la ligereza del manejo de la terminología usada y de algunos desconocimientos en cuanto a conceptos, técnicas e instrumentos frecuentemente utilizados en el manejo de cuestiones económicas, de las finanzas públicas, en materia tributaria y fiscal, como así en la temática vinculada a la Integración

---

Regional, no solo en nuestro Mercosur, sino también en nuestro país, provincias y regiones comprendidas, quedando expresada la temática asociada a estas cuestiones, o bien a un elevado nivel tanto teórico como aplicado, o bien con rasgos de comentarios anecdóticos o de sesgo periodístico no sustanciales, produciendo una especie de vacío conceptual, que no es lo más recomendable para el adecuado conocimiento de las cosas, sobre todo en éstas cuestiones para su ajustada comprensión.

Tal vez, una de las razones estribe, en que la última generación de profesionales economistas egresados, ha tomado como “*paradigma*” la investigación teórica o la economía aplicada de alta sofisticación que ha brindado básicamente modelos teóricos o instrumentos de economía muy genéricos, sin haber reparado en la necesidad de crear otros, de utilización y aplicación concreta a la economía real que envuelve al Mercosur, a la de nuestro país, y a la de nuestras regiones y provincias.

En otro orden de cosas, y a partir de la creciente complejidad que adquiere la economía a nivel mundial, producto del fenómeno de la globalización, a los efectos que la misma produce en los esquemas de integración regional por bloques geopolíticos intercontinentales, con la repercusión que las consecuencias de las políticas decididas en los centros del poder mundial tienen sobre las economías envueltas por procesos de integración regional del tipo “*Mercosur*” que impactan a su vez –vía efecto cascada– en las economías nacionales, regionales y provinciales que la conforman, y en atención a haber observado que existe gran inquietud e interés por parte de los agentes económicos involucrados (productores, empresarios, obreros, consumidores, Estado), como así también profesionales de las distintas ramas del saber, dirigentes políticos, estudiantes y el común de la gente, de ahondar a través de instrumentos aptos de difusión en el conocimiento de estas cuestiones o temática, es que me he permitido ofrecer este primer trabajo bibliográfico, que espero le sea de utilidad a los lectores.

Resistencia, Chaco, 4 de marzo de 2011

El autor



# AUTOR

---

**VÍCTOR HUGO MEANA** nació en Presidencia de la Plaza, provincia de Chaco, el 5 de junio de 1946.

Es Contador Público egresado de la UNNE, Facultad de Ciencias Económicas de Resistencia, Chaco. Tiene un posgrado en Derecho Tributario, organizado por la Facultad de Derecho, Ciencias Sociales y Políticas UNNE.

Tiene una Maestría en Procesos de Integración Regional y Diplomado en posgrado de Especialización en Tributación de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNNE; así como un posgrado en Metodología de la Investigación.

También posee, entre otros estudios, dos cursos de posgrado en la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales. Uno de ellos en Derecho Tributario y el otro en Sociedades Comerciales y Concursos de dicha la universidad.

Dentro de su extensa labor fue Director Titular del Banco de Chaco, desde 1983 hasta 1985. Gerente de la Sucursal Resistencia del Banco Quilmes S.A desde 1986 hasta 1987.

En la Administración Pública fue admitido por Concurso de Antecedentes Profesionales en la selección para la Integración del Cuerpo de Asesoramiento Legislativo (COPAL), de la Cámara de Diputados de la Provincia de Chaco, en 2007. Fue Miembro Participante del Primer

Congreso de Técnicos y Profesionales de Chaco UTN Plan de Gobierno 2007–2011, en la Gobernación Capitanich. Asesor en materia Económica, Hacienda y Finanzas de la Presidencia del Bloque Justicialista de la Cámara de Diputados de la Provincia, hasta el momento de su baja del servicio activo para acogerse a su jubilación.

Es autor de un total de veinticinco trabajos académicos realizados en cursos y posgrados. Todos presentados en distintas cátedras y especializaciones.



*A la Facultad de Ciencias Económicas de la UNNE, donde adquirí mi formación académica de contador público y donde acrecenté mis conocimientos en los distintos posgrados realizados, de todo corazón gracias, muchas gracias y mi eterno agradecimiento personal.*

*Similar gratitud para la Escuela de Comercio N° 2 de mi querido pueblo natal de Presidencia de la Plaza, donde cursé mis estudios secundarios para graduarme de Perito Mercantil, que me permitió luego proseguir mis estudios universitarios en la Ciudad de Resistencia (Chaco).*



*A la memoria de mis queridos padres, Rosendo  
y Mercedes*

*De mis abuelos paternos, Rosendo Meana e  
Inicida Fernández*

*De mis abuelos maternos, Antonio Durán  
y Mercedes Sueldo*

*A mi esposa Mary, a mis hijos Gusty, Leo y Vero*



# INTRODUCCIÓN

## 1. MOTIVOS

La iniciativa de abordar el tema de la armonización fiscal dentro de un proceso de integración regional como el que se viene desarrollando en el Mercosur por parte del suscripto como cursante del Posgrado de Especialización Tributaria, y haberlo adoptado como título y objeto del presente trabajo, surge de los interrogantes que el debate técnico y científico, fundamentalmente en el ámbito académico, ha deparado dentro del marco de la teoría económica, la de los procesos de integración regional, las finanzas públicas y especialmente la vinculada a los conocimientos de la cuestión tributaria, sin dejar de lado por ello aspectos tan importantes que tienen que ver y resultan ser consecuencia natural y directa del sistema económico internacional capitalista; del régimen de mercados ampliados; del esquema de globalización de la economía; de los medios tecnológicos empleados en la producción de bienes y servicios; de la forma de interdependencia directa observada en las relaciones internacionales tanto públicas como privadas, como así de la dinámica alcanzada por los negocios internacionales modernos; de los modelos de privatización de los servicios públicos y de la evolución y actualización de la ciencia jurídica en las ramas del derecho comunitario y supracomunitario, como además, en la esfera de la ciencia económica en lo relativo al comercio, las finanzas, la administración del estado y el desarrollo económico.

Como es explicado por distintos tratadistas, los procesos de integración económica regional plantean en sus esquemas de conformación —el Mercosur desde sus inicios hasta su consolidación como tal, no escapó al fenómeno— la eliminación de barreras arancelarias bajándolas o suprimiéndolas, y ello lleva a veces a adoptar por parte de los estados miembros involucrados, instrumentos de política comercial, fiscal, cambiaria, etcétera, para compensar diferencias estructurales u otras medidas consideradas no arancelarias que implican verdaderas restricciones a la libre circulación de bienes y servicios, que afectan los flujos de comercio internacional y subregional, produciendo desvío o creación del mismo, según **Viner**<sup>1</sup>. No obstante, la abolición de barreras comerciales entre miembros de una Unión Aduanera<sup>2</sup> no indica ni significa que se ha alcanzado necesariamente un mercado común perfectamente competitivo, dado que los obstáculos para el funcionamiento de los mercados competitivos de bienes, servicios y demás factores de producción siguen siendo numerosos y donde “*la diferencia entre los sistemas fiscales*” de los socios miembros de la unión aduanera es uno de los obstáculos mas importante y de los más difíciles de superar, circunstancia esta que se ha dado en la Unión Europea y que más adelante veremos.

## 2. COMENTARIOS PREVIOS

La economía mundial se caracteriza en la actualidad por el establecimiento de grandes espacios económicos, consecuencia de los cambios productivos y tecnológicos que se suceden, motivo que lleva a los países a buscar formas de agrupamiento para hacer frente a esos cambios internacionales. En tal sentido, la integración en mercados comunes busca los beneficios de un mercado ampliado con un mayor intercambio comercial. Lo antes mencionado, sumado a la crisis económica de Améri-

---

1 **Viner, Jacobo**; “*Dumping: A problem in international trade*”, University of Chicago, Chicago (E.E.U.U.), año 1923, en español.

2 *La Unión Aduanera es el segundo estadio de forma de integración económica en orden creciente según el esquema taxonómico de Jaques Pelkmans, luego de la zona de libre comercio. “La Integración Regional en América Latina y Europa”.* Ponencia de Germánico Salgado. CEFIR. Montevideo (Uruguay), 12/03/1999.

ca Latina, que se arrastra desde largo tiempo afectando la estabilidad social e institucional de los países de la región, hizo que los países del Cono Sur fueran progresando en la búsqueda de instrumentos y políticas de vinculación externa, las que acentuaron la necesidad de implementar formas de cooperación. Ha sido la existencia de una conciencia cada vez más profunda sobre la importancia de buscar en la región misma, las alternativas que aseguraran los progresos efectivos en la recuperación de políticas de desarrollo, la que incentivó a los gobiernos locales a implementar nuevas estrategias. De esta forma, mientras la adversa situación económica y financiera de los países de la región obligó a éstos a la adopción de políticas restrictivas e individuales que condicionaron el proceso de integración y cooperación regional, hubo recientemente nuevas experiencias de creatividad puestas de manifiesto por los Estados y las regiones nacionales, para buscar y explotar fórmulas y mecanismos nuevos y alternativos para promover la cooperación y las relaciones de integración y concertación de políticas comunes, como instrumentos de desarrollo regionales. Teniendo en cuenta la importancia que han adquirido en ese sentido los procesos de integración, el presente libro incursionará sobre los motivos que hacen necesaria la armonización fiscal como parte importantísima en todos los procesos de integración, y en particular en el caso del Mercosur, para su comparación con otras zonas de integración ya existentes.





# Sumario Analítico

## **INTRODUCCIÓN**

.....	13
1. MOTIVOS .....	13
2. COMENTARIOS PREVIOS .....	14

## **CAPÍTULO 1**

### **LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN REGIONAL Y SU MARCO**

<b>CONCEPTUAL</b> .....	19
1. CONCEPTO DE INTEGRACIÓN Y SUS CONDICIONANTES .....	19
2. ARMONIZACIÓN FISCAL: CONCEPTO .....	24
3. ¿QUÉ SON LAS EXTERNALIDADES ECONÓMICAS EN GENERAL Y LAS EXTERNALIDADES FISCALES EN LO ESPECÍFICO? .....	25
3.1. Externalidades Fiscales .....	31
4. PRINCIPIOS Y PLANTEOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL .....	36
5. IMPLICANCIAS DEL COMERCIO Y DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA .....	38
5.1. En la imposición indirecta al consumo .....	39
6. EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LAS RENTAS .....	42
7. MECANISMOS DE ARMONIZACIÓN: DISTINTOS ENFOQUES Y PLANTEOS .....	45
8. ESTRATEGIAS. DISTINTOS ENFOQUES Y PLANTEOS .....	48

## **CAPÍTULO 2**

### **EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL**

<b>MERCOSUR</b> .....	53
1. NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL MERCOSUR .....	53
2. BREVE ENUMERACIÓN DE LOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL DEL MERCOSUR .....	60
3. IMPOSICIÓN INDIRECTA .....	61
3.1. Impuestos generales al consumo .....	62
3.2. Impuestos específicos al consumo .....	67
4. IMPOSICIÓN DIRECTA. ....	70
4.1. Impuestos sobre la renta .....	71
4.2. Impuestos al patrimonio .....	72
5. INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES .....	72
6. LA ARMONIZACIÓN DE LOS ARANCELES EXTERNOS. ....	73

7. LA ARMONIZACIÓN DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA INVERSIÓN . . . . .	75
8. LA ARMONIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES SALARIALES Y AL RÉGIMEN DE LA SEGURIDAD SOCIAL . . . . .	75
9. AGENDA PARA UNA POSIBLE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL MERCOSUR . . . . .	77

### **CAPÍTULO 3**

<b>LA EXPERIENCIA EN OTRAS ZONAS DE INTEGRACIÓN . . . . .</b>	<b>83</b>
1. LA COMUNIDAD EUROPEA. . . . .	83
2. ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN (ALADI) . . . . .	90
3. SISTEMA ANDINO DE INTEGRACIÓN (SAI) . . . . .	91
4. SISTEMA DE INTEGRACIÓN CENTROAMERICANO (SICA) . . . . .	93
5. LA COMUNIDAD DEL CARIBE (CARICOM) . . . . .	96

### **CAPÍTULO 4**

<b>CONSIDERACIONES FINALES. . . . .</b>	<b>99</b>
1. COMENTARIOS FINALES . . . . .	99
2. TAREAS Y OBJETIVOS A CONCRETAR . . . . .	105
3. ROL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN . . . . .	109

### **ANEXOS**

. . . . .	<b>111</b>
1. ANEXO I . . . . .	111
2. ANEXO II . . . . .	112
3. ANEXO III . . . . .	113
4. ANEXO IV . . . . .	114
5. ANEXO V . . . . .	115
6. ANEXO VI . . . . .	116
7. ANEXO VII . . . . .	117
8. ANEXO VIII . . . . .	118
9. ANEXO IX . . . . .	119

---

# CAPÍTULO 1

---

## *Los Procesos de Integración Regional y su Marco Conceptual*

---

---

### **1. CONCEPTO DE INTEGRACIÓN Y SUS CONDICIONANTES**

Desde el punto de vista político, la frontera marca el ámbito jurisdiccional de la soberanía nacional de cada país. En el proceso histórico, la instancia política ha determinado en esencia las fronteras nacionales. Es el concepto político de frontera el que ha dominado en el proceso de su formación, y es a partir de su definición política que se establecen las fronteras económicas. Por esta razón, se suelen presentar fronteras políticas que dividen espacios que, desde el punto de vista económico, conforman primitivamente una unidad, a partir de un potencial productivo similar, recursos naturales y humanos relativamente semejantes, etcétera. Cuando las fronteras políticas delimitan internamente un espacio económico que presenta una especialización previa, se generan flujos internacionales de bienes, servicios y personas, a partir de lo que eran intercambios dentro del área. En este contexto surge como posible traba al desarrollo de los procesos de integración entre países vecinos, la existencia del límite internacional, en tanto éste se convierte en una interferencia o traba a la libre circulación de bienes y factores de la producción. El nivel de la producción y del excedente económico generado por estas áreas presentaría en estas condiciones una mayor diferencia con sus ni-

veles potenciales que la correspondiente a otras áreas nacionales que no cuentan con esa interferencia. La integración surge, desde esta óptica, como una posibilidad de reducción de esas restricciones, mediante la liberalización de los flujos de bienes, personas y factores de la producción. De esta manera, se podría permitir no solo un mayor desarrollo productivo y comercial, sino que eventualmente se podría mejorar la oferta de los distintos servicios en la zona común, sobre la base de la especialización y complementación en este ámbito. En virtud de lo mencionado anteriormente, podemos decir que integrar significa hacer entero algo a partir de la unión de partes preexistentes, es decir, darle unidad. El proceso de integración tiende así a lograr grados crecientes de interacción y unidad, lo que reconoce diversos grados de avance hacia su concreción, distintas metas posibles en el tiempo, y consiguientemente, diferentes instrumentos y mecanismos.

Si bien uno de los factores más importantes para impulsar un proceso de integración son las cortas distancias entre las zonas relacionadas, la vecindad no es condición suficiente, sino que deben concurrir otros factores. Entre esos factores se destacan los que se enuncian a continuación:

- a) Las características económicas de los países que participan:
  - Su carácter complementario o competitivo.
  - El sistema normativo y las políticas económicas vigentes en cada país.
  - El componente y nivel de las relaciones que cada país tiene con el resto del mundo.
  - Los tamaños y grados de desarrollo de los distintos países.

- b) El tipo de relación bilateral entre los países y su vinculación multilateral desde un punto de vista más general o global, en lo relativo a su conflictividad o armonía (desde la óptica política, social, ambiental), y específicamente la existencia de una voluntad de impulsar un proceso de integración. Estos otros ámbitos de integración se expresan en las facilidades para el tránsito de vehículos y personas, la vinculación social, cultural y tecnológica, los intercambios de información sobre temas interesantes para ambos.

No obstante ello, el tema a priorizar con mayor énfasis e insistencia es el económico, y dentro de este campo el vinculado con el aspecto comercial, para así abordar la cuestión fiscal y tributaria.

En cuanto a las características económicas mencionadas es evidente que si las producciones de los países presentan un carácter complementario, habrá posibilidades de integración comercial mediante el intercambio especializado de productos. La integración vía comercio se presenta igualmente cuando los países involucrados aplican modelos de crecimiento “*hacia adentro*”; en este caso la integración se suele promover mediante una preferencia arancelaria: cuando el nivel de los aranceles es elevado, el margen para discriminar en favor del comercio entre los países participantes es un instrumento decisivo.

Ante situaciones de producciones complementarias en sus rubros principales, las posibilidades de integración comercial entre ellos resultan de desplazar a terceros proveedores, cualquiera sea el tipo de políticas económicas y modelos de crecimiento que se adopten.

En el caso de países participantes en el proceso que tienen producciones competitivas, la posibilidad básica de integración pasa por mejorar las condiciones de producción, industrialización y comercialización externa, mediante mecanismos de apoyo tecnológico y de mercado.

El potencial de integración depende entonces de estos elementos económicos, así como de otras variables vinculadas a las políticas económicas en aplicación por los países envueltos en el proceso de integración regional, abarcando diversos campos específicos de las mismas (financiamiento, promoción del comercio, incentivos fiscales, cuestiones tributarias).

A continuación, pasaremos a definir el concepto de integración económica citando a **J. D. Bela Balassa**<sup>1</sup>:

*“Nos proponemos definir la integración económica como un proceso y como una situación de las actividades económicas. Considerada como un proceso que se encuentra acompañada de medidas dirigidas a abolir la discriminación entre unidades económicas pertenecientes a diferentes naciones; vista como una situación de negocios, la integración viene a caracterizarse por la ausencia de varias formas de discriminación entre economías nacionales.”*

Señala a continuación, la diferencia entre cooperación e integración económica, al establecer: *“Mientras que la cooperación involucró acciones encaminadas a disminuir la discriminación, el proceso de integración económica implica medidas encaminadas a suprimir algunas formas de discriminación”*.

Concluyendo, puntualiza *“...la teoría de la integración económica se interesará en los aspectos económicos de la integración en sus diversas formas, y con los problemas generados por las divergencias en las políticas nacionales de orden monetario, fiscal y otras diversas”*.

---

1 **Bela Balassa, J.D.**; *“Teoría de la Integración Económica”*, 1<sup>o</sup> edición en español, Hispano Americana, 1964.