



LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA COMUNIDAD ANDINA: BREVES ANTECEDENTES HISTÓRICOS

FISCAL HARMONIZATION IN THE ANDEAN COMMUNITY: BRIEF HISTORICAL BACKGROUND

Juan Pablo Gonzales Bustos

Abogado, Universidad Técnica de Oruro (Bolivia). Master en Dirección Estratégica de la Empresa, Universitat Rovira i Virgili (España). Doctor en Derecho, Universidad de Barcelona (España). Doctor en Gestión de Empresas, Universitat Rovira i Virgili (España), profesor en la Universitat Rovira i Virgili. Contacto: juanpablo.gonzales@urv.cat

Resumen

El presente trabajo pretende analizar los antecedentes históricos de la armonización fiscal en la Comunidad Andina, así como contribuir a una mejor comprensión acerca de esta temática. Si bien es cierto que, en la Comunidad Andina, desde muy temprano se dio inicio a este proceso, no fue hasta 1989 cuando se planteó retomar el tratamiento de esta temática, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo, que culminó con la aprobación de un conjunto de Decisiones comunitarias con las que se sentaron las bases de este proceso. Esta labor armonizadora le fue encomendada a la Comisión y la Secretaría General, ambas instituciones comunitarias, en cumplimiento de sus respectivas atribuciones, han llevado adelante una serie de actividades tendentes a acercar las legislaciones de los Países miembros en esta materia. Nuestro análisis evidencia que son 12 las Decisiones comunitarias aprobadas por la Comisión; de entre estas, sólo cuatro hacen referencia de forma expresa a la armonización fiscal. A pesar de ello, es posible señalar que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta materia, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la Comunidad Andina es aún incipiente.

Palabras clave: Acuerdo de Cartagena, Armonización fiscal, Armonización normativa, Comunidad Andina

Abstract

This paper aims to analyze the historical background of fiscal harmonization in the Andean Community, as well as to contribute to a

better understanding of this issue. Although it is true that in the Andean Community, this process started very early, and it was not until 1989 when it was considered to start treating this issue, setting in motion an ambitious work program. This culminated in the approval of a set of Community Decisions with which the foundations of this process were laid. The harmonizing work was entrusted to the Commission and the General Secretariat, both being Community institutions, in compliance with their respective powers, have carried out a series of activities with the goal of bringing closer the laws of the member countries within this matter. Our analysis shows that there are 12 Community Decisions approved by the Commission; of these, only four expressly refer to fiscal harmonization. Despite this, it is possible to point out that the necessary steps have been taken to continue advancing in this matter, although it is also true that fiscal harmonization in the Andean Community is still incipient.

Key words: Cartagena Agreement, Tax harmonization, Normative harmonization, Andean Community

1. CONSIDERACIONES INICIALES

La Comunidad Andina (CAN) fue constituida con los objetivos de promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; y, facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano¹. Para alcanzar estos objetivos, se le dotó de personalidad jurídica internacional² y se dispuso una serie de mecanismos, entre otros, la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes³.

Esta organización subregional conformada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, al igual que otras organizaciones de esta naturaleza, por ejemplo, la Unión Europea (UE), presenta tres características fundamentales, a saber: la existencia de un ordenamiento jurídico comunitario, la supranacionalidad, y la creación de órganos e instituciones comunitarias (ROSELL MEDINA, 1999).

El grado de avance alcanzado por la CAN planteó la necesidad de introducir reformas en el Acuerdo de Cartagena. Dichas reformas crearon la CAN (antes Grupo

¹ Art. 1 del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

² Art. 48 del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

³ Art. 3, inc. b) del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

Andino) y el Sistema Andino de Integración (SAI). Asimismo, formalizaron las reuniones de los Presidentes andinos en el Consejo Presidencial Andino (CPA) como nuevo órgano comunitario de orientación y dirección política. La participación de los Presidentes dio una nueva dinámica al proceso de integración y, gracias a ello, la CAN logró alcanzar los principales objetivos fijados por el Acuerdo de Cartagena.

Estos logros alcanzados por la CAN dieron lugar a que varios autores se hayan interesado por el estudio de esta organización internacional. Estos trabajos analizaron los orígenes, desarrollo y proceso de formación de la CAN. Sin embargo, hasta donde conocemos, son pocos los estudios que analizan de forma directa el proceso de armonización fiscal en esta organización internacional.

Esta ausencia de estudios específicos sobre armonización fiscal en la CAN es sorprendente, dado que esta organización internacional representa, tras la UE, una de las organizaciones internacionales más desarrolladas (ACOSTA PUERTAS, 2006; SALAZAR SANTOS, 1983; SALMÓN GÁRATE, 2003), integrada por un conjunto de órganos e instituciones comunitarias, cuyo objetivo fundamental es la de velar por el interés general de la Comunidad.

Resulta difícil comprender la idea de la armonización fiscal en la CAN sin estudiar los antecedentes que han dado lugar al desarrollo de la misma. Así pues, no podemos dar inicio a nuestro análisis sin antes señalar que, en todo proceso de integración económica, como en la CAN, a medida que pasa el tiempo y se van superando diferentes grados o etapas de integración, se requieren de una serie de actuaciones a llevar a cabo (CALLE SÁIZ, 1970), tanto por las instituciones comunitarias como por los Países miembros.

La CAN ha logrado alcanzar la formación de un mercado común con características propias de un mercado interior, en el que los productos de los Países miembros circulan libremente sin pagar gravámenes arancelarios de ningún tipo. Como es lógico suponer, la consecución de dicho mercado común requiere la eliminación de barreras al comercio fluido de bienes y servicios en la región; una de estas barreras lo vienen a constituir los sistemas tributarios de los Países miembros, los cuales pueden llegar a constituir auténticas distorsiones fiscales e impedir u obstaculizar la libre circulación de bienes y servicios, de modo que se hacía necesario revisarlos y adecuarlos al grado de integración alcanzado. Entre los mecanismos de solución planteados para la eliminación de dichas distorsiones, la armonización fiscal progresiva resultó ser la más adecuada. La misma fue concebida

como un proceso necesario, dinámico e irreversible de convergencia de las legislaciones de los Países miembros.

En la CAN, esta labor armonizadora le fue encomendada a la Comisión y la Secretaría General, quienes, en cumplimiento de este mandato, han llevado adelante una serie de actividades tendentes a acercar las legislaciones de los Países miembros en materia fiscal.

La poca dedicación que la doctrina ha prestado al estudio de la armonización fiscal en la CAN no sólo pone en evidencia la necesidad de estudiar y atender esta temática, sino también de considerar que la armonización fiscal, a diferencia de otras materias, no es estática o permanente, al contrario, es dinámica y versátil, en constante transformación y evolución, por lo que su estudio requiere mayor reflexión.

De este modo, con este estudio pretendemos aportar mayor claridad en la comprensión de esta temática, que como hemos señalado, día a día va cobrando mayor importancia en diferentes sectores de la actividad económica de los Países miembros.

Por ello, a continuación de estas consideraciones iniciales, abordaremos el estudio del concepto de armonización fiscal, donde nos detendremos en el análisis de su significado. A continuación, expondremos brevemente los antecedentes del proceso de armonización fiscal en la CAN, donde expondremos las principales cuestiones sobre este tema. Acto seguido, ingresaremos de lleno en el análisis de las disposiciones legales del Acuerdo de Cartagena en las que se basa la armonización fiscal, donde distinguiremos aquellas normas legales que facultan llevar adelante esta actividad armonizadora. En el siguiente apartado, identificaremos los principales órganos e instituciones facultados a realizar esta labor, así como las funciones específicas de cada una de ellas. A continuación, y ya para ir concluyendo, expondremos el proceso de armonización fiscal en la CAN, donde analizaremos con cierto detalle el proceso de la armonización de la tributación directa e indirecta en la CAN, donde analizaremos todas las Decisiones en materia fiscal aprobadas por la Comisión.

2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL

Los estudiosos del Derecho tributario han desarrollado una amplia teoría alrededor de la armonización fiscal y, como consecuencia de ello, se han producido

una serie de definiciones acerca de lo que debe entenderse por armonización fiscal, existiendo cierto consenso en cuanto a su alcance y significado. La misma fue concebida como “*la adopción, a nivel comunitario, de reglas vinculantes que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales*” (WÄGENBAUR, 1975); o, como “*aquella norma o conjunto de normas (...) de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios*” (ROCHE LAGUNA, 2000).

De las definiciones que acabamos de señalar, se puede inferir que la armonización hace referencia, principalmente, a la aprobación por parte de los órganos e instituciones comunitarias, de normas de Derecho comunitario derivado. Dichas normas deben necesariamente ser plasmadas (positivizadas) en normas jurídicas comunitarias, las cuales deben ser jurídicamente vinculantes en todo su contenido, de tal forma que su aplicación sea de cumplimiento obligatorio por parte de todos los Países miembros.

Dichas normas comunitarias, tras su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (GOAC) entran a formar parte del ordenamiento jurídico comunitario, así como parte de los respectivos ordenamientos jurídicos de los Países miembros de la CAN. Este hecho hace que nos encontremos frente a dos legislaciones, una legislación comunitaria y una legislación nacional. La primera de ellas, la legislación comunitaria, gracias a los principios de preeminencia y efecto directo, se impone a las normas nacionales de los Países miembros, creando derechos e imponiendo obligaciones en todo el territorio comunitario, debiendo los Países miembros modificar sus legislaciones nacionales en materia fiscal y adecuarlo a lo preceptuado por la normativa comunitaria.

Así pues, es posible señalar que la facultad armonizadora, que bien podría llamarse potestad armonizadora, tiene carácter fundamentalmente normativo, pues la finalidad de la misma es la de armonizar normas; en este caso, normas nacionales en materia fiscal de los Países miembros; y por ello, la forma que finalmente toma la armonización normativa o positiva, consistirá siempre en la promulgación de actos normativos y de contenido general (CAYÓN GALIARDO *et al.*, 1990). Dichas normas, deben hacer referencia al tipo de impuestos objeto de armonización, a los criterios de valoración a emplear y a los tipos de gravamen a aplicar; todo ello con el objetivo último de eliminar los obstáculos al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y a la libre competencia.

3. LA ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA EN LA COMUNIDAD ANDINA

Los sistemas tributarios latinoamericanos fueron establecidos durante los años 70 y 80 como respuesta al modelo imperante de apertura económica del momento. Este nuevo contexto exigía la eliminación de barreras al comercio fluido de bienes y servicios en la región; una de estas barreras lo venían a constituir los sistemas tributarios de los países, los cuales podían llegar a suponer auténticas barreras a la libre circulación de bienes, servicios y factores de producción, de modo que se hacía necesario revisarlos y adecuarlos a la nueva realidad económica del momento (VELAYOS *et al.*, 2007).

En respuesta a este llamado, diferentes instituciones nacionales e internacionales llevaron adelante una serie de trabajos tendentes a modernizar los sistemas tributarios de los países latinoamericanos, entre estos, de los Países miembros del Grupo Andino. Fruto de estos trabajos fueron la implementación de una serie de reformas significativas destinadas a la simplificación de los sistemas tributarios mediante la reducción del número de impuestos, la revisión y sistematización de las legislaciones dispersas, la modernización de las Administraciones tributarias; y, la introducción de los impuestos tipo valor agregado y a la renta (BARREIX y VILLELA, 2003). Estas reformas dieron lugar a una primera convergencia de las políticas tributarias de los países latinoamericanos, con la que se procuraba alcanzar estructuras impositivas similares, regidas por iguales principios y con objetivos equivalentes.

Si dirigimos nuestra atención específicamente a los Países miembros del entonces Grupo Andino, la aproximación de legislaciones en materia fiscal (armonización) data ya de principios de los años setenta. En opinión de algunos autores, el tema de la armonización de políticas económicas, entre estas, la armonización fiscal, se encuentra presente ya desde los orígenes mismos del proceso de integración (ABUGATTAS MAJULF, 1994). Esto se pone de manifiesto cuando se observa que el propio Acuerdo de Cartagena, previó la armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de legislaciones nacionales en las materias pertinentes.

Sin embargo, y a pesar de lo que acabamos de mencionar, en los primeros años de constitución del Grupo Andino, el desarrollo de este campo fue bastante

limitado, donde sólo fue posible la aprobación de un reducido número de Decisiones en esta materia. No fue hasta 1989, en el marco del proceso de relanzamiento de la integración andina impulsado por los Presidentes de los Países miembros, que el Grupo Andino se planteó el reinicio del tratamiento del tema de la armonización de las políticas económicas, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo que culminó con la aprobación de un conjunto de Decisiones comunitarias con las cuales se dio inicio al proceso de armonización de la tributación indirecta, las cuales dieron paso a la aprobación de otro conjunto de Decisiones con las que se sentaron las bases de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, así como de los impuestos a la renta y al patrimonio.

Este proceso tan brevemente resumido no fue ni mucho menos sencillo de alcanzar, pues, como bien señala ABUGATTAS MAJULF (1994), el mismo propició tensiones entre los Países miembros acerca de la naturaleza y velocidad de la armonización de políticas económicas a seguir en el Grupo Andino, tensiones que dieron lugar a conflictos con posible contenido disruptivo del proceso de integración, que terminó con la suspensión temporal de Perú de sus compromisos comunitarios relacionados con la construcción del mercado común.

4. DISPOSICIONES LEGALES DEL ACUERDO DE CARTAGENA EN LAS QUE SE BASA LA ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA

Expuesto los fundamentos teóricos acerca de la armonización normativa, pasamos a examinar las disposiciones legales del Acuerdo de Cartagena en las que se basa dicha armonización. Como no podría ser de otra manera, la facultad armonizadora se encuentra prevista en el originario Acuerdo de Cartagena de 1969, así como en los diferentes Protocolos modificatorios de la misma y en varias disposiciones normativas de Derecho comunitario derivado. El Acuerdo de Cartagena de 1969, entre otras cosas, contempló una serie de competencias en diferentes materias, una de ellas es precisamente la armonización en materia fiscal. Respecto a este último, el Acuerdo contempla una dispersa cantidad de preceptos sobre la misma, entre las que podemos mencionar, los artículos 54 inc. e), 57, 72, 73, 75, 76, 77, 99 y 100. De entre estas, quizá el que constituya la pieza fundamental de la armonización fiscal en la CAN sea el artículo 54 inc. e) del Acuerdo.

El inciso e) del artículo 54 del Acuerdo de Cartagena, llama a los Países

miembros a llevar adelante acciones tendentes a alcanzar “*la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal*” en todo el territorio comunitario. Según se desprende de la literalidad misma de dicho precepto legal, los Países miembros del Acuerdo, en cumplimiento de dicho mandato de armonización, están llamados a coordinar sus planes de desarrollo en sectores específicos y armonizar gradualmente sus políticas económicas y sociales. Proceso que deberá cumplirse paralela y coordinadamente con el de formación del mercado subregional y de la constitución de un Programa de liberación comercial en la subregión.

El Programa de liberación de bienes, el cual será automático e irrevocable y que comprenderá la universalidad de los productos de la subregión, tiene por objetivo la eliminación de los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan directamente sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquiera de los Países miembros (art. 72 del AC). Al mismo tiempo, ambos, la eliminación de los gravámenes y las restricciones de todo orden, a los que la literatura ha venido en llamar distorsiones, constituyen una condición *sine qua non* para el establecimiento de un auténtico mercado común.

Ahora bien, a los efectos de este trabajo, entendemos por gravámenes a todos los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario, siempre que incidan sobre las importaciones (art. 73 del AC). Y, por restricción de todo orden, a cualquier medida de carácter administrativo, financiero o cambiario, mediante la cual un País miembro impida o dificulte las importaciones de otro País miembro, siempre que sea por decisión unilateral (art. 73 del AC).

Con relación a estos dos puntos, los gravámenes y las restricciones de todo orden, el Acuerdo de Cartagena impone a los Países miembros obligaciones negativas, o como la doctrina lo ha venido en llamar, obligaciones de no hacer. En efecto, por mandato imperativo del artículo 77 del Acuerdo de Cartagena, los Países miembros deberán abstenerse de aplicar gravámenes y de introducir restricciones de todo orden a las importaciones de bienes originarios de la subregión. Así mismo, deberán abstenerse de aplicar cláusulas de salvaguarda a todas las importaciones de productos originarios de la subregión (art. 99 del AC).

Por otra parte, y hablando ya específicamente de materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena obliga a los Países miembros a otorgar un tratamiento no menos favorable a todos los

productos originarios de otro País miembro. En otras palabras, los productos originarios de un País miembro gozarán en el territorio de otro País miembro de un tratamiento no menos favorable del que se aplica a productos similares nacionales.

Así pues, y como se puede observar de los preceptos señalados *supra*, la CAN cuenta con disposiciones legales que facultan a sus órganos e instituciones a llevar adelante un proceso de armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en distintos ámbitos, entre estos, en el ámbito fiscal, con el único requisito de que sean necesarios para la consecución de los objetivos señalados en el propio Acuerdo, entre estos, la constitución de un mercado común y del Programa de liberación.

5. ÓRGANOS E INSTITUCIONES FACULTADOS A REALIZAR ACTIVIDADES DE ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA

En cuanto a los órganos e instituciones llamados a realizar esta actividad armonizadora en la CAN, el Acuerdo de Cartagena delega esta función en distintos órganos e instituciones que conforman el SAI, por ejemplo, el Consejo Presidencial Andino, la Comisión, la Secretaría General y el Parlamento Andino. De entre estos, quizás los que mayor protagonismo tengan sean la Secretaría General y la Comisión de la CAN.

La Secretaría General, en su condición de órgano técnico administrativo de la CAN, es la encargada de llevar adelante los trabajos preparatorios sobre la misma, para luego, sobre la base de dichos trabajos, proponer proyectos de decisiones a la Comisión. Por su parte, la Comisión, es la encargada de aprobar los proyectos de decisiones enviadas por la Secretaría General.

Asimismo, por disposición de los artículos 53 y 59 del Acuerdo de Cartagena, los Países miembros de la CAN están llamados a coordinar sus planes de desarrollo en sectores específicos y a armonizar gradualmente sus políticas económicas y sociales; todo ello, con el objetivo último de alcanzar la armonización de las políticas cambiarias, monetarias, financieras y fiscales. Es decir, los Países miembros, al igual que los órganos e instituciones de la CAN, también pueden impulsar actividades tendentes a lograr una armonización fiscal en todo el territorio comunitario; con lo que, la facultad armonizadora no recae únicamente sobre los órganos e instituciones comunitarias, sino también sobre los Países miembros de la Comunidad.

En la práctica, esta función de instrumentar el proceso de armonización fiscal a la que se refiere el artículo 54 del Acuerdo de Cartagena, lo asume la Comisión, quien, a propuesta de la Secretaría General, es la encargada de aprobar las normas que establezcan los procedimientos y los mecanismos de carácter permanente que sean necesarios para lograr la coordinación y armonización fiscal de los Países miembros.

6. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA EN LA CAN

Si bien es cierto en el Grupo Andino desde muy temprano se empezó a tratar la armonización de políticas económicas; la armonización fiscal no fue un tema prioritario en la agenda de trabajo de las instituciones comunitarias en sus primeros años de funcionamiento. Este extremo lo reconocía la propia Junta del Acuerdo de Cartagena (Ahora Secretaría General) en su primer informe oficial de evaluación de resultados del proceso de integración a los seis años de su constitución (JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA, 1976).

En esa oportunidad, la Junta dio a conocer que la política fiscal y tributaria había recibido un tratamiento menos prioritario que otros aspectos de la política económica; ya que, su tratamiento tenía menos urgencia que otros mecanismos e instrumentos directamente vinculados con el comercio exterior. Por tanto, la Junta consideró que la armonización de estas políticas correspondía a una fase posterior, que en principio debía desarrollarse en la segunda mitad de los años setenta, una vez que se hayan logrado avances de consideración en el Programa de Liberación del comercio y la constitución del Arancel Externo Común (JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA, 1976).

No obstante a lo que acabamos de señalar y a las propias afirmaciones hechas por la Junta, lo cierto es que, tanto la Comisión, como la propia Junta, ya en su segundo año de funcionamiento -es decir, en 1970- llevaron adelante actividades tendentes a lograr una armonización fiscal en los Países miembros; las cuales se plasmaron en la aprobación de un reducido número de Decisiones en esta materia.

En efecto, la Comisión, ya en su Tercer Período de Sesiones Extraordinarias celebrada en diciembre de 1970, aprobó, entre otras, las Decisiones 22⁴ y 24⁵, con

⁴ Decisión 22, de 31 de diciembre de 1970, de Mecanismos y procedimientos para la armonización de políticas y coordinación de planes de desarrollo de los Países miembros.

las cuales, aunque no de manera expresa, dio los primeros pasos hacia la consecución de una armonización fiscal en el entonces Grupo Andino.

Con la aprobación de la Decisión 22, la Comisión, dispuso la creación de una serie de Consejos, para que, entre otras cosas, promovieran la armonización de las políticas económicas a las que hacía referencia el artículo 26 del Acuerdo de Cartagena. En dicha Sesión, la Comisión, entre otros diversos Consejos, dispuso la creación del Consejo de Política Fiscal. Las funciones principales de este Consejo fue la de formular recomendaciones y propuestas para facilitar la armonización y coordinación de las políticas monetaria, cambiaria y tributaria; así como aspectos de la política fiscal de los Países miembros.

Con la aprobación de la Decisión 24, la Comisión, dispuso que, a más tardar el 30 de noviembre de 1971, debía aprobarse un convenio destinado a evitar la doble tributación entre los Países miembros; así como un convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión. Por su parte, los Países miembros asumieron el compromiso de no celebrar convenios de esta naturaleza con ningún país mientras no se aprobarán estos convenios.

Un año después, en noviembre de 1971, la Comisión, en base a los trabajos y estudios desarrollados por el Consejo de Política Fiscal y a la Propuesta No. 21 de la Junta, aprobó la Decisión 40⁶, relativo a un Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y un Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.

En diciembre del mismo año, la Comisión tuvo a bien aprobar la Decisión 46⁷ en la que dispuso un régimen uniforme para la empresa multinacional y un reglamento de tratamiento aplicable al capital subregional. En ella la Comisión reglamentó los problemas sobre doble tributación en las llamadas empresas multinacionales. Estas Disposiciones fueron precisadas y complementadas

⁵ Decisión 24, de 31 de diciembre de 1970, de Régimen común de tratamiento a los capitales extranjero y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

⁶ Decisión 40, de 16 de noviembre de 1971, de Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y del Convenio Tipo para la celebración de Acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.

⁷ Decisión 46, de 18 de diciembre de 1971, de Régimen uniforme de la empresa multinacional y reglamento de tratamiento aplicable al capital subregional.

posteriormente por las Decisiones 169⁸, 244⁹ y 292¹⁰. Estas nuevas Decisiones especificaron los requisitos para que una empresa sea considerada como una empresa multinacional andina, así como el tratamiento tributario de las mismas, concretamente, tomaron la decisión de que estas empresas sean sometidas a un régimen tributario igual que las empresas nacionales.

En noviembre de 1977, por medio de la Decisión 120¹¹, la Comisión aprobó un “Programa sectorial de desarrollo de la industria automotriz”. En esta Decisión, la Comisión dispuso que antes del 31 de diciembre de 1978, la Junta debía presentar a la Comisión una propuesta sobre normas para la armonización de las legislaciones tributarias de los Países miembros referentes a los gravámenes internos aplicables a los vehículos automotores. En cumplimiento de estas disposiciones, la Junta, de forma conjunta con el Comité de la Industria Automotriz, llevó adelante una serie de reuniones donde evaluaron y formularon una serie de propuestas sobre armonización de políticas tributarias en la subregión (INTAL, 1980). Sin embargo, y a pesar de los trabajos desarrollados por la Junta, los incumplimientos a los plazos establecidos por parte de los Países miembros, hicieron que, cinco años después, el Grupo Andino desistiera de su implementación; perdiendo así una valiosa oportunidad para alcanzar una armonización tributaria en la subregión.

No fue hasta 1989 que el proceso de armonización fiscal adquirió una nueva dinámica gracias al impulso recibido por parte del CPA. Los Presidentes andinos, en sucesivas reuniones realizadas entre 1989 y 1991¹² acordaron profundizar la integración subregional, mediante, entre otras cosas, la constitución de una zona de libre comercio y del mercado común. Los instrumentos utilizados por los Presidentes para alcanzar estos objetivos fueron un conjunto de Declaraciones y Directrices a ser seguidos por los órganos e instituciones de la Comunidad, principalmente por la Comisión y por la Junta. De entre todas las Declaraciones del CPA, quizás, las que

⁸ Decisión 169, de 18 de marzo de 1982, de Empresas multinacionales andinas.

⁹ Decisión 244, de 16 de diciembre de 1988, de Sustitución de la Decisión 169 sobre Empresas Multinacionales Andinas.

¹⁰ Decisión 292, de 21 de marzo de 1991, de Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales Andinas. *GOAC*, núm. 80, pp. 48-52.

¹¹ Decisión 120, de 13 de septiembre de 1977, de Programa sectorial de desarrollo de la industria automotriz

¹² Entre 1989 y 1991 se realizaron las reuniones del CPA de Caracas (3 de febrero de 1989), de Cartagena de Indias (25 y 26 de mayo de 1989), de Galápagos (17 y 18 de diciembre de 1989), de Machu Picchu (22 y 23 de mayo de 1990), de Lima (28 de julio de 1990), de Bogotá (7 de agosto de 1990), de La Paz (29 y 30 de noviembre de 1990), de Caracas (17 y 18 de mayo de 1991), y de Cartagena de Indias (3 a 5 de diciembre de 1991).

mayor importancia hayan adquirido sean las Declaraciones de Galápagos (1989) y de La Paz (1990), ya que tuvieron gran importancia en la aprobación de las Decisiones 324, 330 y 388 relativas a la armonización de incentivos tributarios a las exportaciones.

La importancia de la Declaración de Galápagos radica en el hecho de que fue en esta reunión donde los Presidentes andinos definieron un “Nuevo diseño estratégico para la orientación del Grupo Andino” en la que dispusieron una serie de acciones prioritarias a ser desarrollados por los órganos e instituciones de la Comunidad. El nuevo diseño estratégico postulaba dos grandes objetivos que hacían referencia, por un lado, a la consolidación del espacio económico andino y, por otro, a mejorar la articulación del Grupo Andino en el contexto internacional.

En lo que concierne al primer objetivo, los Presidentes coincidieron en la necesidad de acelerar el perfeccionamiento del mercado común. Esto implicaba, principalmente, adelantar los plazos para la culminación del Programa de Liberación y para la adopción del AEC. A su vez, esto hacía necesario avanzar hacia la armonización gradual de las políticas económicas directamente vinculadas con el funcionamiento del mercado común; especialmente, aquellos que tenían que ver con los regímenes arancelarios y con los incentivos a las exportaciones intrasubregionales. Para alcanzar estos objetivos, los Presidentes encomendaron a la Comisión y la Junta, entre otras cosas, establecer un programa para la armonización de la tributación interna en los Países miembros.

Por su parte, en la Declaración de La Paz, los Presidentes acordaron intensificar las acciones necesarias a este fin. Concretamente, acordaron intensificar el proceso de armonización de políticas macroeconómicas e instruyeron a los Ministros o Jefes de las Oficinas de Planificación, Ministerio de Economía o Finanzas y Presidentes de los Bancos Centrales que, con base en los avances registrados hasta esa fecha, elaborasen un programa y un cronograma de trabajo a ejecutarse durante 1991, conducente a alcanzar dicha armonización; a tal efecto, instruyeron llevar adelante una serie de reuniones de coordinación, seminarios-taller y reuniones técnicas, donde, entre otras cosas, debían definirse las acciones tendentes a alcanzar la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones; haciendo especial énfasis en la política fiscal, referente a la devolución de los impuestos directos e indirectos, así como a las ayudas directas a las exportaciones.

Fruto de estos trabajos y del impulso dado por los Presidentes andinos, la

Comisión en agosto y octubre de 1992, y en julio de 1996, respectivamente, aprobaron las Decisiones 324¹³, 330¹⁴ y 388¹⁵. Mediante la Decisión 324, la Comisión aprobó simultáneamente los aspectos referidos a la adopción del AEC y a la culminación del Programa de Liberación. Dentro de este último, la Comisión dispuso la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones intracomunitarias; así como la aprobación de un programa de armonización de incentivos a las exportaciones intracomunitarias.

Por su parte, la Decisión 330, en concordancia con el artículo 8 de la Decisión 324, dispuso que los Países miembros se abstuvieran de aplicar mecanismos de apoyo o incentivos que constituyan subsidios a las exportaciones intracomunitarias; entre estos, los incentivos tributarios, entendidas estas como las exenciones, devoluciones o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos e indirectos, o de las cotizaciones a la seguridad social.

Por último, la Decisión 388, armonizó los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones intracomunitarias y estableció el principio de país de destino para la venta de bienes y servicios en la subregión; así como, la devolución de los impuestos indirectos efectivamente pagados en el proceso de producción de los bienes destinados a la exportación.

Tras una suspensión de tres años y medio de las reuniones del CPA estas se reanudaron en Quito en 1995 y se extendieron hasta 2004¹⁶. Este segundo grupo de reuniones del CPA, nuevamente dieron un impulso al proceso de armonización fiscal, ya que, en cada una de ellas, los mandatarios andinos dieron pautas precisas de trabajo, con señalamiento de prioridades y con plazos claramente definidos para alcanzar la tan anhelada armonización fiscal en la CAN.

De entre estas Declaraciones, quizá las que mayor trascendencia hayan tenido sean las Declaraciones de Sucre (1997), de Guayaquil (1998) y la de

¹³ Decisión 324, de 25 de agosto de 1992, de Arancel externo común, Programa de liberación e incentivos a las exportaciones intrasubregional. GOAC. Lima, 27 de agosto de 1992, núm. 114, pp. 3-4.

¹⁴ Decisión 330, de 22 de octubre de 1992, de Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales. GOAC. Lima, 30 de octubre de 1992, núm. 120, pp. 1-4.

¹⁵ Decisión 388, de 2 de julio de 1996, de Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes. GOAC. Lima, 17 de julio de 1996, núm. 211, pp. 2-3.

¹⁶ Entre 1995 y 2004 se realizaron las reuniones del CPA de Quito (5 de septiembre de 1995), de Trujillo (9 y 19 de marzo de 1996), de Sucre (22 y 23 de abril de 1997), de Guayaquil (4 y 5 de abril de 1998), de Cartagena de Indias (26 y 27 de mayo de 1999), de Lima (9 y 10 de junio de 2000), de Valencia (23 y 24 de junio de 2001), de Machu Picchu (30 de julio de 2001), de Santa Cruz (28 al 30 de enero de 2002), de Quirama (28 de junio de 2003) y de Quito (12 de julio de 2004).

Cartagena de Indias (1999), ya que tuvieron gran importancia en la aprobación de las Decisiones 578, 599 y 600 relativo a un Convenio para evitar la doble tributación y, sobre armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo.

La importancia de la Declaración de Sucre radica en el hecho de que fue en esta reunión donde los Presidentes andinos instruyeron la creación de un Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y responsables de planeación económica (Consejo Asesor), y les encomendaron la elaboración de un conjunto de propuestas para la armonización de las políticas macroeconómicas en la subregión. Asimismo, en esta Declaración, los Presidentes decidieron avanzar hacia el establecimiento del mercado común, otorgando especial importancia a la liberalización y expansión del comercio de servicios y al proceso de armonización de políticas macroeconómicas; entre estas, las de la política fiscal.

Por su parte, en las Declaraciones de Guayaquil y de Cartagena, los Presidentes instruyeron, al ya creado Consejo Asesor, buscar una mayor coordinación y convergencia de las políticas macroeconómicas de los Países miembros, para, entre otras cosas, asegurar la estabilidad de precios en el mercado común. A este fin, instruyeron al Consejo Asesor a realizar los máximos esfuerzos para elaborar una agenda de trabajo para la armonización de las políticas monetaria, cambiaria, financiera, tributaria y de déficit fiscal. En lo que se refiere específicamente a la armonización fiscal, instruyeron a la Comisión de la CAN para que, en coordinación con el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y el Consejo Asesor, y con el apoyo de la Secretaría General, llevar adelante los estudios necesarios y elaborar propuestas para la actualización del tratamiento a la doble tributación previsto en la Decisión 40 de 1971, así como para la armonización de la tributación indirecta.

Fruto de estos trabajos y del impulso dado por los Presidentes, la Comisión, en mayo y julio de 2004, respectivamente, aprobaron las Decisiones 578¹⁷, 599¹⁸ y 600¹⁹. Mediante la Decisión 578, la Comisión dispuso un nuevo régimen para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en lo que se refiere al impuesto sobre la renta. Por su parte, por medio de las Decisiones 599 y 600, respectivamente, la Comisión

¹⁷ Decisión 578, de 4 de mayo de 2004, de Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. GOAC. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 1-8.

¹⁸ Decisión 599, de 12 de julio de 2004, de Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado. GOAC. Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 1-12.

¹⁹ Decisión 600, 12 de julio de 2004, de Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. GOAC. Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 12-16.

dispuso la armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado; y de los impuestos tipo selectivo al consumo.

Aprobadas estas Decisiones, las reuniones del CPA se limitaron a reiterar su vocación integracionista y llevar adelante las acciones necesarias para avanzar hacia el fortalecimiento y consolidación de la CAN; pero ya no se habló nada sobre armonización de políticas macroeconómicas, y mucho menos, sobre armonización fiscal; y son otros los temas que adquieren relevancia para los presidentes.

Así pues, con relación a este tema, es posible afirmar que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta materia, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la CAN es aún incipiente, ya que la misma forma parte de un proceso más amplio (RUIZ BALLIVIAN , 1978). Por este y otros motivos, los efectos prácticos de esta nueva regulación comunitaria están aún por verse; a pesar de ello, puede afirmarse que los pasos están dados en la dirección correcta. Sin embargo, existe el riesgo de que los logros alcanzados puedan no sostenerse en el tiempo, debido, principalmente, a las distorsiones en el mercado común resultantes de importantes incumplimientos en materia de armonización de impuestos indirectos.

7. CONSIDERACIONES FINALES

El análisis de la armonización fiscal en la CAN muestra que su estudio dio inicio en la década de los años 70. En ella participaron diferentes instituciones nacionales, internacionales y comunitarias. La misma se vio favorecida en gran medida por trabajos previos desarrollados en el marco del Tratado de Montevideo (1960, 1980), fue ahí donde se llevaron a cabo trabajos tendentes a aproximar las estructuras tributarias de los países Latinoamericanos, lo que propició la simplificación de los sistemas tributarios, reduciendo el número de impuestos e introduciendo, en la mayoría de ellos, los impuestos que se encuentran vigentes al día de hoy, como el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto a la Renta; lo que posteriormente, facilitó el proceso de armonización fiscal en la CAN.

A pesar de que la estructura tributaria de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, comparten una base común, adaptaciones posteriores han determinado la aparición de matices diferenciadores en cada uno de ellos, por lo que, dependiendo del país en el que nos encontremos, veremos que los mismos han evolucionado de forma

distinta.

En lo que se refiere específicamente a la armonización fiscal en la CAN, el Acuerdo de Cartagena como norma suprema que configura esta organización internacional, contempla entre sus disposiciones preceptos que facultan a sus órganos e instituciones llevar adelante una actividad armonizadora en la medida en que sea necesaria para la consecución de los objetivos del mismo. Uno de esos objetivos viene a ser la formación de un mercado común, para lo cual deberá llevar a cabo las acciones necesarias destinadas a la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes. Una de esas materias pertinentes lo constituye la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, fiscal y financiera. Siendo la Comisión, a propuesta de la Secretaría General, la institución llamada a llevar adelante esta actividad.

Gracias a los trabajos previos de la entonces Junta y de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, fue posible la aprobación de las primeras Decisiones en esta materia, nos estamos refiriendo a las Decisiones 40 y 46; ambas Decisiones significaron el punto de partida de este proceso que culminó en mayo y julio de 2004 con la aprobación de las Decisiones 578, 599 y 600.

La aprobación de estas Decisiones puede ser considerada como un primer acercamiento a la armonización fiscal en la CAN, debido a que constituye un avance cualitativo en cuanto a la armonización fiscal se refiere en esta organización internacional.

REFERENCIAS

ABUGATTAS MAJULF, Luis: "Convergencia fiscal y tributaria en los proceso de integración en América Latina: Perspectivas del Grupo Andino", en *Revista Integración Latinoamericana*, Vol. 19, n. 200, mayo 1994, pp. 15 – 21.

ACOSTA PUERTAS, Jaime: "La desintegración andina", en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 204, julio – agosto de 2006, pp. 4 - 13.

BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis, "Los desafíos de política tributaria relacionados con la integración económica regional", Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la

Integración de América Latina y El Caribe, 2003.

CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea: Análisis de la literatura disponible”, en *Revista Hacienda Pública Española*, n. 6/7, Madrid, España, 1970, pp. 405 – 420.

CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón, y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: Incidencia y convergencia*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1990.

INTAL: “Información Latinoamericana: Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 5, n. 45-46, abril-mayo 1980, pp. 91 y 92.

JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Evaluación de la marcha del proceso de integración”, JUN/di, 195, de 25 de marzo de 1976, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 1, n. 7, octubre 1976, pp. 75-81.

MONTAÑO GALARZA, Cesar: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: El caso del Impuesto al Valor Agregado”, en TROYA JARAMILLO, José Vicente y PALACIOS LAGUIZAMÓN, Isabel (Eds.), *Memorias IV encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Ed. C&M Gráficas, Quito, Ecuador, 2012, pp. 25 – 38.

ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000.

ROSELL MEDINA, Mónica Roxana: *Marco institucional y seguridad jurídica en la Comunidad Andina*. Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, Perú, 1999.

RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino”, *Comercio Exterior*, vol. 28, n. 5, 1978, pp. 583-587.

SALAZAR SANTOS, Felipe: “La personalidad jurídica internacional de la organización creada por el Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), n. 84, octubre de 1983, pp. 19 - 43.

SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional de la Comunidad Andina: Perspectivas y problemas”, en NOVAK TALAVERA, Fabián (Dir.), *Derecho Comunitario Andino*, Instituto de Estudios Internacionales, Ed. Fondo Editorial, Lima,

2003, pp. 19 – 56.

VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria: Desafíos y experiencias en América Latina*, Inter-American Development Bank, 2007.

WÄGENBAUR, M. Rolf: “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, en *Revista Revue de Science Financière*, n. 1, janvier – mars 1975, pp. 5 – 23.

Recebido em 22/05/2018

Aprovado em 16/08/2018

Received in 22/05/2018

Approved in 16/08/2018