

LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN REGIONAL Y SUS REFLEJOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. UN ANÁLISIS DEL MERCOSUR

THE REGIONAL INTEGRATION PROCESSES AND ITS REFLEXES IN THE TAX FIELD. AN ANALYSIS OF MERCOSUR

Aline Hillal Vasconcelos¹

RESUMEN: El presente artículo tiene como tema central la discusión acerca de los procesos de integración regional y sus reflejos en el ámbito fiscal, con atención especial al caso del Mercosur. El Tratado de Asunción, instrumento fundador del Mercosur, estableció un modelo de integración profunda, con fin último de conformar un mercado común en el bloque, con libre circulación de bienes, servicios y factores productivos. En ese sentido, es fundamental encontrar las condiciones necesarias para alcanzar los objetivos del Mercosur. Para la constitución de un mercado común, hay que eliminar las barreras económicas entre los países miembros y, para ello, es primordial armonizar los tributos indirectos, aquellos que gravan el consumo y los gastos, pues estos afectan directamente el mercado. En ese contexto, verificamos la necesidad de cambios en el régimen del principal impuesto brasileño sobre el consumo, el Impuesto sobre Operaciones relativas a la Circulación de Mercancías y sobre Prestaciones de Servicios de Transporte Interprovincial e Intermunicipal y de Comunicación (ICMS), tomando en consideración la experiencia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) aplicado en los demás países que componen el bloque, Argentina, Paraguay y Uruguay. Mientras el IVA de estos tres países grava indistintamente bienes y servicios, el ICMS de Brasil grava todos los bienes, pero solo dos servicios (comunicación y transporte). Además, aquellos países poseen un IVA nacional uniforme y prácticamente no otorgan incentivos fiscales a la producción local que discriminen en contra de las importaciones. Por el contrario, el ICMS es un impuesto de competencia de las provincias, resultando en una multiplicidad de alícuotas que genera competencia fiscal entre los entes federados, y una gran cantidad de incentivos fiscales concedidos por las provincias brasileñas. A partir del análisis de las tendencias actuales en la tributación sobre el consumo, y teniendo en cuenta la necesaria armonización tributaria en el contexto de la integración regional en el Mercosur, se propone una reforma tributaria en Brasil para cambiar el régimen actual del ICMS hacia una coordinación normativa, atribuyendo competencia legislativa a la Unión, para así buscar una mayor aproximación a los sistemas tributarios de los demás países del bloque, condición necesaria para la concretización de su reto de constitución de un mercado común.

Palabras-Clave: Integración regional, armonización tributaria, Mercosur.

¹ Possui Graduação em Direito (2003) e Licenciatura em Letras, com habilitação em Português e Literaturas de Língua Portuguesa (2006), ambas pela Universidade Federal de Pelotas. Possui Mestrado em Fiscalidade Internacional y Comunitaria, pela Universidad Castilla-La Mancha, Espanha (2011). MBA em Planejamento e Gestão Estratégica pelo Centro Universitário Uninter (2012). Doutorado em Direito pela Universidad Castilla-La Mancha (2019), obtendo a máxima qualificação na Espanha: sobresaliente Cum Laude. Trabalha no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-Rio-Grandense (IFSul) como Técnica em Assuntos Educacionais.

ABSTRACT: *This article has as its central theme the discussion about regional integration processes and its reflexes in the fiscal sphere, with special attention to the case of Mercosur. The Treaty of Asunción, the founding instrument of Mercosur, established a model of deep integration, with the ultimate goal of forming a common market in the bloc, with free circulation of goods, services and productive factors. In this sense, it is important to find the necessary conditions to achieve Mercosur's objectives. For the constitution of a common market, it is necessary to eliminate the economic barriers between the member countries and, for this, it is essential to harmonize indirect taxes, those that tax consumption and expenses, since these directly affect the market. In this context, we verify the need for changes in the regime of the main Brazilian tax on consumption, the Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on Provision of Interprovincial and Intercity Transportation and Communication Services (ICMS), taking into consideration the experience of the Value Added Tax (VAT) applied in the other countries that make up the bloc, Argentina, Paraguay and Uruguay. While the VAT of these three countries indistinctly taxes goods and services, the ICMS of Brazil taxes all goods, but only two services (communication and transportation). In addition, those countries have a uniform national VAT and practically do not grant tax incentives to local production that discriminate against imports. On the contrary, the ICMS is a competition tax of the provinces, resulting in a multiplicity of aliquots that generates tax competition between the federated entities, and a large number of tax incentives granted by the Brazilian provinces. Based on the analysis of current trends in consumption taxation, and taking into account the necessary tax harmonization in the context of regional integration in Mercosur, a tax reform is proposed in Brazil to change the current ICMS regime towards a normative coordination, attributing legislative competence to the Union, in order to seek a greater approximation to the tax systems of the other countries of the bloc, a necessary condition for the realization of its challenge of establishing a common market.*

Key words: *Regional integration, tax harmonization, Mercosur.*

INTRODUCCIÓN

La globalización puede definirse como el proceso de convergencia de la mayor parte de las comunidades políticas del planeta hacia un sistema común de regulaciones, libre intercambio de productos, capitales, ideas y personas, y una lógica económica y de organización del comercio que propende a asumir una escala mundial. (MALAMUD, 2011, p. 219). En ese sentido, la globalización ha tenido un fuerte impacto en los diversos procesos de integración regional que se potencian en las diversas regiones del mundo, alterando de manera significativa el contexto económico sobre el que se configuran los ordenamientos tributarios en la actualidad.

Entre los procesos de integración que están en curso, el Mercado Común del Sur (Mercosur), formado por Brasil, Argentina, Paraguay y Uruguay, asume hoy el carácter de Unión Aduanera imperfecta, pero su fin último es constituirse en un

verdadero mercado común. Debido a las inestabilidades económicas por las que el Mercosur ha pasado, la construcción del mercado común ha sido aplazada, pero sigue siendo un reto de los países que conforman el bloque.

En ese sentido, es importante buscar las condiciones necesarias para caminar hacia ese objetivo del Mercosur. Para la constitución de un mercado común, es preciso eliminar las barreras económicas entre los países y los obstáculos entre sus mercados, y, para ello, es fundamental armonizar los tributos indirectos, aquellos que gravan el consumo y los gastos, pues estos afectan directamente el mercado.

A partir del estudio de diversos teóricos que tratan del tema de la integración regional y armonización tributaria, como los profesores Misabel Abreu Machado Derzi, Luiz Villela e Alberto Barreix, entre otros, se observa que actualmente, los cuatro países miembros del Mercosur aplican un impuesto sobre el consumo con rasgos parecidos, sin embargo, aún hay fuertes distinciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) aplicado en Argentina, Paraguay y Uruguay y el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios de Transporte Intermunicipal e Interprovincial y de Comunicaciones (ICMS) de las provincias de Brasil. Mientras el IVA de los tres primeros países grava indistintamente bienes y servicios, el ICMS de Brasil grava todos los bienes, pero solo dos servicios (comunicaciones y transportes intermunicipales o interprovinciales). Además, aquellos países prácticamente no otorgan incentivos fiscales a la producción local que discriminen en contra de las importaciones. Por el contrario, la gran cantidad de incentivos fiscales concedidos por las provincias brasileñas a la producción local implica discriminar a las importaciones de los demás países miembros del bloque y de terceros países.

Para el desarrollo de este artículo, culminando con una propuesta que contribuya a la solución de esa cuestión, primeramente, será presentado el tema de la integración regional y armonización fiscal. A seguir discurriremos acerca de la armonización de los impuestos al consumo en el Mercosur. Por fin, con el subtítulo *El ICMS subnacional como un obstáculo al avance del Mercosur. Propuesta de reforma para el sistema tributario brasileño*, intentaremos demostrar la necesidad de armonización del ICMS en el ámbito brasileño para una mayor aproximación a los sistemas tributarios de los demás países del bloque, condición necesaria a concretización de su reto de constitución de un mercado común.

1. INTEGRACIÓN REGIONAL Y ARMONIZACIÓN FISCAL

De acuerdo a la definición clásica de Haas (1971, p. 6), la integración regional es un proceso por el cual los Estados nacionales “se mezclan, confunden y fusionan voluntariamente con sus vecinos, de modo tal que pierden ciertos atributos fácticos de la soberanía, a la vez que adquieren nuevas técnicas para resolver conjuntamente sus conflictos”.

La tendencia a la integración reconoce motivaciones principalmente económicas vinculadas con el proceso de globalización. Teniendo en cuenta su resaltada dimensión económica, se puede afirmar que la integración regional busca que los diferentes países situados en una misma zona geográfica puedan integrar y hacer converger sus economías buscando la complementariedad existente entre ellas. Así, considerando sus intereses comunes y con vistas a hacer frente a retos del proceso de globalización, los Estados vienen buscando, a través de una cooperación institucionalizada, la integración económica regional, pretendiendo la eliminación de las barreras económicas y obstáculos existentes entre sus mercados.

Balassa (1961) refiere que la integración económica entre dos o más países admite cuatro etapas: Zona de Libre Comercio, Unión Aduanera, Mercado Común y Unión Económica. Cada una de esas etapas, en realidad, representa un sistema de integración que requiere por parte de los Estados miembros diferentes grados de compromiso, resultando, consiguientemente, en distintos grados de reducción de autonomía para los gobiernos nacionales, que avanza a medida que nos acerquemos a la última de las cuatro etapas mencionadas.

Por obvio, los procesos de integración económica regional poseen su reflejo en el ámbito tributario. Para la constitución de un mercado común, es fundamental armonizar los tributos que afectan directamente el mercado, es decir, aquellos que gravan el consumo y los gastos (tributos indirectos). Hay que resaltar que la armonización de los tributos indirectos es necesaria desde la formación de una Zona de Libre Comercio o de una Unión Aduanera, pero es absolutamente indispensable en la constitución de un Mercado Común. Destaca Ángel Aquino (2008) que a medida que los países van perfeccionando los procesos de integración económica, paulatinamente van perdiendo una mayor proporción de su poder soberano, de manera que el grado de integración del bloque apuntará el grado de armonización fiscal en los Estados.

Para aclarar el concepto de armonización fiscal, es importante abordar los significados que se atribuye a este término en la literatura.

Según Carrasco Parrilla (2005, p. 193), la armonización fiscal debe poner en armonía, hacer que no se opongan entre sí, los distintos sistemas fiscales de diferentes Estados. En el mismo sentido, Calle Sáiz (1990, p. 10) expresa que la armonización fiscal es un “proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales, con la finalidad de suprimir aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común”. Así que la armonización fiscal puede ser comprendida básicamente como una técnica a servicio del proceso de integración regional. Las metas por las que se lucha al alterar los sistemas fiscales existentes dentro de un mercado común deben seleccionarse a la vista de lo que el propio mercado común intenta alcanzar. A partir de ese entendimiento, el término armonización fiscal debe ser empleado en el sentido de coordinación o aproximación de los contenidos de las legislaciones fiscales de los Estados miembros en la medida necesaria para la consecución del mercado común (HUCHA CELADOR, 1995). De la misma forma, utilizando el término aproximación, López Espadafor (2002, p. 648), tratando acerca de la armonización fiscal en la Unión Europea, expresa que la actividad de armonización fiscal tiene por objeto “aproximar las legislaciones tributarias de los Estados miembros de forma que éstas no constituyan un obstáculo al desarrollo de las libertades y finalidades contempladas en los Tratados”.

La evolución de las sociedades modernas y de los medios de producción reflejó en el desarrollo de diversas formas y opciones de tributación, resultando en la existencia de variados sistemas tributarios. Así, la armonización fiscal busca garantizar la neutralidad en los medios de producción, de manera a propiciar el desarrollo regional, evitando que las distorsiones dificulten la aproximación de los pueblos.

La armonización fiscal pasa por grados de evolución, generalmente iniciándose con los tributos aduaneros, pasando después a la tributación sobre la producción y el consumo, y finalizando con la tributación sobre el patrimonio y la renta. El grado de armonización dependerá del grado de integración del bloque. Para cada etapa o sistema de integración, las cuestiones acerca de la armonización fiscal son analizadas según diferentes perspectivas, de mayor o menor alcance en relación a las especies tributarias. Si en la Zona de Libre Comercio o Unión Aduanera, la necesidad de armonización corresponde principalmente a las trabas aduaneras, en la constitución del Mercado Común hay que garantizar la armonización de los tributos indirectos. (ROBSON, 1985).

2. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL MERCOSUR

Conforme señala Raymundo (2004), la formación de un mercado integrado presupone que sean establecidas condiciones para el ejercicio de la libre competencia entre los países, con el objetivo de proporcionar la evolución gradual de la eficiencia de sus economías y consecuentemente hacer el bloque más competitivo frente al mercado internacional. En ese sentido, la armonización fiscal de los tributos se define como un instrumento que busca reprimir las distorsiones oriundas del tratamiento tributario desigual entre los Estados Partes en lo que se refiere a la captación de recursos e inversiones, evitando la competencia desleal provocada por cuestiones de naturaleza tributaria.

En efecto, el problema fundamental de las disparidades legislativas radica en que tal circunstancia posibilita la elección de un país para invertir, para instalar una empresa, en busca de una posición más favorable, en detrimento de la integración. De esta forma, se crea un nuevo obstáculo, una barrera para el desarrollo pleno y armónico del mercado común. Por el contrario, la existencia de normas tributarias armonizadas promueve la igualdad y la certidumbre jurídica de las que deben gozar los operadores económicos para el desarrollo adecuado de sus actividades (KLOR, 1996, p. 407). Así lo vislumbraron los Estados partes del Mercosur cuando previeron como uno de sus objetivos la armonización de legislaciones internas para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

El Tratado del Mercosur, para la constitución de un mercado común entre los países signatarios (Brasil, Argentina, Paraguay y Uruguay), expresa en su artículo 1° “el compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración”, buscando la libre circulación de bienes, servicios y factores de producción. El artículo 7° prevé que “en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional” (MERCOSUR, 1991), o sea, establece expresamente que el proceso de integración regional del Mercosur debe caracterizarse por el principio de la reciprocidad, exigiendo la igualdad de tratamiento entre los productos nacionales y los originarios de los otros Estados Partes.

Como el Mercosur fue construido para alcanzar el grado de un mercado común, se presupone que las cuatro grandes libertades básicas del mercado interno, es decir, la libre movilidad de bienes, servicios, capitales y personas, no deben encontrar barreras de ninguna naturaleza, especialmente las tributarias. En ese

sentido, la discusión acerca de los impuestos generales sobre el consumo gana relevancia en el proceso de armonización tributaria, resultando que la armonización de la imposición indirecta ocupa un lugar prioritario en el Mercosur.

Al mismo tiempo, se observa que la imposición al consumo es la más significativa en todos los países del Mercosur (BARREIX; VILLELA, 2003b). Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en Argentina, Paraguay y Uruguay, y el impuesto correspondiente en Brasil, el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios (ICMS), son los tributos que representan pilares de las principales fuentes de ingresos tributarios para sus países, representando la porción más significativa de sus ingresos fiscales.

En todos los Estados Parte, el Impuesto al Valor Agregado (ICMS en Brasil) tiene en general los siguientes hechos imponible: transmisión de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, tratándose de un impuesto indirecto y real. Sin embargo, hay también ciertas asimetrías a apuntar.

Aunque la imposición del valor agregado en los impuestos sobre el consumo sea utilizada por todos los países signatarios del Tratado de Asunción, todavía son innumerables los problemas de cuño armonizatorio a ser solucionados en el Mercosur para que se dé prosequimiento al proceso integrativo.

En ese contexto, la cuestión brasileña es la más grave entre los problemas del bloque regional. El sistema tributario brasileño tomó rumbos diferentes de los demás sistemas tributarios de los Estados integrantes del Mercosur. Argentina, Uruguay y Paraguay continuaron adoptando o pasaron a adoptar la forma única y centralizada de imposición sobre el valor agregado, mientras que el ICMS, principal impuesto al consumo de Brasil, tiene carácter subnacional, de competencia de las unidades federadas, de manera que no se encuentra armonizado en el territorio brasileño, presentando diferentes legislaciones que regulan su aplicación, resultando en una multiplicidad de alícuotas y posibilidad de concesión de beneficios fiscales por parte de las Provincias. En ese sentido, el escenario legislativo brasileño no es adecuado a viabilizar la armonización de las legislaciones internas de los Estados que conforman el Mercosur.

3. EL ICMS SUBNACIONAL COMO UN OBSTÁCULO AL AVANCE DEL MERCOSUR. PROPUESTA DE REFORMA PARA EL SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO

La Constitución Federal brasileña establece la estructura del sistema tributario nacional, definiendo la autonomía político-administrativa y las competencias tributarias del Gobierno Central, de las Provincias, del Distrito Federal y de los Municipios, concediendo a cada ámbito de gobierno la posibilidad de establecer determinados tributos. En lo que se refiere al ICMS, según el texto constitucional, la competencia normativa y de gestión del impuesto está descentralizada en manos de las Provincias y del Distrito Federal, que tienen amplia autonomía para legislar, administrar, cobrar y gastar los recursos que de él se originan. Además, la Constitución Federal descentralizó competencias en nivel local, otorgando a los Municipios, por ejemplo, la competencia para instituir y reglamentar el Impuesto sobre Servicios (ISS).

La Federación Brasileña, contrariando la tendencia internacional de adopción de un IVA único de base amplia sobre bienes y servicios y de competencia federal, adoptó el ICMS, un impuesto sobre el valor añadido de competencia provincial, que no abarca todas las prestaciones de servicios, y el ISS, un impuesto sobre servicios de competencia de los entes locales. De esa manera, la discusión acerca de la armonización tributaria en el Mercosur, inevitablemente, hace referencia a la cuestión de la institución del IVA en Brasil, en los moldes de los demás Estados Parte del bloque.

El éxito de la integración regional depende, entre otros factores, del ajuste de la tributación a través de los impuestos internos aplicados en los Países miembros. De hecho, la tributación no puede representar un obstáculo a los flujos comerciales, tampoco debe interferir en las decisiones acerca de inversiones y de organización empresarial, sea en el interior de los espacios económicos nacionales, sea en el espacio del mercado común. No es necesario buscar la igualdad de los sistemas fiscales en los países del bloque, pero sí se debe buscar su adecuación a las necesidades de formación de un mercado integrado. Así, resulta fundamental la armonización de los sistemas tributarios. Respecto al Mercosur, la dificultad de integración regional es ampliada por las características del sistema federativo de Brasil y debido al hecho del principal tributo del País, el ICMS, estar en la competencia de los entes federados, resultando en un gran número de alícuotas y la posibilidad de concesión de beneficios y exenciones fiscales por parte de las provincias.

Algunas modificaciones en el ICMS han sido puestas en marcha con vistas a acercar la técnica del ICMS a la del IVA de los otros Estados Partes del Mercosur. En ese sentido, en 1996, se aprobó la Ley Complementaria 87, llamada Ley Kandir, que

constituyó la última y más importante reforma del ICMS, corrigiendo algunas distorsiones, pero manteniendo la competencia en el ámbito provincial.

Conforme señalan Barreix y Villela (2003a), pese a varias propuestas de reforma, todavía sobreviven algunas distorsiones que no han sido aún corregidas. Primeramente, el impuesto brasileño no es un impuesto general al consumo, es decir, el ICMS es un IVA parcial, pues el ICMS no grava todos los servicios, grava solamente los servicios de comunicaciones y de transporte intermunicipal e interprovincial, mientras el resto de los servicios está gravado por el Impuesto sobre Servicios (ISS). Prosiguen los autores, afirmando que “al aplicarse cada impuesto en forma separada del otro, se generan efectos de acumulación entre ambos, pues uno pasa a formar parte del costo sobre el que se calcula el otro. Esto genera distorsiones sobre las exportaciones que todavía no se han corregido” (BARREIX; VILLELA, 2003a, p. 44).

Aparte de eso, cabe mencionar que el régimen de exención tributaria adoptado en Brasil y los numerosos incentivos fiscales otorgados por las diferentes provincias brasileñas constituyen una discriminación contra las importaciones de otros Estados Parte del Mercosur. El ICMS es un impuesto a nivel provincial, de forma que las alícuotas, las exenciones y los beneficios fiscales varían en cada Provincia. Por otro lado, las exenciones en el IVA de Argentina, Paraguay y Uruguay se aproximan más. Además, en los demás Estados Parte del Mercosur las alícuotas del IVA son uniformes en todo el país y establecidas por el gobierno central, incluso en Argentina, en que pese también se constituya un Estado federado. Respecto de eso, asevera Simonit (2007, p. 77) que, desde la perspectiva de la integración regional, “un grado avanzado de descentralización puede constituirse en un obstáculo para la armonización fiscal por causa de la multiplicidad de regímenes subnacionales, como el caso del impuesto general a las ventas ICMS que en Brasil es estadual (26 provincias y un distrito federal)”.

Gonzalez Cano (2002) también señala que tal situación puede ser un problema desde el punto de vista de la armonización tributaria del Mercosur. Ello porque el ICMS es el impuesto que genera la mayor recaudación y se aplica a nivel de las provincias y no del gobierno central. El autor expresa que

Se nota un claro problema institucional que se presenta en Brasil para mejorar su ICMS y ponerlo más en línea para posibilitar su armonización con los de Argentina, Paraguay y Uruguay. Y es que en Brasil rige desde el punto de vista fiscal un federalismo mayor, ya que el impuesto más importante desde el punto de vista recaudatorio (el ICMS) pertenece a las provincias y no será fácil lograr su modificación para eliminar la guerra de incentivos y menos aún convertirlo en un IVA que incluya a los bienes y servicios similar al vigente en los otros tres Países miembros, ya que ello implica cambiar la actual

distribución de potestades tributarias de la Unión, las provincias y los municipios prevista en la actual Constitución Federal. (GONZALEZ CANO, 2002, p. 2034)

La descentralización fiscal, comprendiendo la división de competencias, ingresos tributarios y gastos públicos entre los entes federados, remite la cuestión del reparto de cargas entre las esferas federal, provincial y municipal del sistema federativo. Con el advenimiento de la Constitución de 1988, Brasil pasó por un amplio proceso de descentralización fiscal, elevando el grado de autonomía financiera de sus esferas inferiores de gobierno, no sólo ampliando la participación de estas esferas en el ingreso tributario global, pero también aumentando sus competencias y atribuciones. Esta autonomía financiera significaría para las Provincias y los Municipios la capacidad de instituir y recaudar sus propios tributos, así como de aplicar sus recursos, dando a estos niveles de gobierno la capacidad normativa y de gestión tributaria (CARVALHO, 2002).

Conforme manifiesta DERZI (1998), los principales obstáculos a la institución de un IVA armonizado en Brasil son la forma federativa de Estado y la unidad político-económica del territorio nacional. Esto no significa que la forma federativa no sea compatible con la estructura de un amplio impuesto sobre el valor agregado, pero no se puede olvidar que el Estado brasileño posee una forma federativa muy característica, con tres esferas de entes federados, todos con autonomía administrativa, política, financiera y de gestión, con competencias legislativas específicas, incluso en lo que se refiere a la tributación. Por otro lado, el desarrollo del Mercosur depende del avance en el proceso de armonización de la imposición indirecta en sus Países miembros.

La experiencia de otros bloques regionales muestra que se ha dado prioridad a la armonización de la imposición indirecta. En el ámbito del Mercosur se verifica que la armonización fiscal se manifiesta de manera gradual, habiéndose conferido prioridad a la eliminación de los gravámenes aduaneros para proseguir con la armonización de la imposición interna. De todas formas, esta armonización resulta más pausada por varias razones, entre ellas por las crisis macroeconómicas ocurridas en los Países miembros del bloque y por las variadas figuras divergentes que componen los sistemas tributarios, especialmente respecto al ICMS brasileño, cuestiones que requieren complejas soluciones políticas y técnicas.

Queda claro que existe una íntima relación entre los sistemas tributarios y las estructuras políticas, económicas y sociales de un país. Bajo ese punto de vista,

proponemos una reforma tributaria en Brasil con el objetivo de pasar a la Unión la competencia legislativa del ICMS, pero mantener la gestión del impuesto y los ingresos en manos de las Provincias, asegurando así la neutralidad del impuesto y del mismo modo respetando el pacto federativo. La creación de un IVA federal que gravase todos los bienes y servicios con la misma alícuota en todo el territorio nacional y cuya recaudación fuera participada a las provincias se asimilaría a los impuestos vigentes en los demás Países miembros del Mercosur, lo que facilitaría la futura armonización del IVA en el bloque.

El mayor esfuerzo que requiere la armonización del IVA en Mercosur debe ser de parte de Brasil, donde el ICMS difiere más con relación al IVA aplicado en los demás Estados Parte del bloque, pero Brasil es donde más se encuentra dificultades para la aprobación de una reforma tributaria. La institución de un impuesto amplio sobre el valor agregado se constituye, indudablemente, un instrumento fundamental para la formación de un mercado común. Este parece ser uno de los grandes desafíos para el ordenamiento tributario brasileño, la transformación del ICMS en un amplio impuesto sobre el valor agregado, sin echar abajo el modelo de federación previsto en la Constitución Federal de 1988.

La unificación del ICMS en una única regulación nacional sobre el Impuesto, estableciendo las alícuotas y recogiendo en ella todos los supuestos de exención, garantizará la neutralidad económica, es decir, el mismo producto comercializado en cualquiera de las unidades federadas, pagará el mismo impuesto, sujeto a las mismas reglas. (BARATTO; MACEDO, 2007). El impuesto tipo IVA es característicamente nacional y la atribución de este tipo de impuesto a los entes federados en Brasil tiene una serie de implicaciones, destacándose la necesidad de conciliar principios antagónicos, como el de manutención de la autonomía federativa con el de neutralidad tributaria. En ese sentido, creemos que atribuir la competencia legislativa a la Unión, dejando en manos de los entes federados la competencia de gestión del ICMS, es un medio adecuado para conciliar el principio de autonomía federativa con el principio de neutralidad, alcanzando el punto de equilibrio entre ellos, y caminando hacia la armonización de los impuestos al consumo en el Mercosur, requisito necesario para el avance de la integración económica del bloque.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

La armonización fiscal puede ser comprendida inicialmente como una técnica a servicio del proceso de integración regional, o sea, es un proceso de aproximación

de los sistemas tributarios de los países con el fin de compatibilizarlas con los objetivos de la integración.

A pesar de la importancia de los objetivos sociales, políticos y culturales, vencer los obstáculos económicos a la integración es el primer paso, ya que la eliminación de los entresijos de esta naturaleza es la base para que la aproximación entre los países sea capaz de producir resultados positivos en el campo social, cultural y político. Así, en el contexto integracionista, se destaca la importancia del tratamiento adecuado a las cuestiones tributarias, ya que las mismas aportarán el equilibrio económico necesario a la consolidación del proceso de integración. Con el intuito de attingir tal objetivo, el instrumento a ser utilizado es la armonización fiscal.

La principal finalidad del proceso integracionista es reunir esfuerzos para mejor inserción de los Estados miembros en el escenario internacional globalizado. Sin embargo, tal objetivo se hace imposible cuando ocurren competencias fiscales entre los países, resultantes de la ausencia de medidas armonizadoras.

Así, para alcanzar los fines de determinado proceso de integración, independientemente de la etapa en la cual se encuentre, es imprescindible la armonización de las legislaciones internas de los Estados implicados, en la medida que sea necesario y con el objetivo de evitar que el conflicto normativo cree desigualdades indeseables, perjudiciales a los fines de la integración. El tema de la armonización debe ser prioritario e indispensable en cualquier proceso de integración regional, en virtud de la importante influencia que la tributación ejerce sobre la dinámica económica.

En relación al Mercosur, desde su constitución y hasta la fecha, la coordinación y futura armonización tributaria en el Mercosur son discutidas entre los Países miembros, a fin de buscar una solución a las principales distorsiones entre los diferentes sistemas fiscales. Sin embargo, las características del ICMS de Brasil constituyen un obstáculo a la armonización con el resto de los países parte del grupo.

Actualmente, los cuatro países miembros del bloque aplican un IVA tipo consumo, con muchos rasgos parecidos. Sin embargo, a pesar de ello, hay importantes distinciones en la aplicación del IVA en los Estados Parte: Argentina, Paraguay y Uruguay aplican el IVA a nivel nacional, en cambio, Brasil aplica el ICMS a nivel provincial, generando una gran dispersión de alícuotas que varían según las Provincias. Además, en Brasil el impuesto grava la circulación de mercancías, pero solamente algunos servicios (prestaciones de servicios de transporte interprovincial e intermunicipal y de comunicación), puesto que el impuesto a los demás servicios

(ISS) se aplica a nivel municipal, mientras en Argentina, Paraguay y Uruguay la mayoría de los servicios están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA. Por supuesto, como la Constitución Federal de Brasil confiere una gran autonomía a las Provincias y al Distrito Federal para reglamentar el ICMS, por consecuencia, existe una multiplicidad de alícuotas en el territorio nacional, generando competencia fiscal entre los entes federados, a más de una gran cantidad de incentivos fiscales a la producción local concedidos por las provincias, implicando discriminación a las importaciones de los demás países miembros del bloque y de terceros países.

En ese contexto, desde la constitución del Mercosur, es materia pendiente de negociación la armonización tributaria entre los países miembros, a fin de buscar una solución a las principales distorsiones entre los diferentes sistemas tributarios y asegurar el perfeccionamiento del Mercosur. Sin embargo, son necesarios cambios importantes en el ICMS brasileño para eliminar la actual competencia tributaria a través de incentivos fiscales, y además de eso, hay que convertirlo en un IVA que incluya a todos los bienes y servicios, de manera similar a la vigente en los demás países miembros. En ese sentido, se propone que se atribuya a la Unión la competencia para reglamentar el ICMS, lo que significa la institución de un IVA uniforme con legislación de carácter nacional armonizado en todo el territorio brasileño, que alcance todas las mercancías y prestaciones de servicios, sin embargo, la gestión y los ingresos del tributo permanecerían en manos de las Provincias, preservando así la autonomía federativa.

A partir de las consideraciones expuestas, se concluye que la transformación del ICMS en un amplio impuesto sobre el valor agregado, uniforme en todo el territorio nacional, sin afectar el modelo de federación previsto en la Constitución brasileña, parece ser uno de los grandes desafíos para el ordenamiento tributario brasileño, al mismo tiempo que es innegable la necesidad de modernizar el ICMS para ubicarlo dentro del contexto regional y en el escenario internacional.

REFERÊNCIAS

ÁNGEL AQUINO, M. Armonización tributaria en el Mercosur. *Documentos*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n. 14/08, 2008.

BALASSA, B. *The Theory of Economic Integration*. Westport, Connecticut: Greenwood Press, 1961.

BARATTO, G.; MACEDO, M. M. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - harmonia tributária ou autonomia estadual? *Revista Paraense de Desenvolvimento*, Curitiba, n. 113, jul. - dic. 2007.

BARREIX, A.; VILLELA, L. *Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*, Buenos Aires: Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe (INTAL), 2003.

BARREIX A.; VILLELA, L. *Tributación en el MERCOSUR y posibilidades de coordinación. Impacto Fiscal de la Integración Económica*, Buenos Aires: Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe (INTAL), jun. de 2003.

BRASIL. *Lei Complementar no 87, de 13 de septiembre de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 06 abr. 2021.

CALLE SÁIZ, R., *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Madrid: Editorial AC, 1990.

CARRASCO PARRILLA, P. J. El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea. In COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.). *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Madrid: Colex, 2005.

DERZI, M. A. M. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In BALTHAZAR, U. C. (Org.), *Reforma Tributária e MERCOSUL*, Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1998.

CARVALHO, D. F. Pacto federativo e descentralização fiscal no Brasil na década de 90. *VII Encontro Nacional de Economia Política*, São Paulo: 2002. Disponível em <http://www.ppgeconomia.ufpa.br/documentos/PactoFederativoeDescentralizacaoFiscal.pdf>. Acesso em 16 abr. 2021.

GONZALEZ CANO, H. *Boletín Impositivo AFIP*. Argentina: Administración Federal de Ingresos Públicos, n. 54, ene. de 2002.

HAAS, E. The Study of Regional Integration: Reflections on the Joy and Anguish of Pretheorizing. In LINDBERG, L. N.; SCHEINGOLD, S. A. (Eds.), *Regional Integration: Theory and Research*, Cambridge: Harvard University Press, 1971.

HUCHA CELADOR, F., La armonización de la imposición indirecta. In MARTUL-ORTEGA, P. Y. (Coord.). *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid: Marcial Pons, 1995.

KLOR, A. D. Fuentes jurídicas de la integración regional. *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, n. 11, 1996.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., "Incidencia del derecho comunitario europeo en materia tributaria. In SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (Coord.). *Manual de Derecho Tributario*, Granada: Editorial Comares, 2002.

MALAMUD, A., Conceptos, teorías y debates sobre la integración regional. *Revista Norteamérica*, Año 6, n. 2, jul. - dic. 2011.

MERCOSUR, *Tratado para la Constitución de un Mercado Común entre la República Argentina, la República Federativa del Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay*, 1991. Disponible en <https://www.mercosur.int/documento/tratado-asuncion-constitucion-mercado-comun/>. Acceso en 13 abr. 2021.

RAYMUNDO, L. M, A Harmonização tributária na União Européia: um estudo sobre a teoria da integração fiscal. *Revista da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento o Rio Grande do Norte*, Natal, vol. 3, n. 1/2, jul. 2003 - jun. 2004, p. 133 - 158.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Base de datos global de estadísticas tributarias*, 2018. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm>. Acceso en 05 abr. 2021.

ROBSON, P. *Teoria Econômica da Integração Internacional*. Coimbra: Editora Coimbra, 1985.

SIMONIT, S. Armonización fiscal para la integración en el MERCOSUR. *Documentos CIDOB*, Barcelona: Fundació CIDOB - Barcelona Centre for International Affairs, n. 20, 2007.