

**UNIVERSIDAD DEL MUSEO SOCIAL ARGENTINO - UMSA
DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO:
graduado em Direito. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET-Instituto Brasileiro de Estudos Tributário. Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela UMSA – Universidad del Museo Social Argentino. Instrutor das disciplinas e Professor de Pós-graduação na área de Direito Tributário e Processo Tributário na UNI7.

El proceso de armonización de la legislación tributaria del mercosur y la necesidad de nacionalizar el ICMS con el propósito de avanzar en el proceso de integración regional

Tesis de Conclusión del Curso de Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales, presentada al Departamento de Posgrado de la Universidad del Museo Social Argentino – UMSA.

Asesor: Prof. Dr. Valdevino Pedro da Silva

BUENOS AIRES

2014

RESUMO

Introdução. A harmonização da legislação tributária é de fundamental importância para o fortalecimento do MERCOSUR. No entanto, a problematização enfrentada foi a preocupação do desenvolvimento deste processo e seu reflexo no âmbito do sistema tributário brasileiro. **Objetivo.** Propõe-se investigar a melhor forma de adequar o ICMS em face da implementação da harmonização da legislação tributária no ordenamento jurídico brasileiro, conforme estabelece o Tratado de Assunção. **Métodos.** O processo de investigação científica, foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica, ocasião em que foi analisado o Direito Comparado, as obras de especialistas no assunto, bem como, ainda, procedeu-se um estudo nos ordenamentos jurídicos dos Países-parte do bloque, do próprio MERCOSUR e da União Europeia. **Resultados.** O estudo constatou três processos que dificultam o processo de harmonização da legislação tributária: a) o MERCOSUR se pauta pela intergovernabilidade e não pela supranacionalidade, b) os tratados e convenções celebrados pelos países partes não irradiam efeito imediato no direito interno brasileiro, e c) o ICMS (IVA-brasileiro) diverge da cobrança do IVA dos outros três países integrantes do MERCOSUR (Argentina, Uruguai e Paraguai), posto que o ICMS, diferentemente nos outros Países membros, é de competência dos

Estados e não da União. **Conclusão.** Após vários estudos chegou-se a conclusão que para alcançar a tão almejada harmonização da legislação tributária, o ICMS terá que, necessariamente, se submeter a um processo de ajuste normativo no âmbito do sistema tributário estabelecido na Constituição Federal.

Palavras-chave: MERCOSUL, harmonização da legislação tributária, ICMS.

RESUMEN

Introducción. La armonización de la legislación tributaria es de fundamental importancia para el fortalecimiento del MERCOSUR. Sin embargo, la problemática que debe enfrentar es el tema que preocupa para el desarrollo de este proceso y cómo ello se refleja en el ámbito del sistema tributario brasileño. **Objetivo.** Se propone investigar la mejor forma de adecuar el ICMS frente a la implementación de la armonización de la legislación tributaria en el ordenamiento jurídico brasileño, conforme lo establece el Tratado de Asunción. **Métodos.** El proceso de investigación científica fue desarrollado por medio de investigación bibliográfica, analizando el Derecho Comparado mediante las obras de especialistas en el tema, se realizó un estudio en los ordenamientos jurídicos de los países parte del bloque, del propio Mercosur y de la Unión Europea. **Resultados.** El estudio constató tres procedimientos que dificultan el proceso de armonización de la legislación tributaria: a) el MERCOSUR está pautado por la intergubernabilidad y no por la supranacionalidad; b) los tratados y convenciones celebrados por los países parte no tienen un efecto inmediato en el derecho interno brasileño; y c) el ICMS (IVA brasileño) difiere en la forma de cobrar el IVA con los otros tres países integrantes del MERCOSUR (Argentina,

Uruguay y Paraguay) ya que el ICMS, a diferencia de los otros Países miembros es de competencia de los Estados y no de la Unión.

Conclusión. Después de diversos estudios se ha llegado a la conclusión de que para alcanzar la tan anhelada armonización de la legislación tributaria, el ICMS, necesariamente, tendrá que someterse a un proceso de ajuste normativo dentro del ámbito del sistema tributario establecido en la Constitución Federal.

Palabras clave: MERCOSUR, armonización de la legislación tributaria, ICMS.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN. CAPÍTULO I: La Globalización y los Bloques Económicos: Mercosur y Unión Europea. 1) El Proceso de globalización y su influencia en la formación de los bloques económicos. 1.1) Comentarios sobre el proceso de globalización. 1.2) Las fuerzas económicas de la globalización. 1.2.1) Flujos de mercancías. 1.2.2) Flujos de inversiones. 1.2.3) Flujos de información. 1.3) Aspectos positivos y negativos de la globalización. 1.3.1) Principales aspectos negativos de la globalización. 1.3.2) Principales aspectos positivos de la globalización. 1.3.2.1) Aspectos económicos. 1.3.2.2) Aspectos científicos. 1.3.2.3) Aspectos culturales. 1.4) Economía global y la creación de los bloques regionales. 1.5) Breves comentarios sobre los principales bloques económicos de la actualidad. 1.5.1) Unión Europea. 1.5.2) Nafta. 1.5.3) Mercosur. 1.5.4) Pacto Andino-Comunidad Andina de Naciones. 1.5.5) Apec. 1.5.6) Asean. 1.5.7) Sadc. 1.5.8) Benelux. 2) Etapas del proceso de integración. 2.1) Zona de Libre Comercio o Área de Libre Comercio. 2.2) Unión Aduanera. 2.3) Mercado común. 2.4) Unión Económica y Monetaria. 2.5) Unión Política. 3) Bloque Mercosur. 3.1) Formación y Desarrollo del Mercosur. 3.2) Tratado de Asunción: aplicabilidad, características, principios y objetivos. 3.2.1) Aplicabilidad y características. 3.2.2) Principios básicos. 3.2.3) Principio de Flexibilidad. 3.2.4) Principio de Gradualidad. 3.2.5) Principio de Equilibrio. 3.2.6) Principio de Reciprocidad. 3.2.7) Principio de la No Discriminación. 3.3) Protocolo de Ouro Preto. 3.3.1) Etapa de transición. 3.4) Instituciones del

Mercosur. 3.4.1) Consejo del Mercado Común (CMC). 3.4.2) Grupo Mercado Común (GMC). 3.4.3) Comisión de Comercio del Mercosur (CCM). 3.4.4) Parlamento del Mercosur (Parlasur). 3.4.4.1) Principios, objetivos y competencias. 3.4.4.1.2) Principios. 3.4.4.1.3) Objetivo. 3.4.4.1.4) Competencias. 3.4.4.2) Implementación. 3.4.4.3) Mercodiputados. 3.4.5) Foro Consultivo Económico-Social (FCES). 3.4.6) Secretaría Administrativa del Mercosur (SAM). 3.5) Derecho de Integración. 3.5.1) Fuentes de Derecho de Integración. 3.5.1.1) Falta de previsión de aplicabilidad inmediata y de efecto directo. 3.5.1.2) Fuentes originarias, complementarias y derivadas. 3.6) Sistema de Solución de Controversias. 3.6.1) Sistema del Protocolo de Olivos. 3.6.1.2) Controversias entre Estados miembros. 3.6.1.3) Primer nivel: negociaciones directas. 3.6.1.4) Segundo nivel: arbitraje. 3.6.1.5) Tercer nivel: Tribunal Permanente de Revisión (TPR). 3.6.1.6) La obligatoriedad de los informes y de la jurisdicción de los Tribunales. 3.6.1.7) Controversias entre particular y Estado miembro. 3.7) Forma de toma de decisiones. 4) Bloque Unión Europea. 4.1) Informe sobre la Unión Europea. 4.2) Tratado de Lisboa de 2007. 4.3) La efectiva integración: solidaridad entre los Estados. 4.4) La Supranacionalidad. 4.5) Instituciones de la Unión Europea. 4.5.1) Parlamento Europeo. 4.5.2) Consejo Europeo. 4.5.3) Consejo. 4.5.4) Comisión Europea. 4.5.5) Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). 4.5.6) Tribunal General y tribunales especializados. 4.6) Fuentes del Derecho Comunitario. 4.7) Principios rectores, 4.7.1) Principio de la aplicabilidad

inmediata. 4.7.2) Principio de la Primacía. 4.7.3) Principio de la autonomía frente a los órdenes jurídicos. 4.7.4) Principio de la subsidiariedad. 4.8) Fuentes: convenciones, actos unilaterales y principios. 4.8.1) Fuentes originarias, complementarias y derivadas. 4.8.2) Fuentes derivadas específicas. 4.8.3) Directivas. 4.8.4) Decisiones. 4.8.5) Recomendaciones y opiniones. 4.9) Sistema de Solución de Controversias. 4.9.1) La Judicialización Comunitaria. 4.9.2) Legitimados. 4.9.3) Las acciones judiciales comunitarias. 4.9.4) Acción por incumplimiento. 4.9.5) Acción de Nulidad. 4.9.6) Recurso de abstención. 4.9.7) Acción por daños y perjuicios. 4.9.8) Acciones laborales. 4.9.9) Reenvío prejudicial. 4.10) Forma de toma de decisiones. 5) La Incorporación de los Tratados Internacionales del Derecho Interno. 5.1) Las tesis monista y dualista. 5.1.1) Monismo. 5.1.2) Dualista. 5.2) El criterio de la doctrina nacional. 5.3) El criterio del Supremo Tribunal Federal –STF– y los Tratados Internacionales. 5.3.1) Postura del STF anterior al año 1977. 5.3.2) Postura actual del STF: después del RE 80.004-SE (1977). CAPÍTULO – II Federalismo Tributario y la armonización de la legislación tributaria. 6) Federalismo. 6.1) Tipos de Estado. 6.1.1) Estado Unitario. 6.1.2) Estado constitucionalmente descentralizado. 6.1.3) Estado Federal. 6.2) Historia del Federalismo. 6.3) Procesos de formación del Estado Federal. 6.4) Principios que caracterizan al federalismo. 6.5) Especies de federalismo. 6.5.1) Federalismo dual o dualista. 6.5.2) Federalismo cooperativo. 6.5.3) Federalismo de integración. 6.5.4) Federalismo de

equilibrio. Federalismo simétrico y asimétrico. 6.6) El Federalismo Tributario. 6.6.1) Naturaleza Jurídica del Estado Federal. 6.7) Distribución de competencias. 6.8) El sistema federativo en la Constitución Federal de 1988. 6.9) Federalismo Fiscal. 6.10) Principales ventajas y desventajas del federalismo fiscal. 6.11) El federalismo fiscal en la Constitución Federal de 1988. 6.12) Federalismo Fiscal Brasileño. 7) Armonización de la Legislación Tributaria. 7.1) Breve esbozo sobre la forma de tributación en los países integrantes del Mercosur. 7.1.1) Sistema tributario de Argentina. 7.1.2) Sistema tributario de Paraguay. 7.1.3) Sistema Tributario de Uruguay. 7.1.4) Sistema Tributario de Brasil. 7.2) El Proceso de Armonización de las legislaciones tributarias. 7.2.1) La importancia de la armonización tributaria. 7.3) Las técnicas de aproximación legislativa: coordinación, armonización y normalización. 7.3.1) Coordinación. 7.3.2) Armonización. 7.3.3) Normalización. 7.4) Métodos de armonización legislativa aplicable en el Mercado Común Del Sur. 7.5) La preocupación por las legislaciones tributarias. 7.6) Informe sobre la armonización de los impuestos generales al consumo en el MERCOSUR. 7.7) Descripción de los impuestos sobre el consumo aplicados en los Estados miembros del MERCOSUR. 7.8) Las principales diferencias detectadas. 7.9) La armonización de los impuestos generales sobre el consumo. 7.10) Tratado de Asunción y la armonización de los impuestos generales sobre el consumo. 7.11) Alternativas para una armonización restringida. 7.12) Consideraciones finales. 7.13) La

Experiencia de la Armonización Tributaria en la Comunidad Europea. 7.14) Órganos de la Unión Europea que tienen relación directa con la tributación. CAPÍTULO – III: ICMS – Aspectos generales y controvertidos. 8) Contextualización. 9) Historia del ICMS. 10) Estructura Legal del ICMS (Constitución Federal, la Ley nacional del ICMS y los principios. 10.1) Constitución Federal de 1988 (art. 155). 10.2) Ley Complementaria n.º 87/96. 10.3) Concepto de ICMS. 10.3.1) Operaciones. 10.3.2) Circulación. 10.3.3) Mercancías. 10.3.4) El Vocablo Prestación de servicios. 10.4) Selectividad. 10.5) Inmunidad y No Incidencia del ICMS. 10.5.1) El ICMS no incide sobre operaciones. 10.6) Las alícuotas del ICMS. 10.6.1) Alícuotas mínimas y máximas. 10.6.2) Alícuotas internas – Piso. 10.6.3) Alícuotas – Consumidor. 10.6.4) Diferencial de Alícuotas. 10.7) El Lugar de la Operación y de la Prestación. 10.8) Base Imponible. 10.9) Sujeción pasiva. 10.9.1) Contribuyentes. 10.9.2) Responsabilidad. 10.9.3) Principales contribuyentes del ICMS. 10.9.3.1) Comerciante. 10.9.3.2) Industrial. 10.9.3.3) Productor. 10.9.3.4) Establecimiento. 10.10) La cobranza del ICMS debitado en las Importaciones. 10.11) Principio de la No Acumulación Fiscal. 11) IVA en el Mercado Común Europeo. 12) El ICMS y la concesión de beneficios fiscales (aspectos polémicos). 12.1) La Guerra Fiscal en el Ámbito del ICMS. 12.2) Síntesis histórica sobre la Guerra Fiscal. 12.3) Tipos de incentivos fiscales estatales utilizados en la guerra fiscal. 12.4) La operatividad, en la práctica, de los beneficios fiscales concedidos por los Estados y la forma como estos

perjudican el proceso de armonización de la legislación tributaria y el pacto federativo. 12.4.1) Espírito Santo y el caso FUNDAP. 12.5) Consecuencias de la Guerra Fiscal: perdedores y ganadores. 12.6) Efecto de la guerra fiscal en la vida de los contribuyentes y de los Estados. 12.6.1) Los actos administrativos tendientes a la desestimación de los créditos. 12.7) Efectos de la Guerra Fiscal y el Escenario Jurisprudencial. 12.8) La Guerra Fiscal perjudica al Pacto Federativo. 12.9) Evolución del federalismo fiscal en Brasil y su relación con la guerra fiscal. CONCLUSIÓN. REFERENCIAS.

INTRODUCCIÓN

El creciente proceso de globalización¹ ha despertado el interés de los países por formar bloques económicos con el fin de fortalecer sus economías y, así, cumplir los deseos de la población interna en un proceso económicamente sustentable, que maximice las riquezas y reduzca las desigualdades sociales de los pueblos que forman las comunidades de cada nación.

De acuerdo a este contexto, la Unión Europea (EU), comunidad que obtiene resultados satisfactorios en el proceso de integración, es un ejemplo a ser seguido por los Estados que tienen el objetivo de formar bloques económicos.

En este sentido, y recorriendo este mismo camino, el Mercado Común del Sur (MERCOSUR) fue concebido con el objetivo de que los países integrantes unan esfuerzos para un mercado común que implique la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, el establecimiento de un arancel externo y la adopción de una política comercial de terceros Estados o bloques económicos.

¹ La globalización es un *fenómeno* moderno que surgió con la evolución de nuevos medios de comunicación cada vez más rápidos y más eficaces. Es uno de los procesos de profundización de la integración *económica*, social, cultural, política, con el abaratamiento de los medios de transporte y comunicación de los países del mundo al final del siglo XX y comienzos del siglo XXI. Se genera por la necesidad de la dinámica del capitalismo de formar una aldea global que permita mayores mercados para los países centrales cuyos mercados internos ya están saturados.

Para ello, se aspira a la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, mediante la adopción de mecanismos que permitan asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados miembros.

Es relevante destacar la importancia de cómo se origina la formación del mercado común, porque en este proceso se incluyen las discusiones acerca de la organización tributaria institucional del bloque.

Arroja a la luz otro aspecto, es que la formación de bloques económicos no se logra repentinamente. Este proceso es de tal complejidad que una de las consecuencias podría ser la modificación de la estructura del ordenamiento interno de cada Estado involucrado en la apertura de las concesiones mutuas y procedimientos de adaptación de la norma frente a la nueva realidad que se pretende construir y aplicar.

Dentro de este contexto de integración, merece especial atención la cuestión de la *armonización legislativa del MERCOSUR*, prevista en el Tratado de Asunción. Es por ello que se trata de encontrar fundamentos teóricos en el Derecho Tributario Comunitario, objetivo principal de este proyecto de tesis.

El término armonización corresponde a la aproximación entre diversas legislaciones eliminando gradualmente las diferencias sustanciales para la consecución del mercado común. Es decir, no se deberán armonizar todos

los temas sino solamente aquel que impide el desarrollo del proceso integracionista.

Cabe remarcar que en el Tratado de Asunción se encuentran dispositivos, tales como algunos principios y reglas que están intrínsecamente vinculados a la temática de esta investigación, a saber: art. 1.º; consta el requerimiento de que los Estados miembros asuman el compromiso de *armonizar sus legislaciones* en las áreas pertinentes para lograr el fortalecimiento del proceso de integración. Este enfoque está consagrado en el art. 2.º, donde se resalta que el MERCOSUR estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Parte. Por su parte, en el art. 7.º el Tratado de Asunción determina la igualdad en el tratamiento de los Estados miembros con respecto a los impuestos, tasas y otros tributos. Veamos:

“Artículo 1º - Los Estados Parte deciden constituir un Mercado Común que se deberá formar el 31 de diciembre de 1994 y se denominará "Mercado Común del Sur" (MERCOSUR).

Este Mercado Común implica:

La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países mediante, entre otros, la eliminación de los derechos aduaneros y

restricciones no arancelarias a la circulación de mercancías y de cualquier otra medida equivalente;

El establecimiento de un *arancel externo común* y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económico-comerciales regionales e internacionales;

La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Parte, de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capital, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Parte y el compromiso de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

“Art. 2º. El Mercado Común estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Parte.

Art. 7º. 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.” (la negrita nos pertenece)

Explicándolo de una manera objetiva, se puede decir que la integración de los mercados intrabloque trata de dar un tratamiento de igualdad a los productos extranjeros, provenientes del Bloque Regional, respecto de los

productos nacionales. El ideal de integración está llegando al punto en que la comercialización entre cualquier Estado de la Federación Brasileña sea similar a la comercialización de un Estado brasileño con Argentina, por ejemplo. Lo que determinaría la elección serían los factores que implican el libre mercado y no las restricciones arancelarias (impuestos de importación) y restricciones no arancelarias.

En este sentido, la inquietud de este estudioso al elegir el tema a investigar fue la cuestión de la *armonización legislativa*, en lo que se refiere al *aspecto tributario*.

Después de varios estudios se comprobó que el logro de los principales objetivos del Mercosur (integración política y económica) pasa necesariamente por una minuciosa *armonización del sistema tributario* entre los Estados Parte. Es inconcebible cualquier paso adelante en el proceso de integración sin haberse alcanzado este camino.

Por lo tanto, entiendo que entre las *armonizaciones legislativas* necesarias, la que más carece de cuidados es la que se refiere a la tributaria y esto impacta directamente en la estructura del Estado brasileño por afectar frontalmente la cuestión de las competencias constitucionales.

Teniendo en cuenta lo que ha sido expuesto, se entiende que la *problemática* a enfrentar es la forma en cómo el proceso de armonización

tributaria se reflejará en el sistema tributario brasileño ya que el ICMS (IVA brasileño), a diferencia de los otros Países miembros, es de competencia de los Estados y no de la Unión Europea. Por lo tanto el gran obstáculo es el hecho de que Brasil fue el único de los integrantes del bloque que no posee un IVA federal (ICMS). Este hecho ocasiona una distorsión en el cobro del impuesto tanto a nivel regional como en la importación de bienes y mercancías, puesto que cada Estado, de acuerdo con el aspecto cuantitativo del impuesto (base Imponible, alícuotas), aplica una carga tributaria² diferente para cada producto.

Asimismo, es necesario destacar que la diferencia fundamental entre el *ICMS* (Impuesto sobre operaciones relativas de la circulación de mercancías y prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación), adoptado por Brasil, y el *IVA* –Impuesto al Valor Agregado–, perteneciente a Argentina, Paraguay y Uruguay, es la característica de *neutralidad*³, esencial para la integración económica (armonización tributaria), que se encuentra en el IVA y que falta en el ICMS. Esta *neutralidad* pretende alcanzar la igualdad entre los agentes reduciendo con

² El concepto de carga tributaria aquí empleado es en el sentido del valor total del impuesto (ICMS) a pagar en cada operación. Por ejemplo, en la importación de determinado producto, la carga tributaria es el valor en Reales (R\$) del impuesto a pagar.

³ Neutralidad quiere decir que el sistema tributario no debe influir en la evolución natural de la economía. Es decir, no debe influir en la competitividad ni en las decisiones de las empresas ni tampoco en el comportamiento del consumidor/contribuyente.

ello la utilización extra fiscal del ICMS como incentivo al desarrollo de determinados sectores de la economía.

El problema es que el ICMS tiene características no sólo fiscales, de recaudación, sino también extrafiscales cuando se lo utiliza para las políticas de inversión. Sin embargo, estas políticas han generado conflictos entre los Estados componentes de la Federación Brasileña entre sí, con los Estados Participantes del MERCOSUR.

Ante todas estas dificultades, derivadas de la asimetría tributaria entre Brasil y los demás Estados del MERCOSUR, y considerando la necesidad urgente en la búsqueda de la armonización tributaria, las preguntas que surgen y carecen de respuestas son las siguientes:

- 1) Si la respuesta al gran problema es la federalización del ICMS, ¿cómo compatibilizar esta opción con el pacto Federativo?
- 2) ¿Es posible lograr la armonización tributaria unificando solamente el cobro del impuesto a la importación, es decir, proponiendo la institución de una Enmienda Constitucional que modifique el capítulo del Sistema Tributario de la Constitución Federal, donde se fijen normas para el establecimiento del aspecto cuantitativo del impuesto (alícuotas y la base Imponible) que abarquen a todos los productos; prohibiendo,

sin embargo, la posibilidad de que los Estados promuevan de forma diferente?

Como se ve, son grandes los desafíos para concretar la armonización de la legislación tributaria en el ámbito del MERCOSUR.

Basándonos en estas consideraciones iniciales dividimos el presente trabajo en tres capítulos.

En el primer capítulo, analizamos el fenómeno de la globalización y su influencia ejercida en la formación de los bloques económicos. A continuación, estudiamos las etapas del proceso de integración. Posteriormente, verificamos la estructura de los bloques que hemos investigados, el MERCOSUR y la Unión.

Más adelante, hacemos un análisis sobre el tema de la incorporación de los Tratados Internacionales en el Derecho Interno, haciendo énfasis en las cuestiones de las tesis monista y dualista, para luego verificar la postura de la doctrina y la jurisprudencia.

En el segundo capítulo desarrollamos un preciso estudio sobre el Federalismo Tributario y la cuestión del punto nodal de nuestra investigación, vale decir, la Armonización de la Legislación Tributaria. En el Federalismo, perquirimos en la doctrina acerca dos los diferentes tipos de Estados (Estado Unitario y Descentralizados). Profundizamos el estudio en el sentido de

apoyar nuestra investigación recopilando datos sobre la historia del Federalismo, su proceso de formación, sus principios y sus especies.

En otra ocasión, dedicamos el estudio al aspecto tributario del federalismo, desde el punto de vista de federalismo tributario. De esta manera, analizamos dos de sus principales aspectos, vale decir: a) el de la naturaleza jurídica del Estado Federal y, b) la aplicación de las teorías que explican esa naturaleza jurídica sobre la relación jurídica tributaria. El primer aspecto citado, pretende caracterizar el ejercicio de la forma de poder, por el hecho de que, principalmente, en la mayoría de las constituciones, el Federalismo es un principio constitucional. El segundo, nos refiere a la certeza que la Constitución Federal es el fundamento de todas las discusiones sobre la definición de las facultades de la Federación (poder central) y de los Estados Miembros, no habiendo Derecho alguno fuera de la Constitución Federal. Finalizando este primer tópico, abordamos las principales ventajas y desventajas del federalismo fiscal.

Después de concluir el análisis sobre el federalismo, desarrollaremos un estudio percuciente sobre el fenómeno de la Armonización de la Legislación Tributaria. Para eso, dedicamos un análisis de suma importancia para que esta pesquisa, o sea, la cuestión de forma de tributación en los países integrantes del MERCOSUR. Así, analizamos el sistema tributario de Argentina, de Paraguay, de Uruguay y principalmente de Brasil. En la

secuencia enfocamos la cuestión del proceso de armonización de las legislaciones tributarias, dando énfasis a su importancia, bien como a las técnicas de aproximación legislativa, es decir, la coordinación, armonización y uniformización. Posteriormente, se estudió la cuestión de armonización en lo referente a los impuestos generales sobre el consumo, para posteriormente cotejarlos con el Tratado de Asunción y el tema de la armonización de los impuestos generales sobre consumo.

Finalmente, para que tengamos un estudio comparativo, verificamos la experiencia de la armonización tributaria realizada en la Comunidad Económica Europea.

En el tercer y último capítulo, son presentados los elementos y la estructura del ICMS. Comenzamos contextualizando el tema en discusión para luego tratar sobre sus antecedentes. Se analiza su estructura legal, haciendo un vínculo entre la Constitución Federal, la Ley nacional del ICMS y sus principios.

Más adelante, en la segunda parte de este capítulo, se presentan la dicotomía, el ICMS y la concesión de los beneficios fiscales, que está ocasionando la famosa “guerra fiscal” involucrando a los Estados de la Federación. Abordamos inicialmente la guerra fiscal en el ámbito del ICMS haciendo comentarios sobre sus antecedentes y sobre los incentivos

(estatales) utilizados en esta guerra, buscamos demostrar la operatividad en la práctica de los beneficios fiscales concedidos por los Estados, comprobando las consecuencias de la Guerra (perdedores y ganadores), así como el efecto en la vida de los contribuyentes, de los Estados y, también, el Escenario Jurisprudencial.

Por último, tratamos acerca de su efecto sobre el Pacto Federativo, comentando la evolución del federalismo fiscal en Brasil y su relación con esta guerra.

Como se ve, la simplicidad no es una característica del actual sistema tributario brasileño, perjudicando inmensamente el proceso de integración regional, siendo la mejor solución para la economía brasileña y para la integración del MERCOSUR es buscar una manera de adecuar el ICMS a los procesos de armonización tributaria.

Es en este pensar que en la conclusión de nuestra pesquisa serán presentadas las propuestas las cuales entendemos son factibles y compatibles a nuestro ordenamiento jurídico nacional.

Cabe destacar además, que en el presente trabajo fueron utilizados todos los métodos de investigación pertinente al estudio de examen, en particular el estudio de tipo dogmático jurídico (bibliográfica), en que fueron analizadas las obras de los más destacados especialistas en la materia, tales

como: doctrinarios, profesores, juristas, etc. Analizamos también los ordenamientos jurídicos de los Países parte del MERCOSUR, del propio MERCOSUR, de la Unión Europea, bien como artículos, textos extraídos de periódicos jurídicos y *sitios de internet*.

Por último, conviene señalar, además, que la relevancia de este estudio tiene gran importancia teórica y práctica a la vista de la imperiosa necesidad para el fortalecimiento del MERCOSUR. Destacaremos la importancia del tema bajo tres enfoques:

Enfoque científico: la relevancia científica de este trabajo académico consiste en producir nuevos conocimientos científicos que busque la posibilidad de materializar la concepción de la armonización tributaria en el ámbito mercosurino. Sin duda, acreditamos que alcanzado el objetivo pretendido sería un gran avance en la búsqueda de la consolidación de las relaciones tributarias que involucra a los países participantes del MERCOSUR, Sin olvidar, sin embargo, que dentro del ámbito interno de reflexión sería el fin de la guerra fiscal trabada entre los Estados de la Federación brasileña.

Enfoque profesional: se cree que con la consolidación, es decir, con la implementación definitiva de la armonización tributaria, se resuelve por completo los conflictos existentes entre las relaciones tributarias que

involucran sobre todo a los empresarios, consumidores, como los profesionales que actúan en el comercio exterior. Por lo tanto, como se puede observar ganan todos en el desarrollo de sus actividades, puesto que les darán una mayor seguridad jurídica, teniendo en cuenta que las normas además de ser claras, también, serán amónicas, dando lugar a un tratamiento igualitario en los cuatro Países parte.

Enfoque social: es imperioso destacar que la contribución social de la presente investigación se hace presente en el hecho de brindar a la sociedad del Mercosur una mejora de las condiciones, transparencia e igualdad en el tratamiento tributario dispensado a la población de los Países parte. De esta manera, con la armonización fiscal implementada en el bloque saldrían ganando todos los profesionales (despachantes aduaneros), operadores de Derecho, y sobre todo la sociedad con el Principio de la No Discriminación, dando más transparencia en la excepción de los impuestos.

CAPÍTULO I: La Globalización y los Bloques Económicos: MERCOSUR y Unión Europea.

1. El Proceso de globalización y su influencia en la formación de los bloques económicos.

1.1) Comentarios sobre el proceso de globalización.

El presente capítulo ira analizando el fenómeno de la globalización, para justificar el surgimiento de los bloques económicos regionales, con el enfoque en el MERCOSUR y la Unión Europea.

La globalización corresponde a un proceso dinámico de interacción entre las naciones, caracterizado por la intensificación de las relaciones económicas, comerciales y culturales. Además las constantes innovaciones tecnológicas en las áreas de transporte y comunicaciones son capaces de disminuir las distancias y trascender las fronteras nacionales. El concepto de *Aldea Global* se encuadra en este contexto, porque está relacionada con la creación de una red de conexiones que deja las distancias cada vez más cortas, facilitando las relaciones culturales y económicas de forma rápida y eficiente.

Por cierto, veamos la valiosa lección de Raúl Granillo Ocampo⁴:

“Podríamos decir que la globalización es un proceso político que tiende a la integración de los Estados, que nace a partir de un hecho cultural (las innovaciones tecnológicas y la revolución de las comunicaciones) y que tiene consecuencias económicas, sociales, culturales y políticas y su corolario en el universo jurídico, al haberse introducido modificaciones en el universo fáctico.

En síntesis, podemos sostener que *1) se trata de un proceso político que tiende a la integración de las sociedades en una comunidad mundial; 2) se alimenta de hechos socio-culturales (el avance tecnológico y la revolución comunicacional), pero tiene sus consecuencias radicales 3) en el orden económico, social, cultural, y 4) jurídico de todo el globo.*

Conforme lo destaca Demétrio Magnoli⁵, Globalización es el proceso por el cual la economía mundo se identifica con la economía mundial. O dicho de otro modo, es el proceso por el cual el espacio mundial adquiere

⁴ **Derecho público de la integración.** Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2007, p. 34 y 35.

⁵ MAGNOLI, Demétrio. **Globalização Estado nacional e espaço mundial.** 2^a ed. São Paulo. Ed. Moderna, 2008, p. 11.

unidad. Muchos historiadores afirman que este proceso tiene inicio en los siglos XV y XVI con las *grandes navegaciones y los descubrimientos marítimos*, cuando ocurrió un incremento del comercio entre las más diversas partes del mundo⁶. Este marco histórico fue seguido por una necesidad de aumentar la escala de producción lo que culminó con la Revolución Industrial durante los siglos XVIII y XIX. En ese periodo las modificaciones en la estructura de producción sustituirían gradualmente el trabajo artesanal y la manufactura, principalmente con la introducción de la maquina a vapor y posteriormente la utilización de la energía eléctrica.⁷

Sin embargo, parte de la doctrina afirma que la globalización se logró de forma más sólida a final del Siglo XX, poco después de la caída del socialismo en el este europeo y en la Unión Soviética.⁸ El neoliberalismo, que gana fuerza en la década del 1970, impulsó el proceso de globalización económica.

⁶ Hay quien afirme, como Raúl Granillo Ocampo, que es de la época del Imperio Romano, veamos: “(...) la realidad es que este fenómeno es realmente antiguo y se ha hecho presente en varias oportunidades en el tránsito cultural del ser humano. Basta recordar al Imperio Romano, que conquistó gran parte del mundo conocido en aquella época (para los romanos el mundo era Europa más los países del Mediterráneo), estableciendo un nuevo orden jurídico-político, fomentando el intercambio comercial y la creación de un nuevo paradigma económico de tipo colonial, mediante un sistema impositivo y monetario unificado.” (Op. cit., p. 36)

⁷ DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico: globalização e constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 1999, p. 32.

⁸ “El fin de la Guerra Fría inaugura el comienzo de un nuevo ciclo histórico que conocemos con el nombre de globalización o mundialización, el cual, relacionado en principio con lo económico-financiero, fue paulatinamente envolviendo las esferas de lo político y lo cultural. (DOMINGUEZ, Maria Teresa Moya. **Derecho De La Integración: Mercosur: Instituciones Y Fuentes Unión Europea Y Comunidad Andina: Estudio Comparado**. Ed. Ediar, 2006, P. 43).

Además, en este siglo no se debe descuidar que la expansión de los mercados financieros y de las empresas transaccionales se correspondía con el evento más relevante en cuanto a la ampliación de los flujos de capitales y mercancías en un mundo globalizado. A partir de la década de 1950 las empresas transaccionales comenzaron a direccionar sus filiales para los países sub desarrollados y en poco tiempo, pasaron a dominar el comercio internacional.

Cuanto más de esas empresas fueron creciendo, expandiendo sus mercados, necesitaron más inversiones tecnológicas y de aplicación de nuevos métodos de producción. Estos métodos establecieron una mayor flexibilidad en los sistemas de innovación y fabricación de los productos, a fin de atender *mercados* consumidores de localidades distintas y aprovechar de la mejor manera posible la utilización del espacio, de las materias primas y de su mano de obra.

Por lo tanto, las empresas buscaban alcanzar el abaratamiento del proceso productivo en las industrias. Muchas de ellas producen sus mercancías en varios países con el objetivo de reducir los costos. Optan por los países donde la mano de obra⁹, la materia prima y la energía eléctrica son consideradas más económicas. Como por ejemplo, un calzado puede

⁹ Cf. Demétrio Magnoli. Los bajos costos de la fuerza del trabajo funcionaron como factores de industrialización de países pobres cuyos gobiernos garantizaban la estabilidad política e la apertura comercial. Op. cit., p. 11.)

ser diseñado en *Estados Unidos*, producido en *China*, con materia prima de *Brasil*, y comercializado en diversos países del mundo.

En este mismo sentido, es la línea doctrinaria de Robert Gilpin¹⁰:

“En tal sentido, de las lecturas realizadas nos parece que la mejor síntesis de su valor ha sido expuesta por Kenichi Ohmae. El autor, para responder al interrogante de si el Estado es el principal actor de la economía global, apela a la existencia de una serie de flujos que llama de las cuatro “I”. Contabiliza entonces que la *inversión* ya no está restringida y aparece en manos en cualquier actividad del mundo donde la oportunidad es atractiva; la *industria* es de orientación mucho más global que hace una década; la *información tecnológica* hace posible que las compañías operen en varias partes del mundo sin tener que construir un sistema completo de negocios en cada país, y los *consumidores individuales* están menos condicionados por las inducciones gubernamentales.”

El conjunto de modificaciones tecnológicas que se produjeron a partir de la década de 1970 fue conocido como la *Revolución Técnico-Científica*. Además de cambiar la estructura de producción y comercialización, estas transformaciones introdujeron descubrimientos que llevaron al actual modelo de telecomunicaciones. Entre esos descubrimientos podemos identificar la robótica, la microelectrónica y los satélites.

María Teresa M. Domínguez,¹¹ afirma que estos fenómenos son las causas de la globalización:

¹⁰ GILPIN, Robert *apud* MIDÓN, Mario A. R.. **Aspectos institucionales del Mercosur**. Buenos Aires: RUBINZAL . CULZONI, 1998, p. 26.

“(…) Existen causas tecnológicas y económicas que influyen en el plano político y facilitan la globalización. Se trata de la aceleración que los adelantos científicos y tecnológicos han dado a la producción agraria, industrial, de servicios y de información, entre otras, lo que permitió relativizar las nociones de tiempo y espacio y transformar al mundo en una *aldea global*.”

La *Revolución Técnico-Científica* contribuyó para el desarrollo de productos que utilizamos en nuestro cotidiano como los microcomputadores, *smartphones* y *tablets*, responsables por el acceso a las redes sociales y por la transmisión de gran cantidad de información en tiempo real. Esas herramientas también determinaron la integración de las bolsas de valores alrededor del mundo y permitieron un flujo dinámico y constante de información, capitales y mercancías.

Actualmente la globalización está en una etapa de interacciones avanzadas entre los países, lo que es evidente en las crisis cíclicas del sistema capitalista, que están alcanzando cada vez más rápidamente las naciones más industrializadas. Otro hecho destacado es que los países considerados emergentes están comenzando a participar más activamente del sistema económico financiero mundial, desde que la inserción de estos países, desde hace dos décadas atrás, estaba limitada a la periferia del capitalismo mundial y al suministro de materias primas.

1.2) Las fuerzas económicas de la globalización

¹¹ DOMINGUEZ, María Teresa Moya. **Derecho De La Integración: Mercosur: Instituciones Y Fuentes Unión Europea Y Comunidad Andina: Estudio Comparado**. Ed. Ediar, 2006, pp. 43 y 44.

La globalización se realiza por la intensificación y por la profundización de los flujos económicos, intensificado también, por la revolución industrial y los sucesivos ciclos de novación tecnológicas que la misma desencadenó.

El comercio internacional, las inversiones de capital en el exterior y los flujos de información integran las economías y los mercados nacionales en una economía mundo que abarca a todo el planeta.¹²

La tercera Revolución Industrial o la revolución tecno científica, comenzó a cambiar el panorama productivo mundial en la década de 1980. Los fundamentos de esa nueva era industrial reposan sobre la emergencia de las tecnologías¹³ de la microelectrónica y de la transmisión digital de información de un lado, y sobre la automatización y la robotización de los procesos productivos, de otro. Un conjunto de nuevas ramas industriales – computadoras y *software*, telecomunicaciones, química fina, robótica, biotecnología – y de mercancías revolucionarias dislocó el núcleo de acumulación de riquezas, marginando las industrias tradicionales. El salto de productividad proporcionado por los nuevos métodos de producción

¹² Cf. Demétrio Magnoli, Op. cit., p. 23.

¹³ “Como bien lo expresa Sotelo de Andreau, para entender estos cambios hay dos elementos claves que aparecen afectados por el espacio y el tiempo. ¿Por qué el espacio? Porque hay una nueva dimensión territorial que tiene que ver con la integración y la tecnología. Esta última aumentó la velocidad de las comunicaciones permitiendo el acceso inmediato a las informaciones procedentes de todo el mundo en el mismo momento en que se producen. Ni qué hablar si reflexionamos sobre la llamada realidad virtual, ese mundo sensorial electrónico creado por las computadoras. ¿Por qué el tiempo? Porque el mundo contemporáneo transita en medio de una evolución acelerada. Lo que era válido ayer, no es válido hoy. Vivimos en medio de una sensación de transitoriedad y de provisionalidad.” (SOTELO DE ANDREAU, Mirta apud MIDÓN, Mario A. R. **Derecho De La Integración – Aspectos institucionales del Mercosur**. Buenos Aires: Ed. Rubinzal – Culzoni, 1998, p. 26)

repercutió sobre la utilización de la energía y de la demanda de fuerza de trabajo.¹⁴

1.2.1) *Flujos de mercancías*

Históricamente, el camino en el rumbo de la constitución de una economía internacional fue abierto por la expansión del comercio oceánico, en la época de las Grandes Navegaciones. Actualmente el comercio vuelve a desempeñar un papel de vanguardia en la estructura de la economía globalizada.

Desde la década de 1960, la expansión de los intercambios de mercancías supera el crecimiento del producto mundial. En este sentido, el crecimiento vertiginoso del comercio de mercancías representa un salto en la *integración de los mercados*.¹⁵

La explosión del comercio mundial fue resultado, en parte, de las políticas liberales puestas en práctica en la posguerra, con la creación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). La construcción multilateral de las normas comerciales, concebidas para prevenir el retorno de los proteccionismos que devastaron los intercambios comerciales después de la crisis de 1929, garantizó la reducción constante de los aranceles aduaneros promedio vigentes en los países desarrollados.

¹⁴ Cf. Demétrio Magnóli, Op. Cit., p. 16, 17.

¹⁵ Cf. Demétrio Magnóli, Op. cit., p. 28.

Los aranceles se reducirían del 40% al 3% en el periodo comprendido en el inicio de la Segunda Guerra Mundial hasta los años 2000. Vale resaltar que el GATT fue sustituido por la Organización Mundial de Comercio (OMC), cuyas normas son consideradas más rígidas, con visión a impedir acciones unilaterales contrarias a la liberalización de intercambio de mercancías.

En otra dirección, hay que verificar que la tendencia a la reducción arancelaria fue impulsada por el retroceso de las políticas de protección del mercado interno conducidas durante décadas en América Latina. Desde los años 80, presionados por las crisis de la deuda externa, que señalaban el agotamiento del ciclo de sustitución de importaciones, los países del subcontinente accionaron políticas de apertura que implicaban la participación en zonas de libre comercio. Así, México se integró al Acuerdo de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA) mientras que Brasil y Argentina, como veremos adelante, constituirían el Mercado Común del Sur (MERCOSUR).

Sin embargo, debe destacarse que los flujos comerciales representan, cada vez más, un factor dependiente de los flujos de inversiones directos. El crecimiento explosivo de intercambio de mercancías no puede ser comprendido fuera del marco de las inversiones internacionales que entrelazan con más fuerza las economías nacionales.

1.2.2) *Flujos de inversiones.*

Los flujos internacionales de inversiones deben ser clasificados en dos grupos.¹⁶ Uno de ellos comprende los *préstamos de capital* concedidos por instituciones intergubernamentales o bancos para gobiernos y empresas privadas y también los capitales financieros aplicados en mercados de acciones, monedas o títulos públicos.

El otro comprende las *inversiones directas*, materializadas en la implementación de unidades productivas en países extranjeros.

Tras la posguerra, la creación del FMI y del BID fue calculada para suplir las necesidades financieras de los países que se integraban a la economía mundial del mercado. De esta manera, su forma de funcionar se producía de la siguiente forma. Los países miembros constituían fondos destinados a los préstamos votados por los comités directivos que representaban los gobiernos o bancos centrales. En esa época, pocos sospechaban que algunas décadas más tarde las disponibilidades financieras de esas instituciones se tornarían despreciables frente a la demanda mundial de capital.

Sin embargo, la historia reprodujo un hecho inusitado. La oferta del capital a bajo costo funcionó como una doble trampa. Las instituciones

¹⁶ Cf. Demétrio Magnoli, Op. cit., p. 28.

financieras aminoraban las evaluaciones de riesgos, prestando mucho a muchos países. Los tomadores de los préstamos, perturbados por los bajos intereses, se endeudaban pesadamente. Sucede que en el final de la década de 1970 e inicios de los años 80, bajo la afluencia de la elevación de los intereses en Estados Unidos, los intereses internacionales subieron de manera alarmante, generando montañas impagables de deuda que desorganizaban decenas de economías y marcaban el agotamiento de los modelos de industrialización protegida de *Brasil, de Argentina y de México*.

La crisis de la deuda externa resultó en el agotamiento del ciclo de financiamiento internacional por medio de préstamos bancarios. En los años 80, un movimiento de desregulación de los mercados financieros deflagrados por las políticas liberales de *Ronald Reagan* en Estados Unidos y *Margaret Thatcher* (conocida como la Dama de Hierro) en Gran Bretaña generó un nuevo circuito *globalizado de flujo de capitales*, mucho más amplio que aquel comandado por los bancos.

El nuevo circuito global se basaba, en gran parte, en los capitales de los países ricos, se originaban de la captación de ahorros domésticos por los fondos de pensión y los mecanismos previsionales privados. Las pilas colosales de dinero canalizadas por estas instituciones son reaplicadas en los mercados de acciones, de títulos gubernamentales y monedas de alrededor del mundo.

Sin embargo, la sucesión de crisis financieras evidenció los riesgos asociados a los flujos de capital especulativos. En los países subdesarrollados, los modelos basados en ingresos constantes de capitales financieros externos que fueron promovidos por el FMI en la primera mitad de la década del 1990, se derrumbaban como castillos de naipes. Estas crisis dramáticas deflagradas en la esfera de las finanzas arrastraron a las economías hacia la recesión, dismantelaron empresas y generaron desempleo. En el final, enseñaron una importante lección de política económica, atrayendo el interés de los gobiernos hacia otro tipo de inversiones: los *capitales productivos*.

Los *capitales productivos* son, por definición, inversiones de largo plazo. Los mismos no circulan por las pantallas de las computadoras y no se corresponden a papeles ficticios: se materializan en edificios, maquinas, equipamientos, medios de transporte e infraestructuras. Son filiales de corporaciones transnacionales que apuestan en beneficios de largo arriesgando un patrimonio.

En este sentido, en las décadas de posguerra, significativos stock de capitales productivos fluyeron para países de América Latina- Brasil, Argentina, México, Chile – y de otras regiones – Sudáfrica, Irán, Egipto. Estos capitales participaron en proyectos de industrialización protegida guiados por la noción de sustitución de importaciones. La modernización

industrial de regiones del Tercer Mundo fue palanqueada por este tipo de financiamiento.

Hemos comprobado que en los años 70 y 80 los capitales productivos se dirigen a los países que orientaban su crecimiento hacia la *integración de la economía global*.

1.2.3) Flujos de información.

Finalmente, llegamos al último flujo a ser comentado. La revolución de la información se asienta en la emergencia de un conjunto de industrias que participan de la onda contemporánea de innovación tecnológica. La misma mueve una gama creciente de mercancías que implican *computadoras personales, software, satélites espaciales, aparatos de telefonía celular y videotexto, centrales y cables telefónicos de fibras ópticas*, y muchas otras que están por venir. Sus ramificaciones abarcan diversos rubros, como por ejemplo la industria de armamentos, la de telecomunicaciones y la de electrodomésticos.

Sin embargo, probablemente sus mayores repercusiones sean las indirectas. La revolución de la información posibilita un salto en la unificación del mercado mundial. La globalización de los mercados financieros, deflagrada en los años 80, podría no haber sido el fruto exclusivamente de las ideas económicas liberales. Para convertirse en realidad, el

supermercado mundial de las finanzas necesito de una base tecnológica, proporcionada por la revolución de la información. Los satélites de comunicaciones y las redes de informática han permitido las operaciones, en tiempo real, 24 horas al día, entre los mercados de monedas, títulos y acciones alrededor del planeta.

La información en tiempo real no es sólo una mercancía, sino el vehículo de todas las mercancías del futuro.

La etapa crucial de esta revolución fue superada a partir de la configuración de una autopista global de información: *internet*. La red nació en Estados Unidos, en el lejano año de 1969, bajo la denominación de *Arpanet*, a partir de la interconexión de pequeñas redes locales operadas por centros de investigaciones y universidades. Sin embargo, su expansión explosiva ocurrió solamente en los principios de la década de 1990 con la difusión de ordenadores personales, dos cables telefónicos de fibra óptica y de las empresas de servicios *on-line*¹⁷.

¹⁷ Según Canotilho, estos factores son perjudiciales para la hegemonía del Estado: “(...) Otro punto de partida planteado por Canotilho es la **globalización de las comunicaciones e informaciones**. El constitucionalista portugués afirma que las tecnologías de información acaban retirando del ente estatal su tradicional hegemonía, pasando a otros órganos un importante papel para tornar “las fronteras cada vez más irrelevantes y la interdependencia política y económica cada vez más estructuradora. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1369.)

Estas observaciones arriba expuestas encontraron eco en la obra de Raúl Granillo Ocampo¹⁸:

“En 1980 comienza la última etapa del proceso de globalización, etapa que se extiende hasta nuestro días. La tecnología, en las comunicaciones y en el transporte, avanzó a pasos de gigante, el comercio creció a niveles nunca antes hasta ese momento, convirtiéndose en el motor de la globalización. En este último sentido, se señala que “la tierra parece haberse encogido: Internet nos permite comunicarnos al instante desde nuestro escritorio con individuos situados en cualquier punto de la geografía mundial, e intercambiar con ellos toda la información que la red sea capaz de soportar.”

1.3) Aspectos positivos y negativos de la globalización

Como cualquier proceso en creación, existen aspectos positivos y negativos. Por consiguiente, analizaremos los aspectos positivos y negativos relacionados con el sistema en análisis.

1.3.1) Principales aspectos negativos de la globalización.

Uno de los principales aspectos negativos de la globalización es la fuerte contaminación de diversos países en caso de crisis económica en un país o *bloque económico* de gran importancia. El ejemplo más claro de esta situación es la crisis económica de 2008 que se produjo en Estados Unidos. Rápidamente la misma se extendió por las cuatro esquinas del mundo generando desempleo, falta de crédito en los mercados, caída abrupta en la bolsa de valores, quiebra de empresas, disminución de inversiones y

¹⁸ Op. cit., p. 38.

generando mucha desconfianza. Lo mismo sucedió en 2011 con la crisis económica en Europa.

La globalización favorece la transferencia de empresas y empleos. Países que ofrecen buenas condiciones (mano de obra barata y calificada, baja carga tributaria, materia prima barata, etc.) tienden a atraer a empresas que salen de países donde el costo de producción es alto. Este hecho acaba ocasionando desempleo, principalmente en los países desarrollados. Un buen ejemplo es lo que está ocurriendo en Europa desde principios del siglo XX. Muchas empresas han transferido sus bases de producción hacia países como China, India, Singapur, Taiwán, Malasia, etc.

La globalización puede provocar distorsiones cambiarias, principalmente alta valorización de monedas locales de países en desarrollo. Cuando Estados Unidos colocó en el mercado una gran cantidad de dólares, por ejemplo, una gran parte de este volumen acabó en países emergentes, valorizando la moneda local. Este hecho termina favoreciendo las importaciones y desfavoreciendo las exportaciones de las empresas de estos países emergentes. Un ejemplo que debe ser señalado es Brasil, que ha sufrido la alta apreciación del Real en los últimos años, desde que los bancos centrales de Estados Unidos y de Europa colocaran en el mercado elevadísimos volúmenes de monedas.

Facilidad de especulaciones financieras que causa problemas en la economía, principalmente la de los países en desarrollo. Con la globalización de los mercados los países se encuentran interconectados, millones de dólares puedan entrar o salir de un país en cuestión de segundos. Este capital especulativo termina perjudicando bastante la economía de los países que no logran controlar el flujo de capital.

1.3.2) Principales aspectos positivos de la globalización

1.3.2.1) Aspectos económicos

En una economía globalizada las empresas pueden disminuir los costos de producción de sus productos, pues buscan en varias partes del mundo las mejores condiciones de producción. Algunas empresas llegan a fabricar un producto en varias etapas y en varios países. Una empresa de computadoras puede, por ejemplo, fabricar componentes electrónicos en Japón, teclados y mouse en China, las partes plásticas en la India y ofrecer asistencia técnica a través de Brasil. Con este sistema de producción globalizado, el precio final del producto es más económico para el consumidor final, pues los costos de producción pueden ser reducidos en cada etapa.

Generación de empleos en países en desarrollo. En busca de mano de obra barata y calificada, muchas empresas abren filiales en países emergentes (China, India, Brasil, Sudáfrica, entre otros), generando empleos en estos países.

1.3.2.2) Aspectos científicos

La globalización hace circular en forma más rápida y eficiente conocimientos científicos e intercambio de experiencias. Este aspecto hace que se avance más rápido y eficientemente en las áreas de Medicina, Genética, Biomedicina, Física, Química, etc.

1.3.2.3) Aspectos culturales

Con la globalización se produjo un aumento de intercambio cultural entre personas de diversos países del mundo. Impulsado por internet, este intercambio es importante para ampliar la visión del mundo de las personas, que pasan a conocer y respetar otras realidades culturales y sociales.

Con la globalización aumentó el interés por la cultura, economía y política de otros países. Además de sentirse integrantes de un país, muchas personas sienten que son ciudadanos del mundo, desarrollando un gran interés por los diversos aspectos de la vida de otras naciones. Con los sistemas de información actuales, principalmente internet, este aspecto avanzó enormemente en los últimos años.

En lo que concierne a los brasileños, vale señalar que pueden tener acceso a lo que ocurre en el mundo de las artes, cine, música, etc. A través de la televisión, internet, radio, cine e intercambios culturales, pueden estar

conectados con el mundo cultural internacional. Conocimientos científicos, artísticos y tecnológicos llegan a Brasil y vuelven nuestra cultura más dinámica y completa. Por otro lado, la cultura brasileña sufre una influencia musical y masiva, principalmente originaria de Estados Unidos. Las músicas, las series y las películas de la industria cultural norteamericana están difundiendo comportamientos y gustos que terminan disminuyendo, especialmente entre los jóvenes, el interés por la cultura brasileña.

1.4) Economía global y la creación de los bloques regionales

El crecimiento del proceso de globalización ha llamado la atención de los países en formación de bloques económicos para fortalecer sus económicas y, así, ver las aspiraciones de la población interna en un proceso económicamente sustentable que maximice las riquezas y reduzca las desigualdades sociales de los pueblos que forman las comunidades de cada nación. Para eso, el objetivo principal es aumentar las relaciones comerciales entre los socios. En este sentido, adoptan una reducción o exención de impuestos o de aranceles aduaneros y buscan soluciones en común para los problemas comerciales.

En teoría, el comercio entre los países constitutivos de un bloque económico aumenta y genera crecimiento económico para los países, Generalmente estos bloques son formados por países vecinos o que poseen afinidades culturales o comerciales. Esta es la nueva tendencia mundial,

pues cada vez mas o menos el comercio entre bloques económicos crece. Los economistas afirman que quedarse afuera de un bloque económico es vivir aislado del mundo comercial.

Desde la concepción de Demétrio Magnoli, la multiplicación de los acuerdos de los bloques económicos regionales constituye uno de los fenómenos más sugerentes de la Posguerra Fría. El antiguo paisaje plano, donde se destacaba la cumbre prácticamente solitaria de la Comunidad Europea, fue ocupado por cordilleras, montañas y colinas de bloques poderosos, intermedios o insignificantes o sólo de proyectos ambiciosos de mega bloques transcontinentales.¹⁹

Dentro de este proceso económico, muchos países se unieron y formaron bloques económicos, cuyo objetivo principal era aumentar las relaciones comerciales entre los miembros. En este contexto, surgieron la Unión Europea, el MERCOSUR, EL NAFTA, EL Pacto Andino y la Apec, etc.

1.5) Breves comentarios sobre los principales bloques económicos de la actualidad.

En este sentido, haremos una síntesis histórica acerca de los principales bloques económicos formados en el mundo, los cuales se crearon impulsados por el fenómeno de la globalización.

¹⁹ Op. cit., p. 39.

1.5.1) União Europeia

La Unión Europea, el más antiguo de los bloques regionales, nació en el ambiente bipolar de la Guerra Fría, que la estructuró internamente. Se oficializó en el año 1992, a través del *Tratado de Maastricht*. Este bloque está formado por los siguientes países: Alemania, Francia, Reino Unido, Irlanda, Holanda, Bélgica, Dinamarca, Italia, España, Portugal, Luxemburgo, Grecia, Austria, Finlandia y Suecia.

Este bloque posee una moneda única que es el EURO, un sistema financiero y bancario común. Los ciudadanos de los países miembros son también ciudadanos de la Unión Europea y, por lo tanto, pueden circular y establecer su residencia libremente en los países de la Unión Europea.

La Unión Europea también posee políticas laborales, de defensa, lucha contra el crimen y de inmigración en común. La UE cuenta con los siguientes órganos: Comisión Europea, Parlamento Europeo y Consejo de Ministros.

1.5.2) Nafta

El Nafta surgió como fruto de las políticas comerciales de Estados Unidos para la Posguerra Fría. El mismo fue constituido en dos etapas: en la primera, Estados Unidos firmó un acuerdo bilateral de libre comercio con Canadá; en la segunda, en 1994, México fue incorporado al bloque.

Forman parte del NAFTA (Tratado Norteamericano de Libre Comercio) los siguientes países: Estados Unidos, México y Canadá. Comenzó a funcionar a principios de 1994 y brindó a los países miembros ventajas en el acceso a los mercados de los países. Estableció el fin de las barreras aduaneras, normas comerciales en común, protección comercial, estándares y leyes financieras. No es una zona de libre comercio, pero redujo tasas en aproximadamente 20 mil productos.

1.5.3) MERCOSUR

El MERCOSUR, instituido por el Tratado de Asunción de 1991, surgió también a partir de motivaciones políticas, es decir, se trataba de quebrar el nivel de rivalidad histórica entre Brasil y Argentina. Además, representaba una estrategia de los gobiernos de Brasilia y Buenos Aires para promover la apertura de las economías de ambos países, exponiéndolos a la competencia externa y atrayendo inversiones internacionales.

El MERCOSUR (Mercado Común del Sur) está formado por los siguientes países de América del Sur: *Brasil, Paraguay, Uruguay, Argentina y Venezuela*²⁰. Se está analizando para el futuro el ingreso de nuevos miembros, como Chile y Bolivia. El objetivo principal del MERCOSUR es eliminar las barreras comerciales entre los países, aumentando el comercio

²⁰ Este País recién ingresado. Más adelante comentaremos sobre su inclusión

entre los mismos. Otro objetivo es establecer tasa cero entre los países y en un futuro próximo, una moneda única.

1.5.4) Pacto Andino- Comunidad Andina de Naciones

Otro bloque económico de América del Sur está formado por: *Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú*. Fue creado en el año 1969 para integrar económicamente los países miembros. Las relaciones comerciales entre los países miembros llegan a valores importantes, aunque Estados Unidos sea el principal socio económico del bloque.

1.5.5) Apec

La APEC (Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico) fue creada en 1993 en la Conferencia de Seattle (Estados Unidos de América). Integran este bloque económico los siguientes 21 países: Estados Unidos de América, Japón, China, Formosa (también conocida como Taiwán), Corea del Sur, Hong Kong (región administrativa especial de China), Singapur, Malasia, Tailandia, Indonesia, Brunei, Filipinas, Australia, Nueva Zelandia, Papúa Nueva Guinea, Canadá, México, Rusia, Perú, Vietnam y Chile. Sumadas las producciones industriales de todos los países se llega a la mitad de toda la producción mundial. Cuando se encuentre en pleno funcionamiento (previsto para el año 2020), será el mayor bloque económico del mundo.

1.5.6) Asean

La ASEAN (Asociación de Naciones del Sudeste Asiático) fue creada el 8 de agosto de 1967. Está integrada por diez países del sudeste asiático (Tailandia, Filipinas, Malasia, Singapur, Indonesia, Brunéi, Vietnam, Myanmar (Birmania), Laos, Camboya.

1.5.7) Sadc

La SADC (Comunidad para el Desarrollo de África Austral) fue creada el 17 de octubre de 1992 y está integrada por 15 países de la región sur del continente africano.

1.5.8) Benelux

Considerado el embrión de la Unión Europea, este bloque económico abarca a Bélgica, Holanda y Luxemburgo. El BENELUX fue creado en 1958 y empezó a funcionar el 1º de noviembre de 1960.

2) Etapas del proceso de integración²¹

La integración entre los Estados conlleva un proceso gradual y evolutivo puesto que hay diferentes etapas del proceso de integración que están relacionadas con el nivel de autonomía existente entre los Estados partes de

²¹ Acerca del significado de integración, María Teresa M. Domínguez dice lo siguiente: “[...] Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, el término “integración” señala “la acción y efecto de integrar”, de “constituir las partes un todo”. (Op. cit., p. 46)

un bloque regional. Cuanto mayor sea la integración, menor la autonomía, y viceversa.

En este tema estudiaremos los niveles de integración de los bloques, cuestión imprescindible tanto para el Derecho de la Integración como para el Derecho Comunitario. Primero trataremos las etapas del proceso de integración para luego continuar definiendo los bloques regionales, haciendo viables entonces las investigaciones del MERCOSUR y de la Unión Europea.

Es importante aclarar que los bloques regionales son creados mediante tratados internacionales que, a partir de su firma, estipulan qué nivel de integración se debe alcanzado, así como también las etapas que se deben seguir. La Unión Europea, como veremos más adelante, pasó antes por el modelo de unión aduanera para lograr el mercado común europeo y después consolidar la actual unión económica y monetaria.

Antes, sin embargo, debemos exhortar que las etapas del proceso de integración comentada tienen fines únicamente didácticos, con carácter abstracto, no mostrándose una regla que vincule u obligue a los bloques y así evolucionan.

Cabe señalar que entre las investigaciones analizadas encontramos la teoría de Viner²², que fue adoptada por muchos, como es el caso de Bela Balassa.

Esta teoría es difundida por Lopes Porto²³ de la siguiente manera:

“[...] La teoría sobre las uniones aduaneras y las zonas de libre comercio recibe sus primeros estímulos a partir de 1950, con los estudios del economista Jacob Viner, centrados en las condiciones bajo las cuales la asignación de los recursos mundiales es mejorada por la creación de acuerdos regionales. Desde que Viner usó, en primer lugar, las expresiones “creación de comercio” y “desvío de comercio”, la teoría recorrió un largo camino. De acuerdo con lo explicado por el Prof. Viner, en la medida en que una unión aduanera discrimina a los proveedores mundiales de bajo costo y causa importaciones con pérdidas, existe “desvío de comercio”, en que los flujos de comercio, que son interrumpidos entre la unión aduanera y los países mundiales, son asumidos por productores menos eficientes del área integrada, los cuales no eran capaces de competir con los productores mundiales en situación de no discriminación, como la que existía antes de la formación de la unión aduanera. Por el contrario, en la medida en que la unión aduanera libera el comercio dentro del grupo y causa una reducción de la producción ineficiente dentro del área, tenemos aquí una “creación de comercio. Viner considera que, para que la unión aduanera pueda beneficiar a los participantes, la “creación de comercio” debe superar el “desvío de comercio”, de modo que, en el balance, la formación de la unión transfiera las fuentes de suministro a las de más bajos costos y no a las de más altos.”

Por consiguiente, Balassa, elaboro cinco modalidades para diferenciar la intensidad y los grados de la integración económica. Estas cinco categorías serian: Zona de Libre Comercio, Unión Aduanera, Mercado Común, Unión Económica y Unión Económica Total. Y normalmente cada

²² VINER, Jacob *apud* OLIVEIRA, Odete Maria. **Velhos e novo regionalismos**: uma explosão de acordos regionais e bilaterais no mundo: Juruá, 2004, p. 49.

²³ LOPES PORTO, M. C. **Teoria da integração e políticas comunitárias**: face aos desafios da globalização. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2009. P. 215-232

una de las etapas comprende la realización del estado anterior.²⁴ Veamos a continuación cada una de ellas.

2.1) *Zona de Libre Comercio o Área de Libre Comercio*²⁵.

Se caracteriza por la formación de un área entre dos o más países²⁶. En esto, están extinguidos los *derechos aduaneros*, así como otras formas de restricción comercial, con el objetivo de aumentar la circulación de los productos derivados de los Estados partes, generando por último la intensificación del comercio interbloque²⁷.

Por consiguiente, los Estados fijan por cuenta propia la política comercial con terceros países que imponen sus tasas comerciales, afectando la entrada de mercancías de otros países²⁸.

Finalmente, debemos resaltar que para realizar de forma progresiva esta etapa algunos productos son excluidos de las normas sobre la libre circulación. La mayoría de los bloques en la actualidad se limita a esta etapa,

²⁴ OLIVEIRA, Odete Maria. Op. cit., p. 52.

²⁵ Cf. BALSADÚA. Ricardo Xavier. Op. cit., p. 29. Denomina a esta etapa como de “libre cambio”.

²⁶ Cf. Raúl Granillo Ocampo. Op. cit., p. 57.

²⁷ DOMINGUEZ. Maria Teresa Moya. Op. cit., p. 50, afirma lo siguiente: “[...]En su art. XXIV párr. 8º inc. B, el Acuerdo General de Aranceles y Tarifas determina que para que exista una unión aduanera debe haber “un grupo o más de territorios aduaneros entre los cuales se eliminen los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los arts. XI, XII, XIII, XIV, XV y XX con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio”.

²⁸ Cf. BASALDÚA. Ricardo Xavier. Op. cit., p. 29.

habiendo sido la Zona de Libre Comercio el primer mecanismo de aproximación comercial a ser utilizado por los países.

2.2) *Unión Aduanera*

Además de una Zona de Libre Comercio, la Unión Aduanera prevé la adopción de las mismas tasas y la misma política comercial para el comercio de productos procedentes de fuera de la región que conforma el bloque económico entre los Estados partes. Aquí se habla de una tasa externa común.

Con relación a lo expuesto anteriormente, Raúl Granillo Ocampo²⁹, va más allá y afirma lo siguiente:

“[...] **UNIÓN ADUANERA**. Una unión aduanera se caracteriza por la formación de un área, dentro de la cual se suprimen paulatinamente las trabas aduaneras y de otra índole (pero de efecto equivalente) al comercio recíproco y se establece un arancel aduanero externo común con relación a terceros países, fijándose un mecanismo para su distribución entre los países de la unión. Dicho en otras palabras, es el equivalente a una zona de libre comercio, a la que se agrega una política aduanera y arancelaria compartida entre los países del proceso de integración.” (la cursiva es del autor)

No se debe olvidar que el MERCOSUR es actualmente una Unión Aduanera, considerada como incompleta, viendo que la etapa de unión aduanera del MERCOSUR no fue completamente implementada, por esa

²⁹ Op. cit., p. 59.

razón el bloque puede ser clasificado como una Unión Aduanera incompleta o imperfecta;

2.3) *Mercado común.*

Abarca las dos etapas anteriores y se caracteriza por la libre circulación de todos los factores de producción: de bienes, de trabajadores (mano de obra), de servicios, de capital y de competencia, por lo que es llamada *cuatro libertades básicas*, a saber: libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías. El Tratado de Asunción de 1991 que creó el MERCOSUR tiene por finalidad realizar esta tercera etapa del proceso de integración pero hasta el momento solamente se ha llegado a la segunda.

Entrelazando comentarios acerca del objetivo del Tratado de Asunción, Mario Midón afirma:

“[...] El Tratado de Asunción tiene como objetivo final, precisamente, la creación del Mercado Común del Sur (Mercosur), propósito que a la luz de su articulado implicará:

a) Libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercancías y de cualquier otra medida equivalente;

b) establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económicos-comerciales regionales e internacionales;

c) la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes; de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes;

d) el compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.”

2.4) Unión Económica y Monetaria.

La unión económica, se consolida cuando los Estados miembros de un mercado común unifican sus políticas internas. Es decir, pasan a coordinar sus áreas monetarias, fiscal, industrial, agrícola, etc. Según Bella Balassa, en la unión económica se coordina la supresión de restricciones a los movimientos de mercancías y factores de producción con cierto grado de armonización de políticas económicas nacionales. La unión monetaria, a su vez, implica establecer, como mínimo, cambios fijos y convertibilidad obligatoria de las monedas nacionales, con el propósito de impedir que los Estados modifiquen unilateralmente las condiciones de cambio, alterando el valor de sus monedas. En el caso de la Unión Europea, la unión económica y monetaria entró en vigor en 1993 con el Tratado de Maastricht³⁰.

Maria Odete Oliveira, concluye finalmente con la siguiente afirmación:

“[...] La Unión Económica total: representa la forma de integración más completa y altamente sofisticada. Además de la coordinación y unificación de las economías nacionales de los Estados miembros, el bloque económico contará con un Parlamento común, una política exterior de defensa, de interior y de justicia también comunes. Un ejemplo de este tipo de unión total son las federaciones como Estados Unidos³¹.

³⁰ OLIVEIRA, Odete Maria. Op. cit., p. 56.

³¹ *Ibíd.*

Se destaca finalmente que la Unión Europea representa el bloque económico en estado de integración más avanzado, demostrando ya algunos elementos de esta última etapa descripta anteriormente.

2.5) *Unión Política.*

Existe un único gobierno supranacional y la institución de una Constitución única, pudiendo conducir la formación de una Confederación de Estados. En esta etapa todavía hay un bloque económico.

Raúl Granillo Ocampo³², señala que esta etapa es la integración total, en que los países miembros del sistema adoptan una sola política para prácticamente todos los temas importantes de la vida política, social y económica del espacio integrado. Además, no puede funcionar sin una autoridad supranacional, cuyas decisiones obliguen no sólo a los Estados miembros sino también a los habitantes de cada uno de ellos.

Algunos autores consideran que un ejemplo exitoso de esta integración está constituido por Estados Unidos de América, en el cual los cincuenta Estados cedieron una autoridad central, la posibilidad de definición de una política común: externa, monetaria, y fuerzas armadas. Otro ejemplo sería la Unión de las Repúblicas Soviéticas antes de su fragmentación³³.

³² Op. cit., p. 62.

³³ ARNAUD, Vicente *apud* Raúl Granillo Ocampo. Op. cit., p. 63

Superada la etapa propedéutica, es momento de entrar en el estudio específico de los bloques regionales más importantes para el presente trabajo, es decir: a) Mercosur; y b) Unión Europea.

Inicialmente debemos aclarar que la no inclusión de Venezuela en nuestro objeto de estudio, es debido al hecho de que, cuando decidimos por la elección de este tema, este país no era miembro efectivo del MERCOSUR, era solamente un país asociado, así como Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Otro factor que debe ser objeto de esclarecimiento, es que en estos dos temas a abordarse, iremos analizando y razonando sobre las materias que se relacionan con el punto focal de nuestra investigación, es decir, la armonización de la legislación tributaria.

3) Bloque MERCOSUR

3.1) Formación y Desarrollo del MERCOSUR.

Los territorios que hoy conforman los países integrantes del Mercado Común del Sur o Mercado Común del Cono Sur (MERCOSUR), incluyendo parte del territorio brasileño, en virtud del Tratado de Tordesillas (1494) pertenecieron a la corona española hasta principios del siglo XIX.

Sin embargo, a partir de las primeras décadas del siglo XVIII, se asentaron particularmente en los territorios vinculados con la Cuenca del

Plata. Las manifestaciones en contra de la corona española dieron lugar a la independencia y a la formación de nuevos Estados. Principalmente Simón Bolívar (1783-1830) y José de San Martín (1775 – 1850) fueron los que se empeñaron en lo que se transformaría en el primer tratado de unión latinoamericana, el denominado *Tratado de Unión, Liga y Confederación Perpetua entre las Repúblicas de Colombia, Centroamérica, Perú y Estados Unidos Mexicanos, y en la organización de la Gran Colombia, uniendo Colombia (de la cual formaba parte la actual Panamá), Venezuela, Bolivia, Ecuador y Perú.*³⁴

Nacen Argentina, Paraguay y Uruguay y después de una gran lucha se consolidan las fronteras de estos países con Brasil.

Se observa, a partir de entonces, que el río Uruguay no es la única barrera que separa a Brasil de Argentina. La historia registra varias disputas, muchas de ellas veladas, que siempre separaron a ambos países.

El advenimiento de la República en Brasil amenizó pero no extinguió, en ambos lados de la frontera, la obstinada paranoia. Brasil llegó al punto de construir sus ferrovías con vías estrechas para que, en caso de guerra, los

³⁴ Cf. MACHADO, Diego Pereira; DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Direito da Integração, Direito Comunitário, MERCOSUL e União Europeia:** ed Jus PODIVM. Bahia: 2011, p. 64.

trenes argentinos construidos para vías amplias, no pudieran utilizarlas. Ambas diplomacias se empeñaron en establecer una hegemonía regional.³⁵

Estos desacuerdos solamente ocasionaban perjuicios y por eso comienza a existir un espíritu de integración. Los países latinoamericanos se concientizan de que la aproximación económica y la concesión de privilegios mutuos es un fenómeno inevitable, indispensable para la sobrevivencia y, tal vez, también para el desarrollo.

Un factor que no debe pasar desapercibido y que influyó bastante en la formación del bloque del Mercosur, es la evolución de la relación bilateral entre Brasil y Argentina que se inició en los años 80 (ochenta), conforme nos cuenta Raúl Granillo Ocampo³⁶:

“Evolución de la relación bilateral entre Argentina y Brasil. - Como continuación de los esfuerzos integradores presentes en América del Sur, y con una consecuencia del estancamiento experimentado por la ALADI a mediados de los años ochenta, Argentina y Brasil iniciaron movimientos bilaterales destinados a acelerar los tiempos necesarios para poner en funcionamiento un proceso de integración subregional.”

Los procesos integracionistas de Europa se expandieron considerablemente después de la Segunda Guerra Mundial, en razón de las atrocidades bélicas de Hitler y otros, se precisaba construir y fortalecer lo que un día fue fuerte y estaba consumido. La Alemania es uno de los países que

³⁵ Ídem, Ibídem, p. 65.

³⁶ OCAMPO, Raúl Granillo. **Derecho público de la integración.** Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2007, P.545.

más lidero las iniciativas de aproximación entre los Estados. Demoro la evolución integracionista para influir en América Latina como ocurrió en el continente Europeo.³⁷

A continuación se encuentran las fechas con los respectivos eventos que influyeron en la formación del MERCOSUR:

a) 1960: fue creada por el Tratado de Montevideo la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC). Fue la primera tentativa de crear una zona de libre comercio en América Latina pero no generó los frutos deseados. La ALALC tiene por objetivo una integración, un área de libre comercio, un mercado común para toda América Latina y el Caribe. Pero aquello se trataba de un sueño que necesitaba ser corregido de alguna forma;³⁸

b) 1980: fue creada también mediante la celebración de otro Tratado de Montevideo, la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), reemplazando a la ALALC. Hasta la actualidad, la misma se encuentra en una etapa de transición, no habiendo aún alcanzado sus objetivos. La ALADI pretendió reestructurar a la ALALC, trazando conceptos más flexibles de integración. Con miras al desarrollo económico social y al comercio

³⁷ Cf. MACHADO, Diego Pereira; DEL'OLMO, Florisbal de Souza. op. cit., pp. 64, 65.

³⁸ AMORIM, Celso. **Integração Latino-Americana: 50 anos de ALALC/ALADI**. Palácio Itamaraty. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2010, p. 9.

intrarregional armónico y equilibrado de América Latina, con énfasis eminentemente comercial deseando crear un mercado común sudamericano. Aún con sede en Montevideo, cuenta con funcionarios propios. Son miembros: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Cabe destacar que esas dos asociaciones de Estados no generaron los resultados esperados, lo que condujo a otras alternativas en las décadas de los 80 y 90. Sin embargo, es importante no descuidar la importancia de la ALADI porque, como se verá más adelante, la misma se relaciona con el proceso de ingreso de nuevos países miembros al MERCOSUR;

c) 1985: (30 de noviembre de 1985) inaugurado el Puente Internacional Presidente Tancredo Neves, que une Argentina con Brasil, en Foz de Iguazú, se firmó la Declaración de Iguazú, incluyendo a los presidentes de aquella época, José Sarney y Raúl Alfonsín. Indicaron los primeros pasos para una integración efectiva y futura formación de un bloque económico para la región. La Declaración es la base para la integración económica del llamado Cono Sur. En realidad, según Raúl Granillo Ocampo, ésta fue la primera acción concreta en el campo de la integración física³⁹;

d) 1986: En este período los mandatarios de Brasil y Argentina firmaron en Brasilia, el 10 de diciembre de 1986, el Acta de Amistad Argentino-

³⁹ Op. cit., p. 547.

Brasileño, denominada “Democracia, Paz y Desarrollo”⁴⁰, razón por la cual reforzaron el compromiso con la integración bilateral, al momento de expandir las áreas de cooperación a través de nuevos protocolos⁴¹. Otro evento producido en este año, fue la firma del Acta para la Integración Argentino-Brasileña, instrumento que creo el o PICAB (Programa de Integración y Cooperación entre Argentina y Brasil) basado en los Principios de Gradualidad, Flexibilidad, Simetría, Equilibrio, tratamiento preferencial frente a otros mercados, armonización progresiva de políticas y participación del sector empresarial;

e) 1988: Este año fue el inicio de la incorporación de Uruguay al proceso de integración, cuando fue invitado a participar del proyecto Alborada e integrarse a través de varios protocolos, hecho que se haría de forma muy lenta en virtud de su preferencia frente a los acuerdos bilaterales existentes. Asimismo, se celebra el Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo entre Argentina y Brasil, por el cual se fijó un plazo de 10 años para la eliminación gradual de las asimetrías;

f) 1990: se celebra el Acta de Buenos Aires, firmada entre Carlos Menen (Argentina) y Fernando Collor (Brasil), para la futura creación de un mercado común. A partir de esta acta, el proceso de integración tomó una

⁴⁰ Cf. Textos de los documentos de la revista “Integración Latinoamericana”, n° 122, Intal, Buenos Aires, abril de 1987, p. 70 a 72.

⁴¹ Cf. Raúl Granillo Ocampo, op. cit., p. 549.

nueva dinámica al disponer ambos gobiernos que el proceso debía culminar en un mercado común que debería estar definitivamente conformado el 31 de diciembre de 1994, constituyéndose el “Grupo del Mercado Común”, con el mandato expreso de trabajar para el cumplimiento de este objetivo⁴²;

g) 1991: el 26 de marzo fue firmado el *Tratado de Asunción*, que creó el MERCOSUR, considerado por los críticos como el más ambicioso proyecto de integración regional conocido en América Latina. Este documento, conforme su preámbulo, tuvo en cuenta la evolución de los acontecimientos internacionales, en especial la consolidación de grandes espacios económicos, y anhelaba conseguir que este proceso de integración resultara una solución para tales acontecimientos. Se crea una zona de libre comercio y una estructura institucional básica es dada al bloque. Países que firmaron el Tratado de Asunción y que todavía son los miembros plenos: Brasil, Argentina, Paraguay, Uruguay y recientemente ingresada Venezuela. Se acrecienta el hecho de que en esta época Brasil y Argentina cambiaron de gobierno, antes eran gobiernos militares y después pasaron a civiles electos democráticamente⁴³;

⁴² Cf. Texto del documento de la revista “Integración Latinoamericana”, n° 159, Intal, Buenos Aires, agosto de 1990, pp. 66 y 79.

⁴³ Cf. Raúl Granillo Ocampo, op. cit., p. 546.

h) 1994: firmado el Protocolo de Ouro Preto, documento adicional al Tratado de Asunción que dio personalidad jurídica al Derecho Internacional del MERCOSUR y consagró la estructura institucional del bloque.⁴⁴

Cabe destacar que después de 1994 el MERCOSUR pasó por varias etapas, algunas buenas y otras no tanto. Actualmente se encuentra estacionado en la Unión Aduanera. Sin embargo, hay algunas pulsaciones que demuestran que el bloque está ambicionando su expansión. Ejemplo de eso fue la reciente creación del parlamento, cuyo órgano sustituyó a la Comisión Parlamentaria Conjunta, así como la celebración de acuerdos con otros bloques, tales como la Comunidad Andina y la Unión Europea.

Es en este sentido que percibimos que sus aspiraciones no se circunscriben a los límites latinoamericanos, es decir, el bloque también viene haciendo alianzas con otros países fuera del continente americano, como recientemente ocurrió con Egipto. Fue firmado el Tratado de Libre Comercio con Egipto el 2 de agosto de 2010, durante la XXXIX reunión de la cúpula del Mercado Común del Sur y Estados asociados, realizada en la Ciudad de San José, en Argentina.⁴⁵

⁴⁴ CIENFUEGOS MATEO, O. **La recepción y aplicación de los acuerdos internacionales del Mercosur**. Revista Electrónica de Estudios Internacionales. ISSN 1697-5197, N° 3, 2001. Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=826744>. Ingreso el: 05/02/2011.

⁴⁵ Cf. Diego P. Machado y Florisbal de Souza Del'Olmo, op. cit., p. 67

3.2) *Tratado de Asunción: aplicabilidad, características, principios y objetivos*

3.2.1) *Aplicabilidad y características*

El Tratado de Asunción de 1991, documento esencialmente económico es marco para la formación del MERCOSUR, habiendo entrado en vigor en Brasil por medio del Decreto N° 350, del 21 de noviembre de 1991. Este tratado fija objetivos comunes a ser alcanzados de forma gradual y por medio de programas conjuntos. En su contenido se percibe que existen pocas normas básicas obligatorias y su texto contiene, sobre todo, enunciaciones programáticas y principios genéricos no desarrollados.⁴⁶ El Tratado permitió la vinculación contractual a la luz del Derecho Internacional Público⁴⁷ entre países para la fundación de un mercado común y es la piedra fundamental para los procesos de integración.

Como el mismo lo expresa, es un tratado para la constitución del mercado común, es decir, un evento futuro que no comenzaría con la entrada en vigor del mismo. El tratado es apenas el punto de partida. Tal como se ha informado, en el Tratado de Asunción se preveía la implementación del mercado común hasta el 31 de diciembre de 1994,⁴⁸

⁴⁶ DARTAYETE, María Cristina. **Armonización de normas en el Mercosur**. Revista de Derecho del Mercosur. Buenos Aires, año 3, n. 1, 1999, p. 64.

⁴⁷ El bloque como fenómeno del derecho internacional público clásico es presentado en: VENTURA, D. op cit, pp. 127 et seq.

⁴⁸ (En su art. 5º, el Tratado de Asunción estableció instrumentos para la constitución de un mercado común, los cuales no generaron el efecto deseado: “Durante el período de transición, los principales instrumentos para la constitución del Mercado Común son: a) Un Programa de Liberación Comercial que consistirá en reducciones arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la

fecha que, fijada de manera provisoria, como se puede percibir, no ha sido cumplida.

De este análisis del contenido del Tratado de Asunción es de suma importancia enfatizar que el mismo es de aplicabilidad inmediata, es decir, posee dispositivos que pueden ser aplicados a partir de su recepción, sin requerir de normas posteriores como ocurre regularmente. A título de ejemplo, podemos citar el art. 7º del Tratado que dispone: “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”⁴⁹. No obstante, disintimos de estos autores, como más adelante será explicado. Recordando, desde ya, que la aplicación de este dispositivo, armonización de la legislación tributaria, es el tema central de nuestro estudio.

Concluida esta observación sobre la aplicabilidad del Tratado de Asunción, es imperioso retornar al análisis de sus principales características, sus principios y objetivos.

eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efecto equivalente, así como también de otras restricciones al comercio entre los Estados, para llegar al 31 de diciembre de 1994 con arancel cero, sin barreras no arancelarias sobre el total del universo arancelario (Anexo I); La coordinación de políticas macroeconómicas que se realizará gradualmente y de forma convergente con los programas de desgravación arancelaria y eliminación de restricciones no arancelarias, indicados en la letra anterior; c) Un arancel externo común que incentiva la competitividad externa de los Estados Parte; d) La adopción de acuerdos sectoriales, con el fin de optimizar el uso y la movilidad de los factores de producción y alcanzar escalas operativas eficientes”)

⁴⁹ Cf. Diego P. Machado y Florisbal de Souza Del’Omo, op. cit., p. 69.

3.2.2) *Princípios básicos*

El documento internacional de Asunción se caracteriza por la generalidad y no especificidad de sus normas. Es más, el mismo no fija la personalidad internacional del bloque MERCOSUR y mucho menos delimita de forma definitiva su estructura orgánica, esas diferencias fueron suplidas por el Protocolo de Ouro Preto de 1994 conforme será analizado a posteriori.

Con respecto a sus principios fundamentales el tratado está basado en cinco principios rectores, que son: *flexibilidad, gradualidad, equilibrio, reciprocidad y la no discriminación.*

3.2.3) *Principio de Flexibilidad*

Con relación al Principio de Flexibilidad: “(...) da idea de maleabilidad y versatilidad. Funciona como una directiva de procedimiento para la toma de deliberaciones. Constituye uno de los elementos primarios para la interpretación del Tratado. Posibilita el ajuste de los elementos que hacen parte del Tratado, que son el alcance, el ritmo y los objetivos de la integración. El Tratado es genérico (...), aunque rígido en algunos puntos expresos y los Protocolos que son específicos, menos flexibles. Se mantiene la rigidez de las normas jurídicas en el Tratado, este estaría contra la nueva orden mundial.⁵⁰ Como se ve, entendemos que este principio posibilita la

⁵⁰ DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Direito Internacional Privado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 196.

idea de ajustar el tratado de acuerdo a la conveniencia y oportunidad de los Estados Partes.

3.2.4) Principio de Gradualidad

“[...] es el deseo de que la integración se realice en etapas definitivas, en las cuales mercaderes y sectores productivos puedan hacer las adecuaciones necesarias gradualmente.”⁵¹. Así, una etapa de la formación del bloque solamente se inicia después del cierre de la anterior. Para ser más claro, primero se inicia con la Zona de Libre Comercio y después de concluida esa etapa recién se comenzaría la Unión Aduanera y así sucesivamente, es decir, de forma sucesiva y cronológica.

3.2.5) Principio de Equilibrio

“[...] posibilita equitativamente el acceso de todos a un mercado común, con igualdad absoluta de condiciones. Impide el desequilibrio de las acciones integradoras. Evita, consecuentemente, el sacrificio de un determinado Estado en beneficio de los otros sin la correspondiente compensación. Asimismo, inviabiliza la especialización de las economías en grandes sectores económicos. Posibilita la compensación para los segmentos de productos más duramente alcanzados por la marcha de la integración, gracias a las llamadas Cláusulas de Salvaguardia – anexo IV do Tratado de Asunción, como ocurrió con aquellas que fueron vigentes hasta el 31.12.1994.”⁵²

3.2.6) Principio de Reciprocidad

El Principio de Reciprocidad o Igualdad de Tratamiento dice que “cada Estado parte asume derechos y obligaciones equitativas, el que se desvíe de las mismas pone en riesgo la realización de los objetivos comunes. Se trata de un sistema de control mutuo (...)”⁵³

3.2.7) Principio de la No Discriminación.

⁵¹ Ídem, *Ibíd.*, p. 197.

⁵² DEL’OLMO, Florisbal de Souza. *op. cit.*, p. 197.

⁵³ DEL’OLMO, Florisbal de Souza. *op. cit.*, p. 197.

Por último, el Principio de la No Discriminación⁵⁴ entre los miembros del MERCOSUR que imponía la supresión de cualquier diferencia basada en la nacionalidad, principio que en la Comunicad Europea tuvo como resultado la libre circulación de trabajadores.

Cabe recordar que además de los cinco principios básicos rectores, los cuales demandan respeto absoluto por parte de los países del MERCOSUR, se ha de incluir también el Principio Democrático que no está previsto de forma expresa pero que indiscutiblemente debe ser cumplido por los Estados integrantes – se trata de estabilidad democrática – y por los que pretenden ingresar en el futuro – esta es una condición *sine qua non*–.

Este principio se encuentra introducido en el Protocolo de Ushuaia bajo el compromiso democrático del MERCOSUR, Bolivia y Chile, conforme su art. 8º, del Protocolo que es parte integrante del Tratado de Asunción.

En la línea de lo dispuesto en el art 1º del Protocolo, “La plena vigencia de las instituciones democráticas es condición esencial para el desarrollo de los procesos de integración entre los Estados Partes del presente Protocolo”. Así toda ruptura del orden democrático de uno de los Estados implicará la aplicación de los procedimientos previstos en el propio Protocolo (art. 3º). Se resalta que en caso de “ruptura del orden democrático en un Estado Parte

⁵⁴ Este principio será comentado en un capítulo específico.

del presente Protocolo, los demás Estados Partes promoverán las consultas pertinentes entre sí y con el Estado afectado”.⁵⁵

Por lo expuesto, los Estados asumen en definitiva un compromiso regional, concreto y expreso por la democracia, corroborando los regímenes democráticos que resurgieron después del final de las dictaduras militares en los países miembros del bloque. En los últimos años, según Bobbio⁵⁶, se constató que existe la necesidad de una democracia más amplia que se perfeccionaría por medio del fortalecimiento de la democracia directa, dando más fuerza y poder de actuación a los ciudadanos. De ahí surge la necesidad de que el MERCOSUR amplíe sus bases democráticas, es por eso que éste ya cuenta con una Parlamento, tema que se estudiará más adelante.

3.3) *Protocolo de Ouro Preto*

El Protocolo de Ouro Preto, consiste en un documento adicional al Tratado de Asunción de 1991. Sobre su origen, así lo pontifica Ricardo Xavier Basaldúa⁵⁷: “*El Protocolo Adicional al Tratado de Asunción sobre la estructura institucional del Mercosur*, denominado oficialmente “Protocolo de Ouro Preto” (conf. Art. 52), fue aprobado en la ciudad de Ouro Preto (Brasil)

⁵⁵ Art. 4º

⁵⁶ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. São Paulo: Paz y Terra, 2000, p. 53.

⁵⁷ BALSADÚA. Ricardo Xavier. **Mercosur Y Derecho De La Integración**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999, P. 563.

el 17 de diciembre de 1994, habiendo entrado en vigencia para los cuatro países el 15 de diciembre de 1995 (conf. Art. 48).”

Con ese documento el Mercosur gana personalidad *jurídica de Derecho Internacional* y capacidad para actuar en el ámbito internacional. Cabe señalar que el bloque ya ostentaba personalidad jurídica interna (antes de 1994), pero con el mencionado Protocolo gana personalidad jurídica internacional, transformándose en una organización internacional y encuadrándose en el concepto de sujeto de *Derecho de Gentes*.

Veamos lo que dice el art. 34: “El Mercosur tendrá personalidad jurídica de Derecho Internacional”. Ya los art. 35 y 36, afirmaban lo siguiente: “podrá, en el uso de sus atribuciones practicar todos los actos necesarios para la realización de sus objetivos, en especial contratar, adquirir o enajenar bienes muebles e inmuebles comparecer en juicio, conservar fondos y hacer transferencias”, pudiendo inclusive “celebrar acuerdos de sede”.

Además, la estructura institucional del bloque *de Mercosur* sólo se consolidó con la celebración del Protocolo de Ouro Preto de 1994. Una estructura administrativa no existió durante el período provisorio, es decir, en el espacio de tiempo entre el Tratado de Asunción de 1991 y el Protocolo de 1994. Por intermedio de este Protocolo, la Secretaria Administrativa, con sede en Montevideo, fue elevada al *status* de órgano permanente del bloque, corporificando un cuadro de funcionarios propios. A partir de 1994 el

MERCOSUR ganó una estructura institucional definitiva, superando, por finalmente la fase transitoria.

3.3.1) Etapa de transición

El MERCOSUR atravesó por una etapa de transición hasta alcanzar la estructura que hoy ostenta. Con la celebración del Tratado de Asunción en 1991 comienza un periodo de adaptación del bloque, un periodo de transición así definido por el propio Tratado en su art. 5º:

“Durante el período de transición, los principales instrumentos para la constitución del Mercado Común serán: a) Un programa de Liberación Comercial, que consistirá en rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efectos equivalentes, así como de otras restricciones al comercio entre los Estados Partes, para llegar al 31 de diciembre de 1994 con arancel cero, sin restricciones no arancelarias sobre la totalidad del universo arancelario (Anexo I);b) La coordinación de políticas macroeconómicas que se realizará gradualmente y en forma convergente con los programas de desgravación arancelaria y de eliminación de restricciones no arancelarias indicados en el literal anterior) Un arancel externo común, que incentive la competitividad externa de los Estados Partes) La adopción de acuerdos sectoriales, con el fin de optimizar la utilización y movilidad de los factores de producción y de alcanzar escalas operativas eficientes”

La etapa de transición tenía su umbral temporal establecido en Marzo de 1991 hasta el 31 de Diciembre de 1994. Durante esta transición (de 1991 a 1994) se anhelaba la implementación del programa de desgravación arancelaria y la negociación de instrumentos imprescindibles para la política comercial común de los Estados miembros. La etapa de transición viabilizó la constitución de la *Unión Aduanera* que se inició el 1.º de enero de 1995.

El MERCOSUR, después de enero de 1995, traspasa de mero proyecto para formar un bloque regional con personalidad jurídica.

El período de transición (de 1991 a 1994) puede ser dividido en tres etapas⁵⁸. Primera: período de marzo de 1991 a julio de 1992, que presenciamos una fase preparatoria, en la cual se realizan las primeras reuniones; segunda: de julio de 1992 a enero de 1994, se produjo la sistematización de las tareas seguido de una programación aprobada en la reunión de Colonia, en el Uruguay, denominada “Cronograma de las Las Leñas”; y tercera: asumió naturaleza más técnica, iniciándose en enero de 1994 y finalizando en diciembre de 1994, pues el 1º de enero de 1995 se adopta la Arancel Externo Común (TEC), poniendo fin a la fase transitoria.

Durante el período de transición el MERCOSUR no poseía todos los órganos que hoy hacen funcionar a la integración regional. Desde 1991 a 1994 había solamente dos órganos: el Consejo del Mercado Común y el Grupo Mercado Común. Con la fase que podemos llamar definitiva con la firma del Protocolo de Ouro Preto, se crean cuatro órganos, a saber: Comisión de Comercio del MERCOSUR, Comisión Parlamentaria Conjunta, Foro Consultivo Económico-Social y Secretaria Administrativa del MERCOSUR.

⁵⁸ FLORENCIO, Sergio Abreu e Lima; ARAÚJO, Ernesto Henrique Fraga. **MERCOSUL hoje**. São Paulo: Alfa Omega, 1996, p. 41.

3.4) Instituciones del MERCOSUR

En principio se destaca que en el ámbito del bloque en análisis, los órganos constituidos son de naturaleza *intergubernamental*,⁵⁹ ausente, por obviedad, la *supranacionalidad*.⁶⁰ No existe ninguna institución que sea superior en relación a los Estados miembros, se puede inferir entonces que no existe un *Tribunal de Justicia*⁶¹, invalidando la interpretación y aplicación de la uniformidad de los tratados constitutivos del bloque, así como también de sus normas derivadas.

De acuerdo con el Protocolo de Ouro Preto, en su art. 1º, la estructura institucional del MERCOSUR contará con los siguientes órganos:

- a) El Consejo del Mercado Común (CMC);
- b) El Grupo del Mercado Común (GMC);
- c) La Comisión de Comercio del Mercosur (CCM);
- d) La Comisión Parlamentaria Conjunta (CPC);

⁵⁹ Las instituciones *intergubernamentales* son aquellas formadas por Estados cuyos gobiernos designan representantes, a los que les atribuyen los poderes de discutir y decidir sobre las cuestiones vinculadas a la finalidad institucional. Por consiguiente, la función deliberativa en tales organizaciones no es autónoma sino una simple expresión de la voluntad política de los Estados miembros. (HESPANHA, Benedito. Una visión crítica de problemas constitucionales en el derecho comparado, en el derecho comunitario y en el MERCOSUR. **Revista de Derecho Constitucional e Internacional**. V. 8, n. 30, ene-mar/2000, p. 31.)

⁶⁰ la *supranacionalidad* implica la delegación de competencias administrativas, legislativas y jurisdiccionales a instituciones que actúan y deciden de forma independiente con relación a la voluntad de los Estados parte. NOTA: estudiaremos estos dos institutos en los capítulos correspondientes.

⁶¹ El Tribunal de Justicia será objeto de estudio cuando comentemos sobre las instituciones de la Unión Europea.

- e) El Foro Consultivo Económico-Social (FCES); y
- f) La Secretaría Administrativa del Mercosur (SAM).

3.4.1) Consejo del Mercado Común (CMC)⁶²

El Consejo del Mercado Común tiene una presidencia *pro tempore*, es decir, ejercida de forma rotativa por los Estados partes, respetándose el orden alfabético, por un período de seis meses.⁶³ El País que ocupa el referido puesto temporario en la presidencia del Consejo tiene el poder de determinar la agenda de reuniones de Grupo y de la Comisión del Mercado Común, así como organizar las reuniones de los demás órganos del bloque, además de su función de porta-voz en las reuniones o foros internacionales.

Independientemente, ser temporaria y rotativa, el ejercicio de la presidencia es de suma importancia, porque el Consejo es el órgano superior del MERCOSUR,⁶⁴ al cual le incumbe la condición política del proceso de integración y la toma de decisiones para asegurar el cumplimiento de los

⁶² Op. cit., p. 300. En la expresión utilizada por Mario Midón, es por excelencia el motor de la integración.

⁶³ según el art. 12 del Tratado de Asunción y el art. 5º del Protocolo de Ouro Preto.

⁶⁴ Cf. Maria Teresa Moya Dominguez. Op. cit., p. 222: “[...] Es el órgano superior del proceso integrador. Tiene a su cargo la conducción política y la toma de decisiones para asegurar el cumplimiento de los objetivos establecidos por el Tratado de Asunción.”

objetivos establecidos por el Tratado de Asunción con el fin de alcanzar la constitución final del *mercado común*⁶⁵.

El CMC hará cuantas reuniones sean necesarias, siendo que, el mínimo deberá realizarse un encuentro por semestre con la participación de los Presidentes de los Estados partes. Aunque los Jefes de Estado ejerzan papel impar para la conducción del proceso de integración, quien efectivamente integra el Consejo son los Ministros de Relaciones Exteriores y los Ministros de Economía.

Según lo establece el propio Protocolo de Ouro Preto, en su art. 8º, son *funciones y atribuciones del Consejo*: a) velar por el cumplimiento del Tratado de Asunción, de sus Protocolos y de los acuerdos firmados en su marco; b) formular políticas y promover las acciones necesarias para la conformación del mercado común; c) ejercer la titularidad de la personalidad jurídica del Mercosur; d) negociar y firmar acuerdos, en nombre del Mercosur, con terceros países, grupos de países y organismos internacionales. Dichas funciones podrán ser delegadas por mandato expreso al Grupo Mercado Común en las condiciones establecidas en el inciso VII del artículo 14; e) pronunciarse sobre las propuestas que le sean elevadas por el Grupo Mercado Común; f) crear reuniones de ministros y pronunciarse sobre los acuerdos que le sean remitidos por las mismas; g)

⁶⁵ art. 3º del Protocolo

proponer al Grupo del Mercado Común nuevas normas o modificaciones de las normas existentes en materia comercial y aduanera del Mercosur; h) proponer la revisión de las alícuotas arancelarias de ítem específicos del arancel externo común, inclusive para contemplar casos referentes a nuevas actividades productivas en el ámbito del Mercosur; i) establecer los comités técnicos necesarios para el adecuado cumplimiento de sus funciones así como dirigir y supervisar las actividades de los mismos; j) desempeñar las tareas vinculadas a la política comercial común que le solicite el Grupo Mercado Común; k) adoptar el Reglamento Interno, que someterá al Grupo Mercado Común para su homologación.

Se agrega que el Consejo es responsable de la preservación y respeto del Tratado de Asunción y de sus Protocolos, un verdadero *guardián* y *celador* de las principales fuentes del Derecho de Integración. Además de ser un fomentador del proceso integracionista, aspirando siempre implementar el mercado común.⁶⁶

Finalmente, es imprescindible no olvidar el art. 9º del Protocolo de Ouro Preto que determina: “El Consejo del Mercado Común se pronunciará mediante Resoluciones, las que serán obligatorias para los Estados Partes”,

⁶⁶ El mismo materializa la personalidad proporcionada por el Protocolo de Ouro Preto en 1994, tanto que es el propio Consejo el que celebra acuerdos con los demás sujetos del Derecho Internacional (actividad ésta que se puede delegar de forma expresa al Grupo Mercado Común).

sin embargo, como ya se ha dicho, el Consejo tiene naturaleza intergubernamental y competencia decisoria.

Aunque sea un *órgano deliberativo*, el Consejo (junto con los dos siguientes, el Grupo y la Comisión de Comercio) carece del poder autónomo de aplicación de sus resoluciones debido a que, en última instancia, las resoluciones emanadas de tales órganos, en su mayoría, necesitarán la intermediación de los Estados nacionales para su incorporación en el orden jurídico interno (...)⁶⁷

3.4.2) *Grupo Mercado Común (GMC)*

Es el *órgano ejecutivo* del Mercosur⁶⁸ con amplios poderes de actuación, porque debe implementar las decisiones del Consejo encima estudiado. Conforme el art. 11 del Protocolo de Ouro Preto, y el Grupo Mercado Común será compuesto “por cuatro miembros titulares y cuatro miembros alternos por país, designados por los respectivos Gobiernos, entre los cuales deben constar obligatoriamente representantes de los Ministerios de Relaciones Exteriores de los Ministerios de Economía (o equivalentes) y de los Bancos Centrales” siendo que la coordinación de todo este trabajo cabe a los Ministerios de Relaciones Exteriores. Las reuniones del GMC

⁶⁷ El consejo del Mercado Común, el Grupo Mercado Común y la Comisión de Comercio del Mercosur son órganos intergubernamentales, que no gozan de autonomía respecto de los Estados del Mercosur y, por ende, no son supraestatales. (Cf. Ricardo Xavier Basaldúa. op. cit., p. 569)

⁶⁸ Cf. Maria Teresa Moya Dominguez, op. cit., p. 225.

serán realizadas de forma ordinaria o extraordinaria tantas veces como fuere necesario, en las condiciones establecidas en su Reglamento Interno.

Son *funciones y atribuciones* del Grupo Mercado Común (art. 14 del Protocolo): velar; dentro de los límites de su competencia, por el cumplimiento del Tratado de Asunción, de sus Protocolos y de los acuerdos firmados en su marco; proponer proyectos de Decisión al Consejo del Mercado Común; tomar las medidas necesarias para el cumplimiento de las Decisiones adoptadas por el Consejo del Mercado Común; fijar programas de trabajo que aseguren avances para el establecimiento del mercado común; crear, modificar o suprimir órganos tales como subgrupos de trabajo y reuniones especializadas, para el cumplimiento de sus objetivos; manifestarse sobre las propuestas o recomendaciones que le fueren sometidas por los demás órganos del Mercosur en el ámbito de sus competencias; negociar, con la participación de representantes de todos los Estados Partes, por delegación expresa del Consejo del Mercado Común y dentro de los límites establecidos en mandatos específicos concedidos con esa finalidad, acuerdos en nombre del Mercosur con terceros países, grupos de países y organismos internacionales. El Grupo Mercado Común, cuando disponga de mandato para tal fin, procederá a la firma de los mencionados acuerdos. El Grupo Mercado Común, cuando esté autorizado por el Consejo del Mercado Común, podrá delegar los referidos poderes a la Comisión de

Comercio del Mercosur; aprobar el presupuesto y la rendición de cuentas anual presentada por la Secretaría Administrativa del Mercosur; adoptar Resoluciones en materia financiera y presupuestaria, basado en las orientaciones emanadas del Consejo; someter al Consejo del Mercado Común su Reglamento Interno; organizar las reuniones del Consejo del Mercado Común y preparar los informes y estudios que éste le solicite; elegir al Director de la Secretaría Administrativa del Mercosur; supervisar las actividades de la Secretaría Administrativa del Mercosur; homologar los Reglamentos Internos de 1.^a Comisión de Comercio y del Foro Consultivo Económico-Social.

El Grupo está jerárquicamente abajo del Consejo del Mercado Común, tanto es así que debe tomar las medidas preventivas para implementar las decisiones, sin contar que puede celebrar acuerdos internacionales en nombre del MERCOSUR sólo cuando este expresamente autorizado por el Consejo. Además, su reglamento interno debe ser sometido al tamiz del órgano superior del MERCOSUR.

Por otra parte, debe reconocerse que el Grupo tiene ascendencia con relación a la Comisión de Comercio del Mercosur.

Insta destacar que también tiene la función de velar por el respeto de los dictámenes del Tratado de Asunción y sus Protocolos, asumiendo el cargo de *co-velador* junto al Consejo.

Finalmente, vale resaltar lo que el art. 15 del Protocolo asevera lo siguiente:

“El Grupo Mercado Común se pronunciará mediante Resoluciones, las cuales serán obligatorias para los Estados Partes”. Como se percibe se trata de más de un órgano de naturaleza intergubernamental con capacidad decisoria.⁶⁹

3.4.3) Comisión de Comercio del Mercosur (CCM)

La Comisión del Comercio del Mercosur es el órgano encargado de asistir al Grupo Mercado Común, asignándole velar por la aplicación de los instrumentos de política comercial común acordados por los Estados Partes para el funcionamiento de la unión aduanera, así como acompañar y revisar los temas y materias relacionadas con las políticas comerciales comunes.

La CCM estará integrada por cuatro miembros titulares y por cuatro miembros alternos por Estado Parte y, en esta misma línea el Grupo Mercado Común, será también coordinado por los Ministerios de Relaciones Exteriores. Como se deduce de la lectura del Protocolo de Ouro Preto, los Ministros de Relaciones Exteriores cumplen un papel imprescindible para la realización de un futuro mercado común.

Conforme prescribe el art. 18 del referido Protocolo, la Comisión se reunirá por lo menos una vez al mes o siempre que le fuera solicitado por el Grupo Mercado Común o por cualquiera de los Estados Partes.

⁶⁹ Cf. Diego Pereira Machado y Florisbal de Souza Del’Olmo, op. cit., p. 78-79.

Son *funciones y atribuciones de la Comisión* (art. 19 del Protocolo): velar por la aplicación de los instrumentos comunes de política comercial intra-Mercosur y con terceros países, organismos internacionales y acuerdos de comercio; considerar y pronunciarse sobre las solicitudes presentadas por los Estados Partes con respecto a la aplicación y al cumplimiento del arancel externo común y de los demás instrumentos de política comercial común; efectuar el seguimiento de la aplicación de los instrumentos de política comercial común en los Estados Partes; analizar la evolución de los instrumentos de política comercial común para el funcionamiento de la unión aduanera y formular Propuestas a este respecto al Grupo Mercado Común ; tomar las decisiones vinculadas a la administración y a la aplicación del arancel externo común y de los instrumentos de política comercial común acordados por los Estados Partes; informar al Grupo Mercado Común sobre la evolución y la aplicación de los instrumentos de política comercial común, sobre la tramitación de las solicitudes recibidas y sobre las decisiones adoptadas respecto de las mismas; proponer al Grupo Mercado Común nuevas normas o modificaciones de las normas existentes en materia comercial y aduanera del Mercosur; proponer la revisión de las alícuotas arancelarias de ítem específicos del arancel externo común, inclusive para contemplar casos referentes a nuevas actividades productivas en el ámbito del Mercosur; establecer los comités técnicos necesarios para el adecuado cumplimiento de sus funciones así como dirigir y supervisar las actividades

de los mismos; desempeñar las tareas vinculadas a la política comercial común que le solicite el Grupo Mercado Común; adoptar el Reglamento Interno, que someterá al Grupo Mercado Común para su homologación.

Además de las funciones y atribuciones establecidas anteriormente incumbirá a la Comisión de Comercio del Mercosur desempeñar el importante papel en el sistema de solución de conflictos del bloque⁷⁰.

En cuanto al papel de la CCM cabe señalar que la misma es una importante *puerta de entrada* a los reclamos de los particulares, una rareza en un ambiente en que se prioriza el arbitraje y en que no hay tribunal de justicia.

Cabe a la Comisión considerar reclamos presentados por las Secciones Nacionales, originadas por los Estados Partes o en demanda de particulares (personas físicas o jurídicas), relacionadas con situaciones que estuviesen en su área de competencia. La CCM procesa los reclamos de los Estados miembros y de particulares. Esa actividad en relación a sus actos no aparta la aplicabilidad del actual Protocolo de Olivos, de 2002, el principal documento para la solución de las controversias en el Mercosur.⁷¹

Si el Consejo del Mercado Común se manifiesta mediante *decisiones* y el Grupo Mercado Común por medio de *resoluciones*, la Comisión actúa junto

⁷⁰ Cuestión que se retomará en el punto correspondiente.

⁷¹ Este tema también se analizará en el punto específico.

a los miembros del bloque por intermedio de las *directrices*, siendo que éstas, tal como las dos primeras, son obligatorias a los Estados Partes, teniendo en vista que esos tres órganos tienen naturaleza *intergubernamental* y capacidad decisoria.⁷²

Con respecto a tener capacidad decisoria, es dable citar la opinión de Mario Midón⁷³:

“¿Qué significa capacidad decisoria?”

El sentido de tal calificación a dichos órganos aparece sustentado en tres razones que tienen que ver: primero, con el hecho de que esas instituciones están habilitadas, en el más llano sentido de la palabra, a decidir las cuestiones que son de su competencia. Es decir, ejercen el gobierno del Mercosur.

Segundo, que tal capacidad se verifica con la aptitud de dictar Derecho. Así, el CMC emite decisiones; el GMC se pronuncia a través de resoluciones y la Comisión de Comercio formula directivas.

Tercero, que tal Derecho es obligatorio para todos los asociados.”

Es importante señalar que todos los órganos con capacidad decisoria y consultiva están sometidos a la regla del consenso, conforme lo establece el art. 37 del Protocolo de Ouro Preto. Es en este sentido el Dr. Mario Midón⁷⁴:

“Todos los órganos con capacidad decisoria y consultiva están sujetos a la regla del consenso. Cualquier medida que se adopte, para respetar la lógica de su antecedente y ser válida, debe producirse con la presencia de todos los Estados Partes y por consenso (art. 37 del POP ratificando el art. 16 del TA).”

⁷² Cf. Diego P. Machado y Florisbal de S. Del’Olmo, op. cit., p. 81-82-83.

⁷³ Op. cit., p. 299.

⁷⁴ Op. cit., p. 323.

3.4.4) *Parlamento del Mercosur (Parlasur)*⁷⁵

Órgano de naturaleza intergubernamental y unicameral creado el 9 de diciembre de 2005 por el Protocolo Constitutivo del Parlamento del MERCOSUR⁷⁶, en consideración a la Decisión del Consejo del Mercado Común 49/2004. Aunque fue creado en el año 2005, el Parlasur fue instalado en Montevideo, Uruguay, el 7 de mayo de 2007, fecha esta que marca su primera sesión que contó con la presencia de parlamentarios de Brasil, Argentina, Uruguay, Paraguay.

3.4.4.1) *Principios, objetivos y competencias*

3.4.4.1.2) *Principios*

Es una institución democrática que representa la pluralidad ideológica y política de los pueblos de los países miembros. El Parlasur es compatible con democracia, ambos basados en los siguientes principios:⁷⁷

a) el pluralismo y la tolerancia como garantías de la diversidad de las expresiones políticas, sociales y culturales de los pueblos de la región;

b) la transparencia de la información y de las decisiones para crear confianza y facilitar la participación de los ciudadanos;

⁷⁵ “Es el órgano representativo de los parlamentos de los socios. Sus integrantes son designados por los respectivos congresos nacionales de acuerdo con sus procedimientos internos. Cf. María Teresa M. Domínguez. Op. cit., p. 230.

⁷⁶ Brasil: Decreto n° 6.105, del 30/04/2007.

⁷⁷ conforme art. 3° del Protocolo.

- c) la cooperación con los demás órganos del MERCOSUR y con los ámbitos regionales de representación ciudadana;
- d) el respeto a los derechos humanos en todas sus expresiones;
- e) el repudio a todas las formas de discriminación, especialmente las relativas a género, color, etnia, religión, nacionalidad, edad y condición socio económica;
- f) la promoción del patrimonio cultural, institucional y de cooperación Latinoamericana en el proceso de integración;
- g) la promoción del desarrollo sustentable en el Mercosur y o trato especial y diferenciado para los países de economías menores y para las regiones con menor grado de desarrollo;
- h) la equidad y la justicia en los asuntos regionales e internacionales, y la solución pacífica de las controversias.

3.4.4.1.3) *Objetivo*

El Parlasur tiene como *objetivo* explícito el fortalecimiento del proceso de integración en el ámbito del bloque. El tendrá también el papel de observar los anhelos y preocupaciones de los diversos sectores de la sociedad civil de los Estados Partes. Entre sus competencias también están las recomendaciones de normas para el bloque, el envío de anteproyectos

de normas nacionales que traten la *armonización de las legislaciones* de los países miembros y la solicitud de informes sobre cuestiones vinculadas al proceso de integración. Sin embargo, le compete al órgano realizar reuniones públicas sobre cuestiones relativas a la integración, con la participación de entidades de la sociedad civil y de los sectores productivos. Todos los proyectos de normas del Mercosur que necesiten de la aprobación serán analizadas y tendrán el parecer del Parlamento.

Son *propósitos* del Parlamento:⁷⁸

a) representar a los pueblos del MERCOSUR, respetando su pluralidad ideológica y política; b) asumir la promoción y defensa permanente de la democracia, la libertad y la paz; c) impulsar el desarrollo sustentable de la región con justicia social y respeto a la diversidad cultural de sus poblaciones; d) garantizar la participación de los actores de la sociedad civil en el proceso de integración; e) estimular la formación de una conciencia colectiva de valores ciudadanos y comunitarios para la integración; f) contribuir a consolidar la integración latinoamericana mediante la profundización y ampliación del MERCOSUR; g) promover la solidaridad y la cooperación regional e internacional.

3.4.4.1.4) *Competencias*

⁷⁸ Conforme art. 2º del protocolo

En virtud de cumplir sus propósitos, el Protocolo constitutivo⁷⁹ establece las competencias del Parlasur. Algunas son: velar en el ámbito de su competencia por la observancia de las normas del Derecho de Integración; velar por la preservación del régimen democrático en los Estados Partes; elaborar y publicar anualmente un informe sobre la situación de los Derechos Humanos en los Estados Partes, teniendo en cuenta los principios y las normas del MERCOSUR; efectuar pedidos de informes u opiniones por escrito a los órganos decisorios y consultivos del MERCOSUR establecidos en el Protocolo de Ouro Preto sobre cuestiones vinculadas al desarrollo del proceso de integración; organizar reuniones públicas, sobre cuestiones vinculadas al desarrollo del proceso de integración, con entidades de la sociedad civil y los sectores productivos; recibir, examinar y en su caso canalizar hacia los órganos decisorios, peticiones de cualquier particular de los Estados Partes, sean personas físicas o jurídicas, relacionadas con actos u omisiones de los órganos del MERCOSUR; emitir declaraciones, recomendaciones e informes sobre cuestiones vinculadas al desarrollo del proceso de integración, por iniciativa propia o a solicitud de otros órganos del MERCOSUR; proponer proyectos de normas para su consideración por el Consejo del Mercado Común; mantener relaciones institucionales con los Parlamentos de terceros Estados y otras instituciones legislativas; fomentar

⁷⁹ art. 4º

el desarrollo de instrumentos de democracia representativa y participativa en el bloque.

En el ejercicio de sus competencias el Parlasur se puede manifestar por medio de pareceres, proyectos de normas, declaraciones, recomendaciones, informes y disposiciones.

Capacidad decisoria? Además de intergubernamental el Parlasur podría ser incluido en el rol de instituciones con poder de decisión del MERCOSUR, donde ya está el Consejo, el Grupo, la Comisión de Comercio – que son los principales – y el Tribunal Permanente de Revisión.

Su protocolo constitutivo establece su propio sistema de toma de decisiones:⁸⁰

a) el Parlamento adoptará sus decisiones y actos por mayoría simple, absoluta, especial o calificada;

b) para la mayoría simple se requerirá el voto de más de la mitad de los Parlamentarios presentes;

c) para la mayoría absoluta se requerirá el voto de más de la mitad del total de los miembros del Parlamento;

⁸⁰ En el art. 15.

d) para la mayoría especial se requerirá el voto de los dos tercios del total de los miembros del Parlamento, que incluya a su vez a Parlamentarios de todos los Estados Partes;

e) para la mayoría calificada se requerirá el voto afirmativo de la mayoría absoluta de integrantes de la representación parlamentaria de cada Estado Parte;

f) el Parlamento establecerá en su Reglamento Interno las mayorías requeridas para la aprobación de los distintos asuntos.⁸¹

Aunque denominado Parlamento, este órgano del MERCOSUR que ha sustituido a la Comisión Parlamentaria Conjunta *no tiene carácter legislativo*. Es una forma de preservar las competencias de los Parlamentos nacionales, velando por el buen relacionamiento del bloque con los países miembros.

3.4.4.2) Implementación

La implementación del Parlamento tuvo una etapa de transición, entre 2007 y 2010, y tendrá una segunda etapa, entre 2011 y 2014. En la primera, el nuevo organismo estaba integrado por dieciocho parlamentarios de cada Estado Parte, indicados por los respectivos Parlamentos nacionales (elecciones indirectas). Antes de la finalización de esa etapa de transición,

⁸¹ Cf. Diego P. Machado y Florisbal de S. Del'Olmo, op. cit., p. 85-86.

cada Estado miembro deberá realizar elecciones por sufragio directo, universal y secreto para indicar sus representantes.

A partir de la segunda etapa, todos los representantes deberán ser electos también por medio del sufragio directo, universal y secreto y no podrán acumular la función en el bloque con la de parlamentario nacional.

Al final de estas etapas de transición, por propuesto del Parlamento, el Consejo del Mercado Común establecerá el “*Día del MERCOSUR Ciudadano*” para la realización de elecciones de forma simultánea en todos los Estados miembros.

3.4.4.3) *Mercodiputados*

El Parlamento regional posee 90 (noventa) bancas de *mercodiputados* (en analogía a los *eurodiputados* de la Unión Europea), 18 de cada país miembro, con mandato de 4 (cuatro) años, permitiendo la reelección. Los agentes políticos que integran la Representación Brasileña en el Parlamento del Mercosur – una especie de comisión mixta permanente – fueron designados por la Resolución N° 1/2007 del Congreso Nacional. Esta Representación no ejerce solamente un papel importante junto al Parlasur, sino también en el ámbito interno, especialmente en cuanto al proceso de celebración de los acuerdos del bloque sujetos a la apreciación legislativa.

El establecimiento de un Parlamento del Mercosur, aunque se hable en *mercodiputados*, no da el carácter *supranacional* al bloque latinoamericano. El hecho de que la Unión Europea también posea un Parlamento y *eurodiputados* no autoriza, al menos por ahora, escalar una posición más elevada que de un bloque meramente intergubernamental.

3.4.5) *Foro Consultivo Económico-Social (FCES)*

Es el órgano de representación de los sectores económicos y sociales y estará integrado por igual número de representantes de cada Estado Parte. El Foro, como el propio nombre lo indica, tiene una función consultiva y se manifiesta mediante recomendaciones al Grupo Mercado Común. Por último, no posee capacidad decisoria, sus manifestaciones no obligan.

El FCES mantiene un programa de cooperación con el Comité Económico y Social Europeo, organismo de igual atribución en el ámbito de la Unión Europea, además de mantener contactos con los Consejos Laboral y Empresarial andinos.⁸²

3.4.6) *Secretaría Administrativa delo MERCOSUR (SAM)*

La Secretaria Administrativa es un órgano de apoyo operacional, siendo responsable de la prestación de servicios a los demás órganos del

⁸² Cf. Diego P. Machado y Florisbal de S. Del'Olmo, op. cit., p. 88.

MERCOSUR. Su sede permanente está en Montevideo, República Oriental del Uruguay.

La Secretaria Administrativa desempeña las siguientes actividades:⁸³ servir como el archivo oficial de la documentación del MERCOSUR; realizar la publicación y la difusión de las decisiones adoptadas en el ámbito del bloque. En este contexto le corresponderá realizar, en coordinación con Estados Parte, las traducciones públicas a los idiomas español y portugués de todas las decisiones adoptadas por los órganos de la estructura institucional del MERCOSUR, conforme previsto en el artículo 39; publicar en el Boletín Oficial del MERCOSUR; organizar los aspectos logísticos de las reuniones del Consejo del Mercado Común, del Grupo Mercado Común y de la Comisión de Comercio del MERCOSUR y, dentro de sus posibilidades, de los demás órganos del MERCOSUR, cuando las mismas fueran realizadas en su sede permanente. En cuanto a las reuniones hechas fuera de su sede permanente, la Secretaria Administrativa del MERCOSUR proveerá apoyo al Estado que sea sede del evento; informar regularmente a los Estados Partes sobre las medidas implementadas por cada país para incorporar en su ordenamiento jurídico las normas emanadas de los órganos del MERCOSUR previstos en el art. 32º del Protocolo de Ouro Preto; desempeñar las tareas que le sean solicitadas por el Consejo del Mercado Común, por el Grupo Mercado Común y la Comisión de Comercio del MERCOSUR; elaborar su

⁸³ Conforme art. 32 del Protocolo de Ouro Preto.

proyecto de presupuesto y, una vez que éste sea aprobado por el Grupo Mercado Común, practicar todos los actos necesarios para su correcta ejecución; y presentar anualmente su rendición de cuentas al Grupo Mercado Común, así como un informe sobre sus actividades.

En la jefatura de la Secretaría estará a cargo un Director, quien tendrá la nacionalidad de uno de los Estados Partes y será electo por el Grupo Mercado Común. El será designado por el Consejo del Mercado Común, en forma rotativa entre los países, mediante previa consulta a los miembros del MERCOSUR y tendrá mandato de dos años, estando prohibida la reelección.

En cuanto al cuadro funcional de la Secretaria Administrativa, es importante destacar que la misma cuenta con empleados propios y es uno de los pocos órganos de carácter permanente del MERCOSUR.

Además, fue creado, por medio de la Resolución 54/03 del GMC, el *Tribunal Administrativo-Laboral*, conocido como TAT, que actúa en la sede de la SAM. Esta instancia administrativa, y no judicial, formada por cuatro miembros permanente y cuatro suplentes, preferentemente elegidos entre juristas, y encargada de solucionar los reclamos administrativos laborales derivados emanados de los empleados de la propia Secretaría, así como de las personas contratadas para ejecutar otras tareas y servicios. El TAT

también analizará los reclamos de quien ejerza las tareas o servicios ante órganos del MERCOSUR.⁸⁴

3.5) Derecho de la Integración

El Derecho a la Integración⁸⁵ tiene como objeto fundamental la integración de la naturaleza comercial y económica, tendiendo al incentivo del comercio internacional de una región. Conforme Roberto Luiz Silva, Derecho de la Integración es un desdoblamiento del Derecho Internacional clásico, derivado de los tratados internacionales entre Estados soberanos, creando, por consiguiente, zonas Económicas privilegiadas en que el nivel de integración de cada uno varía⁸⁶.

En los bloques económicos en que la autonomía de sus integrantes es más acentuada, y que, en contrapartida, la integración es menor, como en las zonas de libre comercio y uniones aduaneras, se enfrenta al Derecho de Integración⁸⁷. Son los bloques económicos fundamentados en la intergubernabilidad.

⁸⁴ Cf. Diego P. Machado y Florisbal de S. Del'Olmo, op. cit., p. 88.

⁸⁵ Hay quien afirme que el Derecho Comunitario es un Derecho de la Integración perfeccionado, evolucionado. MACHADO, Diego Pereira. **Direito Internacional e Comunitário para concurso de Juiz do Trabalho**. São Paulo: Edipro, 2011, p. 215.

⁸⁶ SILVA, Roberto Luiz. **Direito Comunitário e da Integração**. 1. Ed. Porto Alegre: Síntese, 1999, p. 44.

⁸⁷ “Muchos doctrinadores distinguen el Derecho de la Integración del Derecho de Coordinación. El primero, trata la consolidación de los espacios económicos de los países, con el objetivo de formar un mercado común pautado por una relación de subordinación entre el Derecho Comunitario y el Derecho de los Estados miembros, el segundo, es pautado por la simple coordinación de soberanías, donde no existe la intención de producir una integración más profunda. Tales bloques económicos se regirán por

Diferentemente de las normas comunitarias, como veremos más adelante, las fuentes del Derecho de Integración no poseen efecto directo. Las normas comunitarias tienen autonomía y están jerárquicamente por encima de las normas nacionales, no tienen que ser recibidas por los Estados, estos deben acatarlas inmediatamente, es el Derecho Comunitario en su esencia. Ya el Derecho de la Integración así no se caracteriza, sus normas deben ser aceptadas por los Estados partes de un bloque, dependen de la ya citada “buena voluntad política”, las mismas no tienen efecto directo, el sistema de aceptación y el clásico sistema de recepción de los tratados internacionales, es aquí el caso del MERCOSUR⁸⁸.

María Teresa M. Domínguez⁸⁹ lo corrobora:

“[...] Por lo expuesto, puede decirse que el orden jurídico que rige en el MERCOSUR ya no se corresponde propiamente con el derecho comunitario. Se encuentra en una situación intermedia, propia del derecho de la integración tenue o primaria, en atención al objeto y fin del propósito de su creación.”

Conviene resaltar que existen posicionamientos en la doctrina que clasifica el Derecho Comunitario como una forma avanzada del Derecho de

los principios del Derecho Internacional clásico, que es un derecho de coordinación de soberanías, mientras el Derecho Comunitario es un derecho de subordinación, con primacía de las normas comunitarias sobre las de los Estados miembros en las cuestiones delegadas.” (GOMES, Eduardo Biacchi *apud* DIEGO PEREIRA MACHADO y FLORISBAL DE SOUZA DEL’ÓMO **Direito da Integração, Direito Comunitário, MERCOSUL e União Europeia**: ed. Jus PODIVM. Bahia: 2011, p. 30)

⁸⁸ Cf. DIEGO P. Machado y Florisbal de S. Del’Ómo, pp. 29-30 y 31.

⁸⁹ Op. cit., p. 272.

Integración, conforme enseñanzas de Mario Midón⁹⁰: “[...] De suerte que la relación que existe entre Derecho de la Integración y Derecho Comunitario es la que media entre el género y la especie, toda vez que el Derecho Comunitario es una forma avanzada de Derecho de la Integración.”

3.5.1) Fuentes de Derecho de Integración

3.5.1.1) Ausencia de aplicabilidad inmediata y efecto directo

Como ya se dijo anteriormente, el MERCOSUR no posee carácter *supranacional*, tal como existe en el formato de la Unión Europea. Es decir, todavía está enfocado en la *intergubernabilidad*, donde las decisiones son tomadas mediante consenso.⁹¹ No hay órganos superiores, supranacionales, que obliguen al cumplimiento de las normas emanadas de los órganos del MERCOSUR. No hay Tribunal de Justicia que vele por el cumplimiento de los tratados constitutivos. En definitiva, lamentablemente impera el carácter político, que muchas veces va en contra de los anhelos del bloque.

Se trata, en realidad, de la inexistencia de la primacía de las fuentes del MERCOSUR con relación a las *fuentes* de Derecho interno brasileño. Asimismo, percibimos la existencia de Estados miembros, como Paraguay y Argentina, que poseen dispositivos constitucionales que muestran la posibilidad de existencia de la supranacionalidad. (La supranacionalidad está

⁹⁰ Op. cit., p. 50

⁹¹ Art. 37 del Protocolo de Ouro Preto: “Las decisiones de los órganos del Mercosur serán tomadas por consenso y con la presencia de todos los Estados Partes”

presente en la Constitución paraguaya (art. 9º) y en la Constitución Argentina (art. 75, inc. 24).⁹²

Además, la internalización de las normas de Derecho del Mercosur en Brasil obedece al proceso tradicional de recepción de normas de Derecho Internacional. Es un sistema que genera dudas, inseguro y propenso a las crisis diplomáticas entre los integrantes del bloque. Dicho esto, se tiene que entender nuevamente que la *supranacionalidad* sería capaz de ofrecer mayor seguridad y estabilidad a las decisiones y las relaciones entre los Estados.

De lo dicho surge la siguiente conclusión. Las decisiones del bloque sufren de un *déficit* de aplicabilidad, pues no ostentan ejecutoriedad directa, inmediata. Precisan pasar a través del filtro de los gobiernos locales dependiendo de su *bel placer* político.

Por consiguiente, cabe aclarar que los países integrantes del MERCOSUR poseen diferentes mecanismos para la internalización de las normas emanadas del bloque, lo que caracteriza una desarmonización legislativo-jurídica, traba que difícilmente será traspuesto en corto plazo de tiempo. Además de la desarmonía que impera la internalización de las fuentes del Derecho de la Integración, tiene que reconocer que los países

⁹² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 747.

también valoran las normas internacionales de diferentes formas. En Argentina y en Paraguay los tratados y protocolos ratificados tienen valor superior a las leyes nacionales y, por lo tanto, no pueden ser derogados ni suplidos por estas. En Brasil y en Uruguay los tratados y protocolos tienen el mismo valor que las leyes nacionales y, por lo tanto, son adoptados los criterios de especialidad y cronológico, bases del sistema de la paridad de las normas.⁹³

Por todo lo expuesto, es pertinente entonces cuestionar el siguiente hecho: ¿Qué se entiende por fuente del Derecho de Integración del MERCOSUR? ¿Finalmente, cuales son las fuentes? Ya sabemos que precisan ser internalizadas, diferenciándose mayormente del sistema de la Unión Europea.

3.5.1.2) Fuentes originarias, complementarias y derivadas

No existe una Constitución escrita en el MERCOSUR en el sentido formal, es decir, no existe un documento formalmente reconocido como tal, documento único con esta nomenclatura, el bloque no posee un tratado que establezca (o que intente establecer) la Constitución del MERCOSUR. Existe

⁹³ La teoría de la paridad normativa todavía se adopta en Brasil para los tratados comunes, es decir, los que no tratan sobre derechos humanos. Sin embargo, en caso de norma internacional para la protección de la persona, las convenciones pueden ser equivalentes a las enmiendas constitucionales (& 3º del art. 5º de la CF) o pueden asumir el carácter supralegal (informativos 418, del STJ, y 471, 477, 498 y 531, del STF).

en verdad una especie de Constitución sólo en sentido material representada por el conjunto de todas las fuentes.

Las fuentes pueden ser clasificadas en *originarias* (o primarias), *complementarias* y *derivadas* (o secundarias). A estas tres, Puñal llama de Derecho originario, Derecho complementario y Derecho derivado.⁹⁴

Son fuentes originarias el Tratado de Asunción de 1991 (tratado constitutivo) y todos los protocolos que forman parte del documento de Asunción, tal como el Protocolo de Ouro Preto de 1994.

Las *fuentes complementarias* son los acuerdos celebrados en el ámbito del Tratado de Asunción y sus protocolos. Las fuentes complementarias, como el propio lo señala, complementan las originarias, su existencia depende de estas.

En cuanto a las *fuentes derivadas*, estas son compuestas por los actos unilaterales de las instituciones del bloque, en el ejercicio de sus funciones. Son las decisiones del Consejo del Mercado Común, las resoluciones del Grupo Mercado Común y las directrices de la Comisión de Comercio del MERCOSUR, adoptadas después de la entrada en vigencia del Tratado de Asunción.

⁹⁴ PUÑAL, Antonio Martínez. Respecto a las normas del Mercosur: clasificación y jerarquía, incorporación, vigencia (simultánea) y dificultades constitucionales. *In.*: CLÉMENT, Zlata Drnas de (coord). **Mercosur y Unión Europea**. São Paulo: P Brasil. Segundas jornadas Científicas de EULATIN II, sept., 2007, p. 225.

El Art. 41 del Protocolo de Ouro Preto trae las tres fuentes de Derecho de Integración del MERCOSUR, en el orden exacto que explicamos:

“Artículo 41 – Las fuentes jurídicas del Mercosur son:

I. EL Tratado de Asunción, sus protocolos y los instrumentos adicionales o complementarios: (Fuentes Originarias).

II Los acuerdos celebrados en el marco del Tratado de Asunción y sus protocolos; (Fuentes Complementarias)

III Las Decisiones del Consejo del Mercado Común, las Resoluciones del Grupo Mercado Común y las Directivas de la Comisión de Comercio del Mercosur, adoptadas desde la entrada en vigor del Tratado de Asunción. (Fuentes Derivadas).

Discrepando un poco del criterio antes expuesto, existe quien afirma que las normas de Derecho del MERCOSUR, como Raúl Granillo Ocampo, se dividen: a) Derecho Originario; y b) Derecho Derivado. Explicando mejor el tema, así él lo transmite con maestría⁹⁵:

“[...] las normas del derecho del Mercosur se dividen en normas de derecho originario, que tienen su base en el derecho internacional, al ser instrumentadas en tratados o protocolos que contienen los compromisos, los principios y los objetivos del sistema, lo que convierte a sus normas en fuente del derecho (Tratado de Asunción, Tratado de Ouro Preto, Protocolo de Olivos, Protocolo de Brasilia, etc.) y normas de derecho derivado, que son las que, teniendo como objetivo la ejecución y evolución del sistema de integración, son dictadas básicamente por los órganos creados para llevar adelante el proceso (reglamentos, directivas, decisiones). El art. 41 del Protocolo de Ouro Preto ha determinado que son fuentes del derecho.

3.6) Sistema de Solución de Controversias

⁹⁵ Op. cit., p. 582.

El proceso de integración implica la armonización de los diversos intereses nacionales adecuándose en la búsqueda de un interés común, único, para el bloque. Resulta que esta búsqueda genera una serie de cambios en las reglas institucionales del funcionamiento en distintas áreas del Estado-Nación en cara de que los Estados ceden parte de su soberanía en favor del bloque.

Sin embargo, dada la multiplicidad de intereses en juego, principalmente en el afán de muchas veces privilegiar los intereses locales, actitudes o hechos de diversos matices pueden llevar a interpretaciones y aplicación en desacuerdo con las normas que rigen la materia. Estos hechos, generan conflictos de diferentes naturaleza involucrando a los Estados miembros del sistema, sus habitantes, los propios órganos que el proceso de integración instituyó.

Este criterio encuentra eco en la obra de Mario Midon⁹⁶:

“[...] De esta manera, ya sea por la multiplicidad de intereses en juego, por la existencia de algunos resabios chauvinistas, por la corporización de cierto proteccionismo, por la negativa a pagar costos y hasta por desinteligencias surgidas en la interpretación de los instrumentos que rigen la relación, es posible que uno de los Estados, sus habitantes, y hasta los propios órganos creados, infrinjan los acuerdos que dieron vida al proyecto.

⁹⁶ Op. cit., p. 329.

Por consiguiente, cabe aclarar que estos conflictos generados⁹⁷ deben ser solucionados de forma orgánica apuntando a dar continuidad al sistema y superar las consecuencias maléficas que el incumplimiento produce.

No se debe olvidar que el sistema de solución de conflictos es una herramienta que, en los casos de controversias, asegura que las mismas se diriman pacíficamente, mediante un acto de autoridad emitido en un juicio de valor imparcial, irrevocable y coercitivo.⁹⁸

Vale recordar, además, que para medir la situación en que se encuentra el nivel de integración de un bloque y la credibilidad de sus órganos, es necesario revisar los mecanismos de solución de controversias.

El MERCOSUR se destaca como un sistema intergubernamental regional de solución de controversias, conviviendo con otros mecanismos, conforme subraya Nádia de Araujo:

“Los diversos sistemas pueden ser divididos en: (i) sistemas estatales nacionales de solución de controversias. Poder Judicial Nacional; (ii) sistemas privados de solución de controversias: Tribunales Arbitrales (nacionales e internacionales); (iii) sistemas supranacionales regionales de solución de controversias: órganos de solución de controversias de los procesos de integración Económica con características supranacionales (cuyo ejemplo mayor es la a propia Unión Europea); (iv) sistemas intergubernamentales de solución de controversias: (a) multilaterales, OMC y b) regionales, NAFTA y MERCOSUR, entre otros. Las características son diferentes y,

⁹⁷ Acerca de las consecuencias que generan estos conflictos, vale la pena citar a Raúl Granillo Ocampo: “El incumplimiento de esta normativa generalmente produce un doble efecto. Por un lado, lesiona la legalidad del proceso; por el otro, puede generar perjuicios de gravosas consecuencias para los afectados. Op. cit., p. 329.

⁹⁸ Cf. Raúl Granillo Ocampo. Op. cit., p. 592.

dependiendo del caso, pueden ser utilizados indistintamente por Estados o particulares.⁹⁹

Como ya se ha destacado ampliamente en este trabajo, el MERCOSUR es un bloque regional pautado en la intergubernabilidad, las decisiones son tomadas mediante consenso, no existe el carácter de *supranacionalidad*, mucho menos, obvio, delegación de poderes a cualquier órgano comunitario. Sin embargo, resta aclarar que ese aparente atraso no impidió al MERCOSUR desarrollar un sistema, de cierta manera, avanzado de solución de controversias.

Se reconoce que los instrumentos adoptados por un bloque económico demuestran el nivel de integración de los Estados miembros. Veremos más adelante que existe en el caso de la Unión Europea, en el ámbito comunitario, instituciones *supranacionales*, con imperatividad en sus actos, con fuerza vinculante en sus decisiones, no necesitan la aceptación del consenso de los Estados para que sus medidas sean instauradas. A diferencia de lo que ocurre en el MERCOSUR, en el cual no hay órganos superiores, las decisiones necesitan aceptabilidad, no ostentando como regla carácter directo. La integración del MERCOSUR, depende más de la negociación directa que de los recursos de carácter judicial.

⁹⁹ ARAÚJO, Nádía de. **A criação do Tribunal Permanente de Revisão e seu papel na consolidação do sistema de revisão e interpretação das normas do MERCOSUR.** In: BRANT, Leonardo Nemer Caldeira. Anuário Brasileiro de Direito Internacional. VII. Belo Horizonte: CEDIN, 2006, p.205.

Marianna Izabel Medeiros Klaes, fue enfática sobre tal punto¹⁰⁰:

“[...] El perfeccionamiento del actual Sistema de Solución de Controversias, con la creación de un órgano judicial, se torna obligatoriamente necesario para acompañar y promover el crecimiento del mercado interno y la mejora del orden jurídico del MERCOSUR. Es posible que la constitución de un Tribunal Supranacional no sea el próximo paso debido al alto grado de madurez política que una institución de semejante importancia requiere, pero ciertamente será el siguiente paso. La experiencia de la Comunidad Europea es, en ese aspecto, una oportunidad de aprendizaje de valor inestimable, pero corresponde a los Estados Parte la facultad de transformarla en una ventaja efectiva.”

Cabe destacar que la Comunidad Europea tiene como base de su sistema de solución de controversias la figura de un Tribunal, órgano de naturaleza jurisdiccional. Ya la región *de Mercosur*, no obstante, se pauta en el arbitraje internacional.

Se registra que de 1991 a 2002 la composición de conflictos en el ámbito del Cono Sur se daba en base al Protocolo de Brasilia para Solución de Controversias del MERCOSUR de 1991.¹⁰¹ Sucede que la fuente de Derecho de Integración mencionada fue derogada por el Protocolo de Olivos para Solución de Controversias en el MERCOSUR de 2002.¹⁰² Esta es la actual normativa sobre el tema, constituirse en el principal mecanismo para la

¹⁰⁰ KLAES, Marianna Izabel Medeiros. **MERCOSUL e tribunal supranacional: um dos pressupostos essenciais à efetiva integração.** In: PIMENTEL, Luiz Otávio (org.) **MERCOSUL no cenário internacional: direito e sociedade.** V.I. Curitiba: Juruá, 1998, pp. 368-369 .

¹⁰¹ Brasil: Decreto nº 922, del 10/09/1993. Recordar el art. 50 del Protocolo de Olivos, norma intertemporal: “Las controversias en trámite iniciadas de acuerdo con o régimen del Protocolo de Brasilia continuarán siendo regidas exclusivamente por el mismo hasta su total conclusión”.

¹⁰² Brasil: Decreto nº 4.982, de 09/02/2004.

solución de los litigios en el seno del bloque regional, conforme lo dispuesto en el art. 43 del Protocolo de Ouro Preto.

A propósito del sistema de solución de controversia, en el ámbito del MERCOSUR, Mario Midón¹⁰³ distingue las siguientes características:

a) *Flexibilidad*: el sistema ha sido armado sobre la base de que las partes pueden recurrir a distintas vías para la solución de conflictos.

b) *Celeridad*: el sistema ha sido armado a partir de procedimientos muy sencillos y términos muy breves. Se ha puntualizado que no obstante el pragmatismo que caracteriza a los estadounidenses y canadienses, el sistema instaurado por ellos puede significar entre tres y cinco años de litigios, mientras que el sistema del Mercosur no debería superar los 350 días¹⁰⁴.

c) *Obligatoriedad*: los Estados miembros del Mercosur están obligados a aceptar tanto el procedimiento como el tribunal previsto en el sistema de solución de conflictos, ya que los tratados actúan como un pacto arbitral con cláusula compromisoria.

d) *Carácter no permanente de los tribunales*: tanto los tribunales ad hoc como el Tribunal de Revisión Permanente se constituyen y actúan para

¹⁰³ Op. cit., p. 333.

¹⁰⁴ ALEGRIA, Héctor, *La solución de controversias en el Mercosur*, en “Revista de Derecho Privado y Comunitario”, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, n° 1, p. 411.

cada caso planteado, variando su composición y el número de sus miembros según la naturaleza y las partes de cada caso.

3.6.1) Sistema do Protocolo de Olivos

3.6.1.2) Controversias entre Estados miembros

Señala el Protocolo de Olivos de 2002, que el sistema de solución de controversias debe ser analizado bajo la perspectiva de los involucrados, de los legitimados a recorrer el mecanismo adoptado. El referido protocolo desarrolla básicamente, los recursos para solución de las controversias surgidas entre los Estados miembros del MERCOSUR, tanto que su art. 1º es claro al especificar que las controversias que surjan entre los Estados Partes serán sometidas a los procedimientos establecidos en el documento de *Olivos*. Es más, , esas controversias tendrán como objeto la interpretación, aplicación o incumplimiento del Tratado de Asunción, del Protocolo de Ouro Preto, de los Protocolos y Acuerdos celebrados en el marco del Tratado de Asunción, pudiendo abordar también sobre la interpretación, aplicación o incumplimiento de las fuentes derivadas (o secundarias), que son las decisiones del Consejo del Mercado Común, las resoluciones del Grupo del Mercado Común y de las directivas de la Comisión de Comercio del MERCOSUR. Por esta razón, es que el Derecho

aplicable al caso por los jueces *del Mercosur* es el propio Derecho de la Integración, son las propias fuentes primarias y secundarias del MERCOSUR que servirán de fundamentación para los dictámenes tendientes a solucionar las controversias.¹⁰⁵.

Para la solución de las controversias arriba especificadas, que involucra a los Estados miembros del MERCOSUR, el Protocolo de Olivos desarrollo tres etapas: a) Negociaciones directas; b) Arbitraje; y c) Tribunal Permanente de Revisión (TPR).

Veamos cada una de estas etapas o niveles. Antes, no podemos dejar de citar un destacado artículo del Protocolo de Olivos, el ítem 2 del art. 1º, que así dispone:

“Art. 1º. ítem 1 (...) ítem 2. 2. “Las controversias comprendidas en el ámbito de aplicación del presente Protocolo que puedan también ser sometidas al sistema de solución de controversias de la Organización Mundial del Comercio o de otros esquemas preferenciales de comercio que sean parte individualmente los Estados Partes del Mercosur, podrán someterse a uno u otro foro a elección de la parte demandante. Sin perjuicio de ello, las partes en la controversia podrán, de común acuerdo, convenir el foro...”

Como se ve en la lectura anterior, se permite a las partes la elección del foro. El documento de Olivos ha incorporado esta norma en el ámbito del

¹⁰⁵ Artículo 34 del Protocolo de Olivos de 2002: “Artículo 34 1. Los Tribunales Arbitrales Ad Hoc y el Tribunal Permanente de Revisión decidirán la controversia en base al Tratado de Asunción, al Protocolo de Ouro Preto, a los protocolos y acuerdos celebrados en el marco del Tratado de Asunción, a las Decisiones del Consejo del Mercado Común, a las Resoluciones del Grupo Mercado Común y a las Directivas de la Comisión de Comercio del Mercosur así como a los principios y disposiciones de Derecho Internacional aplicables a la materia.

MERCOSUR, según el cual las partes pueden optar litigar conforme al sistema de la OMC, o según las tres etapas del Protocolo.

3.6.1.3) Primer nivel: negociaciones directas

La primera etapa (o primer nivel) es el de las negociaciones directas, que son medios *no jurisdiccionales*, informales y rápidas, que priorizan el diálogo. Las negociaciones directas son implementadas por las relaciones diplomáticas y pueden ser conducidas por agentes diplomáticos y, depender de la gravedad de la controversia, por los Jefes de Estado o Ministros de Relaciones Exteriores. Destáquese, además, que esas negociaciones deben ser concluidas en el plazo máximo de 15 días, teniendo la posibilidad de recurrir al Grupo del Mercado Común (GMC), que buscará la solución para el litigio mediante un procedimiento apropiado, no pudiendo extenderse por más de 30 días.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Protocolo de Olivos, en relación al procedimiento optativo ante Grupo Mercado Común: “CAPÍTULO V – INTERVENCION DEL GRUPO MERCADO COMUM. Artículo 6 – Procedimiento opcional ante el GMC 1. Si mediante las negociaciones directas no se alcanzare un acuerdo o si la controversia fuere solucionada solo parcialmente, cualquiera de los Estados partes en la controversia podrá iniciar directamente el procedimiento arbitral previsto en el Capítulo VI. 2. Sin perjuicio de lo establecido en el numeral anterior, los Estados partes en la controversia podrán, de común acuerdo, someterla a consideración del Grupo Mercado Común. i) En este caso, el Grupo Mercado Común evaluará la situación, dando oportunidad a las partes en la controversia para que expongan sus respectivas posiciones requiriendo, cuando considere necesario, el asesoramiento de expertos seleccionados de la lista a que hace referencia el artículo 43 del presente Protocolo. ii) Los gastos que irrogue este asesoramiento serán sufragados en montos iguales por los Estado partes en la controversia o en la proporción que determine el Grupo Mercado Común. 3. La controversia también podrá ser llevada a la consideración del Grupo Mercado Común si otro Estado, que no sea parte en la controversia, requiriera justificadamente tal procedimiento al término de las negociaciones directas. En

Es imperioso enfatizar, que las negociaciones directas deben ser el primer recurso para solución de una controversia que involucra a los Estados miembros del MERCOSUR, que se someten al Protocolo de Olivos. No es una opción pero si un primer nivel obligatorio, conforme el art. 4º del Protocolo: “Los Estados partes en una controversia procurarán resolverla, ante todo, mediante negociaciones directas”

“In-casu” del fracaso de la primera etapa, cualquiera de los Estados involucrados en la desavenencia podrá iniciar el procedimiento arbitral (art. 6º del Protocolo de Olivos).

3.6.1.4) Segundo nivel: arbitraje¹⁰⁷

Esta etapa abarca tribunales *ad hoc*, son los tribunales arbitrales, medios semijudiciales para la solución de las controversias internacionales. Fracasadas las negociaciones directas y el procedimiento junto al GMC, ha llegado el momento de buscar los mecanismos más eficientes: hora de buscar ayuda en un tercero imparcial al conflicto, el árbitro.

ese caso, el procedimiento arbitral iniciado por el Estado Parte demandante no será interrumpido, salvo acuerdo entre los Estados partes en la controversia. **Artículo 7 Atribuciones del GMC** 1. Si la controversia fuese sometida al Grupo Mercado Común por los Estados partes en la controversia, éste formulará recomendaciones que, de ser posible, serán expresas y detalladas tendientes a la solución del diferendo”.

¹⁰⁷ Conforme María Teresa Moya Domínguez, “El arbitraje es el más antiguo de los modos de solución de controversias. Su creación se remonta a los tiempos de la antigua Grecia, es decir, existe antes de que surgieran los Estados modernos en su actual conformación a través del Tratado de Westfalia de 1648. (Op. cit., p. 37)

El procedimiento arbitral, conforme art. 9º del Protocolo, tendrá lugar cuando “no hubiese sido posible solucionar la controversia mediante la aplicación” de las negociaciones directas y de procedimiento del GMC, siendo que, “cualquiera de los Estados Partes podrá comunicar a la Secretaría Administrativa del Mercosur su decisión de recurrir al procedimiento arbitral”.¹⁰⁸

La procesualística arbitral tramitará ante un Tribunal *ad hoc* compuesto por tres árbitros. Este tribunal dictará un laudo arbitral, que debe ser fundamentado, dentro del plazo de sesenta días, prorrogables por decisión del Tribunal por un plazo máximo de treinta (30) días, contados a partir de la comunicación efectuada por la Secretaria Administrativa del MERCOSUR a las partes y a los demás árbitros.¹⁰⁹

Inserto en la normativa sobre el arbitraje entre los Estados miembros del Protocolo de Olivos está la posibilidad de medidas provisionales. Tales

¹⁰⁸ CAPÍTULO VI - PROCEDIMIENTO ARBITRAL *AD HOC* **Artículo 9** - *Inicio de la etapa arbitral* 1. Cuando la controversia no hubiera podido solucionarse conforme a los procedimientos regulados en los Capítulos IV y V, cualquiera de los Estados partes en la controversia podrá comunicar a la Secretaría Administrativa del Mercosur su decisión de recurrir al procedimiento arbitral que se establece en el presente Capítulo. 2. La Secretaría Administrativa del Mercosur notificará de inmediato la comunicación al otro u otros Estados involucrados en la controversia y al Grupo Mercado Común. 3. La Secretaría Administrativa del Mercosur tendrá a su cargo las gestiones administrativas que le sean requeridas para el desarrollo de los procedimientos”.

¹⁰⁹ Art. 16 del Protocolo.

medidas tienen la naturaleza cautelar y podrán ser concedidas, a pedido de la parte interesada, por el Tribunal *ad hoc* en situaciones de urgencia.¹¹⁰

3.6.1.5) Tercer nivel: Tribunal Permanente de Revisión (TPR)

Esta etapa es la innovación del Protocolo de Olivos, se trata de la creación, en el 2004, de un Tribunal no *ad hoc*, más si permanente, jurisdiccional, que desarrolla una actividad revisional, compuesto por cinco árbitros¹¹¹, con sede en Asunción, Paraguay.

De los laudos arbitrales podrán presentar recurso de revisión ante el TPR¹¹². Cualquiera de las partes en la controversia podrá presentar un recurso de revisión contra el laudo del Tribunal arbitral *ad hoc* o del Tribunal Permanente, dentro de un plazo no superior a quince (15) días contado a partir de la fecha de notificación. El recurso de revisión se limitará a

¹¹⁰ “**Artículo 15** *Medidas provisionales* 1. “El Tribunal Arbitral Ad Hoc podrá a solicitud de la parte interesada y en la medida en que existan presunciones fundadas de que el mantenimiento de la situación pueda ocasionar daños graves e irreparables a una de las partes en la controversia, dictar las medidas provisionales que considere apropiadas para prevenir tales daños.”

¹¹¹ No hay que hablar de jueces, pues no hay órgano judicial en el ámbito del MERCOSUR. La controversia será analizada por tres de los cinco árbitros del Tribunal Permanente de Revisión, salvo cuando involucre tres o más Estados, ahí el litigio será analizado por todos los cinco.

¹¹² Art. 17 del Protocolo de Olivos.

cuestiones de Derecho tratadas en la controversia y a las interpretaciones jurídicas desarrolladas en el laudo pericial.¹¹³

Además de la actividad recursal, revisional, la Corte Permanente del MERCOSUR podrá también funcionar como primera instancia: se habla en hipótesis del acceso al Tribunal, cuando las cuestiones no fueran decididas en la sede de negociaciones directas.

Conforme al art. 23 del Protocolo, las partes en la controversia podrán de forma expresa, someter sus controversias directamente al TPR, es decir, éste no actuará en grado recurso, pero sí como una primera instancia decisoria. Se trata del instituto de acceso directo. En esta situación el Tribunal Permanente tendrá las mismas competencias que un Tribunal arbitral *ad hoc*, y no podrá ser diferente, pues es suprimida la etapa del arbitraje, la misma no es accionada.

Es imperioso destacar que la importancia de esta tercera etapa no se cierra, pues es fundamental resaltar que el Tribunal Permanente de Revisión

¹¹³ “1. “Cualquiera de las partes en la controversia podrá presentar un recurso de revisión al Tribunal Permanente de Revisión, contra el laudo del Tribunal Arbitral Ad Hoc en un plazo no superior a quince (15) días a partir de la notificación del mismo.

2. El recurso estará limitado a las cuestiones de derecho tratadas en la controversia y a las interpretaciones jurídicas desarrolladas en el laudo del Tribunal Arbitral Ad Hoc.

3. Los laudos de los Tribunales Ad Hoc dictados en base a los principios *ex aequo et bono* no serán susceptibles del recurso de revisión.

4. La Secretaría Administrativa del Mercosur tendrá a su cargo las gestiones administrativas que le sean encomendadas para el desarrollo de los procedimientos y mantendrá informados a los Estados partes en la controversia y al Grupo Mercado Común”

ejerce competencia contenciosa (como vía recursal y como primera instancia) y también consultiva.

El ejercicio de la competencia consultiva está previsto expresamente en el art 3º del Protocolo:

“El Consejo del Mercado Común podrá establecer mecanismos relativos a la solicitud de opiniones consultivas al Tribunal Permanente de Revisión definiendo su alcance y sus procedimientos”

El establecimiento de la competencia consultiva al TPR fue una tentativa del MERCOSUR de importar el reenvío existente a nivel europeo. Aunque sus diferencias son muy claras, en especial con relación a la obligatoriedad, pues la consulta al Tribunal Permanente no vincula, cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se manifiesta en título prejudicial acaba por obligar a los tribunales nacionales a obedecer su decisión.

3.6.1.6) Obligatoriedad de los laudos y de la jurisdicción de los Tribunales

Tanto los Tribunales arbitrales como el Tribunal Permanente de Revisión emiten decisiones vinculantes y poseen jurisdicción obligatoria.

Los laudos arbitrales de los Tribunales *ad hoc* son obligatorios para los Estados Partes en la controversia a partir de su notificación y tendrán en

relación a ello fuerza de cosa juzgada, caso transcurrido el plazo para interposición del recurso de revisión.¹¹⁴

En relación a los laudos del Tribunal Permanente de Revisión, el sistema sobre solución de controversias del MERCOSUR establece que son inapelables y también obligatorios para los Estados partes en la controversia, a partir de su notificación, manifestando, como no podría ser diferente, fuerza de cosa juzgada.

Aunque es obligatorio y en el caso del laudo del Tribunal Permanente, inapelable, esto no los insta de sufrir un eventual pedido de aclaración, de acuerdo el art. 28:

- “1. Cualquiera de los Estados partes en la controversia podrá solicitar una aclaración del laudo del Tribunal Arbitral Ad Hoc o del Tribunal Permanente de Revisión y sobre la forma en que el laudo deberá cumplirse, dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación.
2. El Tribunal respectivo se expedirá sobre el recurso dentro de los quince (15) días siguientes a la presentación de dicha solicitud y podrá otorgar un plazo adicional para el cumplimiento del laudo”.

¹¹⁴ Conforme art. 31 del Protocolo de Olivos de 2002: “1. Si un Estado parte en la controversia no cumpliera total o parcialmente el laudo del Tribunal Arbitral, la otra parte en la controversia tendrá la facultad, durante el plazo de un (1) año, contado a partir del día siguiente al que venció el plazo referido en el artículo 29.1, e independientemente de recurrir a los procedimientos del artículo 30, de iniciar la aplicación de medidas compensatorias temporarias, tales como la suspensión de concesiones u otras obligaciones equivalentes, tendientes a obtener el cumplimiento del laudo.
2. El Estado Parte beneficiado por el laudo procurará, en primer lugar, suspender las concesiones u obligaciones equivalentes en el mismo sector o sectores afectados. En el caso que considere impracticable o ineficaz la suspensión en el mismo sector, podrá suspender concesiones u obligaciones en otro sector, debiendo indicar las razones que fundamentan esa decisión.
3. Las medidas compensatorias a ser tomadas deberán ser informadas formalmente, por el Estado Parte que las aplicará, con una anticipación mínima de quince (15) días, al Estado Parte que debe cumplir el laudo”.

Los laudos de ambos Tribunales deberán ser cumplidos en el plazo máximo de treinta días, plazo este que comenzará a correr a partir de la notificación. Existe la posibilidad de que los Tribunales establezcan plazos específicos para el cumplimiento de sus decisiones.

Finalmente, no puede ser olvidada la norma del art. 33, que establece como obligatoria la jurisdicción del Tribunal arbitral y del Tribunal Permanente, no habiendo necesidad de acuerdo especial o de declaración autónoma en este sentido.¹¹⁵

3.6.1.7) Controversias entre particulares y Estado miembro.

Aunque el sistema de solución de controversias sea prioritariamente destinado a solucionar los litigios que involucran a los Estados miembros del MERCOSUR, existen también normas que reglamentan las controversias en que existe un particular en uno de los dos polos.

La accesibilidad de los particulares, tanto personas físicas como jurídicas, al sistema del Protocolo de Olivos es limitada, tan es así que los mismos pueden formular apenas reclamos particulares, no estando autorizados a transitar el Tribunal arbitral y mucho menos el Tribunal Permanente de Revisión.

¹¹⁵ Cf. Diego P. Machado y Florisbal de S. Del'Olmo. Op. cit., p. 119-120.

Además, ese mecanismo de reclamos puede ser perpetrado solamente por un particular contra un Estado miembro del MERCOSUR. No puede ser accionado entre particulares y mucho menos contra otro Estado no integrante del bloque.

La disciplina del art. 39 merece citación *ipsis litteris*:

“El procedimiento establecido en el presente Capítulo se aplicará a los reclamos efectuados por particulares (personas físicas o jurídicas) con motivo de la sanción o aplicación, por cualquiera de los Estados Partes, de medidas legales o administrativas de efecto restrictivo, discriminatorias o de competencia desleal, en Violación del Tratado de Asunción, del Protocolo de Ouro Preto, de los protocolos y acuerdos celebrados en el marco del Tratado de Asunción, de las Decisiones del Consejo del Mercado Común de las Resoluciones del Grupo Mercado Común y de las Directivas de la Comisión de Comercio del Mercosur.”

Los reclamos de los particulares deben ser dirigidos a la Sección Nacional del Grupo Mercado Común donde tengan su residencia habitual o la sede de sus negocios, en el caso de personas jurídica. La fundamentación de los reclamos, como requisito básico, debe contener elementos que permitan determinar la veracidad de la violación y la existencia o amenaza de un perjuicio para los fines de ser admitidas por la Sección Nacional.

En caso de juicio de admisibilidad positivo por parte de la Sección Nacional competente, deberá ser abierta la etapa de consultas. En este momento será accionada la Sección Nacional del Grupo Mercado Común del Estado Parte, supuestamente violador de la norma de Derecho de Integración, a fin de buscar, mediante las consultas, una solución amigable inmediata a la cuestión levantada.

Finalizadas las consultas, sin que se haya alcanzado una solución, la Sección Nacional elevará el reclamo sin más demoras al Grupo Mercado Común.

Recibido el reclamo, el Grupo evaluará nuevamente su admisibilidad en la primera reunión siguiente a su recibimiento. Si concluyere que no están reunidos los requisitos necesarios para darle curso, lo rechazará debiendo pronunciarse por consenso.

En caso de no haber sido rechazado el reclamo será considerado admitido. En este caso, el Grupo Mercado Común procederá de inmediato a convocar a un grupo de especialistas, el cual deberá emitir un parecer sobre su procedencia, dentro de un plazo improrrogable de treinta días (30) contados a partir de su designación. El grupo de especialistas será constituido específicamente para emitir el parecer concluyente, estará compuesto por tres (3) miembros designados por el mismo Grupo Mercado Común.

Antes de emitir su parecer, el grupo de especialistas dará la oportunidad al particular reclamante y al Estado miembro reclamado que presenten sus argumentos en audiencia conjunta.

Finalizadas las manifestaciones, el grupo de especialistas entonces elevará el parecer al Grupo Mercado Común. De acuerdo al art. 44 del Protocolo de Olivos:

“1. El grupo de expertos elevará su dictamen al Grupo Mercado Común.

i) Si en dictamen unánime se verificare la procedencia del reclamo formulado en contra de un Estado Parte, cualquier otro Estado Parte podrá requerirle la adopción de medidas correctivas o la anulación de las medidas cuestionadas. Si su requerimiento no prosperare dentro de un plazo de quince (15) días, el Estado Parte que lo efectuó podrá recurrir directamente al procedimiento arbitral, en las condiciones establecidas en el Capítulo VI del presente Protocolo.

ii) Recibido el dictamen que considere improcedente el reclamo por unanimidad, el Grupo Mercado Común dará de inmediato por concluido el mismo en el ámbito del presente Capítulo.

iii) En caso que el grupo de expertos no alcance la unanimidad para emitir el dictamen, elevará sus distintas conclusiones al Grupo Mercado Común, que dará de inmediato por concluido el reclamo en el ámbito del presente Capítulo.”

Fuera de estos reclamos, los particulares pueden recurrir a otros documentos internacionales para solucionar sus controversias, tales como el Acuerdo sobre Arbitraje Comercial Internacional del MERCOSUR de 1998 y el Protocolo de Cooperación y Asistencia Jurisdiccional en Materia Civil, Comercial, Laboral y Administrativa (Protocolo de Las Leñas) de 1992¹¹⁶. Aquí se está fuera del sistema de solución disciplinado por el Protocolo de Olivos.

Hay que destacar, también, la posibilidad de reclamo particular en el ámbito de la Comisión de Comercio del MERCOSUR, específicamente en

¹¹⁶ Brasil: Decreto nº 4.719, de 04/06/2003.

cuanto a los actos por este practicado, conforme art. 21 del Protocolo de Ouro Preto. Este procedimiento ya fue citado en el ítem que trato específicamente la Comisión de Comercio.¹¹⁷

3.7) *Forma de toma de decisiones*

En el MERCOSUR, como es sabido, no existe una autoridades suprema, es decir, los Estados miembros no adoptaron el instituto de la supranacionalidad, no delegando una parcela significativa de sus competencias para ser ejercidas por un órgano superior, conforme a la Unión Europea. No hay una autoridad central con poderes para imponer de forma unilateral y vertical el Derecho producido en al ámbito del bloque.

De esta manera, las decisiones son tomadas de forma horizontal, en el sentido de que los países negocian y deciden depender según sus conveniencias. Son todos colocados en pie de igualdad. Existe una nítida coordinación de soberanías, en que el consenso impera en el resultado final de las decisiones del bloque.

Después de la adopción de las decisiones por consenso de todos los Estados parte se producirá la recepción por cada país de las normas *del Mercosur*, cada sistema constitucional tiene su *iter* procedimental de aceptabilidad. El Derecho Constitucional puede mostrarse a veces como un

¹¹⁷ Cf. Diego P. Machado y Florisbal de S. Del'Olmo. Op. cit., pp, 120-121-122.

obstáculo la implementación del actual Derecho de Integración y, hasta incluso, de un futuro Derecho Comunitario.

En suma, la toma de decisiones en el MERCOSUR exige el consenso, la presencia de todos los Estados miembros y la unanimidad para la aprobación, marcando así su sistema intergubernamental. Ese *quórum*, todavía hoy sufre variantes, que hablan respecto a la creación del Parlamento del MERCOSUR y del Tribunal Permanente de Revisión. Cada uno de esos órganos puede emitir decisiones fundadas en el quórum de la mayoría, conforme lo estudiado en sus respectivos tópicos.

4) Bloque Unión Europea

4.1) Antecedentes sobre la Unión Europea

En el inicio de la década del 50 en el Siglo XX, después de las sangrentas guerras mundiales, de consecuencias relevantes y conocidas, los países de Europa acentuaron su proceso de integración, teniendo como objetivo, sobretodo, el mantenimiento de la paz entre sus pueblos.

En consonancia con lo arriba aludido, Carlos Molina¹¹⁸ así lo expone:

“Tras la 1ª Guerra Mundial, una Europa en crisis comienza a vislumbrar que el objetivo hacia el que se deben encaminar los esfuerzos del continente es conseguir un **espacio sin tensiones** en el que dejen de sucederse los enfrentamientos bélicos. Prueba de ello serían, por una parte, la creación de la Sociedad de Naciones y por

¹¹⁸ DEL POZO, Carlos Francisco Molina. **Derecho de la Unión Europea**. Madrid: Reus, 2011, p. 8

otra, los proyectos privados colectivos o individuales, como por ejemplo el de Kalergi, Stresseman, Aristide Brian, etc.” (la negrita nos pertenece)

Después de la Segunda Guerra, Churchill, y un discurso en la Universidad de Zúrich, el 19 de septiembre de 1946, se convirtió en uno de los mayores defensores de la idea de unión de los países del continente: Él decía: “Hoy quiero hablarles de Europa (...) Si Europa se uniera un día para dividir su herencia común, no habría límites para la felicidad, la prosperidad y la gloria de las cuales podría gozar su población (...).”¹¹⁹

Los acalorados discursos de los defensores de la integración en el continente fueron dando espacio a los primeros documentos que de forma concreta comenzaron a reconstruir la entonces desmoronada Europa. La integración debería ser compatibilizada con un plano de reestructuración de los países que más sufrieron con las Guerras Mundiales.

Es importante destacar, en este contexto, que para reconstruir el continente se instituyó el plan Marshall¹²⁰, que consistió en un programa de ayuda desarrollado por el gobierno norteamericano con el fin de incentivar la reconstrucción de los Estados europeos en el período posguerra.

En razón del plan, el 16 de abril de 1948 se formó la OEEC (Organización Europea de Cooperación Económica), compuesta por

¹¹⁹ HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Ltr, 2000, p. 135.

¹²⁰ El plan Marshall deriva del nombre del Secretario General de Estados Unidos de la época: George Marshall

dieciséis Estados Europeos. La Organización tenía como objetivo repartir entre sus miembros los valores acordados en el referido plan.

En el año 1949, los países de Europa Occidental, juntamente con Estados Unidos y Canadá, formaron, en el plano militar, la OTAN (Organización del Tratado del Atlántico Norte)¹²¹. Esta fue la primera forma de integración a nivel estratégico político y militar del occidente europeo. Después de tales acontecimientos y aspiraciones políticas, los primeros pasos concretos y formales para la creación del bloque comunitario comienzan a darse.

El marco de partida de la integración se produjo el 9 de mayo de 1950, cuando Francia y Alemania acuerdan el control común de los dominios del carbón y del acero. Surgió así, el origen de la *Declaración Schuman*¹²², la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA)¹²³, por medio del Tratado de Paris¹²⁴, firmado en 18 de abril de 1951, con la adhesión de Francia, Alemania, Italia y los países del Benelux (Bélgica, Holanda y Luxemburgo). Se trata del primer proyecto formal de unión entre los países

¹²¹ También llamada Alianza Atlántica, se trata de una alianza militar intergubernamental fundamentada en el Tratado del Atlántico Norte, firmado el 04 de abril de 1949. El cuartel general de la OTAN tiene sede en Bruselas, Bélgica. La organización constituyó un sistema de defensa colectiva en el cual sus Estados miembros concuerdan con la defensa mutua en respuesta a un ataque externo.

¹²² Ministro de Relaciones Exteriores de Francia: Roberto Shuman.

¹²³ A CECA fue extinguida en el 2002.

¹²⁴ “El origen de este Tratado se encuentra en la declaración que hizo en nombre del Gobierno francés su Ministro de Asuntos Exteriores, Robert Schuman y cuya iniciativa se debe a Jean Monet. (MIDÓN, Mario A. R. **Derecho De La Integración – Aspectos institucionales del Mercosur**. Buenos Aires: Ed. Rubinzal – Culzoni, 1998, p. 31.)

européus con órganos supranacionales, después de siglos de desencuentros políticos y guerras fratricidas.

En esta línea doctrinaria asevera Carlos Molina¹²⁵:

“El verdadero proceso integrador tiene su arranque en la declaración Schuman (Ministro de Asuntos Exteriores francés) en 1950 proponiendo situar el conjunto de la producción franco-alemana del carbón y del acero bajo una autoridad común en una organización abierta a la participación de los demás países da Europa.”

En marzo de 1957, en Roma fueron firmados los reconocidos Tratados de Roma. El primero estableció la Comunidad Económica Europea (CEE) y el segundo la Comunidad Europea de Energía Atómica (CEEa), más conocida como *Euratom*. El Tratado de la CEE tendía a crear un mercado común, por su parte, el de *Euratom* aspiraba a promover la utilización de la energía nuclear. Estas Comunidades, con la misma estructura institucional, en el tiempo, acabaron por despertar el interés de otros países para ingresar en el bloque.

Sobre el tema, Carlos Molina Del Pozo¹²⁶, así dice:

“[...] El tratado de Roma está marcado de un carácter revolucionario, pues si bien el TCECA era más audaz en cuanto a su técnica jurídica, sólo afectaba a un sector de la economía. EL TCEE, por el contrario, tiene por objeto sustituir a los mercados de los Estados miembros por uno sólo, con las mismas características que un mercado nacional, cuyo establecimiento se preveía progresivo en un período de años dividido

¹²⁵ Ídem, *ibídem* 2011, p. 12.

¹²⁶ DEL POZO, Carlos Francisco Molina. **Derecho de la Unión Europea**. Madrid: Reus, 2011, p. 34.

en tres etapas, aunque respecto de algunas materias no fue necesario agotar los plazos previstos. Este es el caso de la Unión Aduanera.”

En razón a su éxito, la CEE termina recibiendo nuevos integrantes: Reino Unido, Irlanda y Dinamarca (los tres en 1972), Grecia (1982) y Portugal y España (ambos en 1986).

Cuando se crea la CECA y la CEE el bloque europeo se basaba todavía en una teoría clásica de la integración, es decir, con mayor preocupación por asuntos de orden técnico y científico.¹²⁷ Prueba de este momento es en el marco inicial de la integración en el continente en 1950, conforme lo expuesto anteriormente, era el control común en los dominios de carbón y del acero...

En 1986 se produce la primera Revisión del Tratado de la CEE, por medio del Acto Único Europeo, en un momento en que comienza a emerger los intereses por otras cuestiones no sólo económicas, científicas y técnicas. Fue allí la consolidación de un mercado común, comprendiendo la libre circulación de bienes, personas, capitales y servicios entre los países miembros.

Con el funcionamiento del *mercado común* se busca dar otro paso importante en el proceso integracionista, es la Unión Económica y monetaria.

¹²⁷ RAMOS Rui Manoel MouraL; O MERCOSUR y a União Europeia. In: Almeida, Elizabeth Accioly Pindo de. **MERCOSUR e União Europeia**. Curitiba: Juruá, 1996, p. 62.

Para ello, entra en vigor el 1º de noviembre de 1993, el Tratado de la Unión Europea (EU) o *Tratado de Maastricht*, que, además de los objetivos de naturaleza económica, procura establecer una mayor integración de naturaleza económica, mayor integración en el campo social y político, instituir a la ciudadanía de la Unión y una política común de defensa¹²⁸. El Tratado de la Unión Europea (de Maastricht) modifico el nombre del Tratado de la Comunidad Económica Europea (CEE), de 1957, que paso a ser denominado Tratado de la Comunidad Europea (CE). El avance más evidente fue la instauración de la Unión Monetaria, alcanzada con la creación de la moneda única, el euro, que entro en vigencia el 1º de enero de 1999, con circulación a partir de 1º de enero del 2002.

Destacando los objetivos del Tratado de Roma, vale la pena conferir las enseñanzas de Mario Midón:¹²⁹

“- Promover un progreso económico y social equilibrado y sostenible, principalmente mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores, el fortalecimiento de la cohesión económica y social y el establecimiento de una unión económica y monetaria que empieza a rendir frutos con la moneda única;

- Afirmar su identidad en el ámbito internacional, en particular mediante la realización de una política exterior y de seguridad común que incluya, en el futuro, la definición de una política de defensa común que podría conducir, en su momento, a una defensa común;

- Reforzar la protección de los derechos e intereses de los nacionales de sus Estados Miembros, mediante la creación de una ciudadanía de la Unión;

¹²⁸ Una de las novedades del Tratado de la Unión Europea fue el dispositivo que previó expresamente la convocatoria de la Conferencia Intergubernamental, en vista de la revisión de algunas de sus disposiciones.

¹²⁹ MIDÓN, Mario A. R. **Derecho De La Integración – Aspectos institucionales del Mercosur**. Buenos Aires: Ed. Rubinzal – Culzoni, 1998, p. 229.

- desarrollar una cooperación estrecha en el ámbito de la justicia y de los asuntos de interior;
- mantener íntegramente el acervo comunitario y desarrollarlo con el fin de examinar la medida en que las políticas y formas de cooperación establecidas en el tratado deben ser revisadas, para asegurar la eficacia de los mecanismos e instituciones comunitarias.”

Después del Tratado de Maastricht de 1993 y antes de la instauración del euro, en 1999, se celebró además, el Tratado de Ámsterdam el 2 de octubre de 1997. El documento de Ámsterdam modificó el Tratado de Roma, creando y definiendo el perfil de las instituciones que hoy componen la Unión.

El 26 de febrero del 2001 fue firmado por los quince países integrados en la Unión Europea o Tratado de Niza, que altero los tratados anteriores, en particular el Tratado de la CE y el de Maastricht, trayendo significativos cambios en la organización interna y en la repartición de poderes entre los órganos de la Comunidad y Estados miembros encaminando la ampliación del bloque.

En 2004, la Conferencia Intergubernamental elaboró un Tratado, llamado Tratado Constitucional, que preveía la reunión de los tratados europeos – la Unión Europea y la de la Comunidad Europea – en uno solo, con diversas modificaciones. Se trataba de un proyecto de Constitución en el sentido formal, lo que le haría ganar a la Unión Europea el título de una

Unión Política, la última etapa del proceso de integración. Sin embargo, este intento fracasó con la negativa de ratificación de Francia y de los Países Bajos¹³⁰, a finales de mayo y principios de junio de 2005, respectivamente.

Con la no aceptación al Tratado Constitucional y en la búsqueda de las reformas anheladas, el Consejo Europeo instituyó otra Conferencia Intergubernamental en junio de 2007, con la tarea de producir un proyecto de tratado que pudiese realizar las alteraciones en los Tratados de la Comunidad Europea y de la CEEA.

El 13 de diciembre de 2007, los veintisiete Estados miembros suscribieron en la capital portuguesa el Tratado de Lisboa, que a diferencia del Tratado Constitucional, no reunió a los tratados europeos en uno solo. El mismo tiene por finalidad modificar los Tratados de la Unión Europea y de la Comunidades Europea, sin suprimirlos. El documento de Lisboa sustituyó en los anteriores, la expresión “Comunidad Europea” por “Unión Europea” y le atribuyó una personalidad jurídica única al bloque. El Tratado entra en la etapa de las ratificaciones en diciembre de 2007, siendo Hungría el primer país en ratificarlo.

¹³⁰ La propuesta del *Tratado que Establece una Constitución para Europa* fue publicada el 18 de julio de 2003. Después de innumerables negociaciones, fue objeto de acuerdo por el Consejo Europeo, el 18 de junio de 2004, en Bruselas. El proyecto de Constitución europea fue firmado el 29 de octubre de 2004, en Roma. El tratado terminó siendo aceptado por algunos Estados miembros, como Eslovenia, Grecia y España (mediante referendo). Sin embargo, en 2005, los electores de Francia, también por medio de referendo, apoyaron la no ratificación del techo de la Constitución. Más tarde, el día 1.º de junio de 2005 os Países Bajos también optaron por no ratificarla, provocando así una crisis. El fracaso del proyecto originó el actual Tratado de Lisboa.

En enero de 2009, solamente dos Estados, Irlanda y República Checa, aún no habían ratificado. En diciembre de 2009, después de todas las ratificaciones, el documento entro en vigor.

A modo de sinopsis veamos los más importantes documentos que representan la evolución del bloque en estudio:

- 1) 18 de abril de 1951 – Tratado de Paris (Comunidad Europea de Carbón y del Acero). Entrada en vigor el 24 de julio de 1952;
- 2) 25 de marzo de 1957 – Tratados de Roma (Comunidad Europea y Comunidad Europea de Energía Atómica). Entrada en vigor el 1º de enero de 1958;
- 3) 17 de febrero de 1986 – Acto Único Europeo. Entrada en vigor el 1º de julio de 1987;
- 4) 7 de febrero de 1992 – Tratado de Maastricht (Tratado de la Unión Europea). Entrada en vigor el 1.º de noviembre de 1993;
- 5) 2 de octubre de 1997 – Tratado de Ámsterdam. Entrada en vigor el 1º de mayo de 1999;
- 6) 26 de febrero de 2001 – Tratado de Niza. Entrada en vigor el 1º de febrero de 2003; y

7) 13 de diciembre de 2007 – Tratado de Lisboa. Entrada en vigor el 1.º de diciembre de 2009.

A pesar de la importancia de todos los documentos citados, cabe reconocer que el tratado que viene siendo objeto de profundos estudios es el Tratado de Lisboa, en razón de prever importantes modificaciones, las cuales nítidamente predicen y aguzan la etapa integracionista actualmente vivida por los europeos.

4.2) Tratado de Lisboa de 2007

El documento de Lisboa es un tratado reformador, modificador de los tratados constitutivos de la Unión Europea, para ser más exacto, los documentos modificados son¹³¹:

- 1) Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (CE), de 1957¹³²;
- 2) Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de Energía Atómica (Euratom o CEEA), de 1957; y
- 3) Tratado de la Unión Europea o de Maastricht, de 1992.

En la misma línea de los Tratados de Niza y Ámsterdam, el de Lisboa, también, altera otros tratados, siendo que los documentos modificados se

¹³¹ En esta misma línea: “Tras un amplio y complejo proceso de ratificaciones, el nuevo texto entró en vigor en los veintisiete países el 1 de diciembre de 2009. (Carlos Molina Del Pozo, op. cit., p. 57)

¹³² El tratado que establece la Comunidad Europea pasa a denominarse de *Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)*.

mantienen en vigencia. La peculiaridad es que los textos reformados pasan a tener una nueva redacción, al principio más en consonancia con las aspiraciones de los países miembros de la Unión Europea, la cual pasa a tener una estructura fortificada para enfrentar los desafíos contemporáneos.

El Tratado de Lisboa es de importancia impar porque ansia perfeccionar la integración entre los países europeos y tiene por finalidad dar más eficiencia a sus instituciones, adaptándose a los actuales miembros y aquellos por venir.

El da nuevos rumbos a la Unión Europea. Firmando el 13 de diciembre de 2007, en el Monasterio de los Jerónimos, durante la presidencia de Portugal, entro en vigor el 1.º de diciembre de 2009. Conforme a su art. 6º, el Tratado de Lisboa debería ser ratificado de acuerdo con las normas constitucionales de los Estados miembros con fecha estimada de entrada en vigencia el 1º de diciembre de 2009, en el caso de que los instrumentos de ratificación de los 27 Estados no fuesen depositados hasta esa fecha, el tratado entraría en vigencia el primer día del mes siguiente al de depósito del ultimo instrumento. Como todos los 27 países ratificaron hasta diciembre de 2009, el primer día de este mes fue marcado por el comienzo de su vigencia.

El Tratado de Lisboa tiene como objetivos explícitos: dar más eficiencia a las instituciones de la Unión; aproximar los órganos supranacionales a los ciudadanos; dar más eficiencia y coherencia a la relación con la sociedad

internacional; y ser capaz, la Unión Europea, de responder a los desafíos globales.

La Unión Europea pasa a ser una entidad única, dotada de personalidad jurídica, con capacidad para celebrar acuerdos o participar de organizaciones internacionales. No se habla más de Comunidades Europeas, sino más bien únicamente de Unión Europea, el término “comunidad”, aquí aplicado en el transcurso de esta obra, es en razón de su popularización en el medio académico, técnicamente, no puede ser más adoptado.

El Tratado de Lisboa viene a sustituir el tratado que pretendía establecer una Constitución para la Unión Europea, proyecto este que no tuvo éxito después de ser firmado el 29 de octubre de 2004 en Roma. Como se ve, no sería demasiado repetir: la Unión Europea no posee una Constitución única, formal, centralizada, se basa, en sí, en un conjunto de tratados que la regula.

Aunque no está en vigor una Constitución formal, se puede concluir que la Unión Europea, tiene una Constitución, solamente en el aspecto material, y que sería el conjunto de documentos que componen y regulan el bloque (Tratado de Roma, Maastricht, Lisboa, etc.). Este mismo razonamiento fue desarrollado en el capítulo anterior sobre la Constitución en sentido material.

Es importante reconocer que el texto del Tratado de Lisboa reproduce casi en su integralidad lo que estaba dispuesto en el Tratado para la Constitución Europea. Muchas de las innovaciones y modificaciones del documento lisbonense ya se constataban en los artículos del proyecto de la Constitución, pero ahora ingresando de forma definitiva como fuentes del Derecho de la Unión.

Cuando fue la elaboración del Tratado de Lisboa y su firma, los gobiernos estaban conscientes de que una nueva tentativa de implantar una Constitución no sería refrendada por los ciudadanos europeos, siendo así se optó por la aprobación de un tratado que no pasase por el proceso del referéndum popular. El tratado en examen fue ratificado por todos los 27 Estados miembros dentro del plazo pre fijado, siendo que la última nación en ratificarlo fue la República Checa que lo sometió a su Senado en mayo de 2009, con la posterior promulgación del Presidente de la República el 3 de noviembre de 2009, tras el veredicto de su Tribunal Constitucional.

Como alusión a lo tratado pretende dar agilidad, organización y unicidad a la Unión Europea, ocasionando modificaciones significativas al bloque, siguen algunos de sus puntos innovadores. Antes, es imprescindible resaltar que las instituciones actuales de la Unión se mantuvieron, lo que ocurrió fue la implementación de reformas que pretendían más eficacia en su funcionamiento:

- a) la Unión Europea ahora posee un presidente;
- b) la Unión también pasa a tener un encargado para la política externa del bloque: el alto representante para los negocios extranjeros y la política de seguridad. Es una especie de Ministro de Relaciones Exteriores, o Canciller;
- c) el Parlamento Europeo gana más fuerza juntamente con los parlamentarios nacionales. El Parlamento tendrá nuevos poderes en lo que se refiere a legislación y al presupuesto de la Unión así como con los acuerdos internacionales;
- d) el espíritu de democracia es reforzado en el ámbito europeo con la mayor aproximación de los órganos supranacionales del ciudadano;
- e) las competencias supranacionales y las nacionales son mejor establecidas, delimitadas, desde diciembre de 2009 hay una clasificación más precisa de las competencias, primoreando y clarificando la relación entre los Estados miembros y la Unión;
- f) un nuevo mecanismo permite a los parlamentarios nacionales más participación en el trabajo de la Unión, ya que esta ova a intervenir en los casos en que su actuación permita obtener mejores resultados que a nivel nacional, esto es la consagración del Principio de Subsidiariedad;

g) con la mayor participación o popular, además de continuar eligiendo directamente a los miembros del Parlamento Europeo, los ciudadanos pueden solicitar a la Comisión que presente nuevas propuestas políticas para la Unión Europea, siempre que esta solicitud este firmada por lo menos un millón de ciudadanos de un número significativo de los Estados miembros;

h) Derecho de retirada o salida de la Unión: el Tratado de Lisboa innova, pues reconoce expresamente la posibilidad de un Estado miembro a retirarse del bloque;

i) el marco institucional de la Unión Europea gana estabilidad y simplicidad; se crea la función de Presidente del Consejo Europeo, con mandato de dos años y medio;

j) el número de Comisarios de la Comisión Europea irá a disminuir a partir de 2014;

k) cuanto al proceso legislativo Europeo ordinario: el principal proceso de decisión de la Unión pasa a llamarse proceso legislativo ordinario, en el cual participan el Consejo y el Parlamento Europeo (codecisión). Este sistema será aplicable en la mayoría de las materias, reduciéndose de esta forma los votos por unanimidad;

l) cuanto al proceso legislativo Europeo por mayoría calificada, a partir de 2014 es instituida una nueva forma de calcularla;

m) el tratado consagra los Derechos civiles, políticos y económicos, sociales y culturales; y

n) la Unión Europea gana una personalidad jurídica única. “Deja de existir por lo tanto, la dualidad entre la Comunidad y la Unión; tanto es verdad que el TFUE adopta el término de Unión para designar al bloque económico.”¹³³ El Derecho de la Unión comienza a hacer las veces de Derecho Comunitario, conforme lo resalta en el primer capítulo.

4.3) La efectiva integración: solidaridad entre los Estados

Pocos bloques poseen una *cláusula de solidaridad* como la preceptuada en los tratados comunitarios. Conforme el art. 222 del Tratado sobre el funcionamiento del bloque en comentario, la Unión y sus Estados miembros actuarán en conjunto, con un espíritu de solidaridad en caso de que otro miembro sea blanco de un ataque terrorista o víctima de una catástrofe natural o de origen humano. La Unión, en estos casos, movilizará todos los instrumentos a su disposición, inclusive los recursos militares para

¹³³ GOMES, Eduardo Bicchi, **Bloques económicos y solución de controversias**. 2. Ed. Curitiba, Juruá, 2005. p. 100.

prevenir amenazas terroristas, proteger las instituciones democráticas y la población civil y prestar asistencia a un Estado hermano, en caso de un ataque terrorista.

Esa obligación de ser solidario, de efectivamente estar integrado, es el núcleo de todo el proceso de integración, concretarla es ayudar a que tenga éxito cualquier propuesta de bloque regional.

En la línea del Tratado sobre el funcionamiento, hay entre los Estados miembros la obligación de prestarse asistencia en caso de catástrofes¹³⁴. Si un Estado es blanco de un ataque terrorista o víctima de una catástrofe natural o de origen humana, los otros le prestarán asistencia.

Además del Principio de Solidaridad, la Unión Europea se rige por los Principios de Igualdad, el Equilibrio Institucional, de la Uniformidad, de Subsidiariedad y de Proporcionalidad.¹³⁵

¹³⁴ Para responder a las catástrofes naturales, basado en la cláusula de solidaridad, fue creado el Fondo de Solidaridad de la UE: “El Fondo de Solidaridad de la Unión Europea (FSUE) fue creado para responder a situaciones de emergencia provocadas por catástrofes naturales y expresar la solidaridad europea para con los pueblos de las regiones afectadas. O FSUE fue creado después de las inundaciones desastrosas que asolaron a Europa Central en el Verano de 2002. En los seis años siguientes, los fondos del FSUE fueron utilizados en 26 ocasiones para hacer frente a las inundaciones, incendios forestales, terremoto, erupción volcánica, tempestades y sequía. Hasta ahora fueron ayudados 20 países europeos, habiendo puesto a disposición una suma superior a 1500 millones de euros”. *FONDO DE SOLIDARIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA*. Disponible en: http://ec.europa.eu/regional_policy/funds/solidar/solid_pt.htm. Acceso el: 16/02/2010.

¹³⁵ Existen doctrinarios que incluyen otros principios, tales como: a) delegación de competencias; b) de preferencia comunitaria en los intercambios internacionales; c) de no discriminación en función de la nacionalidad. (Cf. Raúl Granillo Ocampo, op. cit., p. 228.)

Basado en este esquema inicial es posible inferir que la supranacionalidad adoptada, la Unión Monetaria con la *zona del euro*, la existencia de un Banco Central propio, la profunda Solidaridad entre los Estados para los enfrentamientos de los más diversificados desafíos de la sociedad internacional y los resultados ya logrados, como la ausencia de una tercera gran guerra, hacen a la Unión Europea un bloque regional sin precedentes.

4.4) La Supranacionalidad

El concepto tradicional de soberanía, en que el Estado era todopoderoso, no admitiendo límites o intromisiones en sus acciones, viene siendo modificado por la globalización de la economía y sus consecuencias. La soberanía comporta hoy una interpretación relativizada en donde la injerencia de la sociedad internacional por medio de las organizaciones internacionales encuentra refugio en los propios tratados y de hecho de las naciones por si solas, mas no poseen medios y recursos para sanear problemas de alta gravedad y complejidad, tales como violación de los Derechos humanos, catástrofes ambientales y conflictos bélicos.

En realidad puede incluso parecer contradictorio, pero para relativizar o aceptar ceder parte de la soberanía, los Estados están pensando en el interés nacional, es decir, el bienestar del país.

En esta línea se consagra el pensamiento de Raúl Granillo Ocampo¹³⁶:

"[...] La supranacionalidad es resistida, en muchas oportunidades, por considerar que el interés nacional y el comunitario se encuentran en conflictos, y que aceptar la noción de supranacionalidad y su consecuencia (preeminencia de orden jurídico comunitario) implica aceptar el cercenamiento del interés nacional, que debe ceder ante el interés comunitario. Se deja de lado que es el interés nacional el que, ante una realidad jurídica internacional compleja, busca potenciarse mediante un proyecto u objetivo común, que al utilizar la energía conjunta de distintos países."

El modelo gubernamental de la Unión Europea puede ser adjetivado como el más moderno a ser aplicado en toda la sociedad internacional. Ese modelo adoptado por la Unión puede ser resumido en una única palabra: *supranacionalidad*.

Los tratados europeos no mencionan expresamente el término "supranacionalidad". Sus efectos, sin embargo, son subentendidos y están bien presentes tanto en la jurisprudencia comunitaria como en el día a día de los europeos. El Tratado de la CECA, de París, de 1951, en su art. 9º, implícitamente ya había introducido esta noción.

Sobre las características de la Unión Europea y le a supranacionalidad, Carlos Molina Del Pozo¹³⁷, así pondera:

"[...] El Derecho de la Unión, compuesto por el conjunto de normas y principios que determinan la organización, funcionamiento y competencias de la Unión Europea, se conforma como un orden jurídico sui géneris, dotado de autonomía con relación a los

¹³⁶ OCAMPO, Raúl Granillo. **Derecho público de la integración**. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2007, p. 156.

¹³⁷ Op. cit., pp. 299-300.

ordenamientos de los Estados miembros, distinto del orden jurídico internacional y caracterizado por unos rasgos peculiares. [...] Es así como se han formulado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su jurisprudencia, las principales características del Derecho de la Unión:

- **Primacía**, según la cual la norma de la Unión prevalece sobre cualquier norma nacional;
- **Aplicabilidad directa**, que viene a significar que el Derecho de la Unión forma parte, automáticamente, del Derecho interno de los Estados miembros, sin que se produzca intervención alguna por parte de las autoridades nacionales;
- **Efecto directo**, o posibilidad de la norma de la Unión de ser invocada por los particulares ante sus Tribunales nacionales, creando para ellos derechos y obligaciones.” (la negrita pertenece al autor)

La Unión Europea consagra una especie de soberanía compartida, la supranacionalidad. Su sistema político presenta diferentes niveles de gobierno lo que ha sido denominado también como gobierno multinivel.

Hasta el presente, ese proceso permitió la construcción de un sistema político en el cual el gobierno se vuelve una actividad multinivel, intrínsecamente institucionalizada y marcada por procesos que se sobreponen y se entrecruzan entre los diferentes Estados y niveles por encima y por debajo del antiguo *locus* de la soberanía estatal¹³⁸.

El bloque comunitario puede ser considerado una organización internacional supranacional, con personalidad jurídica propia. No puede clasificarse como una Federación de Estados. Sin embargo, en relación a su carácter subjetivo (*actorness*), en razón de si profundo desarrolla podría

¹³⁸ RAMOS, L; MARQUES, S. F; JESUS, D. S. V. op., cit, p. 94

también ser elevada a una categoría encima de las organizaciones internacionales, con la peculiaridad que la transformaría en una institución *sui generis*.

Su diferencial sería exactamente la soberanía compartida, en que los Estados delegan parcelas de sus competencias estatales internas para que sean ejercidas por instituciones supranacionales, que son aptas para conducir los intereses del bloque.

Costa entiende que la supranacionalidad está:

“vinculada con la legitimidad regional y únicamente tiene sentido como instrumento de las demandas sociales, principalmente la de integración. La opción por órganos y Derechos supranacionales no es, por consiguiente, una cuestión de mera voluntad sino principalmente de finalidades y posibilidades sociales. Por lo tanto, debe estar marcado por un análisis profundo de la sociedad y de la economía, pero nunca puede lanzar sus bases sobre modelos formales, cuyo trasplante sólo puede dar como resultado el rechazo.”¹³⁹

Siendo que:

“[...] el origen de la supranacionalidad se encuentra en la transferencia de partes soberanas por los Estados nacionales en beneficio de un organismo que, al fusionar las partes recibidas, se atribuye ese poder y funciona por encima de las unidades que lo compone, en calidad de titular absoluto.”¹⁴⁰

La supranacionalidad no puede ser relacionada solamente a las instituciones de la Unión Europea, pero también es un calificador del bloque

¹³⁹ COSTA, José Augusto Fontoura. Multiplicidade Jurídica e Integração Regional. In: PIMENTAL, L. O..(Org.). **MERCOSUL no Cenário Internacional – Direito y Sociedade**, 1 ed. Curitiba: Juruá, 1998, v. 1, p. 268.

¹⁴⁰ STELZER, Joana. **Integração Europeia: dimensão supranacional**. Florianópolis: Dissertação em Mestrado em Direito UFSC, 1998, p. 65.

Unión Europea como un todo y de las fuentes, que también están en un nivel supranacional, ostentan la primacía frente al Derecho interno de los países. El bloque, las instituciones y las fuentes comunitarias son supranacionales.

Por último conviene mencionar el entendimiento de Mario Midón¹⁴¹ acerca del tema en discusión:

“Desde una perspectiva más actual la mayoría de la doctrina está conteste hoy en que los componentes centrales de la supranacionalidad están dados por la configuración adelantada en el numeral 6 de este mismo capítulo, a saber:

- 1) *Instituciones con potestad autónoma por encima de los Estados* para cumplir funciones ejecutivas, legislativas y judiciales conforme al plan integrativo trazado. La idea de autonomía está mentando a la independencia que esos órganos – llamados a atender exclusivamente el interés comunitario – tienen en relación a los Estados Miembros.
- 2) *Supremacía del orden jurídico comunitario frente al Derecho interno de los Estados integrados*. Ello significa que en el caso de existir colisión entre una norma emanada del órgano supranacional y el Derecho de uno de los signatarios prevalece la primera sobre este último.
- 3) *Aplicación inmediata*¹⁴² *de la normativa comunitaria* en cada uno de los países que son parte de la comunidad. De modo que el Derecho producido por un órgano supranacional ingresa automáticamente a los Estados Partes, sin necesidad de pasar por el filtro interno de la aprobación parlamentaria y la ratificación ulterior.
- 4) *Aplicación directa de la normativa comunitaria*, extremo que posibilita que los residentes de los Estados puedan invocar los derechos emergentes conferidos por las regulaciones producidas por órganos supranacionales.”

4.5) Instituciones de la Unión Europea

¹⁴¹ Cf. op. cit., p. 58.

¹⁴² “Aplicación inmediata” implica que dicha norma adquiere plena vigencia en los Estados miembros del proceso, con independencia de ningún trámite nacional. (Ídem, OCAMPO, Raúl Granillo, p. 158)

Analizaremos en este tema las instituciones de la Unión Europea, conforme lo dispuesto en los tratados comunitarios, debidamente actualizados por el reciente Tratado de Lisboa.

En su art. 13, el Tratado de la Unión preceptúa que la Unión:

[...] dispone de un cuadro institucional con miras a promover sus valores, continuar con sus objetivos, servir a sus intereses, a los de sus ciudadanos y a los de los Estados Miembros, así como también garantizar la coherencia, la eficacia y la continuidad de sus políticas y de sus acciones.

Las instituciones de la Unión son:

a) el Parlamento Europeo, b) el Consejo Europeo, c) el Consejo, d) la Comisión Europea (adelante designada “Comisión), e) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, f) el Banco Central Europeo, g) el Tribunal de Cuentas.

Cada institución deberá actuar dentro de los límites de las atribuciones que le son conferidas por los respectivos tratados, de acuerdo con los procedimientos, condiciones y finalidades que estos establecen. En esta tesitura, para el buen funcionamiento del bloque, con base en el Principio de Solidaridad, las instituciones deben mantener entre sí una cooperación imitada en la lealtad y en la eficiencia.

Esta cooperación entre las instituciones caracteriza la forma híbrida de gobierno en la Unión Europea, no teniendo una centralización absoluta de la

conducción de las políticas de la Unión ni un único órgano, pero si distribución de competencias. Cada institución contribuye para formar el todo (UNION), emitiendo actos unilaterales que direccionan los rumbos del bloque.

Pues bien! Seguiremos el orden y adoptaremos las nomenclaturas anteriores establecidas en el art. 13 arriba aludido. Todas las consideraciones abajo expuestas sobre las instituciones, sus actividades, su funcionamiento, su composición y sus atribuciones están básicamente consagrados en el Tratado de la Unión Europea y en el Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea.

4.5.1) Parlamento Europeo

El Parlamento tiene su sede en Estrasburgo, Francia, pero su Secretaria General se encuentra en Luxemburgo y las comisiones se reúnen en Bruselas.

Se trata de una institución supranacional, de carácter esencialmente político, que ejerce juntamente con el Consejo la función legislativa y la función presupuestaria. Vea que la definición del presupuesto de la Unión y la legislativa no son ejercidas en su plenitud, pues el Parlamento solamente en determinados casos participa en el ejercicio del poder normativo y tiene una intervención limitada en la aprobación del presupuesto comunitario. Esta

particularidad no se asemeja al perfil de muchos Parlamentos nacionales, teniendo en cuenta que las actividades legislativa y presupuestaria son normalmente atribuidas sin restricciones a los respectivos Legislativos.

El Parlamento ejerce funciones de control político o de supervisión y de consulta. Entre sus varias atribuciones señaladas en los tratados comunitarios, le incumbe elegir al presidente de la Comisión Europea.

La composición del Parlamento es lo más democrática posible, tratándose de la institución que mejor representa la voluntad popular en el nivel comunitario, está compuesto por representantes de los ciudadanos europeos, electos por sufragio universal, directo, libre y secreto¹⁴³, ejerciendo mandato de cinco años y gozando de inmunidad parlamentaria. Es la única institución que posee el sistema de elecciones directas.

El número total de bancas en la institución no puede exceder a setecientos cincuenta (750) más el Presidente (electo entre los miembros del Parlamento). La representación de los ciudadanos disminuye proporcionalmente, con un umbral de seis (6) miembros por Estado miembro. A ningún Estado le pueden ser atribuidos más de noventa y seis lugares.

Antes del Tratado de Lisboa de 2007, el Parlamento poseía 732 *eurodiputados*, con su entrada en vigor pasa a tener un máximo de 750. El

¹⁴³ El sufragio universal, periódico y directo comenzó en la Unión Europea en 1979. Las elecciones para el Parlamento Europeo se realizan el mismo día para todos los 27 integrantes del bloque.

Tratado de Lisboa lo hizo aún más importante al papel del Parlamento Europeo. El procedimiento legislativo de codecisión se convierte ahora en el procedimiento legislativo ordinario, donde el Parlamento Europeo y el Consejo son, conjuntamente, implicados en el proceso poseyendo iguales poderes. El Tratado de Lisboa amplió el número de materias que se deciden por el sistema de codecisión, aumentando en consecuencia, el número de áreas en que el Parlamento Europeo participa.

4.5.2) Consejo Europeo

Es una institución considerada como el órgano supremo de la Unión Europea, está constituido por la reunión de Jefes de Gobierno o Jefes de Estado de los miembros de la Comunidad, asistidos por los Ministros de Relaciones Exteriores.

Reflexionando sobre las atribuciones de este Consejo, Carlos Molina Del Pozo¹⁴⁴ lo clasifica de esta forma:

- Aporta a la construcción europea un impulso político general.
- Define las orientaciones que favorecen la construcción europea y establece las líneas directrices de orden político general para la Unión Europea y la cooperación política europea.
- Abre la cooperación a nuevos sectores de actividad.
- Delibera sobre asuntos que dependen de la Unión Europea en sus diferentes aspectos velando por su coherencia.
- Expresa de forma solemne la postura común en asuntos de relaciones exteriores.”

¹⁴⁴ Cf. op. cit., pp. 85-86

El Consejo Europeo tiene por misión dar los impulsos necesarios al desarrollo de la Unión, definiendo sus orientaciones y prioridades políticas generales. El no ejerce la función legislativa y se reúne dos veces por semestre, convocada por su Presidente, pronunciándose en regla por consenso. Cuando la situación lo exija, el Presidente podrá convocar a una reunión extraordinaria.

El Consejo Europeo elige a su Presidente por mayoría cualificada, por un mandato de dos años y medio, renovable una vez. En caso de impedimento o de falta grave, el Consejo Europeo puede poner fin a su mandato siguiendo el mismo procedimiento (mayoría cualificada).

Compete al Presidente: a) dirigir los trabajos del Consejo Europeo y dinamizarlos; b) asegurar la preparación y continuidad de los trabajos del Consejo Europeo, en cooperación con el Presidente de la Comisión y con base en los tratados del Consejo de los Asuntos Generales; c) actuar en el sentido de facilitar la cohesión y el consenso en el ámbito del Consejo; y d) presentar un informe al Parlamento Europeo después de cada una de las reuniones realizadas.

El Presidente garantiza la representación externa de la Unión en las materias del ámbito de la política externa y de seguridad común, sin perjuicio

de las atribuciones del Alto Representante de la Unión para los Negocios Extranjeros y la Política de Seguridad, este último, como ya fue citado, creado por el reciente Tratado de Lisboa. El Presidente del Consejo Europeo no puede ejercer cualquier mandato nacional.

Hasta el advenimiento del Tratado de Lisboa, ese Consejo no era considerado una institución de la Unión Europea. Otra importante innovación presentada por el Tratado de Lisboa en relación al Consejo Europeo fue la creación de una presidencia permanente con mandato de dos años y medio, renovable una vez. Deja de lado la presidencia rotativa y semestral hasta entonces vigente.

Según el Tratado de Lisboa, el Consejo Europeo está compuesto por los Jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, así como su Presidente y por el Presidente de la Comisión. El Alto Representante de la Unión para los Negocios Extranjeros y la Política de Seguridad también participa de los trabajos.

4.5.3) Consejo

Este órgano también es conocido como Consejo de la Unión Europea, no pudiendo ser confundida con el Consejo Europeo, antes estudiado, y con

el Consejo de Europa.¹⁴⁵ Solamente el Consejo Europeo y el Consejo de la Unión Europea (o sólo el Consejo) son instituciones de la Unión Europea.

Haciendo comentarios sobre la naturaleza de este órgano, Carlos Molina¹⁴⁶ asevera que:

[...]El consejo es el órgano de la Unión que goza de un auténtico poder de decisión. En este sentido, puede afirmarse que ostenta la potestad necesaria para emanar normas jurídicas, cuya fuente originaria se encuentra en los Tratados fundacionales.”

El Consejo es el principal órgano legislativo y ejecutivo de la Unión. Ejerce, juntamente con el Parlamento Europeo la función legislativa y la función presupuestaria. Cabe a él definir las políticas de la Unión Europea y desarrollar la actividad de coordinación del bloque, deliberando en regla, por mayoría cualificada.

El mismo está compuesto por un representante de cada Estado miembro a nivel ministerial, con poderes para vincular al gobierno del respectivo Estado y ejercer el Derecho de voto.

¹⁴⁵ (El Consejo de Europa es una organización internacional, con personalidad jurídica propia, que fue creada el 5 de marzo de 1949. Es la más antigua institución europea em funcionamiento. No es un órgano de la Unión Europea aunque sus actividades abarquen 47 Estados de Europa, inclusive 27 integrantes de la Unión. Sus principales objetivos son la defensa de los Derechos Humanos, el desarrollo democrático y la estabilidad político-social en el continente europeo. En el ámbito del Consejo de Europa se encuentra la Convención Europea de los Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos. La sede del Consejo está en Estrasburgo, en Francia.)

¹⁴⁶ Cf. op. cit., 91.

Hasta el advenimiento del Tratado de Lisboa, la Presidencia siempre fue ejercida sucesivamente por cada Estado miembro del Consejo, durante un período de seis meses.

Con el Tratado de Lisboa, esa institución tuvo cambios en lo concerniente a la creación de nuevas carpetas, al sistema de cálculo de votación en su seno y a su presidencia. El Consejo obtuvo así dos carpetas: una encargada de los asuntos generales y la otra de los asuntos exteriores.

El voto por la mayoría cualificada se vuelve regla general en la adopción de los actos jurídicos en el seno del Consejo. La unanimidad permanece, pero es solamente aplicada en los casos bien definidos por el Tratado de Lisboa, que constituyen la excepción a la regla.

Sin embargo, por el Tratado de Lisboa, a partir de 2014, la mayoría calificada será calculada por un sistema de doble mayoría: por lo menos 555 de los miembros del Consejo (Estados miembros) representando, como mínimo, al 65% de la población de la Unión será necesario para adoptar un acto legislativo europeo.

Con el Tratado de Lisboa, la presidencia del Consejo, con excepción de la formación de Negocios Extranjeros, está asegurada por grupos predeterminados de tres Estados miembros durante un período de 18 meses. Estos grupos son formados en base a un sistema de rotación igualitaria de

los Estados miembros, teniendo en cuenta su diversidad y los equilibrios geográficos de la Unión. Cada miembro del grupo preside sucesivamente durante seis meses todas las formaciones del Consejo con excepción de la formación de Negocios Extranjeros.

La preparación de los trabajos del Consejo es la responsabilidad de un comité de representantes permanentes de los os gobiernos de los Estados miembros. Los trabajos son desarrollados en reuniones públicas, cuando el Consejo este deliberando sobre un proyecto de acto legislativo. Con este fin, cada reunión será dividida en dos partes, consagradas respectivamente las deliberaciones sobre los actos legislativos de la Unión y las actividades no legislativas. La sede del Consejo se encuentra en Bruselas, aunque realice algunas de sus reuniones en Luxemburgo.

4.5.4) *Comisión Europea*

La Comisión tiene como función *promover el interés general de la Unión*, cabiéndole en esa línea, *velar por la aplicación de los tratados*, así como de las medidas adoptadas por las demás instituciones. Es una *especie de gobierno de la Unión Europea*¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Carlos Molina, refuerza este entendimiento: [...] El art. 8 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, atribuía a la Alta Autoridad la responsabilidad de los objetivos que se fijaban en el mencionado Tratado, poniendo en manos del referido órgano amplias competencias de carácter ejecutivo. (op. cit., p. 111)

Tal Comisión ejecuta el presupuesto y administra los programas definidos por el bloque, ejerce funciones de coordinación, de ejecución y de gestión y toma la iniciativa de la programación anual y plurianual de la Unión con vistas a la obtención de acuerdos interinstitucionales.

Con excepción de la política externa y de seguridad común y de los demás casos previstos en los tratados la Comisión asegura la representación externa de la Unión.

Los actos legislativos de la Unión Europea sólo pueden ser adoptados bajo propuesta de la Comisión, salvo disposición en contrario de los tratados. De esta forma se infiere que esas fuentes de Derecho Comunitario, en regla, son propuestas apenas por la Comisión.

Cabe también a la Comisión controlar la aplicación del Derecho de la Unión, pero bajo la fiscalización del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que este Tribunal es la viga maestra del sistema judicial comunitario. Tanto el Tribunal como la Comisión pueden ser considerados los guardianes del Derecho de la Unión.

Semejante es el papel desempeñado por el Parlamento Europeo, la *Comisión ejerce actividad consultiva*, pues puede formular recomendaciones o pareceres sobre materia de objeto de los tratados.

Con poder de decisión propio y con sede en Bruselas, la Comisión está compuesta por veintisiete (27) miembros actualmente y así debe quedar hasta el 2014 según lo prescrito en el Tratado de Lisboa. Cada Estado miembro posee entonces un Comisario. Son escogidos para un mandato de cinco años, pudiendo ser renovados. *Es su Presidente quien representa a la Unión Europea internacionalmente.*

Los miembros de la Comisión son escogidos en función de su competencia general y de su compromiso entre las personalidades que ofrecen todas las garantías de independencia.

La Comisión nominada entre la fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa (diciembre de 2009) y 31 de octubre de 2014 está constituida por un nacional de cada Estado miembro, incluyendo a su Presidente y al Alto Representante de la Unión para los Negocios Extranjeros y la Política de Seguridad, que es uno de los vicepresidentes. A partir de 1º de noviembre de 2014, la Comisión será compuesta por un número de miembros, incluyendo a su Presidente y al Alto Representante, correspondiente a dos tercios del número de los Estados miembros, a menos que el Consejo Europeo, deliberando por unanimidad, decida alterar ese número. Así, si la Unión continua formada hasta el 2014 por los mismos veintisiete (27) países, el número de comisarios será de dieciocho (18).

Como se ha destacado, los miembros de la Comisión son escogidos entre los nacionales de los Estados miembros, con base a un sistema de rotación rigurosamente igualitaria que permite reflejar la posición demográfica y geográfica relativa de los Estados integrantes del bloque en su conjunto. Este sistema es establecido por unanimidad por el Consejo Europeo, en los términos del artículo 244 del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea. Teniendo en cuenta las elecciones para el Parlamento Europeo y después de proceder a las consultas adecuadas, el Consejo Europeo, deliberando por mayoría cualificada, propondrá al Parlamento un candidato al cargo de Presidente de la Comisión. Ese candidato será electo por el Parlamento Europeo por mayoría de los miembros que lo componen. En el caso que el candidato no obtuviese la mayoría de los votos, el Consejo Europeo entonces, deliberando por mayoría cualificada propondrá dentro del plazo de un mes a un nuevo candidato, quien es elegido por el Parlamento.

El Presidente, el Alto Representante de la Unión para asuntos Exteriores y de Política de Seguridad y los demás miembros de la Comisión son colegialmente sujetos a un voto de aprobación del Parlamento Europeo. Después de la aprobación por este, la Comisión es nominada por el Consejo Europeo.

En relación específicamente a la presidencia de la Comisión, la elección del Presidente debe tomar en consideración el resultado de las elecciones

parlamentarias y pasar por una elección del Parlamento que no existía hasta entonces.

Compete al Presidente de la Comisión: a) definir las orientaciones en el ámbito de las cuales la Comisión ejerce su misión; b) determinar la organización interna de la Comisión, a fin de asegurar la coherencia, la eficacia y la colegialidad de su acción; y c) nominar vice-presidentes dentro de los miembros de la Comisión, con excepción del Alto Representante de la Unión para los Asuntos Exteriores y de la Política de Seguridad.

Por fin cabe resaltar que la Comisión ejerce sus responsabilidades con total independencia, siendo que sus miembros no pueden solicitar y mucho menos aceptar instrucciones de ningún gobierno, institución, órgano u organismo. Sus integrantes deben abstenerse de toda y cualquier acción que sea incompatible con sus deberes o con el ejercicio de sus funciones.

4.5.5) Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) tiene competencia jurisdiccional para las cuestiones de Derecho Comunitario. Es de su competencia garantizar el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los tratados europeos, siendo el principal órgano jurisdiccional supranacional del sistema judicial de solución de controversias de la Unión Europea.

Tienen *legitimidad activa y pasiva* para interponer acciones directamente en el Tribunal de Justicia: los 27 Estados miembros, las instituciones de la Unión Europea, las personas físicas y las personas jurídicas. Cualquier persona singular o colectiva puede interponer ante el Tribunal recursos contra los actos de los cuales sea destinataria o que directa e individualmente se relacionen con la misma, así como también contra los actos que los afecten directamente.

Como se puede ver, se consolida en el tribunal comunitario una amplia accesibilidad jurisdiccional, otra característica del desarrollo integracionista del bloque.

La Corte de la Unión Europea puede funcionar como un tribunal internacional (cuando decide sobre litigios que implican a los Estados miembros), como una corte constitucional (cuando fiscaliza la legalidad de los actos adoptados por las instituciones del bloque) o como un tribunal administrativo (cuando juzga recursos de cualquier persona física o jurídica).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea está compuesto por un juez de cada Estado miembro, los cuales, así como los abogados generales¹⁴⁸ que dan asistencia al Tribunal, son elegidos de común acuerdo por los

¹⁴⁸ El Tribunal de Justicia es asistido por ocho abogados generales, número puede ser aumentado si el propio Tribunal lo solicita al Consejo, el cual decidirá sobre tal cuestión por unanimidad. Los abogados generales deben presentar públicamente, con imparcialidad e independencia, sus conclusiones fundamentadas sobre las causas que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, requieran su intervención.

gobiernos de los Estados. Se trata de personalidades con garantía de independencia y que reúnen las condiciones exigidas para el ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales en sus países, siendo nominados para un período de seis años con posibilidad de renovación. Los jueces designan entre si al Presidente del Tribunal con mandato de tres años y la posibilidad de reelección.¹⁴⁹

La competencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es amplia, le corresponde fiscalizar la legalidad de los actos adoptados en conjunto por el Parlamento Europeo y por el Consejo, los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento Europeo destinados a producir efectos jurídicos con relación a terceros. Al mismo le compete conocer respecto de los recursos fundados en la incompetencia, la violación de formalidades esenciales, la violación del Tratado de la Unión Europea o de cualquier norma jurídica relativa a su aplicación, o en el desvío del poder, interpuestos por un Estado miembro, por el Consejo o por la Comisión. Asimismo, el Tribunal tiene competencia en las mismas condiciones para conocer respecto de los recursos interpuestos por el Parlamento Europeo, por el Tribunal de Cuentas, por el Banco Central Europeo, con el objetivo de salvaguardar las respectivas prerrogativas.

¹⁴⁹ Cada tres años se procederá a la sustitución parcial de los jueces y de los abogados generales.

La competencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se puede ampliar, tanto es así que el Consejo, siempre que sea por unanimidad, de acuerdo con un proceso legislativo especial y después de consultarlo con el Parlamento Europeo, puede aprobar disposiciones destinadas a atribuir al Tribunal de Justicia competencia para decidir sobre litigios relacionados con la aplicación de los actos adoptados en base a los tratados que crean títulos europeos de propiedad intelectual.

Aunque con un amplio campo para decidir¹⁵⁰, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no tiene competencia para dictar resoluciones en algunas áreas. No dispone de competencia en lo que se refiere a las disposiciones relativas a la política externa y de seguridad común ni en lo que se refiere a los actos adoptados en base a dichas disposiciones. Tampoco tiene competencia para fiscalizar la validez o la proporcionalidad de operaciones realizadas por los servicios de policía u otros servicios responsables de la aplicación de una ley en un Estado miembro, ni para decidir sobre el ejercicio de las responsabilidades que incumben a los Estados parte en materia de mantenimiento del orden público y de garantía de la seguridad interna.

En línea con lo que se está mencionando en cuanto a su competencia, es necesario recalcar que al TJUE no se lo puede considerar una instancia recursal para los Tribunales de los Estados miembros, no

¹⁵⁰ Existen tres fuentes de autoridad en la jurisprudencia comunitaria: resoluciones (sentencias de 2ª instancia y despachos), dictámenes, y conclusiones del abogado general.

correspondiéndoles, por consiguiente, modificar resoluciones de dichos Tribunales, ni siquiera en materia de Derecho Comunitario. Sin embargo, el mismo puede ser accionado por los órganos jurisdiccionales nacionales, preliminarmente, para manifestarse sobre la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones. Además, le corresponde a los 27 Estados miembros del bloque asegurar las medidas procesales internas con el fin de que a los ciudadanos europeos se les garantice la tutela jurisdiccional efectiva en los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión.

Las *sentencias* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son vinculantes y deben ser cumplidas por los Estados miembros. Si se comprueba que un Estado no cumplió ninguna de las obligaciones que le corresponden en virtud de los tratados, el mismo debe tomar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia. Si la Comisión considera que el Estado en cuestión no tomó las medidas tendientes a la ejecución de la resolución, puede nuevamente someter el caso al Tribunal, después de haber dado al Estado la posibilidad de presentar sus comentarios (una especie de defensa). Si el Tribunal declara comprobado que la entidad de que se está tratando no cumplió con la sentencia, puede condenarla al pago de una suma fija o progresiva correspondiente a una sanción pecuniaria.

El TJUE, en las causas sometidas a su consideración, puede ordenar las medidas provisionales de naturaleza cautelar que crea necesarias.

Sus resoluciones son inamovibles y de aplicabilidad inmediata en los territorios de los Estados miembros, siendo vinculantes desde el día en se dictaron. Sus sentencias son “autoaplicables, vinculando directamente a las partes y su jurisdicción es obligatoria para los Estados-miembros.”¹⁵¹

Todas las resoluciones del Tribunal se traducen a los idiomas oficiales de la Unión Europea y se publican en la recopilación de jurisprudencia del TJUE. Sus resoluciones son elaboradas y redactadas en forma de lema, sin contener referencias bibliográficas e incluyendo las conclusiones del abogado general.

Los procesos ante el TJUE se desarrollan en dos etapas: una escrita y otra oral. A los procesos se les aplica, entre otros, los Principios del Inquisitorio, del Contradictorio y de la Publicidad. Es importante recordar que los litigantes no están sujetos al pago de sus costas procesales, solamente al pago de sus gastos pudiendo ser beneficiados por el instituto de asistencia judicial.

4.5.6) Tribunal General y Tribunales especializados

¹⁵¹ GOMES, Eduardo. *Biacchi. op. cit.*, p. 199.

En el ámbito del Tribunal de Justicia de la Unión Europea funcionan todavía el Tribunal General y los Tribunales especializados.

El Tribunal General¹⁵², también conocido como Tribunal de Primera Instancia (llamado solamente “Tribunal” con la entrada en vigencia del Tratado de Lisboa), es competente para conocer en primera instancia respecto de los recursos que especifica. A dicha Corte se le aplican, en caso de que corresponda, las disposiciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Las resoluciones dictadas por el Tribunal General pueden ser objeto de recurso para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, limitado las cuestiones de Derecho¹⁵³. El Tribunal de 1ª instancia es competente para conocer los recursos interpuestos contra las resoluciones de los Tribunales especializados.

Cuando el Tribunal General considera que la causa exige una resolución susceptible de afectar la unidad o la coherencia del Derecho de la Unión puede enviarla al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que éste delibere sobre la misma. Como ya enfatizamos, el TJUE es el principal

¹⁵² El Tribunal General está compuesto por, como mínimo, un juez por cada Estado miembro. El Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puede prever que el Tribunal General también sea asistido por abogados generales.

¹⁵³ Es importante destacar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no es instancia recursal para los tribunales nacionales, puede así proceder con relación a las decisiones del Tribunal General.

guardián del Derecho Comunitario, teniendo la función de velar por la unidad y la coherencia de las fuentes comunitarias.

En esa línea, las resoluciones dictadas por el Tribunal General sobre cuestiones prejudiciales pueden ser reevaluadas, a título excepcional, por el Tribunal de Justicia, en las condiciones y límites previstos en el Estatuto, si existe riesgo grave de lesión de la unidad o de la coherencia del Derecho de la Unión.

Tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como el Tribunal de Primera Instancia (o General) tienen sus sedes en Luxemburgo. Este último también es un órgano jurisdiccional autónomo, aunque no esté expresamente dispuesto en la lista de instituciones de la Unión.

Además del TJUE y del Tribunal General, hay Tribunales especializados. El Parlamento Europeo y el Consejo, deliberando en conjunto, pueden crear Tribunales especializados, unidos al Tribunal General. Dichos Tribunales se ocupan de conocer en primera instancia ciertas categorías de recursos en materias específicas, es por eso que se denominan “especializados”. Las resoluciones de los Tribunales especializados pueden ser objeto de recurso para el Tribunal General limitado a las cuestiones de Derecho o, cuando esté previsto en el reglamento que crea el tribunal especializado, que incida también sobre algunas cuestiones de hecho.

Los miembros de los Tribunales especializados serán elegidos entre personas que ofrezcan todas las garantías de independencia y posean la capacidad requerida para el ejercicio de funciones jurisdiccionales. La *imparcialidad* es un principio requerido en el ámbito judicial comunitario.

Con su vigencia en diciembre de 2009, el Tratado de Lisboa se refleja en todas las esferas y órganos del bloque comunitario. En el ámbito de los Tribunales de la Unión Europea el mismo reemplaza la expresión “Tribunal de Justicia”, contenida en los tratados europeos por “Tribunal de Justicia de la Unión Europea”; así como también “Estatuto del Tribunal de Justicia” por “Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”;¹⁵⁴ y “Tribunal de Primera Instancia” por “Tribunal”. También las expresiones “cámara jurisdiccional” y “cámaras jurisdiccionales” son reemplazadas, respectivamente, por “tribunal especializado” y “tribunales especializados”.

Además, el Tratado de Lisboa creó un Comité con la función de opinar sobre la adecuación de los candidatos al ejercicio de las funciones de juez o de abogado general del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal General, antes de que los gobiernos de los Estados miembros procedan a sus nominaciones. Dicho comité está compuesto por siete personalidades, elegidas entre antiguos miembros del TJUE y del Tribunal General, miembros de los Tribunales supremos nacionales y juristas de

¹⁵⁴ El Tribunal de Justicia nombra a su secretario y establece el respectivo estatuto, elaborando la reglamentación del proceso.

reconocida trayectoria, uno de los cuales será indicado por el Parlamento Europeo.

4.6) Fuentes del Derecho Comunitario

Con respecto al Derecho Comunitario, la doctrina ha señalado como principales características del mismo la aplicabilidad inmediata, el efecto directo y la prevalencia de las normas comunitarias¹⁵⁵.

Estas peculiaridades, por regla general, no se aplican al Derecho de la Integración que prevalece en el ámbito del MERCOSUR. Sin embargo, es importante reconocer que la aplicabilidad inmediata y el efecto directo, aun tratándose de características distintivas del Derecho de la Unión, no se aplican a todas las fuentes comunitarias.

Vinculada a estas tres características fundamentales en el Derecho Comunitario se encuentra el instituto de la supranacionalidad, como ya lo vimos, que ubica a las instituciones y a las fuentes comunitarias en un determinado nivel con relación a los gobiernos nacionales y con las fuentes normativas internas. Este modelo confiere al orden comunitario el efectivo poder de coerción, en el cual existen mecanismos regionales para hacer que las fuentes comunitarias sean cumplidas por los actuales 27 Estados

¹⁵⁵ FERREIRA, María Carmem; OLIVEIRA, Julio. Ramos. **Las relaciones laborales en el Mercosur**. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1997, p. 103.

miembros, sin que dependan del criticable ambiente de voluntad política de consenso, vigente en el MERCOSUR.

Para comprender mejor el tan exaltado nivel de integración del bloque comunitario, que actualmente se encuentra en la cuarta etapa del proceso de integración, es decir, Unión Económica y Monetaria, además de las características referidas precedentemente y de la supranacionalidad ya mencionada también, resulta oportuno estudiar los principios rectores del Derecho Comunitario.

Los principios que pasaremos a estudiar, en algunos momentos se confunden con las mismas características fundamentales y traen conceptos que recuerdan a lo estudiado en el instituto de la supranacionalidad.

Llegando a este punto se hace interesante mostrar una gran enseñanza del doctrinador y ex embajador de Argentina en Estados Unidos¹⁵⁶:

“Caracteres del derecho comunitario. – Los elementos que caracterizan (o principios) del derecho comunitario surgen de la naturaleza del orden jurídico de la integración y si bien algunos de ellos pueden deducirse de los tratados fundacionales, otros han sido establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Funcionan como principios generales y permiten superar las lagunas del derecho. Su presencia conduce a señalar la existencia de un orden jurídico supranacional y a determinar las normas de convivencia que éste debe tener en el orden jurídico nacional de los países integrantes del esquema de integración. Claramente son una fuente del derecho comunitario. Estos elementos o principios son:” (la negrita me pertenece)

¹⁵⁶ RAÚL GRANILLO OCAMPO, op. cit., p. 153

4.7) *Princípios retores*

Los principios retores del Derecho Comunitario son:

- a) de aplicabilidad inmediata;
- b) de primacía;
- c) de la autonomía ante los órdenes jurídicos; y
- d) de subsidiariedad.

4.7.1) *Principio de la aplicabilidad inmediata*

El Derecho Comunitario tiene por finalidad regular las relaciones recíprocas de los ciudadanos de los Estados miembros y de las instituciones que pertenecen a un bloque comunitario o de comunidad.

La evolución y la conceptualización de los institutos de Derecho Comunitario se encuentran en los tratados creados y que actualmente reglamenta la Unión. Esto ocurre también con los principios retores, tema del presente estudio. Su base se encuentra en los tratados que componen el bloque europeo y el *Principio de Aplicabilidad Inmediata* no escapa a la norma.

La Unión Europea, como Unión Económica y Monetaria, fue efectivamente implementada, como es sabido, con el *Tratado de Maastricht* de 1992.

Es imprescindible reconocer, con todos los documentos anteriores, que los Tratados de Roma de 1957 y el Acto Único Europeo de la década de 1980, habían creado las bases para el actual nivel de integración del bloque y, además, habían instituido el orden jurídico comunitario.

Como se estudiará más adelante, el Derecho Comunitario puede ser clasificado en originario o derivado. El Derecho Comunitario *originario* consiste en el conjunto de tratados que hoy regulan la Unión Europea, y el *derivado* está compuesto por los actos normativos que emanan de las instituciones de la Unión.

El complejo jurídico comunitario, es decir, las normas comunitarias, están integradas por las *fuentes originarias* y las *fuentes derivadas*. Estas normas derivadas dependen de la especie y pueden o no ser vinculantes. Así, una de estas fuentes derivadas son los dictámenes que no vinculan.

La mayor parte de las normas comunitarias son fuentes autónomas, externas y superiores, supranacionales. Esa es la razón por la que los estudiosos defienden que la supranacionalidad caracteriza a las instituciones, a bloque en sí mismo y a las fuentes.

El Derecho Comunitario está por encima del “querer” o del “no querer” de los Estados miembros, no está calcado en la *intergovernabilidad*. El carácter imperativo y la posición de verticalidad jerárquica ante los

ordenamientos nacionales permiten a la mayoría de las normas del Derecho Comunitario no necesitar un proceso de incorporación, es decir, de nacionalización, mejor aún, no deben pasar por el tradicional proceso de celebración de los tratados internacionales. ¿Y por qué? Simplemente porque son autónomas y tienen aplicabilidad inmediata, produciendo efectos directos. De esta manera los Tribunales nacionales pueden aplicarlas directamente al caso concreto.

Los Tribunales de los Estados miembros actúan en todos los casos en que la norma comunitaria resulte directamente para cualquier persona (física o jurídica) un Derecho o una obligación. De ahí surge la esencia del Principio de la Aplicabilidad Inmediata, considerado como esencial por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El juez nacional no precisa esperar la recepción de la norma comunitaria teniendo en cuenta que la norma comunitaria ya está incluida en el sistema jurídico de los Estados miembros, imponiéndose, por sí misma, a las respectivas jurisdicciones.¹⁵⁷

Dicho principio tiene el objetivo de garantizar la plena eficacia y funcionalidad del Derecho Comunitario. Como el Tribunal de Justicia de la Unión es el principal guardián del orden comunitario, no causa sorpresa el hecho de que se derive también la construcción jurisprudencial.

¹⁵⁷ TAVARES, Fernando Horta. **El Derecho de la Unión Europea: autonomía y principios.** Disponible en: http://fmd.pucminas.br/virtuajus/2_2006/Docentes/pdf/Fernandoh.pdf. Acceso el: 15/05/2013.

João Mota de Campos¹⁵⁸ enumera algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que produjeron efecto directo en el orden de los Estados miembros:

- a) Sentencia que determinó la anulación de un acto de la Autoridad Comunitaria, fundada en los arts. 33 del Tratado de CECA, 173 del Tratado de la Comunidad Europea y 146 del Tratado de Euratom. El efecto directo consiste en el hecho de que las autoridades locales no podrán aplicar el acto anulado;
- b) Sentencia por la cual se reconoce, de conformidad con los arts. 41 (CECA), 177 (CE) y 150 (Euratom) la invalidez de un acto de la autoridad comunitaria, vinculando al juez nacional, lo cual puede aplicar tal acto en el caso concreto; y
- c) Sentencia por la cual se interpreta una regla de Derecho Comunitario en el proceso de análisis de la cuestión prejudicial establecida en los arts. 177 (CE) y 150 (Euratom). Se vincula al Tribunal nacional, que está obligado a respetar la interpretación brindada, aplicándola al juzgamiento de la cuestión *sub judice*;

El Principio de la Aplicabilidad Inmediata consiste en la inutilidad de “traspasar o incorporar la norma comunitaria al ordenamiento nacional para que ésta produzca sus efectos en el territorio nacional, sin que sea necesaria ninguna actividad por parte del Estado¹⁵⁹. De ello deriva el efecto directo, que se puede entender como la posibilidad de que la norma comunitaria cree “Derechos y obligaciones para los particulares – personas físicas o jurídicas – que pueden ser directamente invocadas ante los Tribunales internos del Estado-miembro.¹⁶⁰

Las normas comunitarias producen efectos directos con relación a los Estados (efecto directo vertical) y con relación a los particulares (efecto

¹⁵⁸ CAMPOS, João Mota de. **Direito Comunitário**. 4 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. Volume II, p. 83.

¹⁵⁹ TAVARES, F. H. Op. cit, p. 5.

¹⁶⁰ *Ídem, Ibídem.*

directo horizontal).¹⁶¹ La posibilidad de invocar en juicio la fuente comunitaria contra el Estado o contra otro particular aproxima al ciudadano al proceso integracionista, pudiendo el mismo lucrar, literalmente, con los actos emanados del bloque, sin resultar rehén de su propio país de origen.

4.7.2) *Principio de la Primacía*

El principio de la primacía del Derecho Comunitario no está previsto en ningún tratado vigente en la Unión Europea, se trata en realidad de la construcción de la jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El primer intento de incluir expresamente el principio en cuestión se produjo en el tratado que anhelaba crear una Constitución para la Unión Europea. Por primera vez el principio lograba un reconocimiento normativo expreso. Ver la redacción del art. 1-6º del Proyecto de Constitución: “la Constitución y el Derecho adoptado por las instituciones de la Unión en el ejercicio de las competencias que se le atribuyen *prevalecen* sobre el Derecho dos Estados Miembros”. Se trataba de una Revisión en que la primacía de las normas comunitarias se consideraría como de carácter absoluto, tanto es así que en la parte final del artículo se menciona que dicha primacía imperaría *sobre o Derecho de los Estados Miembros*.

¹⁶¹ CAMPOS, J. M. Op. cit, p. 284.

Se percibe que el Derecho de la Unión sería reconocido por encima de las leyes ordinarias y de las Constituciones de los 27 Estados integrantes del bloque comunitario. Como el proyecto de Constitución comunitaria no fue aceptado, el principio aún permanece ausente del cuerpo normativo del bloque.

Con la desaprobación del proyecto de Constitución, la Unión adoptó en su reemplazo el Tratado de Lisboa, que está vigente desde diciembre de 2009. Este documento no contiene una expresa previsión del *Principio de la Primacía*, mencionando en la Declaración nº 27, que dispone: “La conferencia recuerda que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los tratados y el Derecho de la Unión adoptado con base en los Tratados prevalecen sobre el Derecho de los Estados Miembros, en las condiciones referidas en la jurisprudencia.”

Como se ha visto, la primacía no encuentra protección explícita en ningún tratado europeo, salvo en la Declaración citada. Sin embargo, la primacía continúa existiendo porque habiendo un conflicto entre la norma nacional, sea cual sea su importancia, y una norma comunitaria, debe prevalecer esta última, conforme ya lo dispuso el Tribunal de la Unión Europea, en el caso *Costa c. Enel*, exped. 6/64, del 15 de julio de 1964.

Subsiguieron otras resoluciones y la primacía del Derecho Comunitario se consolidó en el ámbito europeo. Ha sido importante la resolución del caso

Simmenthal, exped. 106/77, del 9 de marzo de 1978¹⁶², en que el Tribunal declaró la obligatoriedad para cualquier juez nacional de no aplicar ninguna disposición de la ley nacional que contraríe al Derecho de la Unión, ya sea la anterior o la posterior.

Francisco Paes Marques expone los motivos que llevan al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a reconocer el principio que se estudia:

“[...] este órgano recurre a una línea argumentativa de carácter funcional, afirmando que si los Estados pueden adoptar unilateralmente medidas contrarias a los Tratados, el orden jurídico creados por los mismos estará irremediablemente condenado al fracaso, atentando contra un principio infraestructural del orden jurídico europeo que se consustancia con la necesidad del Derecho Comunitario de ser interpretado y aplicado de forma idéntica en todos los Estados Miembros de la Unión Europea. (...) en una segunda línea argumentativa de naturaleza sustancial, el Tribunal Comunitario afirma la plena independencia, y la subsiguiente superioridad, del orden jurídico comunitario con relación a los órdenes jurídicos estatales. Esta autonomía sería el resultado, según TJCE, de la transferencia irreversible de poderes soberanos que los

¹⁶² **ADMINISTRACIÓN DE LAS FINANZAS DEL ESTADO/SIMMENTHAL SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, 9 de marzo de 1978 * En el expediente 106/77**, que tiene por objetivo un pedido dirigido al Tribunal de Justicia en los términos del artículo 177.º del Tratado CEE, por el Pretore de Susa (Italia), destinado a obtener, en el litigio pendiente en este órgano jurisdiccional nacional entre la Administración de las Finanzas del Estado y la Sociedad anónima Simmenthal, con sede en Monza, una resolución a título prejudicial sobre la interpretación del artículo 189 ° del Tratado CEE y, más precisamente, sobre las consecuencias de la aplicabilidad directa del derecho comunitario en caso de conflicto con disposiciones eventualmente contrarias De derecho nacional. **ADMINISTRACIÓN DE LAS FINANZAS DEL ESTADO/SIMMENTHAL**

Por los fundamentos expuestos, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA, pronunciándose sobre las cuestiones que le fueron sometidas por el Pretore de Susa, por despacho del 28 de julio de 1977, declara: El juez nacional responsable, en el ámbito de sus competencias, de aplicar disposiciones de derecho comunitario, **tiene obligación de asegurar el pleno efecto de tales normas**, resolviendo, por su propia autoridad, si fuera necesario, no aplicar ninguna norma de derecho interno que las contraríe, aunque dicha norma sea posterior, sin que tenga que requerir o esperar la previa eliminación de dicha norma por la vía legislativa o por cualquier otro medio constitucional. Kutscher Sørensen Bosco Donner Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe. Dictado en audiencia pública en Luxemburgo, el 9 de marzo de 1978.

Estados realizaron a favor de una entidad dotada de características específicas y originales.¹⁶³

Nótese cuán favorable es el principio de la primacía para la integración de una región. No hay necesidad de hablar de armonización de interpretación de las normas porque, efectivamente, existe una unificación en la interpretación y aplicación de las normas comunitarias, la seguridad jurídica continúa siendo consagrada.

Además, la primacía del Derecho de la Unión es dada en carácter absoluto, no subordinándose a las leyes ordinarias ni tampoco a la Constitución de los Estados Partes.

La prevalencia conduce a una regla básica de interpretación, en el caso concreto el juez nacional al depararse con un conflicto entre la ley nacional y la ley comunitaria deberá inclinarse hacia la aplicación del Derecho Comunitario. Es lo que llamamos interpretación de la norma más favorable, o según la integración, al Derecho de la Unión.

Es fundamental destacar las enseñanzas de Stelzer:

“(...) si hay conflicto entre los dos órdenes jurídicos, aun siendo de naturaleza constitucional, la regla interna cederá ante la norma de las CE, situación que la historia del Derecho todavía no había registrado. Por encima de la legislación proveniente del Estado, nunca se había comprobado ningún tipo de injerencia que

¹⁶³ MARQUES, Francisco Paes, *apud* MACHADO, Diego Pereira; DEL’OLMO, Florisbal de Souza. **Direito da Integração, Direito Comunitário, MERCOSUL e União Europeia**: ed Jus PODIVM. Bahia: 2011, p. 105.

podiera pasar por encima de su autoridad, ya que todo lo constatado se resumía a los clásicos instrumentos de Derecho internacional, basados en la cooperación entre los países y en el respeto a la soberanía nacional.¹⁶⁴

Es sabido que todavía existen desacuerdos entre el Tribunal comunitario y algunos Tribunales nacionales en cuanto a la primacía de las fuentes comunitarias. Sin embargo, esas vicisitudes sólo persisten debido a no haberse consagrado expresamente el mencionado principio. Si el proyecto de Constitución hubiera logrado su desiderátum, tal vez se habrían terminado las dudas que aún hoy están presentes en la jurisprudencia dos Tribunales nacionales en Europa.

4.7.3) Principio de la autonomía ante los órdenes jurídicos

El Principio de la Autonomía ante los órdenes jurídicos representa una condición para el éxito del Derecho Comunitario, siendo premisa para a primacía.

La aplicabilidad inmediata y el efecto directo son viables debido a la autonomía que caracteriza las normas comunitarias. Y aquí no se requiere la ya desgastada discusión de la doctrina en definir si un determinado país adopta el sistema monista o el dualista. El propio STF ya dio a conocer su postura de que “en el texto constitucional es donde se debe buscar la

¹⁶⁴ STELZER, Joana, *apud* MACHADO, Diego Pereira; DEL’OLMO, Florisbal de Souza. **Direito da Integração, Direito Comunitário, MERCOSUL e União Europeia**: ed Jus PODIVM. Bahia: 2011, p. 182.

solución normativa para la cuestión de la incorporación de los tratados” y no es en la “controversia doctrinaria que antagoniza monistas y dualistas”.¹⁶⁵ Y ese criterio también se puede aplicar al aquí estudiado. Además, según Silva:

“[...] la autonomía del Derecho Comunitario surgió como el resultado de un reflejo defensivo del Tribunal de Justicia. Inicialmente se trataba de preservar la especificidad del Derecho de las Comunidades y las injerencias de los Derechos nacionales, constituyendo tal autonomía el fundamento del orden jurídico comunitario, afirmando ser la Unión un nuevo orden jurídico de Derecho internacional o, simplemente, un orden jurídico propio.”¹⁶⁶

4.7.4) Principio de la subsidiariedad

La delimitación de la Unión se rige por el principio de la atribución, y el ejercicio de tales competencias se rige por los principios de la subsidiariedad y de la proporcionalidad.

Sobre el origen de este principio, Raúl Granillo Ocampo¹⁶⁷ nos brinda los siguientes valiosos comentarios:

“Sobre la subsidiariedad. – El origen de este principio se remonta a la filosofía escolástica y más recientemente a la Doctrina Social de la Iglesia de fines del siglo XIX y comienzos del siglo XX (en la Encíclica *Cuadragésimo Anno* de 1931, el papa Pío XI habla claramente de este principio). En el terreno estrictamente político, la Ley Fundamental de Bonn de 1949 también hace uso del mismo a la hora de distribuir competencias entre el estado federal y los *Länder*.”

¹⁶⁵ MACHADO, Diego Pereira. op. cit, P. 97.

¹⁶⁶ SILVA, Roberto Luiz. **Direito econômico internacional e direito comunitário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 185.

¹⁶⁷ Op. cit., p. 351.

El *Principio de la Subsidiariedad* dispone que en los dominios que no sean de la su competencia exclusiva, la Unión interviene solamente en situaciones en que los objetivos de las acciones consideradas no puedan ser logrados de forma suficiente por los Estados, tanto a nivel central como a nivel regional y local, pudiendo, sin embargo, debido a las peculiaridades de la acción considerada, lograrse a nivel de la Unión.

El postulado en análisis orienta sobre el modo en cómo las competencias se ejercer en el plano comunitario, constituyendo un concepto dinámico que siempre se debe aplicar a la luz dos objetivos enunciados en los tratados.

La subsidiariedad define un deber dirigido a la Unión en el sentido de apoyar y estimular a los Estados miembros del bloque. En esta concepción tiene un carácter complementario, en el cual se ve también consagrado el ya destacado Principio de la Solidaridad.

Si existe una comunidad europea, desde el punto de vista de la subsidiariedad, habría, por otro lado, comunidades europeas, menores y jerárquicamente por debajo de la primera, sólo con algunas competencias preservadas. Aunque la supranacionalidad se pueda entender como a la soberanía compartida, en que los Estados delegan parte de sus

competencias a una entidad suprema, de todas formas la entidad Estado no se ve obstaculizada por completo, preservando sus culturas y sus principales atribuciones.

El Principio de la Subsidiariedad al mismo tiempo que amplía el campo de actuación de la Unión, paradójicamente lo limita porque anhela respetar al Estado miembro, tanto que la comunidad que ocupa el grado más alto (la Unión) en la pirámide jerárquica representada por la supranacionalidad y por la primacía del Derecho Comunitario, sólo podrá realizar una determinada actividad de atribuciones de la comunidad menor (Estado miembro) si ésta, existiendo la necesidad de realizarla, se muestra incapaz para ello. Es en este momento que la Unión complementa, actuando subsidiariamente.

En el propio preámbulo del Tratado de la Unión Europea se enuncia el deseo de:

[...] profundizar la Solidaridad entre sus pueblos, respetando su historia, cultura y tradiciones, deseando reforzar el carácter democrático y la eficacia del funcionamiento de las instituciones, con el fin de permitirles un mejor desempeño, en un marco institucional único, para las tareas que se les confía.

Tavares ha sido enfático sobre dicho tema:

[...] el principio es concebido para que se ajuste a las intenciones de los Tratados: la Unión Europea será preferencialmente obra de los Estados miembros y de sus ciudadanos; la integración debe respetar la identidad histórica, política y cultural de los Estados; el poder político comunitario debe ejercerse a un nivel lo más próximo posible de los ciudadanos [...]¹⁶⁸

¹⁶⁸ TAVARES, Fernando Horta. op. cit, p. 12.

El Tratado de Lisboa sigue la misma dirección que el principio que estamos tratando, confirmando el deseo de definir mejor las competencias, acentuando el postulado de la subsidiariedad, de forma de democratizar el proceso de resoluciones en el ámbito de la Unión, para ello valorizó el papel de los parlamentares nacionales e incrementó los poderes del ciudadano europeo. No en vano que Fausto de Quadros destacó que el principio en estudio deberá “residir en la idea de que a una progresivamente mayor limitación de la soberanía de los Estados, que resulta en la profundización de la Unión Europea, ha de corresponder una cada vez mayor democratización del proceso de decisión.”¹⁶⁹

4.8) Fuentes: convenciones, actos unilaterales y principios

Conviene aclarar, en principio, que las fuentes del Derecho de la Unión pueden emanar de los tratados internacionales, fuentes convencionales escritas que cargaban un fuerte valor de seguridad jurídica, lo que los transforma en el principal recurso a ser utilizado por las Cortes internacionales.

Son fuentes de naturaleza convencional los tratados institucionales (o comunitarios) de la Unión Europea. Cuando nos referimos a “institucionales” o “comunitarios” estamos remetiéndolo al lector a los tratados en un sentido

¹⁶⁹ QUADROS, Fausto de. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário depois do tratado da União Europeia**. Coimbra: ALMEDINA, 1995, P. 72.

lato que fundaron la Unión Europea o que reformaron su estructura, así como a los protocolos y anexos de estos documentos. También son institucionales los tratados de adhesión, es decir, sobre la inclusión de nuevos miembros al bloque.

De esta manera, la primera fuente escrita convencional que destacamos del Derecho Comunitario son los tratados comunitarios o institucionales, que pueden ser clasificados en fundadores (Tratado de París, Tratados de Roma y Tratado de Maastricht), reformadores (Tratados de Niza, Ámsterdam, Acto Único Europeo y Lisboa), protocolos y anexos a los fundadores y reformadores y, por último, los tratados de adhesión.

Se debe destacar, por otro lado, que además de los tratados comunitarios, existen otras fuentes. Son los tratados celebrados por los Estados miembros de la Unión que también son fuentes comunitarias. Los Estados pueden celebrar tres especies de tratados: 1) – entre sí, es decir, entre Estados miembros; 2) – con Estados no pertenecientes al bloque o con organizaciones internacionales; y 3) – en el marco comunitario, es decir, derivado de los propios tratados comunitarios.

Los documentos celebrados por los Estados miembros en el marco comunitario derivan de dispositivos autorizadores previstos en los propios tratados institucionales, de ahí la razón por la cual son firmados en el “marco comunitario”.

Además de las convenciones celebradas por los Estados, están los tratados celebrados por la propia Unión, como bloque regional, sujeto de Derecho Internacional. Tales fuentes convencionales escritas son firmadas por la Unión Europea con otros Estados, con organizaciones internacionales o con otros bloques, como el MERCOSUR, lo que da lugar al birregionalismo.

Hemos comentado en estudio sobre las fuentes convencionales en el Derecho Comunitario, es decir; tratados institucionales, tratados celebrados por los Estados miembros y tratados celebrados por el bloque Unión Europea, sin embargo existen otras especies de fuente escrita de suma importancia para el Derecho de la Unión, tales como los actos unilaterales emanados de las instituciones comunitarias que detentan la competencia normativa. Estos se clasifican como Derecho Comunitario derivado debido a que derivan de los tratados institucionales.

Los actos unilaterales se pueden clasificar en vinculantes y no vinculantes. Vinculantes son considerados los reglamentos, las directivas y las resoluciones, las cuales tienen carácter de obligatoriedad. Las instituciones responsables de la emisión de estas fuentes escritas unilaterales son: el Consejo, la Comisión, el Parlamento y el Banco Central Europeo. Las *no vinculantes* son representadas por los dictámenes y recomendaciones, las mismas no vinculan, no obligan, y pueden ser emitidas

por casi la totalidad de las instituciones comunitarias como, por ejemplo, el Tribunal de Cuentas.

Sin embargo, un sistema pautado en el rigorismo legal, que no abarca otras fuentes, como los principios, está predestinado al fracaso y a ser tachado de obsoleto.

En un sistema normativo moderno, en el cual introducimos al comunitario, debe haber flexibilidad interpretativa y válvulas que fomenten la renovación jurisprudencial, lo que se entiende como la capacidad de reciclar conceptos, aun cuando estén impresos en el texto legal.

Para ello, además de las fuentes escritas (convenciones y actos unilaterales) están las no escritas que desempeñan un papel importante para el desarrollo, actualización, expansión y complementación del Derecho de la Unión, es en estas que se enmarcan los principios.

Los principios generales del Derecho (ej.: buen fe, legalidad, proporcionalidad y seguridad jurídica) y los principios generales del Derecho Comunitario (ej.: cohesión comunitaria, preferencia comunitaria y efecto directo) pueden ser considerados como fuentes no escritas. Es importante destacar que los principios del Derecho Comunitario son una construcción eminentemente jurisprudencial, encargándose de ello el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4.8.1) *Fuentes originarias, complementarias y derivadas*

Las fuentes de Derecho Comunitario pueden ser clasificadas en originarias (o primarias), en complementarias y en derivadas (o secundarias).

El Derecho Comunitario originario está integrado por los tratados institucionales o comunitarios, ya clasificados, que son las convenciones fundadoras y reformadoras, sus protocolos y anexos y los tratados de adhesión de nuevos miembros. *El Derecho Comunitario complementario* está formado por los tratados celebrados por la Unión Europea con otros Estados u organizaciones internacionales en la condición de sujeto de Derecho Internacional. Por su parte, el Derecho Comunitario derivado consiste en los actos unilaterales emanados de las instituciones del bloque europeo, representados por: *reglamentos, directivas, resoluciones, recomendaciones y dictámenes*.

Tanto los Tratados fundadores (de París, de Roma y de Maastricht), como los tratados reformadores (de Ámsterdam, Acto Único Europeo, de Niza y de Lisboa) y los de adhesión son considerados fuentes primarias. Son también primarios los protocolos y anexos a dichos documentos.

Las fuentes originarias tienen aplicabilidad territorial dentro de los dominios de los Estados miembros y en ciertas líneas y territorios ultramarinos (como Madeira y las Islas Canarias). Son también aplicables a

los territorios cuyas relaciones externas sean aseguradas por un Estado miembro (como Gibraltar y las Islas Aland).

Más allá del alcance territorial se debe prestar atención a la aplicabilidad temporal. Los documentos primarios se aplican en el momento de su entrada en vigencia, salvo si hubiese un período transitorio previsto en su cuerpo. Respecto del período de vigencia, los textos que sean de la esfera del Derecho Comunitario primario tienen, por regla general, una vigencia ilimitada.

Los tratados institucionales de la Unión Europea, tanto los fundadores como los reformadores, como ya se expuso, tienen como fundamento el Derecho Internacional Público porque sus procesos de elaboración y ratificación obedecen las normas de esa rama del Derecho. Aplicándose los artículos de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969.

En cuanto a las fuentes comunitarias complementarias, estas pueden ser comprendidas como los tratados o convenciones de Derecho Internacional que complementan las fuentes primarias. Son celebrados por el mismo bloque y se rigen por el Derecho Internacional.

El plazo de las convenciones complementarias y, como regla general, ilimitado en su propio texto, está previsto de forma expresa que pertenece al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la competencia para interpretarlas.

Además de las fuentes originarias y de las complementarias, el Derecho Comunitario también se puede presentar de forma derivada, consistente en los actos provenientes de las instituciones comunitarias. En el curso del estudio específico de las fuentes derivadas se percibe que son normas que presentan diferencias, son heterogéneas en cuanto al alcance, la obligatoriedad, a los destinatarios y a la eficacia.

4.8.2) Fuentes derivadas específicas

Componen el Derecho Comunitario derivado: los reglamentos, las directivas, las resoluciones, las recomendaciones y los dictámenes.

Reglamentos

Es considerado una norma de alcance general, con efecto *erga omnes*, siendo obligatorio en todos sus elementos. Constituye fuente comunitaria derivada directamente aplicable en todos los Estados miembros, no habiendo necesidad de proceso de recepción u otro acto nacional que lo acepte expresamente, pues tiene aplicabilidad inmediata (sin necesidad de incorporación) y efecto directo (pueden ser alegados por los particulares ante el juez nacional). Los reglamentos poseen todas las características y principios antes estudiados sobre el Derecho Comunitario.¹⁷⁰

¹⁷⁰ “El Derecho Comunitario es la rama del Derecho que regula mecanismos de integración regional que alcanzaron una etapa de desarrollo más profunda y que es creado no solamente por los Estados sino también por los órganos del bloque regional, y se caracteriza por la aplicabilidad inmediata

Como leyes de la Unión, los reglamentos deben ser cumplidos totalmente por sus destinatarios (personas físicas y jurídicas, Estados e instituciones comunitarias). El reglamento pretende garantizar la aplicación uniforme del Derecho Comunitario, su publicación en el Diario de la Unión Europea implica la obligación de ser cumplido por la legislación nacional¹⁷¹. Las disposiciones de ejecución nacional no pueden modificar o completar el ámbito y la aplicabilidad de un reglamento.

Según Stelzer, los reglamentos son considerados los actos jurídicos más importantes en el sistema normativo comunitario “por medio de estos instrumentos jurídicos, las instituciones pueden intervenir eficazmente en los órdenes nacionales, en virtud de sus tres principales características: carácter general, obligatoriedad y aplicabilidad directa.”¹⁷²

4.8.3) Directivas

Como segunda fuente derivada existen las directivas. Se trata de un acto jurídico vinculante para cualquier Estado miembro al cual se dirija. Sin embargo, queda a criterio de las autoridades nacionales las formas y los medios de lograr el objetivo definido.

dentro de las entidades estatales y por la superioridad jerárquica en relación al Derecho interno de los Estados.” (PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado**: incluye nociones de derechos humanos y derecho comunitario. 2. ed. Salvador: Podivm, 2010, p. 763.)

¹⁷¹ “[...] Mediante de este tipo de acto jurídico se expresa el poder legislativo de la Unión” (DEL POZO, Carlos Molina. op. cit., p. 227)

¹⁷² STELZER, Joana. op cit. p. 105.

Las directivas se pueden destinar a uno o a todos los Estados integrantes del bloque. Para que produzca efectos en el ámbito de cada Estado, es necesario que el legislador nacional promulgue un acto de trasposición por medio del cual el derecho interno sea adaptado a los objetivos fijados en la directiva.

El ciudadano europeo solamente adquiere derechos y deberes cuando se dicta un acto interno que transpone la directiva al Derecho nacional. La transposición es obligatoria dentro del plazo fijado en la propia directiva. Al incorporar directivas los Estados miembros tienen que elegir las formas más adecuadas de garantizar la eficacia práctica del Derecho Comunitario derivado.

Por causa de la supranacionalidad de los órganos de los cuales emanan las directivas y considerando la primacía del Derecho de la Unión, la legislación que transpone las directivas de la Unión Europea no se puede modificar posteriormente en el sentido de contrariar sus objetivos, lo que se denomina efecto de bloqueo. Inicialmente las directivas no son directamente aplicables (no tienen efecto directo), pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya se manifestó en el sentido de que las disposiciones singulares de una directiva pueden ser, siempre que sea de forma excepcional, directamente aplicables en un Estado miembro, es decir, sin que se requiera el acto de transposición.

Esta situación excepcional solamente se produce con o cumplimiento de las siguientes condiciones: a) debe haber expirado o plazo sin la realización del acto de transposición o, habiendo realizado el acto, el mismo no se hizo correctamente; b) las disposiciones de la directiva deben ser imperativas y suficientemente pormenorizadas; y c) las disposiciones de la directiva deben otorgar Derechos a los individuos. Si están presentes tales condiciones, los particulares pueden invocar disposiciones contenidas en la directiva contra todos los órganos investidos de poder de Estado¹⁷³.

Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹⁷⁴ los ciudadanos pueden requerir una reparación de un Estado miembro que no haya elaborado un acto de transposición de una directiva o lo hizo de manera insuficiente. Sin embargo, para la proposición de dicha acción reparadora también existen requisitos que se debe cumplir, a saber: a) la directiva debe tener como objetivo la concesión de Derechos a los particulares; b) el contenido de los Derechos debe fundarse en la propia directiva; y c) debe, por último, haber un nexo de causalidad entre la violación de la obligación que incumbe al Estado y el perjuicio causado al requirente/damnificado¹⁷⁵.

4.8.4) Resoluciones

¹⁷³ Sentencia del TJCE del 22 de junio de 1989, expediente 103/88, Fratelli Constanzo, Coletânea 183, considerando 31.

¹⁷⁴ Expediente Francovich, Coletânea 1991, I-5357 siguientes.

¹⁷⁵ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Brasserie du Pêcheur/Factortame sentencia del 5 de marzo de 1996, expedientes 46/93 y 48/93, Coletânea.

Además de reglamentos y directivas, coexisten en el escenario comunitario las resoluciones. La resolución es un acto vinculante en todos sus elementos pero solamente para los destinatarios indicados en la misma, no tiene el carácter general de los reglamentos. ¿Quién puede ser destinatario de una resolución? Los Estados miembros y las personas físicas y jurídicas.

La resolución tiene por finalidad disciplinar determinadas cuestiones relativas a los destinatarios específicos. Nótese que la especificidad resguardo tanto al tema tratado como a los agentes afectados.

Tal como las directivas, las resoluciones pueden incluir la obligación de un Estado miembro de conferir a los particulares una posición jurídica más favorable. En este caso – en la misma línea de lo explicado sobre las directivas– es necesario, para justificar los Derechos del individuo, un acto de transposición. Las resoluciones pueden, bajo las mismas condiciones de las disposiciones de las directivas, ser directamente aplicadas.

Por último, debemos aclarar que las resoluciones son publicadas en la sección “Información del Diario Oficial de la Unión Europea”. Para que entre en vigencia se deben notificar a las partes destinatarias.¹⁷⁶

4.8.5) *Recomendaciones y dictámenes*

¹⁷⁶ Cf. Raúl Granillo Ocampo, op. cit. p. 266.

Como conclusión, debemos aclarar que hay actos unilaterales no vinculantes, que son las recomendaciones y los dictámenes, los cuales tienen naturaleza consultiva y función de orientar; sin crear como regla ningún derecho u obligación a los destinatarios.

4.9) Sistema de Solución de Controversias

La Unión adopta un sistema de solución de controversias supranacional de alcance regional. Se trata de un sistema verdaderamente judicial para la solución de sus litigios. El grado evolutivo del sistema judicial comunitario es tal que incluso los particulares poseen medios procesales para demandar ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4.9.1) Juridicidad Comunitaria

La existencia de un Tribunal de Justicia propio (con sede en Luxemburgo), con perfil supranacional y jurisdicción obligatoria, transforma al bloque europeo en un modelo tanto para el estudio del Derecho de la Integración como para el del Derecho Comunitario, y para las investigaciones de los demás sistemas de solución de controversias.

Los Estados no pueden recurrir a otros medios en caso de incumplimiento de los compromisos comunitarios, ni siquiera a su revisión y mucho menos a las represalias. El único medio que les queda para requerir el cumplimiento de un compromiso de Derecho Comunitario es la vía judicial.

Esta regla vale para los conflictos entre los Estados miembros y entre estos y los órganos de la Unión Europea, que sólo pueden solucionarse definitivamente en términos jurídicos por el órgano jurisdiccional.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea puede dictar resoluciones durante la tramitación de sus procesos y, obviamente, en la conclusión de los mismos. El mismo puede ordenar las medidas provisionales de naturaleza cautelar que considere necesarias y también decidir de forma definitiva.

Sus resoluciones son irrecurribles y tienen fuerza ejecutiva inmediata en los territorios de los Estados miembros, produciendo fuerza obligatoria desde el día en que se dictaron. Sus sentencias son autoaplicables, vinculando directamente a las partes.

Las resoluciones del Tribunal se traducen a los idiomas oficiales de la Unión Europea y se publican en la recopilación de jurisprudencia del TJUE. Sus manifestaciones son motivadas y redactadas en forma de lema, sin contener referencias bibliográficas e incluyendo las conclusiones del abogado general.

Los procesos ante el TJUE se desarrollan en dos etapas: una escrita y otra oral. A los procesos se les aplican los Principios del Inquisitorio, del Contradictorio y de la Publicidad. Los litigantes, como ya se ha dicho, no están sujetos al pago de las costas procesales sino solamente al pago de los

gastos, pudiendo, inclusive, ser beneficiados por el instituto de la asistencia judicial.

De acuerdo con los estudios ya desarrollados sobre el marco institucional de la Unión Europea es sabido que el Tribunal de Justicia tiene la competencia jurisdiccional para las cuestiones de Derecho de la Unión, correspondiéndole garantizar el respeto al Derecho en la interpretación y la aplicación de los tratados europeos.

En el ámbito del Tribunal de Justicia de la Unión Europea funcionan también el Tribunal General y los Tribunales especializados.

4.9.2) Legitimados

¿Quiénes son los legitimados para demandar directamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea? Son: los 27 Estados miembros, las instituciones de la Unión Europea, las personas físicas y las personas jurídicas.

Cualquier persona singular o colectiva puede interponer ante el Tribunal recursos contra los actos de los que sea destinataria o que directa e individualmente se relacionen con la misma, así como también contra los actos reglamentarios que la afecten directamente. Aunque los particulares tengan legitimidad para proponer acciones en el sistema judicial comunitario, es claramente perceptible que no cuentan con la misma capacidad de los

Estados y de las instituciones porque deben cumplir un requisito fundamental: ser destinatarios de un acto o que, directa e individualmente, se relacionen con los mismos.

Cualquier controversia entre los Estados Partes de la Unión Europea, entre órganos de la comunidad o entre aquellos y estos debe adecuarse al sistema judicial, no existiendo la posibilidad de recurrir a una solución arbitral. Es aquí donde se encuentra el monopolio del ejercicio de la función jurisdiccional, ahora, a nivel comunitario.

Las normas para la aplicación de las fuentes comunitarias difieren del tradicional sistema de Derecho Internacional Público, que requiere un proceso de aceptación, un *éter* procedimental de aceptabilidad, aquí el efecto es directo, la resolución del tribunal debe ser inmediata, sin necesidad de recepción, de homologación, de referéndum ni de ratificación, como ocurre con las sentencias extranjeras y con los tratados internacionales.

Como ya es sabido, rige en el tribunal comunitario una amplia accesibilidad jurisdiccional, otra característica del desarrollo integracionista del bloque.

4.9.3) Acciones judiciales comunitarias

El sistema judicial europeo funciona por medio de acciones de competencia exclusiva del Tribunal de Justicia, las cuales son de seis

especies: acción de incumplimiento del tratado; acción de nulidad; recurso de abstención: acción de pérdidas y daños; acciones laborales; y reenvío prejudicial.

4.9.4) Acción por incumplimiento

La acción por incumplimiento se puede promover en caso de incumplimiento de una fuente del Derecho Comunitario, que resulta de una conducta por comisión u omisión de los Estados miembros. Al referirse a “Estados miembros” se debe entender como la acción u omisión violadora procedente del conjunto de los órganos que componen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No sólo el desprecio de los Estados por los tratados comunitarios sino también la violación de otras fuentes pueden dar motivo a la acción por incumplimiento, como por ejemplo: de los reglamentos, directivas, resoluciones y otros actos vinculados; de los principios esenciales del orden comunitario; de las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de las disposiciones de los tratados concluidos por la Comunidad con terceros países; y de cualquier norma derivada de las distintas fuentes del Derecho Comunitario.¹⁷⁷

¹⁷⁷ CAMPOS, J. M. op cit, p. 327.

Pueden promover la presente acción los Estados y la Comisión Europea¹⁷⁸. Sin embargo, solamente los Estados pueden ser demandados. En caso de incumplimiento de la sentencia en una acción de incumplimiento existe la posibilidad de imponer una sanción conminatoria, que consiste en sistema de ejecución propio de la Unión Europea creado por el Tratado de Maastricht.

La Comisión es la institución que más acciones de esta primera especie promueve, contando con un procedimiento propio en caso de constatar el incumplimiento por parte de los Estados miembros de cualquier obligación creada por los tratados comunitarios.

Si la Comisión considera que un Estado no cumplió ninguna de las obligaciones que le incumben en virtud de los tratados, deberá formular un dictamen sobre el tema. Sin embargo, a dicho dictamen lo precederán observaciones presentadas por el Estado supuestamente negligente.

Constatado el incumplimiento, la Comisión, en su dictamen, aconsejará al Estado a cumplir con la obligación en cuestión. Ante la hipótesis de persistir la inactividad del país, la Comisión podrá promover una acción de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

¹⁷⁸ La Comisión con sede en Bruselas es la más activa de los legitimados en el ámbito del sistema judicial de solución de controversias de la Unión Europea. Con respecto a los legitimados de la acción por incumplimiento, los particulares solamente podrán hacer uso de esta acción por medio de la Comisión, que, en este caso, deberá ser promovida por aquellos.

É de naturaleza discrecional la decisión de la Comisión de instaurar la acción por incumplimiento:

“La Comisión puede recurrir al Tribunal – sin ser obligada a ello – porque aun cuando se considera que un Estado viola las reglas comunitarias, es lícito admitir que las razones dadas por el Estado acusado, a pesar de que no basten para justificar jurídicamente a su conducta, son suficientes para desalentar la instauración de una acción.¹⁷⁹”

Además de la Comisión, también tienen legitimidad activa para promover la demanda de incumplimiento los Estados miembros, siempre que estos comprueben que otro miembro no cumplió ninguna de las obligaciones establecidas en los tratados. Sin embargo, antes de que el Estado proceda contra otro, con fundamento en un supuesto incumplimiento de obligaciones, debe someter el tema a la previa consideración de la Comisión. En esta situación, la Comisión formulará un dictamen¹⁸⁰ también fundamentado. El dictamen, tal como se expuso anteriormente, deberá estar precedido de observaciones (escritas u orales) de los Estados involucrados (es procedimiento contradictorio).

Esa es entonces la acción de incumplimiento que, por cierto, no es la única, también existe la acción de nulidad.

4.9.5) Acción de Nulidad

¹⁷⁹ CAMPOS, João Mota de. op. cit., p. 335.

¹⁸⁰ Si la Comisión no hubiera formulado un dictamen en el plazo de tres meses a contar desde la fecha del pedido, la falta de dictamen no impide el recurso del Estado miembro al Tribunal.

La acción de nulidad puede promoverse contra actos de las instituciones de la Unión Europea, en caso de contrariar los tratados comunitarios. Los legitimados para promoverla son los Estados miembros, las instituciones de la Unión Europea y los particulares (personas físicas o jurídicas).

El acto objeto de la acción de nulidad será declarado nulo en caso de incompetencia del órgano emisor, en la hipótesis de omisión de formalidad esencial o de violación de norma del Derecho de la Unión o, inclusive, si se comprobara desvío de poder.

4.9.6) Recurso de abstención

El corolario de la acción de nulidad es el recurso de abstención. Este recurso presupone que un órgano de la Unión Europea deje de cumplir una obligación específica, a pesar de haberle sido expresamente requerida. El recurso de abstención tiene mucha importancia en virtud de su naturaleza subsidiaria porque la negatoria de una institución de la comunidad será más fácilmente objeto de la acción de nulidad.

4.9.7) Acción de daños y perjuicios

Por su parte, la acción de daños y perjuicios se puede promover en caso de perjuicio causado por cualquier institución de la Unión Europea o sus agentes. Tienen legitimidad para promoverla cualquier particular. El Tribunal

es extremadamente cauteloso al juzgar tales acciones y por causa de la debilidad de sus presupuestos, en pocas situaciones dichas acciones prosperaran.

4.9.8) Acciones laborales

Diferentemente de lo que ocurre en el MERCOSUR, en el que se creó un Tribunal administrativo específicamente para juzgar acciones laborales de sus pocos empelados, en el caso de la Unión Europea tal competencia le corresponde al Tribunal de Justicia europeo. En este caso, además de juzgar las acciones antes citadas, también deberá el órgano jurisdiccional comunitario considerar las demandas de naturaleza laboral de su propio plantel de empleados.

4.9.9) Reenvío prejudicial

Por último, es necesario destacar el reenvío prejudicial, de suma importancia para la armonización y cohesión interpretativa de Derecho de la Unión.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no puede ser considerado una instancia recursal para los Tribunales nacionales de los Estados miembros, no correspondiéndoles a estos, por consiguiente, modificar las resoluciones de aquel. Sin embargo, el mismo puede ser accionado por los órganos jurisdiccionales nacionales, a título prejudicial, para manifestarse

sobre la interpretación del Derecho Comunitario o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones.

Como la interpretación de las fuentes comunitarias se puede dar de forma discrepante por los diferentes Tribunales nacionales, fue establecido en el ámbito de la Unión el proceso de reenvío prejudicial. En caso de duda en cuanto a la interpretación o a la validez de las normas de Derecho de la Unión Europea, los órganos jurisdiccionales nacionales pueden solicitar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que dicte una resolución a título prejudicial.

El reenvío consiste en el proceso de naturaleza consultiva. El TJUE informará su posición y en cuanto a la cuestión prejudicial auxiliando a los órganos nacionales en relación a la aplicación e interpretación del Derecho Comunitario. Sin embargo, la resolución a título prejudicial del Tribunal de Justicia, aunque derive de una consulta, tiene fuerza vinculante obligando a los Tribunales nacionales a cumplir su sentencia.

Una vez accionado o Tribunal de Justicia de la Unión Europea a los fines de que se manifieste en carácter prejudicial, el proceso principal que tramita en el ámbito nacional se suspenderá. El procedimiento de reenvío es facultativo en los procesos en instancias inferiores y obligatorio cuando el trámite se realiza en la última instancia recursal.

4.10) *Forma de toma de decisiones*

En razón de la complejidad del cuadro institucional de la Unión, el proceso para la toma de decisiones implica actos de diferentes instituciones con capacidad decisoria, mereciendo destacar a la Comisión Europea, al Parlamento Europeo y al Consejo de la Unión Europea. Existen otros órganos que también dictan actos unilaterales vinculantes, como el Banco Central Europeo.

Dentro de esa sistemática compleja de toma de decisiones es importante optimizar los mecanismos para reglamentar el funcionamiento del bloque. Esa reglamentación diaria de la Unión Europea se da por medio de los actos que componen el grupo de Derecho Comunitario derivado.

En principio cabe a la Comisión Europea proporcionar la nueva legislación, siendo el Parlamento y el Consejo quienes la adoptan. Sin embargo, dentro del Campo de competencias definido por los tratados comunitarios, existen hipótesis en que el Consejo puede actuar solo.

Los instrumentos jurídicos disciplinarios de la Unión son esencialmente las directivas y los reglamentos debido a sus peculiares características, ya enfatizadas anteriormente. En esa conjetura merece destacar el reglamento, que hace su carácter abstracto y su alcance *erga omnes*.

Todas las propuestas de la nueva legislación europea deben basarse en un artículo específico del tratado que es designado como la base jurídica de la propuesta y que determina el proceso legislativo que se debe seguir.

Existen básicamente tres principales procesos legislativos utilizados en el ámbito de la Unión Europea: el de consulta, el de dictamen favorable y el de codecisión.

Con respecto al proceso de consulta, este procedimiento es utilizado en áreas como la agricultura, la fiscal y la de competencia. Sobre la base de una propuesta de la Comisión, el Consejo de Consulta, el Parlamento, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones (órganos de naturaleza consultiva).

En esa línea, en el proceso de consulta, el Parlamento puede aprobar la propuesta de la Comisión, rechazarla o solicitar la introducción de enmiendas. Si el Parlamento solicita la introducción de enmiendas, la Comisión analiza todas las modificaciones propuestas por el mismo. En caso de aceptación de las instrucciones la propuesta modificada vuelve a transmitirse al Consejo.

El Consejo examina la propuesta modificada y la adopta en los términos propuestos o vuelve a introducir enmiendas. En este proceso, como en los otros, el Consejo sólo puede introducir modificaciones en una propuesta de

la Comisión mediante decisión unánime. Esta es la primera situación en que destacamos el uso del *quórum* de unanimidad, pues el mismo es utilizado con parsimonia por la Unión, se ve que la profundización de la integración no puede ser demasiado dificultosa.

Además del proceso de consulta, existe el sistema de dictamen favorable. El proceso de dictamen favorable implica que el Consejo tiene que lograr obligatoriamente un dictamen favorable del Parlamento Europeo antes de poder tomar algunas decisiones. El dictamen, en esta situación, constituye la condición de validez de la decisión pretendida. Esta sistemática expone la interdependencia de las instituciones de la Unión Europea.

El presente proceso de dictamen favorable es idéntico al de consulta, excepto solamente por el hecho de que el Parlamento no puede introducir enmiendas. El Parlamento puede aceptar o rechazar el proyecto en su totalidad tal como es presentado. El dictamen favorable exige una aprobación del Parlamento por mayoría absoluta. Esta es la primera situación en que destacamos el uso de *quórum* de la mayoría, lo que es norma en la toma de decisiones en la Unión Europea.

Por último, existe el proceso legislativo de codecisión. En caso que el Consejo y el Parlamento no consigan llegar a un acuerdo sobre un texto legislativo propuesto, no habrá nueva legislación.

El procedimiento de codecisión prevé dos lecturas sucesivas en cada una de las instituciones. Si en esas lecturas se llega a un acuerdo, la legislación podrá ser aprobada. De lo contrario, deberá presentarse a un Comité de Conciliación compuesto por igual número de representantes del Consejo y del Parlamento. Cuando el Comité llega a un acuerdo sobre un texto, éste es nuevamente remitido al Parlamento y al Consejo para que finalmente puedan adoptarlo como un acto legislativo.

La mayor parte de la legislación sujeta a la codecisión es adoptada en la primera o segunda lectura dada la buena cooperación existente entre las tres instituciones.

El proceso de codecisión fue establecido por el Tratado de Maastricht, como se puede ver, el mismo permite al Parlamento Europeo adoptar actos conjuntamente con el Consejo. En la práctica, este proceso reforzó la actividad legislativa del Parlamento, especialmente con relación a las siguientes áreas: libre circulación de los trabajadores, derecho de establecimiento, servicios, mercado interno, educación, salud, consumidores, redes transeuropeas, ambiente, cultura e investigación.

La toma de decisiones en la Unión Europea no se resume al estudio de los procesos legislativos sino a la definición del *quórum* que se deberá alcanzar para que determinado tema sea aprobado. Como ya hemos visto en el capítulo sobre la toma de decisiones en el MERCOSUR, este bloque

adopta la unanimidad que, por cierto, parecería un obstáculo para profundizar la interacción en el Cono Sur. La Unión Europea tiene como norma el *quórum* de la mayoría, dejando la unanimidad para situaciones excepcionales, así, una decisión acatada por la mayoría deberá ser respetada por todos los miembros del bloque, hasta por el mismo Estado renuente, apartando, por lo tanto, la carga de subjetividad política que todavía impera en bloques intergubernamentales como el MERCOSUR.

La *unanimidad* es exigida, dentro de otras situaciones para constatar la violación grave y persistente por parte de un país miembro de algún principio fundamental de la Unión Europea. Esta decisión deberá ser aprobada por, como mínimo, un tercio de los Estados miembros. La armonización de legislaciones también puede ser implementada por medio de la unanimidad.

La libre circulación de trabajadores, el Derecho del libre establecimiento y de la libre competencia son temas definidos por resoluciones del Consejo, adoptándose la mayoría calificada.

Por su parte, la mayoría simple es comúnmente utilizada por el Parlamento Europeo con relación a las recomendaciones emitidas a los gobiernos de los Estados miembros acerca del cumplimiento de las normas comunitarias, de acuerdo con sus disposiciones constitucionales internas. Sin embargo, es necesario resaltar que las recomendaciones del Parlamento, por regla general, se adoptan por mayoría absoluta.

A los fines de aclarar las principales diferencias registradas entre el MERCOSUR y la Unión Europea haremos un breve y sucinto comentario sobre los puntos relevantes que merecen, a mi entender, ser destacados.

1º) Principales fuentes primarias: a) *MERCOSUR*: Tratado de Asunción y Protocolo de Ouro Preto; b) *Unión Europea*: Tratado de París (Comunidad Europea del Carbón y del Acero), Tratados de Roma (Comunidad Europea y Comunidad Europea de Energía Atómica), Acto Único Europeo, Tratado de Maastricht (o Tratado de la Unión Europea), Tratado de Ámsterdam, Tratado de Niza y Tratado de Lisboa;

2º) Principales fuentes secundarias: a) *MERCOSUR*: Decisiones, resolución y directrices; b) *Unión Europea*: Reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes;

3º) Creación de los Bloques: a) *MERCOSUR*: fue creado en 1991 por el Tratado de Asunción (o Tratado para a Constitución de un Mercado Común entre la República Argentina, la República Federativa de Brasil, la República de Paraguay y la República Oriental de Uruguay; b) *Unión Europea*: Surgió con el Tratado de Paris, firmado el 18 de abril de 1951. Pero la EU lo alcanzó a la base actual, Unión Económica y Monetaria, en 1993, con la entrada en vigencia del Tratado de la Unión Europea (o Tratado de Maastricht);

4º) Instituciones de los Bloques: a) *MERCOSUR*: Consejo del Mercado Común, Grupo Mercado Común, Comisión de Comercio del MERCOSUR, Comisión Parlamentaria Conjunta, Foro Consultivo Económico-Social y Secretaria Administrativa del MERCOSUR. Nota: la Comisión Parlamentaria Conjunta fue sustituida por el Parlamento del MERCOSUR; b) *Unión Europea*: Parlamento Europeo, Consejo Europeo, Consejo, Comisión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Banco Central Europeo y Tribunal de Cuentas;

5º) Etapa en el proceso de integración de acuerdo con la regla creada por Balassa: a) *MERCOSUR*: Actualmente es considerado como una Unión Aduanera incompleta, con listas de excepción a la Arancel Externo Común (TEC); b) *Unión Europea*: Actualmente es considerada como una Unión Económica y Monetaria, con moneda propia;

6º) Supranacional o Intergobernabilidad: a) *MERCOSUR*: Intergobernabilidad; b) *Unión Europea*: Supranacional;

7º) Derecho de Integración o Derecho Comunitario: a) *MERCOSUR*: Derecho de Integración, es decir, no hay primacía del Derecho de Integración mediante las normas de Derecho Interno; b) *Unión Europea*: Derecho Comunitario, o Derecho de la Unión. Existencia de la primacía del Derecho Comunitario con relación a las normas nacionales;

8º) Aplicabilidad inmediata y efecto directo: a) *MERCOSUR*: las fuentes de Derecho de Integración no tienen aplicabilidad inmediata ni efecto directo. La incorporación de las normas obedece al proceso tradicional de celebración de los tratados internacionales. Lo que se adopta es la teoría de efecto indirecto; b) *Unión Europea*: la principal característica de Derecho de la Unión consiste en la posibilidad de aplicación inmediata y de producción directa de efectos en el territorio de los Estados miembros;

9º) Estados miembros: a) *MERCOSUR*: miembros efectivos: Brasil, Paraguay, Uruguay, Argentina y Venezuela. Miembros asociados: Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador y Perú. Observador: México; b) *Unión Europea*: miembros actuales: Alemana, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania y Suecia (son 27 miembros);

10º) Sistema de solución de controversias: a) *MERCOSUR*: regulado por el Protocolo de Olivos de 2002. Se basaba en las negociaciones directas, en el arbitraje y en el Tribunal Permanente de Revisión; b) *Unión Europea*: sistema judicial monopolizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Existen acciones judiciales que pueden ser propuestas ante este tribunal;

11º) Moneda propia: a) *MERCOSUR*: no posee moneda propia; b) *Unión Europea*: el EURO. La zona del euro abarca los siguientes países: Alemania, Francia, Italia, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Irlanda, España, Portugal, Austria, Finlandia, Grecia, Eslovenia, Chipre, Malta, Eslovaquia y Estonia (un total de 17);

5) La incorporación de los Tratados Internacionales en Derecho Interno.

En este capítulo analizaremos cómo la doctrina y la jurisprudencia enfrentan la cuestión de la recepción de los tratados y convenciones internacionales en el ordenamiento jurídico interno brasileño. La cuestión que se manifiesta es de extrema importancia y es por eso que más adelante trataremos la armonización de la legislación tributaria y su cumplimiento por parte de los países participantes del bloque del Mercosur.

No obstante ello, antes de entrar en el tema, vale la pena transcribir el pensamiento de Francisco Rezek¹⁸¹ sobre el conflicto entre tratado y norma de Derecho Interno:

“[...] Debe recordarse, en primer lugar, que la primacía del derecho de gentes sobre el Derecho nacional del Estado soberano es aún hoy una propuesta doctrinaria. No existe, en el Derecho internacional positivo, una norma que garantice tal primacía. Descentralizada, la sociedad internacional contemporánea ve a cada uno de sus integrantes dictar, en lo que le concierne, las reglas de composición entre el Derecho internacional y el de producción doméstica. Resulta que para el Estado la Constitución

¹⁸¹ Op. cit., pp. 126-127.

nacional, vértice del ordenamiento jurídico, es la que determina la magnitud de una norma expresada en un tratado. Difícilmente una de esas leyes fundamentales desprendería, en este momento histórico, el ideal de seguridad y estabilidad del orden jurídico a tal punto de subpor-se, a sí misma, al producto normativo de los compromisos exteriores del Estado. De esta manera, enfrentada la primacía de la Constitución con la norma *pacta sunt servanda*, es común que se preserve la autoridad de la ley fundamental del Estado, aun cuando ello signifique la práctica de un ilícito por el cual, en el plano externo, aquel debe responder.”

5.1) Las teorías monista y dualista.

La cuestión de la incorporación de los tratados al ordenamiento jurídico interno es un tema bastante polémico y controvertido, se presentan fundamentalmente dos teorías, la monista y la dualista. Son dos corrientes doctrinarias que tienen por objetivo explicar la prevalencia del Derecho Interno (aquel constituido por el conjunto normativo vigente dentro de los límites territoriales de un determinado Estado) o del Derecho Internacional (compuesto por convenciones y tratados celebrados entre dos o más Estados independientes con el propósito de surtir el efecto jurídico ansiado para ambos), cuando se produce un conflicto normativo entre los dos ámbitos de actuación.

5.1.1) Monismo

El monismo presupone que el Derecho Internacional y el Derecho Interno son elementos de un único orden jurídico y, de esta forma, habría una norma jerárquicamente superior que regiría este único ordenamiento. En

realidad, esta Teoría defiende el criterio de un único orden jurídico y presenta dos variables de comprensión y aceptación ante la comunidad jurídica.

La primera defiende al monismo con primacía en el Derecho Interno y tiene sus raíces arraigadas en el *Hegelianismo*,¹⁸² que considera la supremacía absoluta del Estado, de forma tal que no puede estar sujeto a ningún sistema jurídico que no emane de su propia voluntad, creado por sus propios medios y que solamente sea posible concebirlo a través de su propio sistema legislativo vigente, so pena de perder la validez y eficacia que se espera de un instrumento normativo.¹⁸³

La segunda teoría, la del monismo, adopta la preponderancia del Derecho Internacional y fue *desarrollada por la Escuela de Viena*, cuyo principal exponente fue el austríaco Hans Kelsen¹⁸⁴ y por el cual se admite que el vértice de la pirámide de normas vigentes en un Estado admite la existencia de una norma superior (“grundnorm”), cuyo origen se encuentra en un principio jurídico superior de orden internacional y consuetudinario con

¹⁸² GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1999. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, p. 67.

¹⁸³ En esta misma concepción la doctrina denomina *Nacionalista o Moderada*: ésta tiene una prioridad en el Derecho Interno, con características del Hegelianismo, determinando que vale siempre la norma *interna* en un caso de conflicto entre una norma interna y una norma internacional. El Estado se caracteriza como una soberanía absoluta, y la ley a regir debe ser exclusivamente creada por su poder legislativo.

¹⁸⁴ Cf. Betina Treiger Grupenmacher. Op. cit., p. 67.

naturaleza *pacta sunt servanda*¹⁸⁵, proveniente de un Derecho Internacional que organiza las relaciones entre los Estados ¹⁸⁶.

De acuerdo con lo indicado respecto del monismo nacionalista, el mismo tuvo como principal nombre el de Hegel, y ya a nivel internacional se destaca Hans Kelsen, un austríaco que fue el principal nombre en el desarrollo de la teoría en la Escuela de Viena, inmediatamente después de la Segunda Guerra Mundial. El monismo internacional se creó basado en la teoría de Kelsen, quien realizó una pirámide de leyes. En su pirámide, el vértice está formado por una norma fundamental, clasificada inclusive por encima de los Estados, un principio jurídico superior al Derecho Internacional. La norma fundamental tiene la función de regir las relaciones entre los Estados y su naturaleza corresponde a la *Pacta Sunt Servanda*, por lo cual los compromisos están hechos para cumplirse.

5.1.2) Dualista

¹⁸⁵ PACTA SUNT SERVANDA es el Principio de Fuerza Obligatoria según el cual el contrato obliga a las partes en los límites de la ley. Es una norma que trata sobre la vinculación de las partes al contrato, como si la norma legal rozara la inmutabilidad. La expresión significa “los pactos deben ser cumplidos”.

“Art. 26, y de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, firmada en Viena el 21 de marzo de 1986, art. 26, que todavía no está vigente.”

¹⁸⁶ En este mismo sentido, en la doctrina encontramos la siguiente clasificación: *Internacionalista o Radical*: Las normas jurídicas deben ser vistas como absolutas, sobreponiéndolas sobre las normas internas e incluso sobre la soberanía nacional, donde siempre vale la norma *internacional* en caso de conflicto entre las normas interna e internacional.

En oposición a la teoría monista se encuentra la teoría dualista. Esta última conceptuada como el Derecho internacional y nacional. Se trata de dos ordenamientos jurídicos autónomos y distintos. Cada uno de los sistemas no debe entrar en conflicto entre sí. El Derecho nacional es responsable de los ciudadanos el cual a un Estado, diferentemente del Derecho internacional que es responsable de la relación entre los Estados.

Otro factor esencial para esta divergencia es el hecho de que el Derecho Internacional se trata de un acuerdo entre diversos Estados e interpretan la voluntad de todos de querer elaborar una ley, y no un acuerdo interno sólo de voluntad unilateral. Y un poder interno del Estado es quien elabora una ley que tendrá vigencia. Se puede decir entonces que los Derechos Internos terminan cuando comienzan los Derechos Internacionales.

Así como en el Monismo, también se puede dividir al Dualismo en Dualismo Radical y Dualismo Moderado. El Dualismo Radical implica la creación de Leyes internas para aplicar leyes del Derecho Internacional, le corresponde al Jefe de Estado evaluar dichas normas y promulgar decretos para dar validez a las mismas dentro del territorio nacional. Para este Dualismo no es necesario que dichas normas pasen por el Poder Legislativo. En el Dualismo Moderado, al contrario del Radical, no es necesario

transformar las leyes internacionales en leyes nacionales, en este caso las normas creadas en tratados deben pasar por el poder Legislativo antes de ser aceptadas por el Jefe de Estado.

Es importante destacar que parte de la doctrina entiende que en los días actuales la discusión sobre ambas doctrinas perdió sentido, por diversos motivos, entre ellos, la dinámica que implica las relaciones internacionales en este final de siglo y comienzo del nuevo milenio. Lo que en realidad ocurre es la muerte, no de las doctrinas pero sí, por lo menos, de las discusiones que las rodea. Porque es muy claro para todos, incluso se puede afirmar unánimemente, que es la Constitución de cada Estado la que determinará las reglas para la incorporación de los tratados internacionales del Derecho interno.

En esa misma línea es la postura de Magalhães: por eso perdió sentido la antigua polémica sobre dualismo y monismo... Tal polémica, en realidad, se puede considerar superada ya que la cuestión se limita al análisis de la Constitución del país y de los mecanismos por adoptados por la misma para la celebración y ratificación de los tratados. Se trata, entonces, de materia constitucional más que de internacional, debiéndose siempre examinar la Constitución para comprobar la constitucionalidad de un tratado y, de esta manera, su regularidad ante el orden interno.

Aunque no es suficiente comprobar la constitucionalidad de un tratado, también se debe tener en cuenta la compatibilidad de la propia Constitución con las normas necesarias de Derecho Internacional, de aplicación general y de cumplimiento compulsivo por todos los Estados, por expresar valores permanentes de la comunidad internacional. Entre estos se encuentran los que se refieren al respeto a los Derechos Humanos que prevalecen sobre eventuales valores de comunidades nacionales que contraríen a los mismos, como se puede ver a continuación.¹⁸⁷

El conocimiento de las teorías *dualista* y *monista* es de extrema importancia para que se sepa si un Estado puede o no conjurar su ordenamiento jurídico interno con la finalidad de evitar el cumplimiento de lo que ha sido acordado internacionalmente.

5.2) La postura de la doctrina nacional

En la Constitución Federal de 1988 resurgieron dos dispositivos – relacionados con el poder de celebrar tratados e incorporar los mismos al derecho interno –, que causan hasta la actualidad enormes insatisfacciones entre los constitucionalistas patrios, que son los artículos 49, inciso I, y 84, inciso VIII.

¹⁸⁷ MAGALHÃES, José Carlos de. **O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional: uma análise crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2.000, p. 18.

Para Flávia Piovesan, se confirma la colaboración entre el Poder Ejecutivo y el Legislativo en la celebración de tratados internacionales que no se perfecciona mientras la voluntad del Poder Ejecutivo, manifiesta por el Presidente de la República, no se sume a la voluntad del Congreso Nacional. Por consiguiente, los tratados internacionales requieren, para su perfeccionamiento, un acto complejo donde se integren la voluntad del Presidente de la República, que lo celebra, y la del Congreso Nacional, que lo aprueba, mediante decreto legislativo. Se destaca que, considerando los antecedentes de las Constituciones anteriores, se constata que, en el Derecho brasileño, la combinación de voluntades entre los Poderes Ejecutivo y Legislativo siempre resulta necesaria para la celebración de tratados internacionales.¹⁸⁸

Sin embargo, la discusión no reside únicamente en los preceptos presentados por los dispositivos constitucionales antes citados sino también en la cuestión de la aplicabilidad de los tratados internacionales. Principalmente, los tratados que tratan sobre Derechos y garantías fundamentales y Derechos humanos. Correspondiendo, por decirlo así, un análisis de los (art. 4º, inciso II, y art. 5º, §1º y §2º) dispositivos constitucionales referentes.

¹⁸⁸ GOMES, Luiz Flávio, PIOVESAN, Flávia. **O Sistema Interamericano de Proteção dos Direitos Humanos e o Direito Brasileiro**. São Paulo: RT, 2000, p. 157.

Es importante recordar que en la Constitución Federal, *no se menciona expresamente a ninguna de las corrientes, ya sea la monista o la dualista. Por eso resulta controvertida la respuesta a la sistemática de incorporación de los tratados – si la Carta de 1988 adoptó la incorporación automática o no automática...* "La doctrina predominante es en el sentido de que, en virtud del vacío y silencio constitucional, Brasil adopta la corriente dualista, por la cual hay dos órdenes jurídicos distintos: el orden interno y el orden internacional. Para que el tratado ratificado produzca efectos en el ordenamiento jurídico interno, resulta necesario dictar un acto normativo nacional. En el caso brasileño, este acto ha sido un decreto de ejecución, expedido por el Presidente de la República, con la finalidad de conferir ejecución y cumplimiento al tratado ratificado en el ámbito interno".¹⁸⁹

Según Gerson de Britto Mello Boson¹⁹⁰:

"[...] Sin embargo, reafirmamos nuestro criterio de que no se trata de la supremacía del Derecho Internacional sobre el Derecho interno (internacionalismo) porque esto es adolescencia jurídica. Se trata de la integración de la normatividad de dos sistemas, el interno y el internacional, como consecuencia de la constitucionalización del Derecho de gentes y, en consecuencia, la internacionalización del Derecho constitucional de los Estados, miembros de la sociedad internacional, en sus normas esenciales, como mejor veremos en próximos capítulos de este trabajo."

¹⁸⁹ 14. La autora patria dirá que, "aunque ésta sea la doctrina predominante, este trabajo sostiene que tal interpretación no se aplica a los tratados de derechos humanos que, por disposición del art. 5º, §2º, tienen aplicación inmediata. Es decir, ante el principio de la aplicabilidad inmediata de las normas que definen el derecho y las garantías fundamentales, los tratados de derechos humanos, una vez ratificados, deben transmitir efectos en el orden jurídico internacional e interno, prescindiéndose del dictado de un decreto de ejecución. En el caso de los tratados tradicionales, es requerido dicho decreto teniendo en cuenta el silencio constitucional acerca del tema (PIOVESAN, F. Op. cit., p. 158-59).

¹⁹⁰ Gerson de Britto *apud* Betina Treiger Grupenmacher. Op. cit., p.89.

Así, ante la total falta de un dispositivo constitucional que determine una jerarquía superior de la norma convencional sobre la interna, deberá ser requerida la modificación del texto constitucional para que en el mismo se incluya un dispositivo que prevea que los tratados son recibidos "como tal" en el orden nacional y que poseen una jerarquía superior en virtud del ordenamiento interno.¹⁹¹

5.3) La postura del Supremo Tribunal Federal – STF y los Tratados Internacionales –

5.3.1) Postura del STF anterior al año 1977

Anteriormente al año 1977, la postura del Supremo Tribunal Federal era en el sentido de la primacía del tratado internacional ante un conflicto con el orden jurídico interno. Esta postura era tan predominante que Philadelpho Azevedo, entonces Ministro de la Honorable Corte, publicó, en 1945, un comentario en el que demostraba la convicción unánime de la Suprema Corte, en aquella época, con respecto a la prevalencia de los tratados internacionales sobre el Derecho interno infraconstitucional¹⁹².

José Carlos Magalhães formula con astucia el razonamiento que llevó a la corte a decidir sobre este hecho:

¹⁹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 75.

¹⁹² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito Internacional**: Tratados e Direitos Humanos Fundamentais na Ordem Jurídica Brasileira. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2001, p. 131.

"es el de que el proceso legislativo brasileño está previsto en la Constitución de la República, no constatándose el tratado ni ninguna indicación de una eventual posición jerárquica sobre la ley ordinaria. La única excepción es la establecida por el Código Tributario Nacional, que confiere superioridad al tratado sobre la ley y que prevalece por tratarse de ley complementaria a la Constitución. De esta forma, si el tratado revoca la ley por ser posterior a la misma, la ley también lo revoca, independientemente de que el país continúe obligado a cumplirlo en el ámbito internacional, por no haberlo denunciado".¹⁹³

5.3.2) Postura actual del STF: después del RE 80.004-SE (1977)

Como se ve, el RE 80.004-SE¹⁹⁴ (Rel. Min. Cunha Peixoto, juzgado el 1º/06/1977), fue el *leading case* que modificó el punto de vista anterior del STF.

Vale la pena transcribir el ejemplo de Rezek¹⁹⁵ justificando la decisión mencionada precedentemente:

¹⁹³ MAGALHÃES, J. C. Op. cit., p. 58.

¹⁹⁴ RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 80.004 – SE

(Tribunal Pleno)

Relator para la sentencia: Ministro Cunha Peixoto.

Recurrente: Belmiro da Silveira Góes.

Apelado: Sebastião Leão Trindade

Convención de Ginebra – Ley Uniforme sobre Letras de Cambio y Pagarés – Aval sobre el Pagaré no registrado en el plazo legal – Imposibilidad de ser accionado el garante, ni siquiera por las vías ordinarias. Validez del Decreto-ley nº 427, del 22.01.1969. Aunque la Convención de Ginebra que previó una ley uniforme sobre letras de cambio y pagarés sea aplicable en el derecho interno brasileiro, no prevalece sobre las leyes del país, de ahí deriva la constitucionalidad y subsiguiente validez del Decreto-ley nº 427/1969, que instituyó el registro obligatorio del Pagaré en el la División de Economía, so pena de nulidad del título. Siendo el aval un instituto del derecho cambiario, el mismo será inexistente si se reconoce la nulidad del título cambiario sobre el que fue puesto. Recurso extraordinario conocido y proveído.

“[...] en el juzgamiento del Recurso Extraordinario nº 80.004, quedó asentada, por mayoría, la teoría de que, ante la realidad del conflicto entre tratado y ley posterior, ésta, por ser la última expresión de la voluntad del legislador republicano, debe prevalecer garantizada por la Justicia – a pesar de las consecuencias del incumplimiento del tratado en el plano internacional. Las voces mayoritarias admitieron que, ausente en la Constitución de Brasil la garantía de privilegio jerárquico del tratado internacional sobre las leyes del Congreso, era inevitable que la Justicia debiera garantizar la superioridad de la más recientes de las normas como expresión de su estatura jurídica”.

Por consiguiente, desde entonces, el STF ha adoptado el sistema paritario o monismo nacionalista moderado, según el cual los tratados y las convenciones internacionales tienen *status* de ley ordinaria con el empleo del criterio cronológico – i.e., de la regla *lex posterior derogat priori*. En tal sentido, vale la pena transcribir otra vez la doctrina de Francisco Rezek sobre el tema¹⁹⁶:

"Desde septiembre de 1975 a junio de 1977 se extendió en el plenario del Supremo Tribunal Federal, el juzgamiento del Recurso Extraordinario 80.004¹⁹⁷, en que se asentaba, por mayoría, la teoría de que, ante la realidad del conflicto entre el tratado y la ley posterior, ésta, por ser la última expresión de la voluntad del legislador republicano debe prevalecer garantizada por la Justicia – a pesar de las consecuencias del incumplimiento del tratado en el plano internacional.

[...]

¹⁹⁵ REZEK, José Francisco. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 106.

¹⁹⁶Ídem, *Ibidem*, p. 106-107.

¹⁹⁷ No debe olvidarse que este caso se trataba de un conflicto involucrando a la Ley Uniforme de Ginebra sobre Letras de Cambio y Pagarés, que entró en vigencia con el Decreto nº 57.663 de 1966, y una ley interna posterior, el Decreto-ley nº 427/69. El conflicto se relacionaba con la obligatoriedad o no de la existencia del aval puesto sobre el pagaré – un requerimiento formal para la validez del título que no constaba en el texto internacional. Prevaleció, al final del juzgamiento, el Decreto-ley nº 427/69, valiéndose el STF de la regla *lex posterior derogat prior*.

Las voces mayoritarias admitieron que, ausente en la Constitución de Brasil la garantía de privilegio jerárquico del tratado internacional sobre las leyes del Congreso, era inevitable que la Justicia debiera garantizar la superioridad de la más recientes de las normas como expresión de su estatura jurídica”.

Conviene señalar que el Supremo Tribunal continúa actualmente con ese mismo criterio. Según se verificó en la ADIn 1.480-3/DF, Rel. Min. Celso de Mello (j. el 04/09/1997), que tenía por objeto la Convención nº 158 de la OIT, El STF en pleno resolvió que todos los tratados internacionales están subordinados a la CF, que tiene una ilimitada precedencia jerárquica sobre los mismos. Existe, por consiguiente, una relación de paridad normativa entre la ley ordinaria y los tratados. Ante un eventual conflicto entre leyes y tratados, se debe utilizar el criterio cronológico (*lex posterior derogat priori*) o, en caso de que corresponda, el criterio de la especialidad (*lex specialis derogat generalis*).¹⁹⁸ Por lo tanto, para el STF, después de 1977, su postura es la de que todos los tratados se recibirán como ley ordinaria, postura seguida por el STJ.

Sin embargo, esto acarrea un problema, es el hecho de que el incumplimiento del tratado, con protección del STF, implica para el Estado, en el plano internacional, una falta de respeto y de desconsideración con

¹⁹⁸ Otros precedentes interesantes en que el STF en pleno corroboró la paridad normativa entre leyes ordinarias y tratados internacionales son la Ext. 662-2/Perú, juzgada el 28/11/1996, y la ADIn 1.347-DF, juzgada el 05/09/1995, ambas relatadas por el Min. Celso de Mello.

relación a los acuerdos firmados voluntariamente con los Demás Estados firmantes. Al respecto Flávia Piovesan¹⁹⁹ afirma:

"Se cree que el criterio establecido a partir del juzgamiento del Recurso Extraordinario 80.004 presenta un aspecto crítico, que es su indiferencia a las consecuencias del incumplimiento del tratado en el plano internacional, en la medida en que autoriza al Estado parte a violar dispositivos del orden internacional – los cuales se comprometió a cumplir de buena fe. Asimismo, esta postura se enfrenta a lo dispuesto por el art. 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que determina que el Estado parte no puede invocar posteriormente disposiciones de Derecho interno como justificación para el incumplimiento de tratado. Tal dispositivo reitera la importancia, en la esfera internacional, del principio de la buena fe por el cual le corresponde al Estado conferir cumplimiento a las disposiciones de tratado con el que consintió libremente. Ahora bien, si el Estado en el libre y pleno ejercicio de su soberanía ratifica un tratado, no puede posteriormente obstar su cumplimiento. Además, el término de un tratado está sometido a la materia de la denuncia, acto unilateral del Estado por el cual manifiesta su deseo de dejar de formar parte de un tratado. Es decir, en virtud del régimen de Derecho Internacional, solamente el acto de la denuncia implica que el Estado se aparte de determinado tratado internacional. Así, en la hipótesis de la inexistencia del acto de la denuncia, persiste la responsabilidad del Estado en el orden internacional."

Además, si el Congreso Nacional da su consentimiento al contenido del compromiso firmado, es porque implícitamente reconoce que, ratificado el acuerdo, el mismo está impedido de sancionar normas posteriores que lo contradigan. Es la teoría del *venire contra factum proprium non valet*, plenamente aplicable en este tema, según la cual no se puede ir en contra de un hecho practicado por sí mismo, so pena de práctica de mala fe internacional.

Para finalizar, podemos concluir que el RE 80.004-SE (Rel. Min. Cunha Peixoto, juzgado el 1º/06/1977), ha sido el *leading case* que modificó el punto

¹⁹⁹ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 83-84.

de vista anterior del STF. Desde ese momento, el Honorable Tribunal haya adoptado el sistema paritario o monismo nacionalista moderado, según el cual los tratados y las convenciones internacionales poseen *status* de ley ordinaria, debiendo los conflictos entre ambos resolverse mediante el criterio cronológico combinado con el de la especialidad (*lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*), es decir, la norma de carácter especial, aunque sea más antigua, prevalece sobre la norma de carácter general.

Sin embargo, como ya se ha comentado, la paridad normativa instaurada después del juzgamiento del RE 80.004-SE se funda en las consecuencias nocivas que el incumplimiento del tratado, con el consentimiento del STF, implica para el Estado en el plano internacional, demostrando una falta de respeto y de desconsideración con relación a los acuerdos firmados voluntariamente con los demás Estados firmantes. Además, si o Congreso Nacional da su consentimiento al contenido del compromiso firmado, es porque implícitamente reconoce que, ratificado el acuerdo, el mismo está impedido de sancionar normas posteriores que lo contradigan.

CAPÍTULO – II: Federalismo Tributario y la Armonización de la legislación tributaria

6) Federalismo

En el ámbito de los Estados modernos la administración de la cosa pública adquirió límites de extrema complejidad, que condujo al surgimiento de las diversas formas de la organización del poder y del reparto de las atribuciones entre las entidades regionales, dotándolas de mayor o de menor grado de autonomía. En este contexto, el federalismo se encuentra entre los sistemas más desarrollados, siendo considerado por los estudiosos de la Teoría del Estado uno de los más adecuados para los países de grandes dimensiones territoriales, como es el caso de Brasil.

El federalismo fiscal presupone una repartición de competencias tributario-fiscales, una distribución ecuánime y proporcional de los ingresos y equilibrio entre las competencias, atribuciones e ingresos delimitados constitucionalmente. Explicándolo mejor, la principal característica del federalismo – es la división de poder entre las entidades autónomas. Sin embargo, este hecho propicia el surgimiento de delicadas e intrincadas cuestiones²⁰⁰. Por ejemplo, cómo repartir de forma adecuada las competencias legislativas y ejecutivas (materiales) y – principalmente – como costear las actividades exigidas para el desempeño de las atribuciones

²⁰⁰ Ricardo Lobo Torres reconhece que “a multiplicidade de aspectos do sistema tributário, com a necessidade de coerência e de harmonia entre os diversos subsistemas, é que torna tão problemática as reformas fiscais e as revisões da Constituição tributária. Combinar a maior racionalidade econômica possível, característica de um bom sistema tributário nacional ou internacional, com a maior autonomia dos entes públicos titulares da competência impositiva, marca de um sólido sistema tributário federado – eis aí o desafio permanente à criatividade jurídica”. (In: TORRES, **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 320.)

correspondientes a tal repartición? Las respuestas a estas cuestiones²⁰¹, en el ámbito del Estado Democrático de Derecho, se deberán encontrar necesariamente en la Constitución, que es el pacto fundante del orden sociopolítico. A menudo, es inevitable el surgimiento de conflictos positivos y negativos entre los diversos componentes de la federación, debido a las contradictorias interpretaciones del texto constitucional, ya sea en virtud de las lagunas existentes en él.

Antes de iniciarnos en el estudio del federalismo fiscal, es necesario hacer una breve retrospectiva acerca del conocimiento de las formas de Estado que relaciona, por un lado, cuadros de la estructura del Estado-poder, y por el otro, la comunidad política. Estas son formas de disposición del poder del Estado frente a otros poderes de igual naturaleza con reflexiones sobre la jurisdicción territorial y personal.

6.1) Tipos de Estado

Al estudiar el Federalismo forzosamente tenemos que poseer las nociones básicas sobre la Teoría del Estado. Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho el Estado es “una orden jurídica relativamente centralizada, limitada en su dominio espacial y temporal de vigencia, soberana y

²⁰¹ denominadas cuestiones del de federalismo fiscal.

globalmente eficaz²⁰²". Este concepto puntual de la doctrina de Hans Kelsen, pretende enfatizar que el Estado y los elementos básicos que lo integran en la doctrina tradicional – pueblo, territorio y poder – solo puede ser caracterizado jurídicamente. Para Kelsen, “el Estado es una sociedad políticamente organizada, porque es una comunidad constituida por una orden coercitiva y esta orden es el Derecho.”²⁰³

Una característica esencial del Estado moderno es la *soberanía*, o sea, la falta de sumisión o sujeción del poder estatal a cualquier otro poder. Es el poder de autodeterminación, o sea, fija los límites de su propia competencia²⁰⁴.

En todos los Estados se verifica la existencia de un poder central y de cierto grado de descentralización, de atribución a los órganos periféricos – y subordinados – de cierta competencia administrativa para tratar las cuestiones locales. El grado de centralización depende de varios factores, principalmente, del tipo de Estado y su extensión territorial.

Para Kelsen, lo que distingue al Estado Federal del Estado Unitario, dividido en provincias autónomas, es solo el grado de descentralización, que

²⁰² Op. cit., p.25.

²⁰³ **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 300.

²⁰⁴ Recordando que *soberanía* no se confunde con *autonomía*, ésta solamente actúa dentro de determinados límites que le son fijados por aquella.

es también lo que distingue el Estado Federal de una confederación internacional de los Estados²⁰⁵.

6.1.1) Estado Unitario

Es aquel que presenta un poder centralizado, el cual es la cúpula y el núcleo del poder político²⁰⁶. En el *estado unitario descentralizado* existe siempre alguna forma de descentralización administrativa, legislativa y política, pero depende directamente del poder central, que incluso puede suprimirla.

6.1.2) Estado constitucionalmente descentralizado

La diferencia aquí, es que la descentralización política debe necesariamente ser institucionalizada, o sea, debe ser debidamente formalizada en la Constitución, de modo tal que no le sea posible al poder central suprimirla discrecionalmente, siendo solo mediante un proceso de alteración de la Constitución. De hecho, se trata de un tipo de Estado que, en la práctica puede alcanzar el enfoque de un Estado Federal, pero en algunos casos, la autonomía de los entes descentralizados puede ser incluso equivalente a aquellas entidades integrantes de una federación. Por ejemplo, es el caso de Italia y de España.

²⁰⁵ Idem, p. 309.

²⁰⁶ Idem, p. 309.

6.1.3) *Estado Federal*

Para Dalmo Dallari²⁰⁷, *la noción de Estado Federal* indica una *forma de Estado* y no de gobierno. Señala, sin embargo, una relación bastante estrecha entre la organización federativa y los problemas de gobierno, ya que la adopción de tal estructura significa que sus integrantes la consideraron la más apropiada para resolver sus problemas y lograr sus objetivos comunes.

Carlos Ayres Britto²⁰⁸ nos enseña que: “Si tomamos como referencia la Federación como forma de Estado, encontraremos que ella tiene su justificación en el hecho de incorporar a la democracia un ingrediente de la división espacial del poder político, en el sentido que el pueblo nacional tiene el poder para descomponerse en unidades territoriales caracterizadas por la personalización jurídica, autonomía gubernamental recíproca e indisoluble vinculada a una tercera persona estatal que abarca a todas ellas”

Como forma de Estado, el federalismo se organiza agrupando los diversos entes políticos – Unión, Distrito Federal, Estados y Municipios, en el caso de Brasil – que serán autónomos, pero no soberanos, que deben relacionarse entre sí con respeto y sin discriminación regional. Siendo así, el tratamiento jurídico del Estado Federal, es decir, aquel que tiene la técnica

²⁰⁷ Op. cit., p. 50

²⁰⁸ Carlos Ayres Britto. 10 Anos de Constituição. Uma Análise. XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 29.

del federalismo como forma de organización, las unidades federativas deberán ser dotadas de igual distribución de competencias tributarias que les aseguren autonomía.

En el contexto de la discusión debemos resaltar que la capacidad financiera para autogestionarse es fundamental para garantizar a la verdadera *autonomía* de Estado-miembro, porque, sin recursos propios es inviable el mantenimiento de una estructura legislativa, administrativa y judicial eficientes. Este entendimiento se refleja en la obra de Sacha Calmon, así lo expresa²⁰⁹:

“La característica fundamental del federalismo es la autonomía del Estado-miembro, que puede ser más o menos amplia, dependiendo del país al que se deba cuidar. En el ámbito tributario, para sustentar la autonomía política y administrativa del Estado-Miembro y del Municipio – que en Brasil, como vimos, tiene dignidad constitucional – se impone la preservación de la autonomía financiera de los entes locales, sin el cual las otras no existirían. Esta autonomía se resguarda mediante la preservación de la competencia tributaria de las personas políticas que conviven en la Federación y, también, por la equidad en la discriminación constitucional de las fuentes de la receta tributaria, de ahí adviene la importancia del tema referente para la repartición de las competencias en el Estado Federal, asunto inexistente, o poco relevante, en los Estados unitarios (Regiones y Comunas).” (nuestra traducción).

²⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 63.

Por lo tanto, no hay duda que la autonomía financiera – presupuesto básico para cualquier Estado-miembro – proviene de la distribución de la competencia fiscal.

6.2) *Historia del Federalismo.*

Aunque algunos autores señalan a la Confederación Helvética, surgida en 1921, como el primer ejemplo de alianza federativa entre los Estados, se reconoce generalmente que el Estado Federal moderno nació apenas en 1787, con el surgimiento de los Estados Unidos de América, a partir de la integración definitiva de las trece ex colonias británicas, que habían logrado sus independencias en 1776. Se observó que en un primer momento, que estas colonias se reunieron bajo la forma de una *confederación*, creada por medio de un *tratado* – los *Artículos de Confederación* -, celebrado en 1777 y ratificado en 1781. El objetivo principal de estos *Artículos* era la preservación de la independencia de las ex colonias ante Inglaterra. En esta etapa, ciertamente en virtud del reciente pasado, el recuerdo de la fuerte opresión y dominación por el poder inglés, las ex colonias optaron por mantener intactas la “soberanía, libertad e independencia” recientemente adquiridas, concediendo la recién creada Unión (denominada Estados Unidos de América) solo algunos poderes que, en la práctica, se limitaron a la autorización para la realización de negociaciones internacionales y el mantenimiento de una fuerza armada común.

En 1787, los representantes de los Estados se reunieron en la ciudad de Filadelfia para realizar la *revisión de los Artículos de la Confederación* y, después de acalorados debates, aprobaron la transformación de la *Confederación* en una *Federación*, elaborando una Constitución Común, a la cual todos los Estados pasaron a someterse, abriendo mano a sus soberanías. Bajo la fuerte influencia de Montesquieu, se concibió una doctrina destinada a equilibrar y a limitar los poderes constituidos, conocidos como “frenos y contrapesos” (*checks and balances*), con la separación de poderes en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, independientes y armónicos entre sí.

Es curioso observar que la Constitución norteamericana en ningún momento menciona el término “federalismo”. Esto se debe al hecho de que los llamados “fundadores” (*Framers*) no tenían la intención deliberada de crear una forma de Estado federativo. La preocupación de la mayoría de los delegados de los Estados era la de reforzar la poca efectividad del gobierno nacional, pero sin debilitar innecesariamente los gobiernos de los Estados.

Con este fin fue concebido simplemente un plan para la división de los poderes gubernamentales entre el gobierno nacional y los Estados. Aunque la tarea de asignación de competencias a cada uno de las entidades federativas puede parecer simple, en realidad la definición de las fronteras

entre los poderes nacionales y el de los Estados es uno de los mayores problemas del federalismo.

6.3) Procesos de formación del Estado Federal.

Son dos los principales procesos de formación del Estado Federal, como nos enseña Manoel Gonçalves Ferreira Filho²¹⁰:

a) Federalismo por *agregación*, se produce cuando la Federación resulta de la *Unión* de Estados ya existentes – que abren mano de sus soberanías – y se sobrepone a estos. Es el caso, entre otros, de los Estados Unidos, de Alemania y de Suiza:

b) Federalismo por *segregación*, cuando la Federación resulta de la *descentralización* de un Estado unitario ya existente, por diversas razones (políticas, económicas, etc.) y entonces surgen nuevas entidades dotadas de autonomía política. Es por ejemplo el caso de Brasil.

6.4) Principios que caracterizan al federalismo.

Para Carlos Velloso²¹¹, se puede distinguir los siguientes principios en una federación: a) Repartición constitucional de competencias; b) autonomía estatal, comprendiendo la auto-organización, o autogobierno y la

²¹⁰ Op. cit. p. 300.

²¹¹ Op. cit., p. 42.

autoadministración; c) participación del Estado-miembro en la organización y en la formación de la voluntad de la Federación; d) discriminación constitucional de las *rentas tributarias*, con la *repartición de la competencia tributaria* y la *distribución de los ingresos tributarios*.

Geraldo Ataliba²¹², asevera que son siete las características de la federación, bajo el aspecto jurídico: a) existencia de una Constitución Federal rígida, para garantizar la estabilidad del Estado; b) presencia del poder constituyente propio de los Estados-miembros; c) territorio propio; d) conjunto de los ciudadanos (pueblo) propio; e) repartición constitucional de competencias entre los Estados-miembros; f) dos órganos legislativos federales (bicameralismo), uno integrado por los representantes del pueblo, electos proporcionalmente a la población, y otro integrado paritariamente por representantes de los Estados-miembros; g) una corte constitucional que asegure la supremacía de la Constitución Federal.

6.5) *Especies de federalismo:*

6.5.1) *Federalismo dual o dualista.*

Se podría decir que se corresponde al tipo *original* de federalismo, que se caracteriza por la existencia de *dos* esferas de poder nítidamente distintas, con atribuciones y competencias propias, es decir, existe una

212 Op. cit, p. 54

distribución horizontal de competencias, generalmente acompañada de una estimación de los mismos impuestos. No existe ninguna preocupación constitucional con la coordinación o armonización de las actividades ejercidas por cada una de ellas. Este es el tipo clásico de federalismo, más característico de las federaciones formadas por la agregación.

Se señala que Brasil, a partir de la Constitución de 1988, pretendió adoptar un federalismo especial, con tres esferas de poder: Unión, Estados-miembros y Municipios. Se observa, sin embargo, que los Municipios todavía no están en pie de igualdad con los Estados-miembros, ya que entre otros factores, no cuentan con representantes propios en el Senado Federal y, además están sujetos a la Constitución Federal, están aún sujetos a las Constituidos Estatales.

6.5.2) Federalismo cooperativo

A diferencia del federalismo dualista, que prácticamente considera antagonistas los dos niveles de gobierno, compitiendo por el poder, el federalismo cooperativo enfatiza la necesidad de los Estados a trabajar armónicamente en conjunto con el gobierno central para resolver los problemas del país. Están presentes las nociones de unión, alianza, cooperación y solidaridad, son frecuentes las concesiones de ayuda federal a los Estados-miembros.

En Brasil, la Constitución Federal prevé diversos mecanismos de cooperación tales como el establecimiento de órganos regionales de desarrollo, las transferencias obligatorias de ingresos tributarios (federales para los Estados miembros y Municipios, y estatales para los Municipios), la concesión de subsidios e incentivos fiscales y otros.

6.5.3) Federalismo de integración

Si en el nombre de la cooperación - o para alcanzar una mayor eficacia en la captación y asignación de recursos – la unión pasa a intervenir demasiado en la autonomía de los Estados-miembros, el Estado Federal puede transformarse en un verdadero Estado unitario descentralizado constitucionalmente, es decir, paradójicamente puede ser la destrucción de la propia Federación.²¹³

6.5.4) Federalismo de equilibrio. Federalismo simétrico²¹⁴ y asimétrico.

El objetivo del federalismo es alcanzar una situación donde exista el equilibrio de la población, riqueza, territorio y poder entre las diversas entidades autónomas. Las disparidades regionales deben ser corregidas a través de los mecanismos de cooperación. La regla general, es la existencia

213 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, op. Cit, p. 45.

²¹⁴ Anna Cândida da Cunha Ferraz enseña que todo Estado Federal “es simétrico por su esencia, porque debe dar un tratamiento igual a las entidades federadas para mantenerse como tal. De otro lado, para su sobrevivencia, deberá dar algún tipo de tratamiento asimétrico a las entidades federativas en aquellos aspectos que esencialmente lo requieran”. (10 Anos de Constituição. Uma análise. XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 52-53.)

de los desequilibrios entre las diversas regiones del país, particularmente cuando posee un gran territorio.²¹⁵

En esta situación, si el tratamiento dado por la Constitución a cada una de las entidades fuera absolutamente igualitario, seguramente no sería posible alcanzar un estado de equilibrio, puesto que las diferencias regionales tenderían a aumentar progresivamente. En otras palabras, un federalismo ideal (el que puede denominarse simétrico) puede no conducir a buenos resultados. Al contrario, el tratamiento diferencial de cada unidad autónoma, respetando las necesidades y particularidades de cada una podrá generar un desarrollo global al país. Se aplica aquí, el antiguo concepto de isonomía - tratar igualmente a los iguales y desigualmente a los desiguales, en la medida de sus desigualdades.²¹⁶

La aplicación concreta de esta idea, sin embargo, está plagada de muchas dificultades, principalmente en los países con graves desequilibrios

²¹⁵ El objetivo del Estado Federal, en último análisis, es buscar el bien común, así es entendida la construcción de una sociedad libre, justa y solidaria, a; garantizar el desarrollo nacional; erradicar la pobreza y la marginalización y reducir las desigualdades sociales y regionales; promover el bien de todos, sin preconceptos de origen, raza, sexo, color, edad y cualquier otra forma de discriminación. Para reducir las desigualdades regionales, económicas, sociales y culturales existentes entre los entes de la Federación y así garantizar el equilibrio federativo, está el Principio de la Solidaridad, también traducido como Principio de Cooperación, que enseña la idea de federalismo cooperativo. En este punto el Estado Federal precisa establecer criterios desiguales para garantizar la igualdad. (BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na Federação, In: CONTI, José Maurício (coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 104)

²¹⁶ Sobre el tema, Anna Cândida da Cunha Ferraz, alecciona: “El Principio de Solidaridad tiene por objeto la sobrevivencia del Estado Federal y, desde el punto de vista del tratamiento constitucional de las entidades federativas, propone una asimetría entre ellas, diferenciándolas. Procurará resolver puntualmente las necesidades de los Estados que no son idénticas”. (10 Anos de Constituição. Uma análise. XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 52.)

regionales y la distribución del ingreso, como es el caso de los países en desarrollo o subdesarrollados. Es que la falta de recursos y la necesidad de intervención estatal se muestran tan grandes que resulta difícil establecer criterios justos y objetivos para la aplicación de isonomía. ¿Cómo favorecer una región en detrimento de otra, si ambas poseen problemas estructurales graves? La respuesta a esa pregunta parece depender de una nueva concepción de federalismo, que permita la autonomía de las entidades locales, al mismo tiempo que se presente la flexibilidad suficiente para permitir la realización de planos, programas y proyectos conjuntos entre las diversas esferas, bajo la coordinación del poder central.

6.6) *El Federalismo Tributario.*

6.6.1) *Naturaleza Jurídica del Estado Federal.*

Cabe remarcar, inicialmente, que ahora iremos sobre el tema disponible que considero de mayor importancia para nuestra pesquisa, que es el aspecto tributario del federalismo. Así conceptualizado *federalismo tributario*. Este puede ser analizado bajo dos aspectos básicos: a) el de la naturaleza jurídica del Estado Federal y b) el alcance de las teorías que explican esa naturaleza jurídica sobre la relación jurídico-tributaria.

El primer aspecto citado, pretende caracterizar el ejercicio de la forma de poder, por el hecho de que, principalmente, en la mayoría de las constituciones, el Federalismo es un principio constitucional. Conforme a lo

visto y según lo observa Carl Schmitt, la Constitución Federal es el fundamento de todas las discusiones sobre la definición de las facultades de la Federación (poder central) y de los Estados-Miembros, no existiendo derecho alguno fuera de la Constitución Federal²¹⁷.

Además, el estudio reflejado de esa naturaleza jurídica sobre el fenómeno de la relación jurídico-tributaria implica, necesariamente, analizar la naturaleza jurídica de las competencias tributarias coexistentes, resultantes de la descentralización territorial del poder.

6.7) Distribución de competencias.

Comentar acerca de la competencia en la federación implica comprender el desarrollo histórico de las nociones de centralización y de descentralización del poder, que siempre han sido impregnadas de las más diversas variables ideológicas. En oposición al Estado Absoluto, en la afirmación de los fundamentos democráticos del poder, la centralización era considerada como una práctica nefasta, antidemocrática, incapaz de asegurar la libertad de los individuos. Esa idea, sin embargo, no prosperó en Francia, donde los Jacobinos, cuya bandera era el uso democrático del

²¹⁷ SCHMITT, Carl. *Apud* VASCONCELOS. Inessa da Mota Linhares. A ADOÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA) NO FEDERALISMO BRASILEIRO: APONTAMENTOS PARA UMA REFORMA CAPAZ DE PROPORCIONAR O AJUSTE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O AVANÇO DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO REGIONAL. Fortaleza. Dissertação (mestrado). Área de Concentração: Ordem Jurídica Constitucional. Universidade Federal do Ceará. P. 5.

poder, vieron en la centralización una consecuencia del principio democrático, siendo la descentralización atentatoria de esta.

De esta forma, se observa que, históricamente, las nociones de centralización y descentralización fueron construidas de forma dicotómica, siempre siendo contrapuestos a los valores (libertad, democracia, etc.) en que se apegaban.

No obstante, la historia demuestra que el uso de poder de forma descentralizada no aleja los resquicios de centralización y vice-versa, de forma que no se puede hablar de un modelo de centralización o descentralización puro.²¹⁸

Se habla de centralización cuando en las entidades periféricas es atribuida una cantidad mínima de poder necesario para el desempeño de sus actividades, siendo que ocurre lo contrario cuando la estructura es descentralizada, una vez que el órgano central posee el mínimo indispensable de poder para el ejercicio de las actividades confiadas.

La descentralización política conduce a una distribución de competencias, surgiendo la cuestión de cómo encontrar el mejor criterio para

²¹⁸ Cf., KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 2 ed. São Paulo : Martins Fontes, 1992, p. 299.

distribuir las competencias en cada orden de poder en la esfera do estado federal.²¹⁹

Al analizar la distribución de competencia entre las dos esferas de la federación, considera Carlos Maximiliano, al comentar la Constitución Federal de 1891, que para comprender mejor el espíritu de la ley fundamental se debe aplicarla con acierto, el intérprete debe observar la “benéfica philosophia de Jefferson la cual prefiere que no sea hecha por el gobierno general lo que las autoridades locales sean competentes para realizar; ni por cualquier poder gubernamental lo que los individuos por si mismos sean capaces de conseguir”²²⁰.

De esta forma, encontramos en las cartas políticas de los estados federales, que los asuntos de importancia nacional son de competencia del poder central, mientras que las materias de interés meramente local le caben a los entes periféricos. Tal asignación de competencias ha sido observada por todos los estados federales, aunque, obviamente, podemos comprobar las divergencias entre los grados de centralización y descentralización, la adopción de un modelo más o menos descentralizado depende mucho de las

²¹⁹ Cf. VASCONCELOS. Inessa da Mota Linhares. A ADOÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA) NO FEDERALISMO BRASILEIRO: APONTAMENTOS PARA UMA REFORMA CAPAZ DE PROPORCIONAR O AJUSTE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O AVANÇO DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO REGIONAL. Fortaleza. Dissertação (mestrado). Área de Concentração: Ordem Jurídica Constitucional. Universidade Federal do Ceará.

²²⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à constituição brasileira**. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1918, p.

situaciones, siendo el resultado la evolución constante de la realidad, de forma que en la adopción de uno u otro deber ser analizado el aspecto espacial y temporal subyacentes al acontecimiento.

6.8) El sistema federativo en la Constitución Federal de 1988.

Como en tiempos pasados, la autonomía concebida a los componentes de la Federación, revelada por medio de la descentralización política, es el principal rasgo del Estado Federal.

En Brasil, según el art. 18²²¹, de la Constitución Federal de 1988, no existe jerarquía entre el gobierno federal y los demás entes federados. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios disponen de *autonomía*, definida, en términos generales, como el atributo, conferido a cada uno de estas entidades, de establecer sus leyes, desde que obedezca a la Ley Mayor. Se caracteriza así, la autonomía de los estados-miembros por su triple aspecto: auto-organización, autogobierno y auto-administración.

Por *auto-organización*, se entiende la capacidad de los estados-miembros que establecen su propio orden constitucional, en el ejercicio del

²²¹ “Art. 18. La organización político-administrativa de la República Federativa del Brasil comprende la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, todos autónomos, en los términos de esta Constitución.”

poder constituyente derivado- resultante, además de editar su propia legislación, siempre respetando los *principios* de la Constitución Federal²²².

Estos principios a los que se refiere el citado artículo son los principios constitucionales sensibles, los principios constitucionales establecidos y los principios federales extensibles.

Previstos en el art. 34, VII de la Constitución Federal de 1988²²³, los *principios constitucionales sensibles* son así denominados por el hecho que su incumplimiento conlleva a decretar la intervención federal, la sanción políticamente más grave que puede determinarse en un Estado Federal.

Los principios *constitucionales establecidos*, en la conceptualización de Raúl Machado Horta²²⁴, son aquellos que vedan a toda la estructura estatal, teniendo como función organizar el Estado Federal²²⁵.

²²² art. 25, *caput*.

²²³ Art. 34. La Unión no intervendrá en los Estados ni en el Distrito Federal, excepto para:
VII - asegurar la observancia de los siguientes principios constitucionales:
a) forma republicana, sistema representativo y régimen democrático;
b) derechos de la persona humana;
c) autonomía municipal;
d) prestación de cuentas de la administración pública, directa e indirecta.
e) aplicación del mínimo exigido del ingreso resultante de los impuestos estatales, comprendida lo proveniente de las transferencias, en el mantenimiento y desarrollo de la enseñanza y en las acciones y servicios públicos de salud.”

²²⁴ HORTA, Raul Machado. *A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro*. Belo Horizonte : Del Rey, 1964,, p. 392-393.

Los *princípios federais extensíveis* son aquellos elaborados por los órganos legiferantes federales y que representan el paradigma de actuación también para los órganos estatales y municipales. Son por lo tanto, normas centrales comunes a la Unión, a los Estados, Distrito Federal y a los Municipios, debiendo ser observados obligatoriamente por todos los componentes de la federación que organizan el Estado²²⁶.

La autonomía política de los Estados-miembros también está caracterizada por el *autogobierno*, en la medida en que el mismo pueblo del Estado, sin subordinación a la Unión, escoja a sus gobernantes, sean, Jefes del Poder Ejecutivo y representantes del Poder Legislativo local, competentes para editar las normas del estado.

Además de prever otras normas sobre la composición y el funcionamiento del Poder Legislativo estatal, la fijación de los vencimientos, la regla para determinar el número de parlamentarios estatales, las normas de responsabilidad política, entre otras, sirviendo de baliza para los Estados, sin, no obstante, tomarles la autonomía. La Constitución, también, establece que los Estados-miembros deberán organizar su Poder Judicial, órgano encargado de decir el derecho en materia estatal, observados los principios

²²⁵ Son ejemplos los arts. 23; 24; 25; 27, § 3º; 28; 37, I a XXI, §§1º a 6º; 39, 40, 41, 75; 125, §4º, 145, I a III; 155, I a, b c; 235, dentre outros. In: MACHADO, Horta. Op. cit, p. 392-393.

²²⁶ Segundo Horta (*in Op. cit.*), son ejemplos de principios federales extensibles los arts. 1º, I a V; 2º, 3º, I a IV; 4º, I a X; 5º I a III, VI, VIII, IX, XI, XII, XX, XXII, XXIII, XXXVI, LIV e LVII, 6º a 11, entre otros.

previstos en la Constitución²²⁷, esta previsión también garantiza la autonomía estatal.

Sin embargo, el vértice de la autonomía estatal que más interesa a los propósitos de este estudio es la *auto-administración*, capacidad conferida a los entes federados para ejercer sus competencias administrativa, legislativa y tributaria constitucionalmente delimitadas.

Tales competencias, especialmente la administrativa y la tributaria, están intrínsecamente vinculadas, una vez que le otorgan a los estados-miembros las más variadas tareas consubstanciadas en competencias que deben quedar bajo su responsabilidad. Se añade además, que la Constitución Federal de 1988 también debe proporcionar a tales entes políticos, una renta propia y suficiente para hacer frente a los encargos recibidos, de forma de no quedar en dependencia de la Unión, el que, si aconteciese, desfiguraría la Federación. Lo mismo ocurre para los Municipios.

De esta manera, se verifica la necesidad de proporcionar un equilibrio entre la distribución constitucional de la competencia administrativa y la distribución tributaria, en otras palabras, entre la división de encargos y de rentas propias consagradas por la Constitución Federal, bajo pena de la

²²⁷ Art. 125. Los Estados organizarán su Justicia, observados los principios establecidos en esta Constitución.

autonomía de los estados y municipios y, por consiguiente, el principio federativo, solamente existe en el papel.

También la autonomía municipal está delineada en la Constitución Federal, y se expresa dentro de los límites de su respectiva ley orgánica²²⁸, habiendo, igualmente, previsión en cuanto al Distrito Federal²²⁹.

Sobre la autonomía municipal, resalta Bonavides que:

“No conocemos una única forma de Unión federativa contemporánea donde el principio de autonomía municipal haya alcanzado el grado de caracterización política y jurídica tan alta y expresiva en cuanto a aquel que consta de la definición constitucional del nuevo modelo implementado en el País con la Carta de 1988”²³⁰.

La autonomía de los municipios es otorgada en los tres aspectos: auto-organización, autogobierno y auto-administración. A través de la Ley Orgánica y mediante la edición de las propias leyes él se Municipio auto-organiza. Él se autogobierna a través de la elección directa del Jefe del

²²⁸ Art. 29. El Municipio se rige por la Ley orgánica, votada en dos turnos, con el intersticio mínimo de diez días, y aprobada por los dos tercios de los miembros de la Cámara Municipal, que la promulgará, atendidos los principios establecidos en esta Constitución, en la Constitución del respectivo Estado y los siguientes preceptos:

²²⁹ Art. 32. El Distrito Federal, vedada su división en Municipios, se rige por la ley orgánica, votada en dos turnos con intersticio mínimo de diez días, y aprobada por dos tercios de la Cámara Legislativa, que la promulgará, atendidos los principios establecidos en esta Constitución.

²³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**, 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 314.

Poder Ejecutivo y miembros del Poder Legislativo, sin ninguna injerencia del poder central o estatal y, finalmente, se auto administra cuando ejerce las competencias administrativas, legislativas y tributarias constitucionalmente atribuidas.

La descentralización política, realizada por medio de la distribución de las competencias entre los componentes del pacto federativo, debe estar prevista en la Constitución Federal, especialmente en los Estados Federales que adopten el principio de rigidez constitucional. De lo contrario, tendría una lista de competencias prevista en la legislación ordinaria, más fácil de ser modificada, volvería más frágil la idea federativa.

En la definición de José Afonso da Silva, competencia es la “facultad jurídicamente atribuida a una entidad, órgano o agente del Poder Público para emitir decisiones. Competencias son las diversas modalidades de poder de que se sirven los órganos o entidades estatales para realizar sus funciones”²³¹.

La Carta Política de 1988, siguiendo la tradición de las órdenes constitucionales que la antecedían, así como el modelo generalmente adoptado por las Constituciones de los demás Estados federados, un

²³¹ SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de direito constitucional positivo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 479.

ejemplo de la Constitución americana, previó minuciosamente la competencia del poder central, cabiendo el residuo a nivel regional y local.

Haciendo un análisis histórico de la distribución de las competencias en las diferentes constituciones brasileñas, se verifica que la tendencia más centralizadora, en que son ampliados cada vez más los poderes centrales y restringidos a los de las ordenes periféricas, fue mitigada con la carta política de 1988, que le otorgó más poderes a los Municipios, aumentando el rol de la competencia, así como a los estados-miembros, en la medida en que algunos asuntos, anteriormente reservados a la Unión pasaron a la competencia residual, perteneciente a aquellos.

Para asegurar la mantención de la autonomía de las entidades políticas que componen el Estado Federal, efectuando, el principio federativo, la Constitución Federal de 1988 adoptó un rígido sistema de repartición de competencias que se fundamenta en la técnica de definición de los poderes exclusivos de la Unión, arts. 21²³² y 22²³³, con poderes remanecientes para los Estados-miembros, art. 25²³⁴, y los poderes definidos indicativamente para los Municipios, art. 30²³⁵, existiendo la posibilidad de la delegación, art.

²³² Art. 21. Compete a la Unión:

²³³ Art. 22. Compete privativamente a la Unión legislar sobre:

²³⁴ Art. 25. Los Estados se organizan y se rigen por las Constituciones y leyes que adoptaren, observados los principios de esta Constitución.

²³⁵ Art. 30. Compete a los Municipios:

22, párrafo único²³⁶. Además, en algunas materias, prevalece la jurisdicción común, compartida entre la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios, art. 23²³⁷, y la concurrente, en que la competencia para editar normas generales es de la Unión, cabiendo a las demás entidades la competencia suplementaria, arts. 24, §§2º e 3º e 30, II²³⁸.

Asimismo, en el modelo federativo de Brasil permanece el dogma de la existencia de una Cámara representativa de los Estados federados. Los Estados-miembros participan de la formación de la voluntad nacional en la medida en que son representados en el Senado Federal. La actual Constitución, en el camino de las anteriores republicanas, declara que el Senado Federal está compuesto por representantes de los Estados y del Distrito Federal, eligiendo, cada uno, en homenaje al principio isonómico entre las unidades federadas, tres Senadores, con dos suplentes cada uno, por el principio mayoritario, para un mandato de ocho años, renovándose la

²³⁶ Art. 22. Compete privativamente a la Unión legislar sobre:

Párrafo único. Ley complementaria podrá autorizar los Estados a legislar sobre cuestiones específicas de las materias relacionadas em este artículo.

²³⁷ Art. 23. Es competencia común de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios:

²³⁸ Art. 24. Compete a la Unión, a los Estados y al Distrito Federal legislar concurrentemente sobre:

§ 2º - La competencia de la Unión para legislar sobre normas generales no excluye a la competencia suplementaria de los Estados.

§ 3º - Inexistiendo ley federal sobre normas generales, los Estados ejercerán la competencia legislativa plena, para atender a sus peculiaridades.

Art. 30. Compete a los Municipios:

I - legislar sobre asuntos de interés local;

II - suplementar la legislación federal y la estatal en lo que couber;

representación de cuatro en cuatro años, alternadamente, por uno y dos tercios (art. 46).

Como se entiende, la ley de participación quedó mitigada en el federalismo brasileño con la Constitución de 1988, en vista de que los Municipios, aunque sean considerados entidades de la Federación, art. 1º, cap., de la CF²³⁹, no participan de la formación de la voluntad nacional, puesto que no componen la Cámara representativa de la voluntad de las unidades federadas.

Otra característica de la federación brasileña está en la indisolubilidad del pacto, lo que significa que no existe *derecho de secesión*, porque en la federación las entidades son autónomas, jamás soberanas. Consecuentemente, es importante resaltar que en el federalismo brasileño el gobierno central sostiene la titularidad de la representación del Estado Federal en el ámbito internacional. En la Constitución Federal de 1988 esa previsión está emplazada en el art. 21, I²⁴⁰.

En la Federación también cobra importancia la existencia de un órgano neutro que controle la distribución de las competencias, con el fin de mantener el pacto federativo. Ese órgano debe ser parte del Poder Judicial, a

²³⁹ Art. 1º La República Federativa del Brasil, formada por la Unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal, se constituye en Estado Democrático de Derecho y tiene como fundamentos:

²⁴⁰ Art. 21. Compete a la Unión:

I – mantener relaciones con los Estados extranjeros y participar de organizaciones internacionales;

quien es otorgado el poder de decir el derecho en el caso concreto, en caso de dudas o conflicto en cuanto al ejercicio de su competencia otorgada, restableciendo el equilibrio entre los poderes, como se prevé en la Constitución.

Al lado de las demás características citadas, el Estado Federal brasileño, prevé la existencia de un dispositivo de seguridad que permita el mantenimiento del federalismo ante graves amenazas. Se trata de la intervención federal, art. 34²⁴¹, medida extrema que debe ser adoptada en las estrictas hipótesis delineadas en el texto constitucional, objetivando la cesación de la situación anómala que amenaza el Estado Federal.

6.9) Federalismo Fiscal

Al lado de la distribución constitucional de poderes, el verdadero Estado federal debe asegurar los componentes de la federación ingresos ²⁴² suficientes para que puedan desempeñar sus funciones. Este es, porque, el sentido de la expresión del federalismo fiscal o, para otros, federalismo tributario.

²⁴¹ Art. 34. La Unión no intervendrá en los Estados ni en el Distrito Federal, excepto para:

²⁴² Semejante alcance es la definición de Sérgio Prado, para quien el federalismo fiscal representa “el conjunto de problemas, métodos y procesos relativos a la distribución de recursos fiscales en federaciones, de forma tal que viabilicen el buen desempeño de cada nivel de gobierno en el cumplimiento de los encargos a ellos atribuidos. (Sérgio Prado, *Equalização e federalismo fiscal; uma análise comparada: Alemanha, Índia, Canadá, Austrália*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2006, p. 15)

En este camino es el entendimiento de Maurício Conti²⁴³, se puede denotar como una de las características esenciales de la federación, en materia financiera, la autonomía financiera de los Estados-miembros y la asignación de competencias y atribuciones entre las entidades federadas. De estas premisas, surge, la cuestión central: cómo repartir, entre las entidades, las competencias tributarias y fiscales (inclusive las recaudatorias) de una forma equilibrada con las respectivas atribuciones y responsabilidades públicas.

Siendo así, el Federalismo Fiscal consiste en la existencia de diferentes esferas de gobierno, con la distribución de competencias de los ingresos tributarios y de las fuentes de ingresos y encargos entre las entidades, así como las relaciones intergubernamentales en materia fiscal y financiera.

El principal objetivo del federalismo fiscal, como acentúa Delfim Netto²⁴⁴, es utilizar la suma de los recursos nacionales para nivelar los servicios públicos a disposición de cada ciudadano, no importando donde esté físicamente. Esto es, el federalismo tiene carácter esencialmente redistributivo: nivela las oportunidades de las regiones menos desarrolladas, transfiriendo la renta de las más desarrolladas y dando, a todas, condiciones

²⁴³ CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

²⁴⁴ NETTO, Antonio Delfim. **Federalismo e reforma tributária**. Artigo publico no *Jornal Valor Econômico*, edição de 29.04.2009.

isonómicas para aprovechar sus recursos naturales y humanos para que lo realicen.

Conforme a nuestro sistema constitucional tributario patrio, podemos concluir, de manera concisa, que: a) los entes de la Federación, Unión, Estados y Municipios tienen competencia para instituir y recaudar tributos directamente; b) los tributos pueden destinarse exclusivamente para cada entidad o pueden ser compartidos entre ellos; c) lo compartido ocurre a través de un sistema de participación en la recaudación de los ingresos tributarios, denominadas mixta, porque tal participación puede ser: *directa*: con la entrega directa de una entidad para otra, de una parte determinada de un impuesto, la teoría de los artículos 157²⁴⁵ (Estados) y 158²⁴⁶ (Municipios)

²⁴⁵ Art. 157. Pertenecen a los Estados y al Distrito Federal:

I – el producto de recaudación del impuesto de la Unión sobre renta y de las ganancias de cualquier naturaleza, incidente en la fuente, sobre rendimientos pagados, a cualquier título, por ello, sus autarquías y por las fundaciones que instituyesen y mantuviesen;

II - veinte por ciento del producto de la recaudación del impuesto que la Unión instituye en el ejercicio de la competencia que le es atribuida por el art. 154, I.

²⁴⁶ Art. 158. Pertenecen a los Municipios:

I – el producto de recaudación del impuesto de la Unión sobre la renta y las ganancias de cualquier naturaleza, incidente en la fuente, sobre rendimientos pagados, a cualquier título, por ellos, sus autarquías y por las fundaciones que instituyesen y mantuvieron;

II - cincuenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la propiedad territorial rural, relativamente a los inmuebles en ellos situados, cabiendo la totalidad en la hipótesis de la opción al que se refiere el art. 153, § 4º, III;

III - cincuenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto del Estado sobre la propiedad de vehículos automotores licenciados en sus territorios;

IV – veinticinco por ciento del producto de la recaudación del impuesto del Estado sobre operaciones interestatales relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicada.

Párrafo único. Las parcelas de ingresos pertenecientes a los Municipios, mencionadas en el inciso IV, serán acreditadas conforme a los siguientes criterios:

I - tres cuartos, en el mínimo, en la proporción del valor adicionado en las operaciones relativas a la circulación de mercancías y en las prestaciones de servicios, realizadas en sus territorios;

de la Constitución Federal; *indirecta*: con la entrega de manera indirecta, a través de fondos financieros, conforme lo establece el art. 159²⁴⁷ de la Constitución Federal; d) los Fondos pueden ser constitucionales y legales.

Mientras tanto, es imperioso destacar la existencia de distorsiones en nuestro federalismo fiscal. El mayor de ellos: es el desequilibrio entre los medios (recursos financieros) y las atribuciones asignadas constitucionalmente a las entidades. En una ecuación inversamente proporcional, la mayor concentración de los recursos financieros públicos permanece con la Unión, mientras que la mayor parcela de las atribuciones con los Municipios.

Debemos resaltar que para entender el sistema de intercambio, es necesario hacer algunas consideraciones sobre los ingresos públicos. Siendo así, los impuestos que son transferidos pueden ser *tributarios* o *no*

II – hasta un cuarto, de acuerdo como lo que dispusiere la ley estatal, o, en el caso de los Territorios, ley federal.”

²⁴⁷ Art. 159. La Unión entregará:

I - del producto de la recaudación de los impuestos sobre la renta y ganancias de cualquier naturaleza y sobre los productos industrializados, cuarenta y siete por ciento en la siguiente forma:

a) veintiuna enteros y cinco enteros y cinco décimos por ciento al Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal;

b) veintidós enteros y cinco décimos por ciento al Fondo de Participación de los Municipios;

c) tres por ciento, para la aplicación en programas de financiamiento al sector productivo de las Regiones Norte, Nordeste y Centro-Oeste, a través de sus instituciones financieras de carácter regional, de acuerdo con los planos regionales de desarrollo, quedando asegurada al semiárido del Nordeste la mitad de los recursos destinados a la Región, en la forma que la ley establece;

II – del producto de la recaudación del impuesto productos industrializados, diez por ciento a los Estados y al Distrito Federal, proporcionalmente al valor de las respectivas exportaciones de productos industrializados.

III - del producto de la recaudación de la contribución de intervención en el dominio económico prevista en el art. 177, § 4º, 29% (veintinueve por ciento) para los Estados y el Distrito Federal, distribuídos en la forma de ley, observada la destinación a que se refiere el inciso II, c, del referido párrafo.”

tributarios, obligatorios o voluntarios. Obligatorios son aquellos derivados del mandato constitucional o legal, como el caso de los fondos financieros constitucionales. Existen también, las transferencias condicionadas y las incondicionadas.

Sin embargo, en la búsqueda de un mayor equilibrio federativo y en la lucha contra las desigualdades socio-económicas regionales, la Unión transfiere, de forma voluntaria, a través de diferentes programas de ayuda, recursos financieros para las entidades subnacionales. Son denominados ingresos transferidos voluntarios.

Tenemos, pues, un sistema de transferencias de ingresos entre los entes federativos como parte del sistema de federalismo fiscal adoptado en Brasil. De lo expuesto, se percibe que el federalismo fiscal tiene problemas con un alto grado de complejidad y de difícil solución.

6.10) Principales ventajas y desventajas del federalismo fiscal.

Como vimos, el federalismo fiscal proviene de la existencia de diferentes esferas del gobierno, las cuales reciben de la Constitución Federal innumerables competencias e ingresos tributarios necesarios para satisfacer los encargos. No obstante, la organización federativa del Estado acarrea la problemática de compatibilizar las autonomías de las diferentes esferas de gobierno para lograr la formulación de una política fiscal prevista en el ámbito

nacional, de forma que podemos verificar las ventajas y desventajas del modelo de federalismo fiscal.

Como ventajas posee la racionalidad de las decisiones referentes a los gastos relativos a la proximidad con la autoridad que ordena los gastos y la colectividad que las demanda, además de menor costo administrativo del que en caso de administración centralizada, sin mencionar la mejor oferta de servicios públicos. No obstante, presenta desventajas como la tendencia de agravar las situaciones regionales cuando está ausente la autonomía financiera necesaria; *guerra fiscal*²⁴⁸ entre las entidades regionales y locales, las que verdaderamente empujan para atraer inversiones para sus territorios, con el fin de obtener mayor recaudación impositiva, pudiendo llevar al fracaso al mismo principio federativo²⁴⁹; limitación de uso extrafiscal de la tributación; descentralización del sistema recaudatorio²⁵⁰. De hecho, insta

²⁴⁸ Este tema será discutido más adelante, cuando iremos a tratar los beneficios fiscales concedidos de forma unilateral por los Estados, lo que acarrea perjuicio a la armonización tributaria.

²⁴⁹ Guerra fiscal puede ser conceptuada como la exacerbación de prácticas competitivas entre entidades de una misma federación en busca de inversiones privadas. Favores fiscales atractivos incentivarían la migración de determinados agentes privados, los cuales, según postulados económicos clásicos, siempre tienden a buscar el menor costo productivo y, consecuentemente, mayor lucro. Para atraer [inversiones](#) a sus respectivos [estados](#), los gobiernos infranacionales (como estados o Municipios) ofrecen a los contribuyentes determinados beneficios fiscales, como créditos especiales del [ICMS](#) o empréstitos subsidiados de [largo plazo](#).

²⁵⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.126.

resaltar, que la descentralización excesiva “limita la eficiencia en la conducción de las políticas fiscales de estabilización y redistribución”²⁵¹.

Como se puede constatar de la lectura realizada hasta la fecha, emprendida hasta el momento, cuando se refiere al federalismo fiscal, se tiene en mente una dislocación del poder político de un solo centro emanado para otros periféricos, con el objeto de una mejor satisfacción de las pretensiones locales y regionales, , simultáneamente con la asignación de un conjunto de competencias a esos órganos o entidades políticas (entes federados) acompañado de mecanismos o medios aptos para dar la autonomía necesaria para llevar a cabo la realización de esas actividades atribuidas, principalmente la financiera. Finalmente, cualquier acto implica gastos de impuestos para abastecer las necesidades del factor humano y material que se realicen. Sin duda, tratar con autonomía financiera es convergente para las consideraciones sobre la recaudación de impuestos, esto es porque de la recaudación de fondos de las entidades políticas autónomas (entes federados) se da, en su mayor parte, a través de estos.

Así que, para evitar que como consecuencia de la asignación de competencia advenga un excesivo aumento de impuestos, es necesario solamente una mejor, más justa y racional repartición de ingresos, con el fin

²⁵¹ LANGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. **Federalismo fiscal no MERCOSUR**. Poá: Palloti, 1993, p.14.

de evitar el debilitamiento del pacto federal por causa de una excesiva dependencia económico-financiera de los gobiernos locales y regionales como el gobierno federal. Por lo tanto, constatamos que la falta de equilibrio de la ecuación político-financiera fragiliza la federación, porque la autonomía política guarda estricta vinculación con la capacidad de auto-suficiencia.

6.11) El federalismo fiscal en la Constitución Federal de 1988.

De pronto, cabe evidenciar que la Carta Magna de 1988, diseñó un federalismo fiscal, como se ha visto antes, bastante rígido, de la siguiente forma: a) competencias tributarias exclusivas para todas las personas jurídicas de derecho público interno, b) transferencias constitucionales mandatorias²⁵², que disciplinan el mecanismo de transferencias fiscales), c) transferencias verticales voluntarios para los fines más diversos, el ejemplo de los fondos de desarrollo regional, d) determinaciones *a priori* de destinaciones presupuestarias para todos las entidades, a ejemplo de lo que acontece con la educación, e) autonomía financiera y presupuestaria para los entes federativos, relativizada con la nueva ley de responsabilidad fiscal.

Se destaca, igualmente, que el texto constitucional fortaleció el sistema federativo con una mayor política financiera, principalmente con la inclusión del Municipio, como dijimos anteriormente, como ente integrante de la

²⁵² cf. arts. 157 a 162 de la Constitución Federal.

Federación, porque aunque han habido algunas conquistas por las municipalidades desde la carta política de 1934, fue superada la discusión sobre la controversia de si el municipio era o no una entidad federativa, visto que la EC 1/69, en su art. 1º, se omitía sobre el asunto.

Entendemos, aún, que, con la Constitución de 1988 la Federación brasileña fue fortalecida en la medida en que las competencias legislativas y fiscales de la Unión fue disminuida y, por consiguiente, se aumentó la participación de los Estados y Municipios en los ingresos tributarios, verificada por el aumento del número de impuestos estatales y municipales con bases económicas fortalecidas²⁵³, en un claro esfuerzo de la implementación de un federalismo centrífugo, en contraposición al anterior federalismo centrípeto, de cuño centralizador.

6.12) Federalismo Fiscal Brasileño.

Finalizando este tema, haremos una breve incursión sobre el origen del federalismo fiscal brasileño²⁵⁴. Se denota que el Derecho Tributario Brasileño comenzó a ganar consistencia sistémica a partir de la Enmienda

²⁵³ Principalmente el aumento del abarcamiento del ICMS, de competencia estatal, sobre bases anteriormente tributadas por la Unión.

²⁵⁴ Cf. José Afonso da Silva, op. cit., p. 84. “La Federación brasileña es el resultado de luchas de los liberales contra el Poder Moderador, que centralizó en la persona del Emperador la administración del Imperio del Brasil hasta la Proclamación de la República, en 1889. Solo como la victoria de las fuerzas descentralizadoras es que surgió el federalismo como principio constitucional del Estado brasileño”

Constitucional Nº 18/1965²⁵⁵, resultado de un proceso evolutivo tributario²⁵⁶. La Constitución de 1946 trajo algunos principios constitucionales tributarios, conducidos, de forma escasa e inconsistente²⁵⁷.

El sistema tributario²⁵⁸ de la Enmienda Constitucional nº 18/65, fue también el origen del Código Tributario Nacional y funcionó, al tiempo, de la evolución económica del Brasil y de los anhelos del fortalecimiento de la federación, en una concepción de organicidad y autonomía, en miras del equilibrio impositivo tributario.²⁵⁹

Cabe señalar, que el modelo de federalismo concebido en 1967 tenía dos componentes principales: (i) el refuerzo de la capacidad tributaria propia de los Estados-miembros y municipios, con la creación del Impuesto sobre Circulación de Mercancías (ICM), en la competencia de los Estados, y del Impuesto sobre Servicios (ISS), en la competencia de los municipios; y (ii) la

²⁵⁵ Emendó la Constitución de 1946.

²⁵⁶ Bernardo Ribeiro de Moraes relata que “el embrión de ese sistema tributario (1965) es encontrado en el informe y en el anteproyecto de la Enmienda Constitucional ‘B’, presentados por la Comisión de Reforma de Discriminación Constitucional de Rentas Tributarias al término de sus trabajos, el 18 de junio de 1965. [...] Con la Emenda Constitucional nº 18/65, el sistema tributario brasileño estaba reformulado de modo radical. Trajo un nuevo sistema tributario, con sistemática diferente, integralmente innovadora, dominado por nuevos conceptos doctrinarios”. (In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário da constituição de 1969**. São Paulo: RT, 1973, p. 213-214.)

²⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 20.

²⁵⁸ “Se designa por sistema tributario el conjunto, más o menos coherente, de instituciones, reglas y practicas tributarias, consideradas en sus relaciones recíprocas, ya sea en cuanto a los efectos globalmente producidos sobre la vida económica y social. El sistema envuelve siempre organicidad. No basta la mera enumeración de los tributos para tener un sistema. Comprende otros elementos que no a simples nomenclatura de los tributos. Engloba principios y definiciones básicas, que denotan armonía y coherencia de los componentes”. In: SILVA, José Afonso da. **Sistema tributário nacional**. São Paulo, RT, 1975, p.2.

²⁵⁹ Op. cit., p. 22.

institución del doble mecanismo de repartición de los ingresos en la federación, con finalidades complementarias: los dos fondos de participación o, con funciones distributivas, y los dos fondos sectoriales de infraestructura, con funciones de cooperación²⁶⁰.

Fernando Rezende²⁶¹, relata que la bandera de la descentralización, al redactar la Constitución de 1988, estampaba dos reivindicaciones de entidades federadas: (i) ampliación de las competencias tributarias del Estados y de los municipios, defendida por las unidades federadas más desarrolladas; y (ii) aumento de las transferencias de ingresos federales, sin ninguna condición en cuanto a su uso, defendida por aquellas unidades de menor desarrollo, estirando así el alcance del modelo de federalismo fiscal existente desde 1967²⁶². Los fundamentos del modelo de 1967 no fueron alterados, habiéndose perdido el equilibrio del regirme de partidas y transferencias de recursos. Una de sus piernas fue amputada: la que cuidaba la cooperación intergubernamental (fondos sectoriales y de

²⁶⁰ REZENDE, Fernando. “**Modernização tributária e federalism fiscal**”. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (Orgs.). **Descentralización e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003, p 26.

²⁶¹ Continuando en su análisis del federalismo fiscal brasileño.

²⁶² Con la Constitución de 1988, a Unión entrego a los Estados-miembros la competencia (constitucional) para tributar combustibles, energía y comunicaciones pasando a hacer del campo de incidencia del ICMS, y fue ampliada la parcela del ingreso federal en el Impuesto de Renta (IR) y en IPI pasada a los fondos de participación, que pasaran a absorber prácticamente la mitad de la recaudación de los principales tributos de competencia de la Unión. Después, con la Emenda Constitucional nº 33/2001, fue incorporada a la Constitución de 1988, la matriz constitucional de la contribución conocida como CIDE-Combustibles, que, como resultado de presiones de los Estados-miembros y delos Municipios y por invasión de sus ámbitos de incidencias tributarias, tiene asegurada la participación en los ingresos recaudados, en los términos del art. 159, III y párrafo 4º, de la CF/1988.

ecualización/cooperación) con respecto a la implementación de las políticas prioritarias para la promoción del desarrollo. El otro duplicó el tamaño (transferencias de recetas federales, sin ningún condicionante), causando una evidente dificultad del sustento del tal federalismo fiscal. Con la atrofia de la tercer pierna (de los incentivos fiscales al desarrollo regional), el trípode del federalismo fiscal se vuelve totalmente desequilibrado. Así el equilibrio del modelo de 1967, en el cual se basaba el federalismo fiscal de 1988, permaneció irremediablemente comprometido.

Por lo tanto, se percibe que el federalismo fiscal brasileño se tornó insustentable como resultado a las alteraciones producidas por la Constitución de 1988. Por consiguiente, condujo a la mayor utilización de ventana abierta en el art. 195, combinado con el art. 149 de la Constitución Federal de 1988, que dispone la creación de nuevos impuestos con la finalidad de dar cobertura financiera a esas obligaciones (sociales). Para esta apertura, consistente en la posibilidad de establecer contribuciones, entran los elementos (las citadas contribuciones) que definitivamente apartarán las chances de equilibrio entre los entes federados en sí y sus atribuciones.

Según Cid Heráclito de Queiroz, los elementos de equilibrio del federalismo fiscal brasileño fueron ignorados por los constituyentes de 1987-

1988, que desorganizaron el sistema estructurado por los idealistas²⁶³ de 1965 para expandir el reparto de los impuestos, elevar la carga tributaria y reducir, de modo sofocante, la participación de la Unión en esa carga tributaria, de más de 50% para 36,5% (en 1992), inviabilizando, así, el proseguimiento de las inversiones públicas que habían propiciado el notable desarrollo del período (1955-1985).²⁶⁴

La consecuencia perversa de los cambios tributarios pós-1988 fue la deteriorada calidad del sistema tributario brasileño, con la ampliación de los impuestos acumulados (especialmente las contribuciones), cada vez más gravosos, que, en un contexto de integración y apertura económica, trajeron daños a la competitividad de los productos brasileños.

Por lo tanto como remate final, vemos que el proceso de formación del Estado Federal se dio en la forma de Federalismo por *segregación*, o sea, cuando la Federación resulta de la *descentralización* de un Estado unitario ya existente, por diversas razones (políticas, económicas, etc.) y luego surgen nuevos entes dotados de autonomía política, como podemos constatar en el caso de Brasil.

²⁶³ Cid Heráclito de Queiroz cita Simões Lopes, Rubens Gomes de Souza, Gerson Augusto da Silva, Sebastião Santana, Gilberto Ulhoa Canto e Mário Henrique Somonsen.

²⁶⁴ QUEIROZ, Cid Heráclito de. “**Um Novo Enfoque para o Sistema Tributário Brasileiro**”. In: MORHY, **Reforma tributária em questão**. Brasília: Editora UnB, 2003, p. 185.

También observamos que el federalismo fiscal es guiado por los siguientes principios: a) la distribución constitucional de competencias; b) la autonomía estatal, comprendiendo la auto-organización, el autogobierno y la autoadministración; c) la participación del Estado-miembro en la organización y en la formación de la voluntad de la Federación; d) la discriminación constitucional de los ingresos *tributarios*, con la *asignación* de la competencia *tributaria* y la *distribución de los ingresos fiscales*.

Por lo tanto, el Federalismo Fiscal consiste en la existencia de diferentes esferas del gobierno, dotado de la asignación de reparto de los ingresos tributarios, teniendo como objetivo utilizar los recursos nacionales, en el sentido de transferir ingresos de las regiones más desarrolladas a las menos desarrolladas.

Percibimos en la práctica que el legislador constituyente de 1988 atendió los lineamientos básicos del federalismo fiscal estableciendo en el sistema constitucional tributario patrio, lo siguiente: a) los entes de la Federación, Unión, Estados y Municipios tienen competencia para imponer y recaudar impuestos directamente; b) los impuestos pueden tener destino exclusivo para cada ente o pueden ser repartidos entre ellos.

Sin embargo, nos damos cuenta, en la práctica, la existencia de una distorsión del federalismo fiscal brasileño, relacionado al ICMS. Esta

distorsión se produce como veremos más adelante, en razón a la utilización de la *función extra fiscal* de este impuesto, en que los Estados motivados por el deseo en la atracción de inversiones, ven, recurrentemente, concediendo beneficios fiscales para los contribuyentes, con el fin de invertir en sus territorios.

Ante lo expuesto, cabe resaltar que este proceso resulta de una desarmonía tributaria en el ámbito del federalismo fiscal brasileño, puesto que, la concesión de estos beneficios ocasiona tipos de cargas tributarias²⁶⁵ diferenciadas para los productos importados y exportados en operaciones desarrolladas en los países partes del bloque.

Cabe señalar que este hecho va en contra de lo establecido en el Tratado de Asunción, al determinar que los Estados-miembros del bloque deberán armonizar en sus ordenamientos internos la legislación tributaria, cuyo tema es el objeto de estudio a seguir.

7) Armonización de la Legislación Tributaria

Antes de alcanzar el codiciado mercado común, último fin de este proceso de integración regional, existen muchas diferencias que deben eliminarse entre los Estados-parte, el primer y más urgente desafío será implementar la compleja armonización tributaria de los Países- miembros del

²⁶⁵ Carga tributaria debe ser entendido por el resultado final del impuesto a ser pagado en determinada operación.

MERCOSUR, entendida ésta como una adecuación de las normas tributaria de cada país a los criterios comunes que permitan eliminar o reducir las distorsiones que afecten las relaciones económicas intrabloque.

En este pensamiento, entiendo que es imposible hablar de integración económica sin volver la vista a la cuestión tributaria. Por lo tanto, puede decirse que la inecuación de las asimetrías existentes en el campo fiscal puede limitar el proceso de integración.

En este caso, en relación al MERCOSUR, esa ecuación se vuelve más difícil en la medida en que el Tratado de Asunción no disciplino un sistema tributario ni trató la materia con profundidad – porque es un acuerdo para la formación del bloque, y no su constitución lista y concluida – aunque, debido a su importancia estratégica para la integración, lo señalan como un resorte para impulsar el logro de los objetivos del bloque, sugiriendo que los países utilicen el mecanismo de la armonización tributaria, no como un fin, sino como un medio para alcanzar el deseado mercado común²⁶⁶.

De esta forma, como advierte González Cano, “los procesos de integración económica requieren cierto grado de armonización tributaria, cuya intensidad se vincula con el tipo de integración y la etapa del proceso

²⁶⁶ Cf. art. 1º, inciso final.

vigente en cada caso”.²⁶⁷ En esta línea, esta armonización se hace necesaria en la medida en que son diversas las asimetrías existentes en los sistemas tributarios de los cuatro países componentes del bloque, principalmente Brasil, que prácticamente agota el sistema tributario en la Constitución Federal, en cuanto que los demás países del bloque, apenas trazan en sus cartas políticas, en materia tributaria, los principios y normas básicas sobre competencia, permitiendo una mayor flexibilidad del sistema.

No obstante, antes de hacer consideraciones sobre la necesidad de la armonización tributaria como etapa necesaria para la implementación del MERCOSUR, es necesario que hagamos un breve análisis y una síntesis comparativa entre el sistema tributario de cada uno de los países que componen el bloque, particularmente de la tributación indirecta, principal esfera que necesita ser armonizada a fin de alcanzar la deseada integración regional. Desde ya, resaltamos que esta tarea no es por demás ardua, teniendo en cuenta la misma base de los sistemas jurídicos de los cuatro países, no habiendo grandes abismos entre los respectivos sistemas tributarios, siendo vive, no obstante, la armonización tributaria.

7.1) Breve esbozo sobre la forma de tributación en los países integrantes del MERCOSUR.

7.1.1) Sistema tributario de Argentina.

²⁶⁷ Op. cit., p. 847

La Argentina aún no sistematizó su derecho tributaria, basando su estructura básicamente en la Constitución que, no obstante no tenía dedicado ningún capítulo específico al sistema tributario, prevé principios y competencias en materia tributaria, relegando al legislador ordinario la reglamentación y las modalidades de exenciones, que, en la opinión de algunos, significa un enfriamiento en la seguridad jurídica de los contribuyentes, en cuanto que para otros, proporciona una mayor adaptación de la normatividad interna a las necesidades del mercado resultante del proceso de integración regional, cuyo desarrollo es directamente proporcional al menor endurecimiento tributario constitucional, en la medida que simplifica la armonización tributaria entre los países-miembros del bloque económico.

Además, la Argentina no posee un código tributario, a pesar de que existen innumerables proyectos en este sentido, razón por la cual los contribuyentes tributarios argentinos dicen que el país aún está distante de un sistema tributaria ideal.

Predomina la distribución de jurisdicciones entre la Nación y las Provincias, las cuales tienen competencia para exigir impuestos directos, ejemplo; el *impuesto sobre los ingresos brutos*, sobre el ejercicio habitual de la actividad comercial, profesionales autónomos, industrias, locaciones de bienes, ejecución de obras y prestación de servicios; el *impuesto*

inmobiliario, incidente sobre la condición de propietario y del *impuesto de sellos*, incidente sobre la instrumentalización de actos jurídicos (hipotecas, escrituras, contratos, etc.).

En relación a los impuestos del Estado Federal, más significativos en los términos de recaudación, son: *El impuesto a las ganancias*, incidente sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. *El impuesto sobre consumo específico*, de carácter acumulativo, incide sobre la fabricación de algunos productos, como tabaco, bebidas alcohólicas, vehículos de transporte de pasajeros y motores, entre otros, el resultado del grado dañoso, la salud o el medio ambiente.

El impuesto sobre la transferencia de combustibles, regido por las Leyes 24.698/96 y 25.239/99, tiene como hipótesis la incidencia a todo acto de venta y consecuente transferencia de combustibles líquidos o derivados de gas natural o hidrocarburos. En el caso del combustible transferido ser u óleo diésel, la exención de la recaudación beneficia a la seguridad social.

El impuesto al valor agregado (IVA), principal tributo en los términos de la recaudación incide sobre el consumo, siendo, por consiguiente, no acumulativo como lo indica la buena técnica en relación a los impuestos indirectos.

Establecido por medio de la Ley Nº 20.631, de 29.12.1973, y habiendo sufrido innumerables alteraciones, las más recientes efectuadas en el 2002, es el IVA argentino el factor desencadenante de varias operaciones individuales, entre ellas la venta de cosas muebles, obras, locaciones y servicios previstos en la ley. Posee alícuotas variables que giran en torno del 18%, alcanzando, así, un máximo del 27%. En cuanto a las exenciones, existen para el pan común, agua, leche, como para otros géneros alimenticios de primera necesidad, fertilizantes, medicamentos, combustibles derivados de hidrocarburos, sillas de rueda, marcapasos, catéteres, válvulas, órganos artificiales, periódicos, o papel para su edición, libros, entre otros. También hay una serie de casos que el impuesto no incidirá sobre los servicios, es el ejemplo del transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros, electricidad de uso residencial, telefonía prestada a través de teléfonos públicos, etc., además de la exoneración total de las operaciones de exportación.

Se desprende del art. 10 de la Ley 20.631/73, modificado por la Ley 25.239/99, la base imponible del IVA es el precio líquido de los productos y servicios, constante en la factura o documento equivalente. En caso de importación, la base imponible será el valor del producto o servicio, acrecido del valor del Impuesto de importación.

En relación a la alícuota de la exención, originalmente de 18% (dieciocho por ciento), fue elevada para el 21% (veintiuno por ciento) por la Ley N° 24631, en vigor desde el 1° de abril de 1996, para lograr un plan de ajuste fiscal más amplio, ante la necesidad de reforzar los ingresos alícuota que fue mantenida por la Ley 25.239/99 en relación a algunos productos y servicios, habiendo, entretanto, alícuotas de hasta el 27% (veintisiete por ciento), para ventas de gas, servicios de suministro de energía eléctrica y telecomunicaciones, entre otros.

Es importante hacer hincapié en el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia del IVA argentino. De acuerdo con la legislación vigente, se adopta el criterio del destino, en este caso, el lugar del acontecimiento del hecho generador es el lugar donde se produce la venta del producto, la realización de la obra, la locación o la prestación de los servicios.

En relación al aspecto temporal, la obligación tributaria surge en el momento exacto de la realización de la operación jurídica mercantil que genera la circulación de la cosa mueble, la prestación del servicio o la efectividad de la locación.

En el aspecto personal, se tiene como regla del sujeto pasivo, la persona íntimamente vinculada al aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, siendo este el contribuyente del derecho, aunque, en

relación a los impuestos indirectos, existe la figura del contribuyente de hecho, este, efectivamente soporta la carga del impacto tributario que viene incluido en el precio, no obstante no tiene responsabilidad tributaria frente al Estado. Compete resaltar, también, la característica de la no acumulatividad del IVA argentino, principio que impide la cobranza del impuesto en cascada.

El método adoptado por la legislación argentina es la substracción, o sistema de créditos y débitos fiscales. En este método, el valor del gravamen a ser pagado surge de la diferencia entre las ventas y compras, efectuándose las deducciones por la modalidad de crédito del impuesto, deduciendo del impuesto incidente sobre las ventas o prestaciones de servicios, el impuesto pagado en las compras.

En materia del IVA y otros impuestos indirectos internos, la competencia del Estado Federal y las provincias es concurrente, exceptuándose los impuestos aduaneros indirectos, de competencia exclusiva de aquel. Además de estas competencias, existe un régimen especial de participación de las provincias en los impuestos nacionales y de participación de los municipios en los impuestos provinciales.

7.1.2) Sistema tributario de Paraguay.

El sistema tributario paraguayo es bastante sencillo, y esto se explica por el hecho de ser un Estado unitario, no existiendo, por lo tanto, competencia tributaria originaria de los Municipios.

Tal como ocurre con la Constitución de la República Argentina, la Constitución del Paraguay tampoco logró delimitar en su texto un capítulo específico para tratar el sistema tributario, dejando al legislador ordinario la tarea de definir cuáles serían las excepciones que compondrían el sistema tributario.

La Ley nº 125/91, cuyo principal objetivo es adaptar el impuesto indirecto a la competitividad externa y a las normas internacionales, facilitando el desarrollo del ansiado mercado común, cuyo puntapié inicial fue dado en aquel año, alteró el sistema tributario de aquel país, habiendo delineado y modificado los impuestos del país antes existentes: el impuesto sobre la renta, impuesto unificado sobre los ingresos de las personas físicas como consecuencia de su actividad profesional, impuesto inmobiliario, impuesto selectivo al consumo, impuesto sobre la comercialización interna del ganado bovino, impuesto único sobre empresas de pequeño porte, impuesto sobre actos y documentos, además de haber establecido el Impuesto sobre el Valor Agregado, las más significativa innovación en el área tributaria paraguaya.

El IVA paraguayo, establecido por la ley mencionada fue regulado por el Decreto N° 13.424/92. Incide sobre toda operación de venta o importación de productos o prestaciones de servicios, excluidos aquellos de carácter personal y prestado en relación de dependencia.

Existe exención sobre los productos agropecuarios en su estado natural, monedas extranjeras, divisas y títulos públicos y privados, incluyendo acciones, bienes inmuebles, juegos de azar y apuestas, combustibles derivados de petróleo, entre otros.

La base imponible del impuesto es el precio líquido del producto o servicio, sobre el cual incide actualmente una alícuota de 10% (diez por ciento), teniendo una reducción de la base imponible en un 20% (veinte por ciento) de las importaciones.

El aspecto temporal que provoca el nacimiento de la obligación tributaria se corresponde con el suministro del bien, la emisión de la factura u otro acto equivalente, así como la cancelación del servicio o entrada de la mercancía en el territorio nacional. En relación al criterio espacial del IVA paraguayo, ha sido el lugar de nacimiento de la obligación y aquel en el cual se realiza la venta o prestación del servicio.

Asimismo, en el sistema paraguayo el IVA, ha adoptado el principio de la no acumulatividad, expreso en el art. 86, de la Ley N° 125/91, aplicándose el conocido sistema de créditos y débitos.

7.1.3) Sistema Tributario de Uruguay.

Así como el Paraguay, el sistema tributario uruguayo es bastante simple. Con bases encontradas en la Constitución, la competencia tributaria está dividida en dos niveles de gobierno: el nacional y el departamental. Al contrario de los otros dos países citados anteriormente, posee un sistema tributario más organizado, cuyos impuestos están disciplinados e un Código Tributario.

La competencia tributaria del gobierno nacional abarca cuatro impuestos básicos: el *impuesto sobre la renta*, incidente sobre la renta de las personas jurídicas; el *impuesto a las ganancias de las personas jurídicas*, incidente sobre el patrimonio, teniendo como base imponible de cálculo el lucro contable ajustado; el *impuesto al valor agregado – IVA* y el impuesto específico interno (IMESI), que grava la venta de los productos también onerados con el valor agregado.

El IVA es el principal tributo que grava el consumo, disciplinado por el Texto Ordenado (T.O.) de 1991, tiene una base imponible amplia, incidente sobre la circulación de bienes y prestaciones de servicios. Es multifacético,

no acumulativo, tiene alícuotas que varían de 12% a 22%, dependiendo de la esencialidad del producto o servicio.

7.1.4) Sistema Tributario de Brasil

Entre los países que conforman el MERCOSUR, Brasil es aquel que tiene mayor carga fiscal y el más complejo sistema tributario, constitucionalmente organizado y exhaustivo, que enumera todos los tributos que forman parte de la estructura impositiva de la Federación brasileña (arts. 145, 148 e 149), trae, además de los principios tributarios e inmunidades, una lista de impuestos de competencia de cada entidades política (sujeto activo), hipótesis de incidencia, base imponible y sujeto pasivo.

Conforme a la doctrina y a la propia interpretación de los artículos constitucionales que traen reglas de competencia tributaria, la Constitución Federal no crea impuestos, pero los distribuye entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios para instituirlos y recaudarlos. Para efectuarse esa distribución, el constituyente tuvo en consideración la estructura federativa del Estado brasileño, establecida en el art. 1º de la CF, según la cual la República Federativa del Brasil está “formada por la Unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal”, siguiendo la tradición de nuestra legislación, distribuyendo los impuestos incidentes sobre el consumo (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS) y sobre el patrimonio (ITR, IPVA,

IPTU), por ejemplo, con todas las entidades de la federación, utilizando un criterio lógico e integrado de la institución, la fiscalización y recaudación de impuestos, en el cual se busca establecer una relación exacta entre la definición de la teoría económica y la contrapartida empírica usada para la cobranza del impuesto, tal como ocurre en otros estados federados, ejemplo de Alemania y Argentina, en los cuales hubo distribución de las bases de los impuestos a ser cobrados de la sociedad a cada ente político: los impuestos incidentes sobre el consumo y sobre la renta son de competencia del gobierno central y los impuestos de transmisión y propiedad están en la competencia de los entes subnacionales, sin olvidar la necesidad de crear mecanismos de transferencias de los recursos intergubernamentales, tanto horizontalmente entre los mismos niveles de gobierno, como verticalmente entre las diferentes esferas, nunca ni en Brasil ni en los demás estados federales esta distribución fue capaz de proveer recursos para que hubiese un equilibrio en los presupuestos de cada nivel de gobierno.

Aunque se reconoce la imposibilidad de la teoría económica de encontrar una fórmula cerrada para resolver la cuestión tributaria de la misma manera en los diferentes Estados, cada país tiene sus características y peculiaridades, presentando rasgos comunes, pero también marcadas diferencias, entendemos que esa tradición en la distribución de la competencia fiscal tributaria existen en Brasil, especialmente en los

impuestos incidentes sobre el consumo, tales como, PIS, COFINS e IPI, de competencia de la Unión (arts. 149 y 153, IV), ICMS, de competencia de los Estados (art. 155, II) y ISS, de competencia de los Municipios (art. 156, III), dificulta una reforma tributaria que objete reunir esos tributos en uno solo, como deja entrever la Propuesta de la Emenda Constitucional que mira a alterar el Sistema Tributario Nacional en discusión en el Congreso²⁶⁸, en la medida en que los entes subnacionales no acepten abrir mano de su competencia tributaria en cuanto a esos impuestos sobre el consumo, además de existir discusiones doctrinarias acerca de la permisibilidad constitucional de la concentración de los impuestos sobre el consumo en uno solo en la etapa del principio federativo, como veremos adelante.

En el escenario actualmente vigente, la Unión tiene la titularidad de siete impuestos mencionados, previstos en los incisos del art. 153, además de los impuestos de competencia residual, los cuales deben ser creados por una ley complementaria, deben ser no cumulativos y no pueden tener el mismo hecho como hecho imponible o base imponible de aquellos ya discriminados constitucionalmente (art. 154, I) y de los impuestos extraordinarios en caso de guerra externa o su inminencia, en los términos del art. 154, II.

²⁶⁸ Confiere el art. 5º da PEC nº 228/04

En los incisos I y II del art. 153 están previstos los impuestos sobre el comercio exterior, son, el impuesto sobre la importación de productos extranjeros y sobre la exportación de los productos nacionales o nacionalizados (incisos I y II del art. 153, de la CF/88), los cuales no presentan mayores dificultades de comprensión.

En el art. 153, III contempla la previsión para la institución del impuesto sobre la renta y ganancias de cualquier, cuyo concepto está delineado en el art. 43 de la Ley Nº 5.172/66, que establece el Código Tributario Nacional, aprobado por la Constitución de 1988 como ley complementaria.

La injerencia del gobierno central sobre el consumo, es decir, el imposto sobre productos industrializados, está previsto en el inciso IV del art. 153. La referida exención alcanza los valores resultantes de los beneficios producidos en los productos durante la etapa productiva. Por determinación del art. 153, § 3º, I, de la CF/88, el IPI adoptará el principio de la selectividad, debido a la esencialidad del producto, razón por la cual tendrán alícuotas diferenciadas, según el interés económico de aumentar, controlar o disminuir su consumo.

La Constituyente otorgó a la Unión la competencia para instituir el impuesto sobre operaciones de crédito, cambio y seguro o relativo a títulos o valores mobiliarios, conocido como impuesto sobre operaciones financieras

(IOF), previsto en el art. 153, V; un impuesto incidente sobre el patrimonio, el impuesto territorial rural (ITR), previsto en el art. 153, VI²⁶⁹ y, por fin, el impuesto sobre grandes fortunas, previsto en el inciso VII, dependiendo de la reglamentación por la ley complementaria, norma que hasta el presente no fue publicada.

A los Estados, le competen los impuestos de transmisión *causa mortis* y donación, de cualquiera de los bienes de derecho, previsto en el art. 155, I, de la CF/88, el impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios, de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación (ICMS), el impuesto más importante que incide sobre las relaciones de consumo, cuyas normas generales están disciplinadas en la Ley Complementaria nº 87/96, además el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores (IPVA), previsto en el art. 155, III.

Los Municipios, contemplados por la ecuación federativa de 1988 con cuatro impuestos, ostentan la titularidad de tres, es el impuesto sobre ventas por menor (IVV) fue extinto por la EC N° 3/93. Tributan la propiedad y su transmisión a través del IPTU e ITBI, previstos en los arts. 156, I y II, respectivamente, además de tributar las relaciones de consumo a través del impuesto sobre servicios (ISS), cuyo consentimiento está previsto en el art.

²⁶⁹ La Emenda Constitucional N° 42/03, introdujo una novedad al prever que el ITR será fiscalizado y cobrado por los Municipios, que quedaron con la receta de ese tributo. Por lo tanto, deberán los Municipios optar, en forma de ley, por ese beneficio, desde que no reduzcan la alícuota establecida por la ley federal o concedan cualquier otra forma de renuncia fiscal.

156, III, este impuesto tiene la hipótesis de la incidencia y demás aspectos materiales personales y temporales delineados por la Ley Complementaria 116/03.

7.2) El Proceso de Armonización de las legislaciones tributarias

Es imprescindible mencionar que la consolidación del MERCOSUR dependerá de una minuciosa armonización del sistema tributario de los países integrantes. Cuando se registra la necesidad de constituir un órgano que se responsabiliza por la actividad armonizadora siempre es recordada en primer lugar la experiencia de armonización tributaria realizada en la Comunidad Económica Europea, por esa razón debemos analizar en este estudio, la experiencia de la Unión Europea.

En esta línea de pensamiento destacamos lo que expresa Carlos Molina:

“[...] Con la implementación del Mercado Interior Único Europeo, mercado que cubre todo el territorio de la Unión, es necesario, coordinar los sistemas económicos nacionales, y acercar el sustrato jurídico en que se desenvuelve la actividad económica. Para que este Mercado sea posible, debe existir un alto grado de **homogeneidad**²⁷⁰. (la negrita me pertenece)

El termino armonización corresponde a la aproximación entre diversas legislaciones, eliminando gradualmente las diferencias sustanciales para la

²⁷⁰ Op. cit., p. 315.

consecución del mercado común. Es decir, no todos ni cualquier tema debe ser armonizado, solamente aquellos que impiden el desarrollo del proceso integracionista. Se trata, de manera general, compatibilizar los sistemas tributarios efectuando modificaciones en la legislación y en las prácticas pertinentes a la materia, con la finalidad de eliminar las distorsiones, respetando las identidades nacionales, los valores éticos y la diversidad cultural y socio-económica de los pueblos, que determinan, en gran parte, las diferencias en los sistemas tributarios. Luego, el principal objetivo de la armonización es llegar a los sistemas nacionales que permitan, al mismo tiempo, conciliar los objetivos de la integración económica con el respeto de las identidades nacionales.

De hecho, vale señalar, que constan en el Tratado de Asunción dos principios y reglas, los cuales están intrínsecamente vinculados a la temática de nuestro objeto de estudio, tales son, el *Principio de Reciprocidad de Derechos y Obligaciones* y el *Principio de No-discriminación* y el compromiso de los Estados Partes de **armonizar sus legislaciones**, en las áreas pertinentes conforme en los arts. 1º 2º y 7º, respectivamente:

“Artículo 1º - Los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que deberá estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará "Mercado Común del Sur" (MERCOSUR). Este Mercado Común implica:

La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente;

El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económico-comerciales regionales e internacionales;

La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes y;

El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, **para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.**(la negrita me pertenece)

“Art. 2º. El Mercado Común estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Partes.

Art. 7º. 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”

Como corolario de estos dos dispositivos, los Estados parte deben adecuarse al sistema tributario de manera que no haya distorsiones y evitando así, conflictos en las relaciones económicas. A propósito, vemos la valiosa lección de Claudino Pita:²⁷¹

“la armonización tributaria es un proceso a través del cual varios países efectúan de común acuerdo modificaciones en sus sistemas tributarios para tornarlos compatibles, de modo de no generar distorsiones que afecten sus relaciones económicas en el contexto de un tratado de integración económica.”

²⁷¹ PITA, Claudino. **Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUR.** In: *MERCOSUR: perspectivas da integração.* Antônio Salazar P. Brandão; Lia Valls Pereira [Orgs.]. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996.

Concluyendo con su pensamiento. Claudino Pita²⁷², arremata de forma categórica:

“no constituye la armonización tributaria un fin en sí misma, visto que se trata de un medio para permitir el cumplimiento de los objetivos del proceso de integración, deben concebirla como esencialmente dinámica. En otras palabras, la amplitud y el ritmo de la armonización serán dictados por el desarrollo del proceso de integración. Y cada etapa de este proceso tiene objetivos económicos que corresponden a la armonización tributaria, puesto, que esto constituye un medio de efectivizarlos, eliminando las dificultades que puedan surgir de los impuestos o introduciendo los que sirvan de estímulo para el logro de aquellos objetivos.”.

Identificando esta problemática específica, Hugo González Cano²⁷³ advierte que:

“Respecto de la forma en que debe llevarse a cabo la armonización, algunas corrientes de opinión han sostenido - basándose en un criterio netamente político - que debe formularse una política tributaria global para todo el grupo, que consulte los objetivos regionales y en base a ella diseñar una estructura tributaria armonizada. Esta solución que tiende a uniformar o igualar a sus últimas consecuencias, significaría igualar las tasas de los tributos y la determinación de la base imponible, los criterios de aplicación y aun el grado de eficiencia de la administración. Esta solución aplicada en sentido absoluto resulta muy rígida y por ello no parece conveniente ni practicable, y en general ha sido desechada en los procesos de integración especialmente en sus primeras etapas. Obviamente la unificación de la política tributaria y la uniformidad de la estructura impositiva conceden mayor prioridad a los objetivos regionales frente a los nacionales, y quitan flexibilidad a los países para manejar un instrumento que puede ser de importancia fundamental para la implementación de las políticas económicas nacionales. Ello hace que tampoco se consideren las diferentes condiciones que existen en cada país.”

²⁷² PITA, Claudino. Op. cit., pp. 131-132.

²⁷³ CANO, Hugo González. **La armonización tributaria y la integración económica**. Buenos Aires: Interoceanicas, 1994.

La armonización tributaria se configura, como un medio idóneo en la obtención de la coordinación de políticas tributarias entre los Estados miembros de un proceso de integración, evitando o disminuyendo al máximo posible la presencia de distorsiones de las más variadas naturaleza. En otros términos, la armonización tributaria corresponde a un intento para eliminar las contradicciones, dudas o conflictos en las relaciones tributarias que abarcan más de un ordenamiento jurídico.

Es importante subrayar que la armonización tributaria no implica, necesariamente, uniformidad del conjunto de normas tributarias, inclusive las relativas a incentivos fiscales. Es en realidad, una compatibilización de los sistemas tributarias de los Estados-miembros, o, utilizando la expresión traída a colación por Heleno Taveira Tôrres,²⁷⁴ de una “calibración” de los respectivos sistemas tributarios estatales, proporcionando la eliminación o reducción de contrastes eventualmente existentes. En este caso, imaginar la armonización en cuanto a la política tributaria global para todos los Estados participantes de un determinado proceso de integración sería inconveniente y poco realista.

Como análisis final, percibimos que la armonización tributaria configura un carácter eminentemente procedimental, constituyendo una técnica jurídica destinada a eliminar los contrastes existentes, caracterizados por el

²⁷⁴ Op. cit., p. 517.

enfrentamiento entre las reglas en el pluralismo de las ordenes normativas implantadas y coordinadas en el espacio correspondiente a un determinado proceso de integración, en vistas a establecer una disciplina legislativa común sobre las materias tributarias específicas, posibilitando, de esa manera, la reducción de los obstáculos y distorsiones económicas no pasibles de una inmediata uniformidad.

7.2.1) La importancia de la a armonización tributaria

Como hemos visto en el pasado reciente, el proceso de integración regional no es igual, o mejor dicho, existen diferentes etapas que llevan a la integración económica y política, etapa bastante avanzada. Así, un determinado espacio económico puede estar estructurado en forma de zona de libre comercio para los productos intrarregionales, manteniéndose inalteradas las tarifas aduaneras de los países-miembros provenientes de terceros países. También, se puede constituir una unión aduanera, en que vigora también una tarifa externa común, o un mercado común, que garantice el libre tránsito, no solo de mercancías, sino también de factores de producción, capital y trabajo. Finalmente, puede tomar la forma de unión monetaria o de unión política.

Es importante es que quede bien claro, que para lograr cualquiera de estos objetivos es necesario la armonización de las legislaciones internas de

los Estados implicados, en la medida necesaria para evitar que el conflicto normativo ensañe desigualdades indeseadas, atentatorias a los fines de la integración.

En relación al impuesto sobre el consumo, la armonización tributaria pretende evitar distorsiones en la libre competencia entre los productos y servicios provenientes de todos los países integrados. Consiste, fundamentalmente, en la decisión sobre qué país, el de origen o el de destino de las operaciones intraregionales de circulación de mercancías y servicios, mantendrá la potestad exclusiva de tributarlo, así como en el compromiso recíproco de no discriminación, que garantice a los bienes importados de otro país, el idéntico tratamiento dispensado a los similares nacionales.

Debe tenerse en mente, que la armonización de las legislaciones tributarias nacionales no es, una tarea fácil. Las mismas circunstancias que la tornan intransferibles las hacen un campo de disputas feroz, que se traduce en la negativa de los Estados envueltos en transigir sobre el asunto tan próximo la noción de la soberanía cuanto a la tributación y, principalmente, a abrir mano de una parcela de su recaudación. Así es que, incluso en la exitosa experiencia europea, la coordinación de la aplicación indirecta se encuentra todavía en la etapa de transición, mientras que la tributación directa apenas ha comenzado a implementarse. Se destaca, además, que, con la asignatura del Acto Único Europeo, en 1986, las

Directivas del Consejo de la Unión Europea pasaron a ser tomadas por mayoría cualificada. Para la armonización de materias impositivas, no obstante, conservo el principio anterior de unanimidad.

En el MERCOSUR, y cuando se trata específicamente a Brasil, como hemos visto en el primer capítulo, la dificultad natural se agrava por la polémica sobre la constitucionalidad de los tratados internacionales firmados por la Unión y ratificados por el Congreso Nacional, en aquello que disponen sobre los impuestos reservados a la competencia privativa de los Estados y Municipios (nada menos que el ICMS — Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación, perteneciente a los Estados, y el ISS — Impuesto sobre Servicios, de competencia municipal, impuestos indirectos de la familia del IVA, de cuya armonización depende el éxito de la integración).

La doctrina es unánime en reconocer la indispensabilidad de la armonización para el logro de los objetivos del MERCOSUR, siendo el principal de ellos la formación de un mercado común, en el cual queda asegurada la libre circulación de personas, bienes y capitales.

En este sentido, se cita, a Marcos Simão Figueiras. Según este doctrinador: “La armonización es condición necesaria para que el mercado común funcione como si fuese u solo país, esto es, sin que los impuestos

impliquen controles fronterizos y sin que las diferencias provoquen distorsiones económicas en cuanto a la radicación de inversiones y movimientos de capitales, de servicios, y de trabajadores. Si no se encuentra solución a estos problemas, el MERCOSUR no llegara a un mercado común, fase más avanzada de la Zona de Libre Comercio y la Unión aduanera²⁷⁵.

Por lo tanto, entendemos, como se destacará en la conclusión de este trabajo, la necesidad de cambios en nuestro sistema impositivo en aquello que se refiere al ICMS, pensando en la inserción del país en el escenario globalizante, en el cual se revela indispensable aliarse a los bloques económicos.

7.3) Las técnicas de aproximación legislativa: coordinación, armonización y normalización.

Es sabido que uno de los aspectos más relevantes del proceso de integración entre los países del MERCOSUR, se refiere a la eliminación de las diferencias legislativas que puedan dificultar u obstaculizar su desarrollo. En el ámbito tributario significa la búsqueda de la coordinación que facilite el desarrollo comercial, excluyendo la *guerra fiscal*, o beneficios a favor de esta o de aquella empresa. Tiene como objeto promover la armonización de los

²⁷⁵ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **O MERCOSUR no contexto latino-americano**. São Paulo: Atlas, 1994, p. 64.

países del bloque, para que pueda alcanzarse la Justicia y la seguridad en las relaciones comerciales y sociales internacionales.

Recordamos que en el aspecto práctico existen otras discusiones sobre la forma de realizar la armonización tributaria. Sin embargo, nos quedamos con lo que la doctrina nos enseña, lo que indica que existen tres niveles de armonización (ésta como un proceso) legislativa: 1) coordinación; 2) armonización; y 3) normalización. Sin embargo, la forma extranjera acrecienta más, es decir, la unificación. Cosechamos las enseñanzas una vez mas de Carlos Molina²⁷⁶: “[...] Sin embargo hay que tener en cuenta que el término aproximación no es el único utilizado, también se usan otros como coordinación, armonización y unificación. Debemos entender que se han de distinguir dos opciones clave: unificación y aproximación, que implicarían: - La unificación: los supuestos en que el Tratado habilita a la Unión Europea a dictar disposiciones que sustituyan al Derecho en los Estados miembros. – La aproximación: toda clase de acciones normativas en que sólo se incide parcialmente en las legislaciones de los Estados miembros, dejándole a estos la elección de los medios para alcanzar el objetivo fijado por la Unión Europea.”

7.3.1) Coordinación

²⁷⁶ Op. cit., pp. 315-316.

La *coordinación* está relacionada con el *establecimiento de estrategias comunes entre los Estados que integran los bloques o mercados*,²⁷⁷ con el establecimiento de un cierto equilibrio entre sus disposiciones normativas, a través de *medidas aisladas por los Estados involucrados*.²⁷⁸ En cuanto a la coordinación, cabe señalar que aún hay poquísima o incluso ninguna proximidad normativa entre los ordenamientos jurídicos internos de los Estados. Siendo así, éstos deciden realizar determinadas medidas que juzgan, de común acuerdo, necesarias para la consecución de los objetivos del proceso de integración al cual están afiliados.

7.3.2) Armonización.

A su vez, la *armonización* se encarga de establecer principios legislativos para ser obedecidos por cada país. Ella pretende suprimir o amenizar (hacerlas compatibles) las diferencias entre las disposiciones de derecho interno. Cuando se refiere a la armonización, está en mente el entendimiento que ya hay proximidad legislativa entre los Estados implicados. Finalmente, como el proceso es gradual, la coordinación sirvió para fijar las bases necesarias para tal aproximación. La aplicación efectiva

²⁷⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima Ribeiro. **O preço de transferência (transfer- pricing): da coordenação à harmonização tributária no MERCOSUR.** In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur – los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000, p. 230.

²⁷⁸ .Ibid.

de esta etapa es vital si se pretende alcanzar un mercado común, porque es ella quien termina de viabilizar las libertades económicas fundamentales: la libertad de establecimiento, la circulación de bienes, personales y capitales, y la libertad de competencia.

En este sentido, es imposible discutir una real integración del MERCOSUR si se ignora la real necesidad de armonización de las leyes del ámbito internacional (del bloque) con las leyes internas de los Estados involucrados. Todavía, hay que destacar que el pleno funcionamiento del MERCOSUR no está condicionado a la eliminación de todas las diferencias legislativas que por ventura existen entre los ordenamientos jurídicos internos. Basta con ser eliminadas aquellas que de alguna manera puede contribuir negativamente para el normal funcionamiento del bloque o que puedan perjudicar o atentar contra el lento proceso de integración en marcha.

De hecho, puede considerarse, hasta cierto punto el resguardo de sus límites, útil o saludable para que el bloque mantenga determinadas asimetrías normativas si éstas estuviesen relacionadas al rasgo de la formación cultural, la identidad nacional de un pueblo. Esto representaría una conciliación de los objetivos en foco en el proceso de integración (político y económico) con aquel más alto deber de respeto de las identidades nacionales.

7.3.3) Normalización.

La normalización, último etapa en el proceso de la armonización legislativa que los Estados involucrados pueden alcanzar, presupone una igualdad total de las legislaciones internas, *presupone más que una aproximación, exigiendo una identidad de texto* ²⁷⁹ (la cursiva me pertenece), esto es, una identidad de las reglas comunes a las que se someten los Estados-Partes.

Normalizar, semióticamente hablando, es volver idéntico, dar una forma igual, invariable, al objeto en análisis, que en el presente caso es la legislación interna de los Estados participantes del proceso integracionista. En el ámbito tributario, representa la igualdad de las *cargas impositivas que recaen sobre una misma materia tributable, vale decir, igualar las legislaciones de un determinado impuesto en los aspectos tanto estructurales como técnico- formales y referentes a las alícuotas.*²⁸⁰

Se destaca que la normalización tributaria, debido a su difícil logro, solo puede verse en la etapa de la integración económica, el estado más avanzado dentro del proceso de integración.

²⁷⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima. op. et loc. cit.

²⁸⁰ PITA, Claudino. op.cit., p. 132.

En esta etapa, los objetivos tributarios meramente nacionales son sustituidos por los anhelos del bloque como un todo. No obstante, para que eso sea realmente posible, se presume que el bloque instituyó un mecanismo único de producción e interpretación legislativa, vale decir, un órgano que tenga plenos poderes, para representar la voluntad de los Estados-Partes, para editar normas que vayan directamente dentro de sus territorio, que sean aprobadas integralmente y prevalezcan sobre los ordenamientos jurídicos internos de todos ellos, algo como el adoptado en la Unión Europea.

Como en el párrafo *supra*, la normalización exige un marco jurídico del tipo comunitario (creación de órganos supranacionales) dentro del bloque para que ultime. Por lo tanto, partiendo de tal premisa, se puede llegar a la conclusión de que el MERCOSUR está lejos de alcanzar una uniformidad de sus legislaciones, en especial, en el ámbito tributario. Finalmente, hay innumerables obstáculos en la institución de órganos de carácter supranacional en el MERCOSUR por ser este de carácter intergubernamental. Además, el Tratado de Asunción vislumbra solamente la coordinación y la armonización, no se refiere a la normalización y, con acierto, porque este método incluso en la Unión Europea se prevé para un futuro próximo.

De esta manera, lo que se nota es que discutir la armonización legislativa de los Estados-Partes del MERCOSUR significa evidenciar cual es el nivel de compromiso que cada uno de esos actores del proceso integracionista pretende llevar adelante. Significa determinar hasta qué punto realmente desean integrarse.

7.4) Métodos de armonización legislativa aplicables en el Mercado Común del Sur.

Como ya se ha visto, el Tratado de Asunción expresa el compromiso de los Estados miembros de armonizar sus legislaciones. A través del Protocolo de Ouro Preto los cuatro países se comprometen a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar, en el ámbito de sus territorios, el cumplimiento de las normas emanadas de los órganos del MERCOSUR con la capacidad decisoria²⁸¹.

En el artículo centrado sobre la armonización en el MERCOSUR, Maristela Basso nos dice:

En el Derecho internacional, son dos los métodos de armonización legislativa: a) a través de la Ley Uniforme, o, en Brasil, Ley del Cheque; b) a través de convenciones internacionales²⁸². En el primer caso, los estados se

²⁸¹ art. 38.

²⁸² Carlos Molina, Op. cit., p. 318, apunta cinco posibilidades de métodos de armonización, los cuales son: “La armonización puede ser: - Total, - Opcional, -Máxima, -Mínima, - Parcial.”

comprometen, mediante un acuerdo internacional, al incorporar en sus derechos nacionales la ley uniforme por ellos elaborada. En el segundo, el mismo texto de la convención es una ley uniforme que deberá ser incorporada a los ordenamientos jurídicos internos de los Estados de la manera por ellos escogida, respetando los estándares mínimos fijados en la convención²⁸³.

Sin embargo, la utilización de los dos métodos mencionados anteriormente solo se producen cuando no pre existe la obligación de la armonización legislativa, que no es el caso del MERCOSUR, ya que el Tratado de Asunción expresamente alberga esa obligatoriedad, de modo que la armonización podrá ser hecha a través de las decisiones del Consejo del Mercado Común y de los acuerdos celebrados entre los integrantes del bloque, siempre que haya consenso, tras lo cual habrá la adopción de los procedimientos constitucionales internos para la aprobación de los actos internacionales²⁸⁴.

Según Werter Faria:

“[...] Ya existe la obligación internacional relativa a la armonización de la legislación, ninguno de estos sistemas es aplicable al MERCOSUR. La armonización puede ser

²⁸³ BASSO, Maristela.. **Harmonização do Direito nos países do MERCOSUR**. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, v. 33, 2000, p. 101.

²⁸⁴ Ver arts. 38 y 42 del Protocolo de Ouro Preto. En la Constitución Federal de 1988, y art. 49, I dispone la competencia exclusiva del Congreso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acuerdos o actos internacionales que impliquen encargos o compromisos gravosos al patrimônio nacional.

realizada por acuerdos internacionales entre los Estados-partes o por decisiones del Consejo, tomadas por consenso y con la presencia de todos los miembros. En los términos del art. 42 do Protocolo de Ouro Preto, estas decisiones vinculan a los Estados-partes a incorporarlas en sus ordenamientos jurídicos, según los procedimientos prescriptos para imprimirles fuerza obligatoria. Es un método que difiere de las convenciones integradas porque la obligación de crear normas concernientes a la armonización de la legislación y para introducirlas en los territorios de los Estados-partes preexiste a su elaboración²⁸⁵.

Frente a estas aclaraciones, analizaremos la siguiente inquietud acerca de las legislaciones tributarias.

7.5) La preocupación por las legislaciones tributarias

El mercado común, es redundante, constituye la apertura de los mercados de los países concordantes para la práctica mercantil entre sí, esta práctica se materializa en las actividades de cambio de mercancías en la prestación de servicios. Con esto, es imperioso analizar todos los actos concernientes al MERCOSUR, en un primer plano, como facilitadores de esa integración de mercados, casi exclusivamente.

Se pretende con eso dejar claro que el art. 7° del Tratado de Asunción, determina el tratamiento isonómico de los Estados-miembros en relación a los impuestos, tasas y otros tributos, tiene la finalidad precípua, no en el tema tributario en sí, sino garantizar la libre competencia entre los mercados que están integrados.

²⁸⁵ FARIA, Werter R. Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUR e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In: BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUR, seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1995. p. 82-83.

Esta visión tiene influencia directa y acentuada en relación al proceso de integración de los sistemas impositivos, puesto que tenderá, como se verá, para armonizar, prioritariamente, los impuestos incidentes sobre el consumo, dejando los tributos patrimoniales, principalmente aquellos relacionados a la propiedad, a cargo de los respectivos sistemas nacionales, y, en cuanto al impuesto sobre la renta, se mantiene el actual mecanismo de evitar la doble tributación a través de los tratados internacionales específicos.

Queda clara tal intención cuando es analizada en la Acta 4, que fue la primera reunión importante sobre la armonización tributaria del Subgrupo de Trabajo 10, realizada en Buenos Aires, del 14 al 16 de septiembre de 1992, donde se decidió analizar y comparar preliminarmente:²⁸⁶

1. impuestos nacionales selectivos sobre el consumo;
2. impuestos provinciales, estatales y municipales sobre el consumo;
3. impuestos sobre las transacciones con divisas y títulos;
4. impuesto al sello.

Es evidente la voluntad de los cuatro países en priorizar los impuestos sobre las relaciones de cambio, de manera mercantil, de manera particular. Al comentar este Acta y su relación con el art. 7° de Tratado de Asunción,

²⁸⁶ FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do MERCOSUR**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

Stella M. V. Scalet y Sílvia F. Oporto escriben: "Sobre este particular las delegaciones concluyeron, sin margen de duda, que las disposiciones del artículo citado no avigora durante el período de transición, lapso durante el cual corresponde analizar la legislación de cada país-miembro a fin de detectar, entre otras, aquellas disposiciones que pueden representar subsidios o ventajas que será necesario armonizar en el curso de dicho período para evitar distorsiones en el flujo comercial de la región. ".²⁸⁷

Por este motivo, será dado el énfasis al trabajo elaborado por la Comisión de Asuntos Tributarios bajo el título *Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR*.

7.6) Informe sobre la armonización de los impuestos generales al consumo en el MERCOSUR

Este informe fue elaborado en base a las conclusiones obtenidas a raíz de las respuestas dadas por las delegaciones que integran la Comisión al Cuestionario sobre Impuestos Generales al Consumo, aprobadas por la reunión llevada a cabo durante el mes de mayo de 1993, y que fueron proporcionadas y revisadas en las reuniones realizadas durante los días 24 al 27 del mes de agosto, 20 al 23 de septiembre y 26 al 29 de octubre, la primera en Asunción y las dos últimas en Montevideo.

Con el mismo fin, también se ha tomado en cuenta las observaciones que merecía el proyecto del informe preliminar sobre el mismo tema, presentado a esta Comisión por la delegación de la República Argentina, en su reunión del 22 al 26 de noviembre pasado, efectuada en la última ciudad antes mencionada.

²⁸⁷ SCALET, Stella Maria V. e OPORTO, Sílvia F. Coordenação de políticas macroeconômicas. In BAPTISTA, Luiz Olavo e MERCADANTE, Araminta de Azevedo e CASTELLA, Paulo Borba (orgs.). MERCOSUR, das negociações à implementação. São Paulo : LTr, 1994. P. 162.

Su propósito consiste en proporcionar una descripción global de los impuestos generales sobre el consumo, en consideración especial de aquellos aspectos que pueden implicar discriminaciones u originar efectos acumulativos en el tráfico internacional, señalando las asimetrías más significativas detectadas, para luego indicar posibles alternativas de armonización y los inconvenientes que podrían sobreponerse frente a las características estructurales que actualmente presentan los gravámenes aplicados en los países del MERCOSUR.

Resulta oportuno indicar que en el presente informe se consideran conjuntamente los impuestos vigentes en Argentina, Paraguay y Uruguay, por la similitud de sus características estructurales; no obstante, los gravámenes aplicados en la República Federativa del Brasil se describen por separado.²⁸⁸

Con este texto comienza el *Informe*. Por tratarse de un documento oficial, como ya dijimos y reafirmamos, nos detendremos, a partir de ahora, en el análisis de su contenido, siguiendo a veces, para mantener la fidelidad, las divisiones que en él están contenidas, en algunos momentos, incluso el mismo título fijado en el original²⁸⁹.

7.7) Descripción de los impuestos sobre el consumo aplicados en los Estados-miembros del MERCOSUR

Es necesario en este ítem, antes de entrar en las conclusiones de la Comisión de Aspectos Tributarios, retomar algunos temas, a saber, los impuestos generales sobre el consumo en cada uno de los cuatro Estados-

²⁸⁸ Introdução ao documento **Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en El Mercosur**. Essa Comissão foi composta pelos seguintes membros: Delegação da Argentina: Juan Carlos Ranno e Rodolfo Alberto Balbi; Delegação do Brasil: Eugênio Lagemann; Newton Repizo de Oliveira; Luís Carlos Vitali Bordin; e Paulo Roberto Valdez Silveira; Delegação da Paraguai: Castor Acosta Melgarejo; Delegação do Uruguai: David Eibe; Maria Del Rosário Berriel; e Marta Pacchiotti.

²⁸⁹ Cf. FERNANDES, Edison Carlos. Op. cit., pp. 111-112.

miembros del MERCOSUR, incluso porque el documento en análisis comienza con tal descripción.

La Argentina, Uruguay y Paraguay aplican a nivel nacional (los dos últimos porque son Estados Unitarios) el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de tipo consumo, o sea, incide sobre las relaciones de consumo, compra y venta y prestaciones de servicios. Todavía, cada uno de esos Estados, aun ofreciendo hipótesis de incidencia semejantes, difieren en algunos conceptos.

En el de Argentina, el impuesto recae sobre la venta de bienes corpóreos muebles, situados o colocados en el territorio nacional, define la venta como todo acto que importe la transferencia de dominio, a título oneroso, de la cosa negociada. Además de esto, la transacción deber ser hecha por un comerciante habitual. En suma, se puede decir que, en relación al consumo configurado en la compra y venta, el IVA argentino se destaca por incidir sobre las transacciones onerosas en que haya transferencia de dominio y por definir el sujeto pasivo como el comerciante profesional (*habitualmente*), es decir, aquel que ejerce el oficio de comercialización habitualmente y como sustento.

Paraguay, a su vez, como consecuencia de una voluntad legislativa de atender el sentido económico de los actos comprendidos en la relación de

consumo, tiene su IVA incidiendo sobre la alienación de los bienes (*enajenación*), ya sea a título oneroso, o ya sea a título gratuito, desde que haya transferencia de la propiedad, o que proporcione el derecho a quien los recibe de disponer de la cosa como si fuese el propietario. El IVA uruguayo incide sobre la alienación o la circulación de bienes, solamente a título oneroso.

Aquí y en el IVA anterior, la alienación o la circulación puede ser de bienes muebles, inmuebles e, inclusive, bienes intangibles, esto es directos. En ambos casos, la transacción debe ser realizada por el propio país, es decir, a semejanza de la Argentina, obedece a la situación del bien. Tanto Paraguay como Uruguay hacen una vinculación de las operaciones gravadas por el impuesto al consumo con la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo. En el primer país, la condición de contribuyente es atribuida a las empresas que desenvuelven actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios; en el segundo, es el contribuyente quien ejerce las actividades empresariales comprendidas en el *impuesto a las rentas de la industria y comercio*.

En cuanto a la actividad de la prestación del servicio, por tratarse de un impuesto de tipo consumo, se debe tener en mente que la incidencia del IVA, en los tres países, recae sobre las prestaciones de servicios en general que

se llevan a cabo en el país. Sin embargo, existen algunas particularidades entre ellos.

En la Argentina y en Uruguay se exige la onerosidad. Específicamente para el primer caso, esto debe presumirse en ciertos servicios determinados taxativamente en una lista legal y de hecho (explícitamente) en otros tipos de servicios. Además de esto, el IVA argentino no se refiere expresamente al sujeto pasivo, siendo gravado, entonces, toda y cualquier prestación de servicio, inclusive las eventuales, lo que no se producen el segundo país hace la vinculación del impuesto a la actividad económica del contribuyente. Tal vinculación existe también en el Paraguay que tiene su IVA incidiendo sobre la prestación del servicio tanto onerosa como gratuita. En los dos últimos países (Uruguay y Paraguay), el impuesto solamente grava la prestación de servicio, aunque sea necesaria la alineación o circulación de bienes.

En referencia al elemento espacial del impuesto, se puede decir que, de manera general, el IVA incide sobre la actividad de la prestación del servicio realizada en el territorio de los países. El único caso de determinación legal de criterios para definir la ubicación de la prestación del servicio es el impuesto paraguayo, que hace para las actividades de asistencia técnica, cesión de uso de bienes y derechos y reaseguro. Además de incidir sobre la compra y venta de la prestación de servicios, el IVA grava

también las importaciones, puesto que sean éstas definitivas y de bienes muebles.

Con relación a la base imponible, en los tres países donde existe el IVA, se considera el precio o la contraprestación líquida pactada antes de la transacción, es decir, un valor de la operación en que se excluye el impuesto que la misma genera. Esto significa que el impuesto es cobrado por fuera, proporcionando una alícuota nominal aplicada igual a la alícuota efectiva. De la base imponible, la Argentina aún, excluye del valor de la operación los impuestos selectivos y específicos sobre el consumo; Paraguay y Uruguay incluyen los referidos impuestos.

Las importaciones tienen un tratamiento propio. No en la Argentina que aplica el IVA sobre el valor del bien considerado en la aduana para el pago de las tasas de importación, incluyendo esas tasas y toda la tributación sobre el negocio, excluyéndose el mismo IVA y los demás impuestos sobre el consumo, sí en Paraguay y no en Uruguay, donde, en el primerio, el cálculo de la base imponible toma en cuenta el valor aduanero del bien incluyendo todos los impuestos incidentes en la operación, con excepción del IVA. Si la importación es realizada por el mismo consumidor, o sea, por el contribuyente del impuesto, todavía hay un incremento de 30% de la base imponible. Por otro lado, en el caso de tratarse de bienes taxativamente enumerados en una lista legal, de los cuales son ejemplos, los productos

electrónicos, de perfumería, bebidas, hay una reducción del 20% de la misma base. En el caso del segundo (Uruguay), se toma el bien por el costo CIF²⁹⁰ incluyéndose los gastos aduaneros; y, o por un no contribuyente, la base imponible se eleva en un 50%.

En cuanto a la determinación del impuesto, se trata de un tributo de tipo consumo y que se utiliza de mecanismo de créditos y débitos para evitar el efecto acumulativo. Es conveniente explicar que el IVA de tipo consumo prevé el derecho a un crédito fiscal por todas las actividades que integran las operaciones gravadas y no se benefician por las exenciones y las importaciones efectivamente sujetas a los impuestos. Cada operación de la cadena de consumo incide el impuesto; el valor de ese impuesto representa el crédito fiscal que el sujeto del proceso tiene para ser lanzado contra el débito que nacerá con la realización de la operación siguiente de la cadena. Ese sistema de créditos y débitos (impuesto contra impuesto) continúa hasta el consumidor final que toma la carga del pago del tributo.

Es importante hacer algunos comentarios acerca del tratamiento de las exportaciones. Argentina y Paraguay eximen, las exportaciones de bienes corpóreos muebles del IVA, ya que en Uruguay las excluyen del campo de incidencia del gravamen. Sin embargo, en los tres países existen

²⁹⁰ La cláusula CIF significa: Cost, Insurance and Freight (Custo, Seguro e Frete), en que cabe al exportador todos los gravámenes y obligaciones legales desde el punto de venta hasta el punto de destino, como, por ejemplo, flete, seguro y documentos de embarque, y al importador, recibir la mercancía y pagar los gastos del destino.

mecanismos de recuperación del impuesto pagado en las etapas anteriores de la cadena de consumo. Esa recuperación presupone la compensación del referido impuesto con el débito fiscal del periodo originario de las demás operaciones en que haya incidencia del IVA. En el caso de los débitos fiscales no absorben por completo el monto de créditos no aprovechados en las exportaciones o el exportador no actúa en el mercado interno, esos derechos son aprovechados de la siguiente forma:

Argentina – se constituyen créditos contra otros impuestos recaudados por la federación o aún pueden ser restituidos o transferidos a terceras personas;

Paraguay – se transforman en título, mediante certificado de créditos tributarios nominativos, que pueden ser transaccionados;

Uruguay – existe semejanza al sistema argentino, pueden ser compensados con otros impuestos, siempre que no sean departamentales o negociados mediante cesión de derechos.

Estudiados los impuestos generales sobre el consumo en la Argentina, Uruguay y Paraguay, resta ahora hacer referencia a la tributación al consumo en Brasil. Aquí, se encuentran tres tipos de impuestos incidentes sobre el consumo: el Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI), de competencia federal; el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios de transporte intermunicipal e interestatal y de comunicación (ICMS), de competencia estatal y distrital; y el impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza (ISS), cuya recaudación es municipal. El primero es el

denominado *impuesto selectivo o específico al consumo*, en cuanto a los otros dos pueden ser considerados como *impuestos genéricos al consumo*.

Al contrario de lo que ocurre con el IVA, los socios de Brasil en el MERCOSUR, la imposición brasileña al consumo es del tipo producto, o sea, no existe una tributación única a todas las etapas y formas de relación de consumo, depende del producto consumido, sea mercancía o sea servicio. Esta es una consecuencia de la estructura tributaria brasileña que prevé un impuesto sobre la circulación de mercaderías y sobre la prestación del servicio.

Con respecto a las hipótesis de incidencia, específicamente del ICMS, dentro del campo de circulación de mercancías, básicamente, se puede considerar tributadas las siguientes operaciones: a) salida de mercancías del establecimiento del contribuyente por cualquier título; b) entrada en el establecimiento de mercancías proveniente de otra unidad de la federación; c) suministro de alimentos, bebidas y otras mercancías en restaurantes, bares y otros similares con la inclusión de los servicios prestados; d) suministro de mercancías como la prestación de servicio comprendido en la incidencia del ISS, desde lo expresamente previsto; e) recibimiento de las mercancías importada; f) adquisición de los bienes a través de subasta pública.

Es de señalar que, a la luz de la incidencia prevista en el apartado e) retro, la actividad importadora está incluida en el concepto de *circulación de mercancía*. En cuanto a la prestación de servicios, la misma Constitución Federal consagra su alcance: servicios de transportes intermunicipal e interestatal y servicio de comunicada.

La base imponible generalmente es el precio de la operación, incluyendo al propio impuesto (ICMS) en el total, es lo que se denomina cálculo por dentro, lo que ocasiona una alícuota efectiva mayor que la nominal. E incluye, también, en la base imponible el IPI, en el caso que el sujeto pasivo no sea contribuyente de este tributo federal, siendo, por lo tanto, considerado como costo de la mercancía.

El impuesto general sobre el consumo, de competencia estatal, se aplica de manera semejante al IVA, estudiado anteriormente. Existen en Brasil, el sistema de créditos y débitos fiscales, o sea, impuesto contra impuesto, que pretende eliminar el efecto acumulativo. Dentro de este sistema existen algunos mecanismos que tienen por objetivo proporcionar verdaderos beneficios fiscales para ciertos contribuyentes o ciertas operaciones. Se puede citar como ejemplo el crédito fiscal presunto, que es el otorgamiento de créditos ficticios, que sirven para reducir los costos de las entidades asistenciales o para compensar el impuesto correspondiente a los ingresos por financiamientos a pequeños empresarios, y el mantenimiento

del crédito fiscal por las entradas de materia-primas, material de embalaje, material secundario etc., utilizados en la fabricación de productos industrializados destinados a la exportación.

En relación a las exportaciones, los bienes industrializados destinados al exterior, están excluidos del campo de incidencia por un dispositivo constitucional (inmunidad). También hay en las leyes complementarias y ordinarias, diferentes exenciones concedidas a las exportaciones.

En el caso del ISS, en conformidad con lo establecido también en la Constitución Federal, la incidencia es sobre los servicios enumerados en la lista anexa del Decreto-ley 406/68, con la redacción dada por la Ley Complementaria 56/87. La interpretación de la Comisión de Aspectos Tributarios sigue la línea de la mayoría de la doctrina brasileña que enseña ser la lista taxativa, o sea, solamente recae en la imposición del ISS en los servicios explícitamente encontrados en la lista legal. Sin embargo, se debe resaltar que esta no es una orientación pacífica.

La misma Comisión, después de analizar los tributos generales sobre el consumo en los Estados-miembros del MERCOSUR, concluye que la imposición brasileña es verdaderamente complicada y repleta de matices, lo que inviabiliza un estudio más detallado y completo acerca de la armonización de estos tributos. Asimismo, Mismo así, aunque el tratamiento

de la forma genérica del ICMS y del ISS, el *Informe* compara el ICMS y el ISS con los IVA's, describiendo sus principales diferencias y llega proponer medios de integración tributaria. Eso es exactamente lo viene a continuación.²⁹¹

7.8) Las principales diferencias detectadas

La primera diferencia presentada es la estructura de los tributos estudiados. El IVA de Argentina, Paraguay y Uruguay es un impuesto de tipo consumo, que permite la constitución de créditos fiscales para la compra y venta de bienes o por la prestación de servicios en general. El ICMS brasileño adopta la estructura del IVA tipo producto que, a pesar de ser de la misma forma no-cumulativo, solamente proporciona créditos fiscales a las actividades inheridas dentro de su campo de incidencia, estando fuera la prestación de servicio en general, tributada por el ISS. Esto hace que el efecto acumulativo sea parcialmente eliminado.

Se suma al deficiente sistema de eliminación de la acumulabilidad otra dificultad estructural, es decir, por ser de competencia estatal y distrital, el ICMS combina los principios de imposición de origen y de destino, para proporcionar una mayor distribución de la recaudación sobre la actividad de consumo.

²⁹¹ Cf. Edison Carlos Fernandes. Op. cit., p. 118

En cuanto al campo de incidencia de los tributos genéricos al consumo, también existe diferencia, porque los IVA's paraguayo y uruguayo incluyen los bienes incorpóreos (intangibles) directos, lo que no ocurre con el IVA argentino y el ICMS y el ISS brasileño. Además de eso, la compra y venta, para los propósitos de la tributación al consumo, es tratada conceptualmente diferente en los cuatro países. En Argentina se caracteriza por requerir la transmisión de la propiedad y ser practicada por el comerciante habitualmente; en Uruguay, por ser la circulación de bienes a título oneroso, por cualquier sujeto de derecho; en Paraguay, se trata de tributar la alienación de bienes, a título oneroso o gratuito, también por cualquier sujeto; y, en Brasil, incide sobre la circulación de mercancías practicada por el comerciante profesional, a cualquier título, inclusive a la transferencia de un establecimiento a otro.

El sistema de créditos y débitos, a pesar de ser utilizado en los cuatro signatarios del Tratado de Asunción, diverge en la medida en que en la Argentina, en Paraguay y en Uruguay todas las operaciones de consumo proporcionan créditos fiscales, pero solamente en las operaciones efectivamente realizadas. En Brasil, solamente otorga crédito tributario las operaciones sometidas al ICMS; sin embargo, existe la figura del crédito presunto, como forma de incentivo.

Existen desemejanzas también con relación a la base imponible. Mientras en el IVA se grava el valor líquido del negocio jurídico, haciendo que la alícuota nominal sea igual a la efectiva, en el ICMS el total referente al impuesto es parte de la base imponible, causando distorsiones entre la alícuota efectiva y la nominal.

El tratamiento dado al comercio exterior tampoco es igual. En las importaciones, las bases de cálculo de cada uno de los tributos son diferentes: en Argentina se aplica el IVA sobre el valor del bien considerado en la aduana para el pago de las tasas de importación, incluyendo estas tasas y toda la tributación sobre el negocio, excluyéndose el IVA; en Paraguay la base imponible considera el valor aduanero del bien, incluye todos los tributos incidentes en la operación, excluido el IVA; siendo la importación hecha por el propio consumidor con un incremento del 30% de la base; y, en el caso de tratarse de bienes taxativamente enlistados legalmente, hay una reducción del 20% de la misma base²⁹².

En Uruguay, el valor inicial es el costo CIF, al cual se incluyen las tasas aduaneras: y si las importaciones fueron realizada en nombre propio y por cuenta de terceros, sujeto del impuesto o no, o por un no contribuyente, la elevación es del 50% de la base imponible.

²⁹² Cf. Edison Carlos Fernandes. Op. cit., p.120

Finalmente, el ICMS toma en cuenta el precio de la operación, incluyendo el propio impuesto (ICMS) en el monto (cálculo por dentro) e incluye el IPI y todos los gravámenes aduaneros.

Por otra parte, en las exportaciones, Argentina y Paraguay prevén exenciones y Uruguay la no-incidencia, siempre permitiendo la recuperación de los créditos fiscales; en Brasil, los productos industrializados, están protegidos por la no-incidencia con el mantenimiento del crédito fiscal correspondiente a la materia prima, material de embalaje y todos los otros empleados en la producción²⁹³.

7.9) La armonización de los impuestos generales sobre el consumo.

La discusión sobre la armonización de la legislación tributaria, específicamente de los impuestos al consumo, en el ámbito del MERCOSUR, tanto en la esfera del Subgrupo de Trabajo 10, como en la SubComisión 2 y en la Comisión de Aspectos Tributarios, se pacta, principalmente, en cuatro órdenes de preocupación:

1. En los impuestos generales al consumo, la aplicación de los tratamientos más gravosos para los bienes procedentes de los Estados socios, para elevar su precio, produciría un efecto similar al de las tarifas

²⁹³ Cf. Edison Carlos Fernandes. Op. cit., p. 119

aduaneras reducidas o eliminadas mediante el programa de liberación comercial, dando como resultado una reinstalación de las mismas barreras, ahora a través de la vía de impuestos al consumo.

2. Cuando las leyes de imposición al consumo contuviesen tratamientos menos onerosos para las operaciones locales, estas disposiciones otorgarían subsidios tributarios para la comercialización de bienes o prestación de servicios locales, conduciría a los mismos resultados nocivos al Mercado Común arriba expuestos.

3. Otra causa de distorsión se presentaría si el Estado-miembro del MERCOSUR, donde procede los bienes y servicios, los grava, total o parcialmente, como aquel Estado-miembro que los recibe, produciendo un efecto cumulativo que implicaría, en este último país, un aumento en la carga fiscal de tales bienes o servicios, consecuentemente, aumentarían su precio.

4. Finalmente, en relación a las importaciones de bienes provenientes de terceros países, se debe tener presente que, mediante la aplicación de una tarifa externa común (TEC), los tratamientos que pueden discriminar tales bienes, se les impone una carga tributaria superior a la aplicada a los productos producidos localmente y a los socios del Mercado Común del Sur, implican ejercer una política proteccionista, por medio de los instrumentos fiscales.

Sin embargo, el punto central discutido fue el análisis de los principios impositivos, a saber, el principio de imposición exclusiva en el país de origen y el de la imposición exclusiva en el país de destino.

El primero atribuye el derecho de imposición a los bienes y servicios, objeto del tráfico mercantil internacional, al país donde se produjeron tales bienes o servicios. De este modo, cualquier sea el destino del producto, va incorporada la carga tributaria aplicada por el primero.

La Comisión entiende que es el mayor mérito de este principio impositivo (exclusivamente en el origen) el hecho de ser eliminadas las fronteras fiscales, una vez que el impuesto se haya incidido, agilizando los trámites y reduciendo los costos que implican los controles aduaneros. La aplicación del principio de imposición en el origen presupone, una armonización de la carga tributaria practicada en los Estados asociados, siendo necesario normalizar los criterios de imposición, por ejemplo, la base imponible, como también la alícuota empleada. En cuanto a las alícuotas, la Comisión sugiere que no es imperioso que inmediatamente se proceda a la práctica del mismo total porcentual, pudiendo apenas, en un primer momento, establecer una propuesta donde este pueda transitar.

Al suprimirse los controles aduaneros, la Comisión constata, que el principio considerado requeriría a las Administraciones tributarias de cada

Estado-miembro la fiscalización de las operaciones realizadas entre asociados, que comporten la salida o entrada de bienes o servicios, atendiéndose, exclusivamente, la documentación en poder del contribuyente situado en su jurisdicción. Esta fiscalización exigiría un mayor trabajo puesto que los impuestos sobre el consumo, tiene a la persona, que soporta la carga impositiva el propio consumidor, y no al comerciante o al prestador de servicio. La preocupación gira en torno del hecho de que el acreedor del impuesto es el país donde se originó el producto de la transacción de consumo, y el deudor se encuentra en el país donde ese mismo producto fue destinado.

Otro problema planteado por el órgano del MERCOSUR responsable por el estudio de la armonización tributaria fue que la aplicación del principio de la imposición exclusivamente en el origen debe ser restringidos en las transacciones entre los Estados signatarios del Tratado de Asunción. Si no es así, los productos y servicios destinados a la exportación para los terceros países sufrirían un incremento en su precio, disminuyendo sus condiciones de competitividad frente al comercio exterior.

Finalmente, existen aún dificultades técnicas burocráticas referidas al sistema de compensación de los impuestos (mecanismo del "impuesto contra impuestos"), esto es, el sistema de créditos y débitos practicado por todos los Estados-partes del MERCOSUR.

El segundo principio impositivo es aquel que atribuye el derecho de imposición al país de destino del bien servicio. Por esa sistemática, el Estado exportador descarga del precio de su producto (bienes o servicio) el valor del impuesto, eximiendo o excluyendo del campo de aplicación del impuesto de las respectivas operaciones y permitiendo la recuperación del impuesto que afecta sus costos. Por otro lado, el país de destino, que recibe el producto, aplicará la carga tributaria practicada dentro de su territorio; con eso, el *quantum* de tributo injerido en el precio del producto y por lo tanto, la transferencia de la carga impositiva al consumidor final, será el mismo tanto para los productos comercializados internamente como lo que son fruto de la importada. Como consecuencia, se exige que los impuestos sean estructurados de acuerdo con una única modalidad técnica que satisfaga la obtención de la carga tributaria similar, armonizando las características estructurales básicas que impone esa modalidad.

Tales estructuras básicas arriba descritas, concluye la Comisión, se refieren a todos los aspectos que contribuyen a definir el campo de aplicación del impuesto, es decir, la base imponible, la extensión del crédito fiscal, los tratamientos dispensados a la etapa agropecuaria y otros regímenes especiales, algunas líneas generales sobre alícuota y ciertas restricciones en materia de exención u otros beneficios fiscales.

El principal inconveniente presentado fue el mantenimiento de las fronteras fiscales en las importaciones y exportaciones de bienes entre los países asociados y, por consiguiente, de las gestiones aduaneras para el control de esas operaciones.

Esto ocurre porque será en la aduana donde se procederá la tributación del impuesto sobre el consumo, cuyo sistema es el de la imposición en el destino, haciendo que los productos importados reciban el mismo tratamiento tributario de los productos internos.

7.10) Tratado de Asunción y la armonización de los impuestos generales sobre el consumo

El art. 1º del Tratado de Asunción establece los principios fundamentales y la finalidad del MERCOSUR:

ARTICULO 1º

Los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que deberá estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará "Mercado Común del Sur" (MERCOSUR).

Este Mercado Común implica:

La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente;

El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la

coordinación de posiciones en foros económico-comerciales regionales e internacionales;

La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes; y

El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración. (la negrita me pertenece).

La Comisión de Aspectos Tributarios, del estudio en examen, recuerda que cuando se refiere a la libre circulación de mercancías y servicios en el Mercado Común le cabe interpretar que, aunque implícitamente, está siendo considerada la armonización de los impuestos al consumo y, entre ellos, los impuestos generales al consumo, así como su estrecha vinculación como instrumentos centrales de formación de aquel mercado. Esta interpretación se vería corroborada por la coordinación de la política fiscal, que prevé el mismo artículo.

A su vez, el art. 7° tiene la finalidad de eliminar los tratamientos discriminatorias entre los Estados-partes, teniendo en vista que a través de los impuestos internos al consumo se puede introducir un efecto similar a los que producen as tarifas aduaneras, cuya eliminación sigue siendo indispensable para que la formación del mercado común alcance el éxito. Establece este artículo el *principio de no discriminación, en las siguientes palabras:*

ARTICULO 7°

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.

Además de esto, la armonización de los impuestos generales al consumo debe cuidar también eliminar las distorsiones en los aspectos técnicos, estableciendo para todos los países asociados la práctica de un mismo sistema de tributación.

Para ello, la primera conclusión debe ser en cuanto al principio impositivo, tratado algunas líneas más adelante, en cuanto a la forma del impuesto, ya sea de uno u otro principio, debe ser aquel que incide sobre todas las operaciones de consumo (impuesto tipo consumo y no tipo producto). Se puede adoptar la imposición exclusivamente en el país de origen que implica la misma modalidad técnica, los mismos criterios y niveles de imposición (base imponible) y la aproximación de las alícuotas practicadas. Estas tres similitudes, que deben ser alcanzadas por la armonización legislativa sobre el asunto, pretenden impedir efectos acumulativos, sobreponiendo una carga impositiva sobre otra, un en el país de origen otra en el de destino.

La adopción de este sistema presupone la renuncia de las soberanías nacionales, aunque sea simplemente en lo que respecta a la legislación acerca de los impuestos sobre el consumo. No obstante de eso, se requiere

que sean pensados y practicados mecanismos que deshonoren las exportaciones dando competitividad a los productos nacionales en el mercado mundial, y que haya una estructura fiscal y de información bastante eficiente, para que la imposición sea aquella que permita la libre circulación de los bienes y servicios entre un Estado-miembro y otro.

Al contrario, la adopción del principio de imposición exclusivamente en el país de destino requiere, al inicio, solo la armonización de criterios que permitan evitar tratamientos discriminatorios y el efecto acumulativo.

Todavía, adoptado este sistema, con la abolición de las fronteras fiscales exigiría la aplicación de un régimen especial, que consiste en la aplicación de la imposición de origen para las operaciones efectuadas con los sujetos beneficiados por exenciones subjetivas o excluidas del campo de aplicación del impuesto y con los consumidores finales. La Comisión estima que esta alternativa implicaría una mayor complejidad técnica y, como consecuencia, requeriría un mayor alcance de los aspectos a armonizar. La reserva debe ser realizada para ese sistema teniendo en vista, como se ha dicho, su complejidad, agravada por la falta de experiencia en este campo conocido.

En conclusión: La Comisión considera aconsejable, por lo menos a mediano plazo, la adopción del principio de imposición exclusivamente en el país de destino con el mantenimiento de las fronteras fiscales²⁹⁴.

De forma complementaria, la adopción de este principio tendría que contemplar la misma modalidad técnica aplicable para estructurar los impuestos generales sobre el consumo, sus características estructurales básicas y aquellos criterios aplicables para instrumentalizarlos, ya que pueden originar un tratamiento discriminatorio, provocar efectos acumulativos o afectar la neutralidad del gravamen sobre las condiciones de competencia.

Como todos los Estados-partes ejercen el impuesto al valor agregado que responden al método de sustracción sobre la base financiera la técnica denominada impuesto contra impuesto (sistema de créditos y débitos), los criterios para armonizar se restringirían en las diferencias ya señaladas. Una alternativa a esa armonización consistiría en identificar los criterios actualmente aplicados que se apartan de aquellos en los cuales está basada la armonización y establece la forma por la cual se debe adecuar, opción que requeriría un análisis de las legislaciones que, en el caso del ICMS, resultaría bastante trabajoso, puesto que tendrían que ser consideradas las

²⁹⁴ La Comisión de Aspectos Tributarios señaló que la aplicación de imposición en el destino no constituye una medida destinada a promover las exportaciones, y si un requisito exigido por la naturaleza del impuesto y, por lo tanto, una de sus características estructurales, tal como lo ha reconocido en el Acuerdo General sobre Tarifas y Comercio (GATT), al autorizar la aplicación de aquel principio solamente con respecto a los impuestos generales sobre el consumo.

legislaciones vigentes en todos los Estados federados brasileños y en el Distrito Federal.

Otra alternativa, que la Comisión estimo más aconsejable, sería dada por la elaboración de normas a través del análisis de las opciones técnicas aplicables, las cuales deberían ajustarse los impuestos de todos los Estados-partes dentro de un determinado plazo.

Reconoció la Comisión que esta segunda opción podría originar considerables perturbaciones en el caso da República Federativa del Brasil, tanto porque el ICMS es un IVA tipo producto como por el nivel de gobierno a que corresponde la competencia tributaria, de acuerdo con la Constitución Federal, y, por último, el hecho de que la imposición sobre las prestaciones de servicios se ve restringida también por disposiciones constitucionales, que establecen la competencia municipal para gravar en forma más general, dando lugar a la presencia de un tributo cuya estructura es diferente y es aplicado por otro nivel de gobierno. Es más aún, la sistemática del ICMS combina los criterios de la imposición en el origen y de la imposición en el destino, lo que se torna un obstáculo la adopción del principio de imposición exhaustivamente en el destino, como lo indican los miembros de la Comisión.

7.11) Alternativas para una armonización restricta.

La solución de los conflictos anteriormente presentados para el caso brasileño - afirma la Comisión - sería el difícil camino de la reforma constitucional. Así, el mismo estudio prevé una alternativa más estrecha a la armonización, ante la imposibilidad de ser reformados los preceptos constitucionales de Brasil en lo concerniente a la tributación.

La Comisión considera que, en la hipótesis de armonización gradual de los impuestos generales al consumo, una primera alternativa consistía en eliminar los tratamientos discriminatorios contra las importaciones procedentes de otros Estados-partes y, con el fin de alterar la protección que contemple la Tarifa Externa Común (TEC), de terceros países. Incluso en esta opción, el mayor problema es causado por el ICMS, por el tratamiento diferenciado que da a cada una de las unidades federadas.

Con relación al ICMS, la Comisión de Aspectos Tributarios considera que la solución más conveniente sería imponer las diversas legislaciones el principio de no discriminación con respecto a los bienes de procedencia extranjera, con una enunciación taxativa de los tratamientos previstos para operaciones internas e interestatales²⁹⁵. El principio de no discriminación sería empleado también en la determinación de las alícuotas, buscando dar

²⁹⁵ Esa imposición podría ser vinculada por ley complementaria, ya que ese instrumento normativo tiene la naturaleza de ley nacional, debiendo ser obedecida por todas las legislaciones estatales, distritales y municipales.

el mismo tratamiento para los bienes procedentes de otras unidades federadas y para los procedentes de Estados asociados al MERCOSUR.

7.12) Consideraciones finales

La Comisión concluye, al final de los trabajos, que el proceso de armonización tributaria exige decisiones de carácter político-económico que escapan a su competencia. No obstante, deja trazado un camino a seguir.

En el orden de las definiciones, la primera se refiere a la elección del principio impositivo que debe responder la armonización. Siendo adoptado el principio de la imposición exhaustivamente en el país de destino, correspondería, entonces establecer si la adopción de este principio respondería a la modalidad que mantienen las fronteras fiscales o, si, a pesar, de los inconvenientes técnicos y administrativos que conlleva, lo que da lugar a la abolición de las mismas fronteras.

También resultaría necesario aclarar si se desea instrumentalizar una armonización fundamental o una armonización restringida, que solamente contemple la eliminación de los tratamientos que puedan discriminar, directa o indirectamente, las importaciones de bienes o favorecer el tráfico fronterizo²⁹⁶.

²⁹⁶ Cf. Edison Carlos Fernandes. Op. cit., p. 128

7.13) La Experiencia de la Armonización Tributaria en la Comunidad Europea.

Posteriormente de finalizar las consideraciones sobre el proceso de armonización de la legislación tributaria es la cuestión de los impuestos sobre el consumo, veremos a continuación la forma como su armonización tributaria en la comunidad europea.

Uno de los principales desafíos de la Unión Europea es la eliminación de los obstáculos tributarios para la circulación tanto de bienes como de servicios. Según Silva²⁹⁷:

“el objetivo central de la Comunidad en materia tributaria pasó a ser la armonización de las estructuras tributarias, porque es evidente que existen muchas diferencias entre los sistemas tributarios nacionales, que en muchos sentidos afectan la locación de bienes y especialmente del capital. Debido a los diferentes sistemas tributarios, surge la necesidad de definir un único sistema tributario con el fin de eliminar las diferencias tributarias nacionales, para mantener el buen funcionamiento del mercado único, así como la implantación de la Unión Europea.

Tilbery²⁹⁸ nos informa, a partir de la cita de Ganser y Wilhelm, la formulación de los postulados para la armonización tributaria ocurrida en el Mercado Común Europeo:

²⁹⁷ SILVA, Rafael de Souza. **Harmonização do sistema tributário para o desenvolvimento da União Europeia**, 2006, p. 02.

²⁹⁸ TILBERY, Henry. **Tributação e Integração da América Latina**. São Paulo: Editor José Bushatshky, 1971, p. 16

“1) las legislaciones tributarias de los países miembros deben corresponder a la exigencia para, en el intercambio intra-zonal de mercancías y servicios, no crearan condiciones en la libre competición, provenientes de las diferencias sea en los sistemas tributarios, sea en las alícuotas de los impuestos, sea en la base de la tributación;

2) los sistemas tributarios deben ser ajustados de tal forma que, en el momento de la extinción de las barreras aduaneras, no haya necesidad de sustituirlas por barreras de a tributación interna;

3) considerando que se pretende mantener la soberanía tributaria de los países miembros, debe quedar asegurada a ellos la libertad de fijar alícuotas para los impuestos, de acuerdo con sus necesidades financiera pero sin infringir las dos reglas anteriores.”

La armonización tributaria es, por consiguiente, legislativa, pasa a ser un punto fundamental respecto de las barreras técnicas, porque el objetivo es equilibrar las diferentes legislaciones de los Estados-miembros, una vez que un mercado sin fronteras e integrado es vital para permitir una mayor competitividad de la economía europea. Los artículos 28 y 30 del Tratado CE estipulan que:

“los Estados-Miembros de destino no pueden prohibir la venta, en sus territorios, de productos legalmente comercializados en otro Estado-Miembro y que no sean sujetos a la armonización comunitaria, a menos que las restricciones técnicas establecidas por el Estado-Miembro de destino se justifiquen por los motivos descritos en el artículo 30º del Tratado CE o por exigencias imperiosas de importancia pública general, reconocidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y que sean proporcionales. Se trata del “Principio de Reconocimiento Mutuo”.²⁹⁹

Este principio se expresa en el juicio de “Cassis de Dijon”, del 20 de febrero de 1979, que prevé de forma resumida que “cualquier producto

²⁹⁹ Disponible en www.eur-lex.europa.eu/noito. Acceso en mayo de 2013.

legalmente fabricado y comercializado en un Estado-Miembro, de acuerdo con la reglamentación y los procesos de fabricación legales y tradicionales de ese país, debe ser admitido en el mercado de cualquier otro Estado-Miembro”³⁰⁰. Sin embargo, causan todavía muchas dudas en la aplicación de este principio. El mayor obstáculo habla respecto al hecho de que las empresas y autoridades desconocieron el principio; las dudas aún penden sobre la aplicación del principio; el riesgo para las empresas de que sus productos no alcancen el mercado de los demás Estados-miembros y la ausencia de la comunicación entre los diferentes Estados-miembros.

En búsqueda de solucionar esos problemas y agilizar todavía mas el proceso de la armonización legislativa, fue constituida la Comisión de las Comunidades Europeas, en 1980, con el objetivo de identificar las fallas relacionadas a la aplicación del principio de reconocimientos mutuos e intentar crear un nuevo instrumento legislativo, a fin de mejorar el comercio entre los Países-miembros, evitando conflictos que vayan a perjudicar la economía del bloque como un todo. En una reunión del Consejo Económico (ECOFIN), realizada en Verona, en 1996, percibió que era necesario avanzar en la coordinación tributaria, enfrentando tres problemas que se relacionan entre sí: “la estabilización de las recetas tributarias de los países miembros,

³⁰⁰ Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea – TJCE 120/78 de 20/02/79.

la promoción del empleo y la garantía del funcionamiento eficiente del mercado interno”³⁰¹.

Fueron establecidas las medidas prácticas a ser perseguidas de forma general por la Unión Europea, para indicar políticas tributarias que posibiliten garantizar “las cuatro libertades básicas del mercado interno: libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas”. Las medidas pretenden también:

“– impulsar iniciativas en el campo tributario que contribuyen para la mayor eficiencia posible en el funcionamiento de los mercados, mediante la reducción de las tasas nominales y la ampliación de las bases tributables, con vistas a minimizar las distorsiones económicas y los costos de transacción y administración para lidiar con los diversos sistemas tributarios.

- asegurar que los sistemas tributarios incorporen medidas destinadas a eliminar la concurrencia nociva y que perjudica la capacidad fiscal de los Estados-miembros, de manera que las decisiones sobre inversiones sean tomadas en función de la calidad intrínseca de las ventajas ofrecidas por el país y no de las posibilidades de evasión fiscal.³⁰²

Con el fin de eliminar las barreras fiscales y consolidar la unión aduanera, además de la eliminación de los impuestos, se hizo necesaria la creación de un tributo neutro, que valiese para resolver los impases comerciales entre los países de la Unión. La primera tentativa de creación de un impuesto neutro data del 11 de abril de 1967, que requiere la adopción del IVA (Impuesto Sobre el Valor Agregado o Adicionado) por todos los Estados-miembros a partir de 1º de enero de 1970. No obstante, los países fueron

³⁰¹ Conforme SILVA, Rafael de Souza. Op. cit., P. 03.

³⁰² Idem, ibidem. P. 03.

adhiriendo gradualmente al impuesto. Una segunda directiva fue publicada el 14 de abril de 1967, la cual procuro garantizar la estructura y los principios técnicos del nuevo impuesto, “que adoptaría el principio jurisdiccional del destino, con los correspondientes ajustes de frontera en el caso del comercio internacional”, determinando su modalidad de aplicación como valor añadido – adicionado.³⁰³

En mayo de 1977, fue publicada la Sexta Directiva, que busco reglamentar la estructura del IVA, que entraría en vigor en la Comunidad. Esta directiva dispone que los Estados regularan los derechos y deberes relacionados al IVA en las diversas legislaciones, dándoles oportunidades de cierta libertad a los países para establecer límites a los tratamientos especiales y a las exenciones, además de posibilitar un nivel más amplio de fijación de las alícuotas. Conforme lo explica mejor Meirelles:³⁰⁴

“Esta directiva estableció, de forma pormenorizada, los aspectos más importantes del Impuesto sobre el Valor Agregado, definiendo las operaciones sobre las cuales incide la ubicación de la ocurrencia del hecho imponible, los sujetos de la relación, además de la base tributable, exenciones y deducciones. En cuanto a las alícuotas, se estableció que serían libres, pero se fijó una alícuota general de debería ser igual para los bienes y servicios, a pesar que la permanencia de la libertad de aplicar alícuotas mayores o menores. (...) Finalmente, se estableció la Constitución de un Comité Consultivo del Impuesto sobre el Valor Agregado, integrado por miembros de la Comisión de la Comunidad Europea y representantes de los países-miembros, con la finalidad de solucionar las cuestiones derivadas de la aplicación de aquel impuesto.

³⁰³ Idem, ibidem, p. 04.

³⁰⁴ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUR e Integração**. São Paulo: LTr, 2000, p. 127-128.

Otras directivas fueron siendo agregadas a lo largo de los años, siempre con el objetivo de mejorar las relaciones comerciales entre los Estados-miembros, promoviendo un desarrollo más equilibrado de la economía de la Unión. Este minucioso trabajo estimuló a los países a adoptar el IVA en el ámbito de sus legislaciones internas, aunque existen diferencias sobre algunos aspectos del impuesto y su real eficiencia. Es utópico afirmar, que la Unión Europea alcanzó la armonización tributaria completa, “no obstante, ciertamente, la implementación del IVA en los países-miembros constituye un paso muy grande en el camino de la armonización de los impuestos indirectos en Europa, corrigiéndose en la base, incongruencias antes existentes.

7.14) Órganos de la Unión Europea que tienen relación directa con la tributación

Es imperioso destacar, aquí, que la Unión Europea tiene un sistema institucional único en el mundo, en la medida en que los estados miembros acepten delegar una parte de su soberanía a las instituciones independientes que representan los intereses de la Comunidad. La función legislativa es compartida por el Consejo de la Unión Europea³⁰⁵, la principal instancia de decisión de la Comunidad, constituida por los ministros de las diferentes

³⁰⁵ http://www.consilium.europa.eu/cms3_fo/showPage.asp?lang=IT <acessado em junho de 2013>.

áreas de interés, y el Parlamento Europeo³⁰⁶, electo cada cinco años por sufragio universal directo. Esos dos organismos aprueban las leyes europeas bajo la forma de Directivas, Reglamentos o Decisiones. El Tribunal Europeo³⁰⁷, que constituye el Poder Judicialio supranacional, tiene la misión de garantizar el cumplimiento del derecho y la aplicación e interpretación de los tratados constitutivos y de las disposiciones adoptadas por las instituciones competentes. En las diversas categorías de recursos judiciales, en materia tributaria, el recurso por incumplimiento³⁰⁸ y el de anulación. El primero permite al Tribunal controlar el cumplimiento, por los estados miembros, de sus obligaciones referentes al Derecho de la Comunidad, obligándolos a cumplirlos y castigándolos con una multa coercitiva en caso de incumplimiento. El segundo permite a los estados miembros, al Consejo o a la Comisión, solicitar la anulación total o parcial de las disposiciones de la Comunidad, así como solicitar a los particulares la anulación de los actos jurídicos que los afecten directamente. El Tribunal de Justicia³⁰⁹ se encargará de velar la normativa de la Comunidad, y los Tribunales de cada Estado de dirimir los conflictos resultantes de las legislaciones tributarias nacionales.

³⁰⁶ http://pt.wikipedia.org/wiki/Parlamento_Europeu< acessado em junho de 2013>.

³⁰⁷ http://pt.wikipedia.org/wiki/Tribunal_de_Justi%C3%A7a_da_Uni%C3%A3o_Europeia<acessado em junho de 2013.

³⁰⁸ GOMES, Eduardo Biachhi, **Blocos Econômicos e solução de Controvérsias**, 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2005. p. 173.

³⁰⁹ Idem, *ibidem*, pp. 164 -169

Estos también son órganos jurisdiccionales de la Comunidad, ya que están sujetos a su control en la ejecución administrativa del Derecho de la Comunidad y en la aplicación de la decisión del Tribunal de Justicia en cada litigio en cuestión. Además de esto, las interpretaciones del Derecho de la Comunidad establecidas en sus sentencias sirven de orientación para los órganos jurisdiccionales nacionales. Los contribuyentes deben entrar con sus acciones en los Tribunales nacionales.³¹⁰ Una vez que la causa está encaminada al Tribunal Europeo, sus decisiones son finales. Las sentencias del Tribunal de Justicia son adoptadas por mayoría y en audiencia pública.

Primeras conclusiones.

En lo expuesto anteriormente podemos concluir que la armonización tributaria es un proceso a través del cual varios países pretenden en común acuerdo modificar sus sistemas tributarios para hacerlos compatibles, de modo de no generar distorsiones que afecten sus relaciones económicas en el contexto de un tratado de integración económica.

En esta línea, es imperioso destacar que, con relación a la tributación sobre el consumo, la armonización tributaria pretende impedir distorsiones en

³¹⁰ <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/393&format=HTML&aged=0&language=PT&guiLanguage=fr> <acessado: junho de 2013>

la libre competencia entre productos y servicios provenientes de todos los países integrados.

No obstante, entre los países que componen el MERCOSUR, Brasil, como vimos, es aquel que tiene la mayor carga fiscal y el más complejo sistema tributario.

En este escenario, el ICMS, impuesto sobre consumo, se ha destacado como la especie tributaria más complicada e intrincada, dado que su competencia es estatal, lo que ocasiona una desarmonía en su cobranza, resultando, así, un perjuicio al proceso de armonización tributaria previsto en el art. 7º del Tratado de Asunción. No sin razón, fue que la Comisión de Aspectos Tributarios concluyó, al final de los trabajos, que el proceso de armonización tributaria exige decisiones de carácter político-económico que escapan a su competencia.

De esta forma, en el capítulo siguiente, vamos a considerar este problema, haciendo un análisis percuciente sobre el ICMS, estudiando sus principales institutos, sin olvidar la cuestión de los beneficios fiscales concedidos, el cual consideramos ser este, el impulsor que genera la desarmonía fiscal en el escenario nacional, lo que refleja directamente la dificultad de consolidar el proceso de armonización tributaria pretendido por el MERCOSUR.

CAPÍTULO – III: ICMS – Aspectos generales y controvertidos

8. Contextualización

Para la presente investigación nuestro propósito es estudiar la forma de compatibilizar el ICMS con la armonización de la legislación tributaria pretendida por el Tratado de Asunción, como ya lo hicimos saber a lo largo de este trabajo, aunque el camino a recorrer es largo y problemático, en vista de las dificultades ampliamente señaladas en los capítulos anteriores. No se trata de desafíos pequeños debido a que los caminos indicados para la tan anhelada armonización tributaria pueden requerir de los entes federados la pérdida de un cierto grado de autonomía.

Entendemos que el proceso en curso para lograr su objetivo podrá ser gradual en virtud de las peculiaridades de nuestro federalismo, ya tratado en un capítulo específico, en que se demostró claramente que la estructura tributaria, en lo que respecta al ICMS, es más descentralizada que la de los otros países del bloque en estudio.

Esta organización tributaria de Brasil más descentralizada en relación a la de los otros países constituye un problema para la futura armonización

tributaria del MERCOSUR. El ICMS, como un impuesto general sobre las ventas, es el que genera el mayor volumen de recaudación, habiendo sido adoptado a nivel estatal (26 estados y un Distrito Federal) y no por el Gobierno Central. Su modificación en el sentido de armonizarlo con el IVA adoptado en Argentina, en Paraguay y en Uruguay a nivel del Gobierno Central, puede llegar a resultar un problema institucional.

En el ámbito del Derecho comparado, especialmente entre los países miembros del MERCOSUR, debemos mencionar un hecho de suma importancia. Mientras en Brasil, el IVA (el ICMS) es parcial (porque la mayor parte de los servicios sufre la incidencia del Impuesto sobre Servicios – ISS –), cobrado de acuerdo con un principio mixto de origen y destino y de competencia de los gobiernos estatales, el IVA de Argentina, Paraguay y Uruguay es de base amplia (incide sobre bienes y servicios) cobrado por el principio de destino, de competencia de los gobiernos centrales. El hecho de que el IVA brasileño (Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios – ICMS –) sea parcial y de competencia de los estados hace más difícil su armonización con los demás países porque se tendrán que vencer fuertes resistencias de estas unidades de gobierno, tanto a la pérdida de un cierto grado de autonomía que tal medida implica, como al uso de este impuesto como instrumento de política de desarrollo de sus economías.

Otra característica que se debe destacar de nuestro sistema tributario brasileño, que se aleja de la tradición internacional, es el hecho de la existencia de dos impuestos sobre el consumo del tipo valor agregado, administrados por diferentes niveles de gobierno: el IPI (Impuesto sobre producto industrializado – Unión –) y el ICMS (operaciones sobre circulación de mercancías – Estados –). Esta coexistencia es un factor que, sin duda, contribuye a la complejidad e ineficiencia del sistema así como también a acaloradas disputas entre las esferas subnacionales cuando se habla de una posible modificación del sistema por la consolidación de los mismos en un único tributo. Es de concluir, entonces, que la existencia de dos impuestos incidentes sobre el valor agregado en un único sistema tributario, así como el hecho de ser uno de ellos – el ICMS – de competencia de los Estados, constituyen errores de definición que persisten hasta la actualidad, teniendo en cuenta que se trata de uno de los grandes obstáculos para el debate que desde hace muchos años se mantiene sobre la reforma tributaria en curso en Brasil.

Por lo hasta aquí expuesto es fácil notar que Brasil tiene un sistema tributario que no ha evolucionado como debería hacerlo. El modelo adoptado, principalmente para la tributación indirecta, no se concilia con el nuevo concepto de integración ya que grava el producto nacional, aumentando los precios, teniendo como resultado una reducción en el

consumo, lo que ocasiona una contracción en el Producto Bruto Interno – PBI – y el empleo.

Otro aspecto importante es el hecho de que el legislador nacional se haya inspirado en un impuesto de vocación nacional – el TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée* –) adoptado en Francia – país unitario – para crear el entonces Impuesto sobre la Circulación de Mercancía - ICM, de competencia estatal. Este impuesto, creado después de la reforma tributaria de 1965, en sustitución del Impuesto de Ventas y Consignación (IVC), incidía “en cascada” sobre la circulación de mercancías, generando una gran presión inflacionaria debido a su efecto acumulativo, ocasionando el aumento de los precios de los productos que sufrían varias etapas comerciales hasta llegar al consumidor final. Habiendo notado el error, el legislador le imprimió el carácter de la no acumulación, compensándose lo que se adeude en cada operación con el importe cobrado en las anteriores por el mismo u otro Estado o por el Distrito Federal.

Sin embargo, la vocación del principio de la no acumulación es nacional y no regional, lo que acarrea una serie de diferencias que llevan a conflictos horizontales y verticales entre las Unidades federativas, *generando incentivos en un Estado* – como por ejemplo las *exenciones, reducciones de base imponible, créditos presuntos y diferimientos* – y causando perjuicio a otro debido a que aquel que es obligado a compensar el impuesto del Estado

que concedió el estímulo fiscal sabe que el tributo no se cobró en ese o fue devuelto por financiaciones subordinadas. De esta forma, la recaudación disminuye en virtud de un tributo ficticio generado en el estado estimulador, causando una verdadera *guerra fiscal*³¹¹ entre los Estados que se pelean por el cobro del ICMS³¹², creando una *federación de enemigos* que, indudablemente, debilita el pacto federativo. Además, la generalidad de las empresas existentes en el territorio del Estado incentivador, ya demasiado gravadas, terminan soportando las cargas para que otras reciban incentivos fiscales³¹³.

Además, por el hecho de que el tributo incida sobre la circulación de mercancías y servicios en sus sucesivos movimientos producidos desde la fuente productora hasta el consumo final, habiendo operaciones interestatales, resulta difícil controlar y fiscalizar el tributo por parte de los Estados productores y por los Estados donde se localizan los destinatarios finales del producto o servicio.

³¹¹ Tema que se discutirá más adelante.

³¹² No obstante constitucionalmente (art. 155, §2º, XII, g) las exenciones, incentivos y beneficios fiscales sólo se puedan otorgar o revocar mediante decisión de los Estados, en la forma prevista en la LC 24/75, la práctica ha demostrado que los Estados, aun sin aprobación de los demás, utilizan artificios tales como financiaciones y subsidios financieros para atraer inversiones, generando empleo e ingresos en su territorio, en detrimento del desarrollo de los demás, lo que genera la tan famosa guerra fiscal.

³¹³ Sin embargo, hay que destacar que la guerra fiscal, aunque cause un gran perjuicio, no tiene solamente aspectos negativos. En cierto punto es necesaria porque al ser Brasil un país de tan grandes desigualdades regionales, termina siendo, ante la falta absoluta de una política nacional de desarrollo económico, un programa de desarrollo y reducción de desigualdades, ya que fuerza a los gobernadores a buscar mecanismos que posibiliten generar ingresos y empleo en sus estados.

Por otro lado, la regionalización del ICMS hace que cada Estado – a la par de la legislación federal – tenga su propio marco legal, lo que dificulta la realización de acuerdos internacionales, tan importantes para el futuro de Brasil en el MERCOSUR.

Por consiguiente, convivimos con 27 legislaciones estatales, innumerables alícuotas y reglamentos, los cuales transmiten las más diversas obligaciones accesorias, complicando mucho la vida del contribuyente que se encuentra luchando con libros, documentos y formularios diferentes dependiendo del Estado, lo que demuestra la complejidad del sistema, gravoso no sólo para el contribuyente sino también para el fisco, que necesita una estructura administrativa cada vez mayor para fiscalizar y recaudar el impuesto, lo que implica, consecuentemente, el aumento de los gastos públicos.

Como se ha visto, la simplicidad no es una característica del actual sistema tributario, afectando enormemente el proceso de integración regional, siendo la mejor solución para la economía brasileña y para la integración del MERCOSUR, estudiar y encontrar una forma de adaptar el ICMS al proceso de armonización tributaria. Por lo tanto, entendemos que cualquier reforma tributaria fiscal deberá obligatoriamente tener en cuenta al MERCOSUR, realidad que no puede evitar el legislador del naciente siglo XXI, dada la interpretación de los bloques regionales, por lo que debe estar

muy atento a los requerimientos de esta nueva construcción política institucional.

Por consiguiente, contextualizado las nociones controvertidas y polémicas acerca del ICMS, y con el objetivo de comprender mejor a esta especie tributaria, comenzaremos con comentarios sobre su historia, realizaremos luego una breve síntesis sobre sus principios, institutos y aspectos normativos y, por último, trataremos el tema de la guerra fiscal.

9. Antecedentes del ICMS

El primer impuesto que surgió en Brasil sobre la venta o teniendo como base el tráfico de mercancías fue el Impuesto al Sello, como nos recuerda el Profesor Alcides Jorge Costa:

“El Decreto en el 4.505, del 31 de diciembre de 1870, reglamentó el cobro del impuesto al sello que incide sobre “letras de cambio y de tierra, escritos a la orden, créditos y escrituras de títulos y orden de obligación o exoneración de sumas y valores” y declaró que se incluían en esta clase “créditos, facturas o cuentas firmadas”. Quedaban éstas, por lo tanto, sujetas al impuesto al sello que incidía sobre un documento y no sobre el negocio jurídico de la compraventa pero que, desde el aspecto económico, no dejaba de ser un impuesto de ventas³¹⁴.

Luego, en el año 1922, se realizó en la ciudad del Río de Janeiro el primer congreso de las Asociaciones Comerciales de Brasil, en el que se elaboró una propuesta (proyecto de ley) para cobrar “el impuesto del sello proporcional sobre las ventas mercantiles, a plazo o en efectivo, efectuadas

³¹⁴ COSTA. Alcides Jorge. **O ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 2.

dentro del país. A partir de esta propuesta se creó el “Impuesto de Ventas Mercantiles”, cuya competencia era de la Unión.

Conviene destacar que el legislador constituyente de 1934 resolvió, entonces, transferir “el Impuesto de Ventas Mercantiles” a la competencia de los Estados, cambiando su nueva denominación a: “IVC – Impuesto sobre Ventas y Consignaciones –”, siendo preservada esta competencia a los Estados por las Constituciones de 1937 y 1946.

El IVC (Impuesto sobre Ventas y Consignaciones) considerado como un impuesto del tipo “en cascada”, multifásico acumulativo fue, en virtud de la Enmienda Constitucional n.º 18, del 1.º de diciembre de 1965, sustituido por el ICM (Impuesto sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercancías).

Es importante aclarar que el impuesto antes mencionado fue introducido en el ordenamiento jurídico patrio por la Enmienda Constitucional N.º 18/65, que estructuró en su plenitud al Sistema Tributario Nacional.

Sin embargo, el antiguo Impuesto sobre Ventas y Consignaciones (I.V.C), impuesto del tipo “en cascada”, multifásico acumulativo, fue, en virtud de la Enmienda Constitucional n.º 18, sustituido por el Impuesto sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercancías (ICM), actual impuesto de valor agregado y, por lo tanto, no acumulativo. Tal sustitución tuvo como fundamento la necesidad de eliminar “los notorios maleficios económicos de superposición en cascada, de incidencias repetidas sobre bases imponibles

cada vez más elevadas, por la incorporación de nuevos márgenes de ganancias, de nuevos gastos accesorios, y del propio impuesto que recayó sobre las operaciones anteriores³¹⁵. Agréguese a ello la necesidad de orden práctica por parte de los órganos de fiscalización que tiene en el ICM un instrumento de control de innegable eficacia³¹⁶.

Cabe señalar que también se presentaban otros problemas. El impuesto antes mencionado, en lo que se refiere a su estructura como impuesto al consumo, nos recuerda José Cassiano Borges y Maria Lúcia Américo dos Reis, basados en las enseñanzas de Bernardo Ribeiro de Moraes³¹⁷:

1º) *Limitación del campo de Incidencia Fiscal*

El IVC era un impuesto que recaía exclusivamente sobre operaciones de ventas y consignaciones. De esta forma, como el IVC tenía su incidencia estrictamente vinculada a la figura jurídica de la venta mercantil, y no a hechos económicos propiamente dichos, el impuesto no cubría la serie de casos representativos de la circulación de riquezas.

³¹⁵ REFORMA TRIBUTÁRIA NACIONAL. Publicação nº 17 da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966, pág. 49.

³¹⁶ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, A Reforma do Sistema Tributário Nacional”, CRAM-Recife, 1967, pág. 15.

³¹⁷ MORAES *apud* BORGES e REIS. **O ICMS ao alcance de todos**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 1995, pp. 19-20.

2º) *Crecimiento excesivo y desordenado de la Competencia Fiscal de los Estados*

Ante la limitación del campo de la incidencia fiscal del IVC, los Estados procuraban alcanzar, con este impuesto, las figuras Económicas similares a la compraventa, aumentando las hipótesis pasibles de tributación por el IVC, para incluir en la incidencia del impuesto a las fusiones e incorporaciones de sociedades, la dación en pago hecha en mercancías, las cesiones de título representativos de mercancías, el trueque o permuta de mercadería, etc. Esta ampliación excesiva y desordenada del ámbito de competencia fiscal de los Estados terminó generando graves problemas en la recaudación y cobro del impuesto.

3º) *Incidencia acumulativa en cascada*

El impuesto incidía todas las veces en que las mercancías fueran vendidas o consignadas, independientemente de las oportunidades anteriores en que ya se hubieran sometido a la tributación por el IVC. La incidencia del impuesto era, entonces, en “cascada” y la mercancía que diera lugar a tres operaciones de venta (desde la fábrica al mayorista, del mayorista al minorista y del minorista al consumidor), en tres ocasiones sufría tributación por el IVC y siempre por el valor total de la operación.

En consecuencia, la acumulación del impuesto se reflejaba directamente sobre la composición de los precios finales, gravándolos excesivamente.

De ahí surgió la necesidad de modernizar la tributación sobre el consumo en Brasil a través de un impuesto que presentara una estructura jurídica más amplia y adaptada a la realidad nacional, especialmente con relación a los hechos económicos no tributados.

Fue entonces que se inspiraron en el IVA francés, ya en uso en aquel país durante algunos años y que se presentaba como un tributo extremadamente justo, eficiente en su utilización como instrumento de captación de recursos debido a su alto poder de recaudación.

De esta forma, la Enmienda Constitucional n.º 18/65 introdujo en nuestro sistema tributario al ICM en sustitución del antiguo IVC, con una estructura jurídica bastante diferenciada y adaptada a la tributación de hechos económicos producidos hasta entonces.

En el período de 1967 a 1988 el ICM se utilizó como el principal impuesto de los Estados en lo que se refiere a su recaudación tributaria, así como también a su utilización como instrumento de política tributaria.

Con el advenimiento de la Constitución de 1988, por causa de la descentralización del modelo político, el ámbito de incidencia del ICMS fue enormemente ampliado, agregando nuevas actividades Económicas que pasaron a componer la base de tributación de este impuesto.

Dichas actividades eran anteriormente tributadas a través de impuestos federales, de competencia de la Unión, que representaban una substancial fuente de ingresos para el presupuesto federal.

Con la descentralización política y la inserción en el ámbito de incidencia del ICMS de tales bases tributarias, los Estados fueron dotados de fuentes económicas mínimas necesarias para la búsqueda y el mantenimiento del equilibrio de sus sistemas financieros, así como también de los medios para lograr su independencia del poder central, fortaleciendo, así, al federalismo nacional mediante una autonomía real, material, de las unidades federadas periféricas (Estados).

10) Estructura Legal del ICMS (Constitución Federal, Ley nacional del ICMS y sus principios)

10.1) Constitución Federal de 1988 (art. 155)

El ICMS tiene como fuente normativa a la Constitución Federal. En la misma el legislador constituyente quiso establecer las principales reglas y, principalmente, algunos principios con el fin de establecer límites a los legisladores ordinarios. Para ser más claros, la Carta Magna estableció la competencia de los Estados y del Distrito Federal para crear el ICMS. Asimismo, determinó de forma exhaustiva el campo de incidencia del ICMS. Ejerció su poder político al elegir que en determinados hechos económicos el ICMS no incidiría, lo que la doctrina denominó inmunidades. Por último, circunscribe el campo a ser regulado por ley complementaria en términos de normas básicas relativas al ICMS, así como remite poder al Senado Federal,

a través de resolución, para determinar las alícuotas interestatales y para el exterior.

10.2) Ley Complementaria n.º 87/96

La Ley Nacional del ICMS que establece las reglas y los procedimientos en el ámbito federal es la Ley Complementaria n.º 87/96, más conocida como “Ley Kandir”, en homenaje al ex ministro de Planificación, en la época del Gobierno de Fernando Henrique.

10.3) Concepto del ICMS

La sigla ICMS (Impuesto sobre Operaciones relativas a la Circulación de Mercancías y sobre Prestaciones de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación) contiene por lo menos cinco impuestos distintos. Según el Profesor Roque Carrazza:

“a) el impuesto sobre operaciones mercantiles (operaciones relativas a la circulación de mercancías) que, de algún modo, comprende lo que se origina con la entrada de mercancías importadas del exterior; b) el impuesto sobre servicios de transporte interestatal e intermunicipal; c) el impuesto sobre servicios de comunicación; d) el impuesto sobre producción, importación, circulación, distribución o consumo de lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos y de energía eléctrica; y, e) el impuesto sobre la extracción, circulación, distribución o consumo de minerales. Existen, por lo tanto, un mínimo de cinco núcleos distintos de incidencia del ICMS³¹⁸.

Sin embargo, la fórmula adoptada por la Constitución de 1988, de aglutinar impuestos diferentes dentro del mismo rótulo (ICMS), además de no ser de las más loables, desde el aspecto técnico está, en la práctica,

³¹⁸ICMS, **Roque Antônio Carrazza** – 8ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 35/2001-Ed. Malheiros, pp. 30-31.

causando grandes confusiones. De hecho, el legislador común, no muy afecto a la mejor técnica, frecuentemente ha dispensado el mismo tratamiento jurídico a los distintos hechos económicos que el impuesto puede alcanzar, en vista de que no se puede, por ejemplo, dispensar el mismo tratamiento jurídico a las operaciones relativas a la circulación de mercancías que implican obligaciones de dar y a las prestaciones de servicios, que implican obligaciones de hacer.

Para entender mejor acerca de este impuesto, trataremos de explicar a continuación las expresiones utilizadas por el legislador constituyente.

10.3.1) Operaciones

Cabe aclarar inicialmente que desde la época del antiguo IVC el vocablo “operaciones” era utilizado para designar no sólo los negocios jurídicos tributados (la venta y la consignación), sino también los no tributados (donaciones) y los actos jurídicos materiales (los simples envíos de mercancías), requiriéndose, en cualquiera de estos casos, como por ejemplo en el transporte de mercancías, el cumplimiento de obligaciones accesorias, es decir, que estén acompañadas de la factura.

Al respecto, Alcides Jorge Costa³¹⁹ opina que la operación a la que se refiere la Constitución es cualquier acto voluntario que mueva las mercancías desde la fuente de producción hasta el consumo, tenga o no naturaleza de

³¹⁹ **ICM na Constituição e na Lei Complementar**: Autor: Alcides Jorge Costa. – Ed. Resenha Tributária - São Paulo – 1978, p. 89 a 91.

negocio jurídico. Al concluir, afirma: “la operación es un acto jurídico material en que la voluntad se manifiesta en el sentido de promover la circulación de mercancías. Esta manifestación de voluntad puede ser relevante para el Derecho privado y entonces se tratará de un negocio jurídico; puede no ser relevante y se tratará de un hecho jurídico “stricto sensu”. En cualquier caso, será un hecho jurídico para el Derecho tributario pues éste tiene en cuenta no la voluntad de promover la circulación de la mercancía sino el hecho resultante del acto; para el Derecho tributario es irrelevante la voluntad de promover la circulación.

10.3.2) Circulación

Notables tributaristas, entre ellos, José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, etc., entienden, de modo general, que para que haya circulación es imprescindible que se produzca la transferencia de posesión o de propiedad de las mercancías, teoría ésta no aceptada por los Fiscos. Por otro lado, José Nabantino Ramos la interpretó como “la única excepción a la regla, plenamente justificable”, refiriéndose a transferencias interestatales. Arnoldo Wald, por su parte, piensa que la ley estadual no puede tributar las transferencias de mercancías pero que la ley complementaria puede determinar que los Estados cobren el ICM ante tal hipótesis.

Nuevamente traemos los conocimientos del ilustre tributarista, Alcides Jorge Costa³²⁰, que tiene un concepto muy singular de la expresión circulación: “la circulación es la serie de operaciones que llevan a las mercancías desde la fuente de producción hasta el consumo final, de acuerdo con su naturaleza y finalidad, agregándoles valor en cada etapa de tal recorrido.” Y por último, Alcides Jorge Costa afirma que circulación es el encaminamiento de la mercancía en dirección al consumo, inclusive al llamado autoconsumo; este encaminamiento se hace a través de operaciones que pueden o no ocasionar la transferencia de propiedad o de posesión de la mercancía. En este encaminamiento es importante cualquier operación de la que resulte un agregado de valor a la mercancía.

En sentido lato, del concepto de circulación de mercancías se obtienen tres divisiones, de acuerdo con el Profesor Hugo de Brito Machado³²¹, para quien la noción de circulación significa:

- 1) del punto de vista económico, implica la idea de trayecto desde la producción hasta el consumidor final;
- 2) del punto de vista jurídico, la circulación parece significar la transferencia de propiedad;
- 3) y desde el aspecto físico, la circulación significa desplazamiento de un lugar a otro, de un establecimiento a otro.

10.3.3) Mercancía

³²⁰ Id., *ibid.*, 1978, p. 88.

³²¹ **Imposto de Circulação de Mercadorias**. Ed. Sugestões Literárias, 1.ª edição, São Paulo, 1971, p. 23.

Mercancía es cualquier cosa mueble que el comerciante adquiera, produzca o posea para vender, es decir, es la cosa comercial por excelencia.

10.3.4) El Vocablo Prestación de servicios

La persona natural o jurídica de Derecho público o privado que preste servicios descritos como hecho imponible del ICMS. Sin embargo, se debe agregar que el ámbito de incidencia del ICMS abarca, además de lo ya visto precedentemente, dos especies de prestación de servicio, según el art. 155 de la Carta Magna, a saber: a) prestación de servicio de transporte intermunicipal o interestatal; y b) prestación de servicio de comunicación, “textualmente:”

“Art. 155. Le compete a los Estados y al Distrito Federal establecer impuestos sobre: I - transmisión causa mortis y donación, de cualquier bien o Derecho; II - operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre **prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal** y de **comunicación**, aun cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior;” (la negrita nos pertenece)

10.4) Selectividad

En los términos del art. 155, § 2º, 111, de la CF/1988, el ICMS podrá ser selectivo según la esencialidad de las mercancías y de los servicios, conforme lo disponga la ley. Esta selectividad se aplica tributándose con alícuotas diferentes mercancías diversas. Dependiendo del Estado, bebidas, tabacos, yates, energía eléctrica y comunicaciones están gravadas por el

ICMS con una alícuota superior a la aplicable a las demás mercancías y servicios (entre el 25% al 33% para las mercancías y servicios citados, y del 17% al 18% para otras mercancías y servicios).

10.5) Inmunidades y No Incidencia del ICMS

10.5.1) El ICMS no incide sobre operaciones:

a) que destinen mercancías al exterior, ni sobre servicios prestados a destinatarios en el exterior, garantizado el mantenimiento y el aprovechamiento del importe del impuesto cobrado en las operaciones y prestaciones anteriores.

b) que destinen a otros Estados petróleo, inclusive lubricantes, combustibles líquidos y gaseosos derivados del mismo, y energía eléctrica;

c) con oro, cuando esté definido en la ley como activo financiero o instrumento cambiario;

d) que abarquen libros, diarios, periódicos y el papel que se destina para su impresión.

e) en las prestaciones de servicios de comunicación en las modalidades de radiodifusión sonora y de sonidos e imágenes de recepción libre y gratuita.

10.6) Las alícuotas del ICMS

Recogemos de las enseñanzas del ilustre Profesor Roque Carraza³²² el concepto de alícuota en el sentido de: “La alícuota es el criterio legal, normalmente expresado en porcentaje (%) que, unido a la base imponible, permite discernir el “quantum debeatur” (monto adeudado en concepto de tributo).”

10.6.1) Alícuotas mínimas y máximas

Resolución del Senado Federal, de iniciativa del Presidente de la República o de un tercio de los Senadores, aprobada por la mayoría absoluta de sus miembros, establecerá las alícuotas aplicables a las operaciones y prestaciones, interestatales y de exportación.

Se facultado al Senado Federal:

a) establecer alícuotas mínimas en las operaciones internas, mediante resolución de iniciativa de un tercio y aprobada por la mayoría absoluta de sus miembros;

b) fijar alícuotas máximas en las mismas operaciones para resolver un conflicto específico que implique interés de Estados, mediante resolución de

³²² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 44.

iniciativa de la mayoría absoluta y aprobada por dos tercios de sus miembros.

10.6.2) Alícuotas internas - Piso

Salvo decisión en contrario de los Estados y del Distrito Federal en los términos de lo dispuesto en el inciso XII, "g", art. 155 de la CF/88 (que trata sobre la necesidad de una Ley Complementaria para regular la forma en cómo, mediante decisión de los Estados y del Distrito Federal, las exenciones, incentivos y beneficios fiscales sean concedidos y revocados) las alícuotas internas del ICMS no podrán ser inferiores a las previstas para las operaciones interestatales.

10.6.3) Alícuotas – Consumidor

Con relación a las operaciones y prestaciones que destinen bienes y servicios al consumidor final localizado en otro Estado, se adoptará:

a) la alícuota interestatal, cuando el destinatario sea contribuyente del impuesto;

b) la alícuota interna, cuando el destinatario no sea contribuyente del mismo.

10.6.4) Diferencial de Alícuotas

En la hipótesis de aplicación de la alícuota interestatal, cuando el destinatario sea contribuyente del impuesto, será del Estado de la localización del destinatario el impuesto correspondiente a la diferencia entre la alícuota interna e interestatal.

De esta forma, en el momento de la adquisición, por parte de contribuyentes del impuesto, de mercancías para consumo propio, deberán estos pagar, al entrar la mercancía en el Estado de destino, el ICMS por la diferencia entre la alícuota interna del Estado de destino y la alícuota interestatal del Estado de origen, llamándose tal diferencia, en este caso, “diferencial de alícuotas”.

10.7) Lugar de la Operación y de la Prestación

Como es sabido, el ICMS es un tributo de alcance nacional que afecta no sólo a la circulación de bienes y mercancías sino también a la prestación de servicios intermunicipales, interestatales e internacionales, como por ejemplo ocurre con los servicios de comunicación iniciados en el exterior. De ahí surge la necesidad de que se defina el lugar de la operación o de la prestación, como condición indispensable, para:

1. que se realice la recaudación y el pago del impuesto;
2. la identificación del sujeto activo de la obligación tributaria, entendiéndose por tal al Estado que tiene el derecho de exigir el crédito tributario (débito del contribuyente);

3. la determinación del responsable de su pago.

Por lo tanto, es importante que se defina el lugar de la operación y prestación para poder establecer así la relación jurídica de tributación, determinando cuáles son los sujetos de dicha relación (sujeto activo y sujeto pasivo).

Como por ejemplo, la ley nacional del ICMS prevé que en la hipótesis de mercancía o bien importado del exterior se considera el lugar de la operación o de la prestación, el del establecimiento donde se produzca la entrada física o el del domicilio del adquirente cuando éste no se haya establecido.

Así, en la hipótesis de que la mercancía sea importada por contribuyente domiciliado en otra unidad de la Federación, por ejemplo de San Pablo, pero venga directamente del exterior para contribuyente o no domiciliado en el Estado de Ceará, se considera el lugar de la operación, a los efectos de definir el sujeto pasivo, al Estado de Ceará, territorio para donde la mercancía fue físicamente destinada.

Se adopta, en estas operaciones, el principio del destino físico de la mercancía o bien que indica como sujeto activo de la relación tributaria al estado donde es gastado el recurso para uso o consumo del producto objeto de la tributación.

Si el importador es persona jurídica, el lugar de la operación es el de su establecimiento y, tratándose de persona física, es el de su domicilio.

A título de conclusión final sobre este tema, vale la pena hacer un breve comentario sobre el principio de la no acumulación que repercute directamente en la falta de armonía tributaria que contiene el ICMS en las operaciones interestatales y de importación, lo que ha ocasionado la famosa “guerra fiscal”, tema que será tratado a continuación.

Como vimos anteriormente, el ICMS es un impuesto plurifásico no acumulativo, esto significa que en las operaciones en las que participan dos o más contribuyentes, el impuesto que incide en determinada transacción comercial da derecho al próximo contribuyente, quien adquirió la mercancía en esta transacción, a descontarlo del valor del impuesto a pagar que es de su responsabilidad. Este hecho, cuando implica transacciones comerciales interestatales, es decir, un determinado contribuyente domiciliado en un Estado “A” vende determinada mercancía a otro domiciliado en un Estado “B”, el valor del impuesto que incidió en la primera operación (Estado “A”), da derecho de crédito al contribuyente perteneciente al Estado “B”.

Este tipo de operaciones normalmente ocurren con el ICMS, tanto en operaciones interestatales como de importación, el problema es cuando determinado Estado concede beneficios fiscales en desacuerdo con las normas que prevén la forma de la concesión de tales beneficios. Produciéndose tal hecho, según el ejemplo anterior, se ocasionará perjuicio financiero al Estado “B”.

Para explicar mejor esta situación, el tema se tratará más adelante en, “El cobro del ICMS debido en las Importaciones”, como también en las concesiones de los beneficios fiscales en las que se encuentre el ICMS.

10.8) Base Imponible

Base imponible, tal como lo define Geraldo Ataliba, es una “perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de establecer un criterio para determinar, en cada obligación tributaria concreta, el *quantum debeatur*”. Es decir, es el aspecto fundamental de la estructura de cualquier tipo tributario por contener la dimensión de la obligación pecuniaria, que tiene la virtud de cuantificar el objeto imponible.

Con respecto al ICMS, la base imponible vinculada a las salidas de mercancías del establecimiento del contribuyente será el importe de la operación aunque pudiendo agregar otros importes. Sin embargo, es necesario que estas adiciones tengan previsión legal y se puedan asociar jurídicamente a la operación tributada.

En cambio, en la prestación de servicio de transporte y de comunicación, la base imponible del ICMS es el valor del servicio; no se debe considerar ninguna otra carga para el usuario o contratante del servicio.

10.9) Sujeción pasiva

10.9.1) Contribuyentes

Contribuyente es en realidad el sujeto pasivo por excelencia de la obligación tributaria principal, es decir, de la obligación de pagar tributo. La ley nacional del ICMS dice que contribuyente del ICMS es cualquier persona, física o jurídica, que realice, con habitualidad o en un volumen que caracterice la finalidad comercial, operaciones de circulación de mercancía o prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aun cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior.

También es contribuyente del ICMS la persona física o jurídica que, aun sin habitualidad o finalidad comercial:

I - importe mercancías del exterior, cualquiera que sea su finalidad;

II - sea destinataria de servicio prestado en el exterior o cuya prestación se haya iniciado en el exterior;

III - adquiera en licitación mercancías o bienes aprehendidos o abandonados;

IV - adquiera lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados de petróleo y energía eléctrica provenientes de otro Estado, cuando no se destinan a la comercialización o a la industrialización.

10.9.2) Responsabilidade

Para favorecer a la Administración Tributaria, la responsabilidad del pago del tributo se podrá atribuir a otra persona que, sin estar personal y directamente relacionada con el hecho imponible de la obligación tributaria, asume, por imposición legal, la responsabilidad del pago del tributo.

La responsabilidad se podrá atribuir con relación al impuesto incidente sobre una o más operaciones o prestaciones, ya sean antecedentes, concomitantes o subsecuentes.

10.9.3) Principales contribuyentes del ICMS

Los principales contribuyentes del ICMS son los comerciantes, los industriales, los productores y los prestadores de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación.

10.9.3.1) Comerciante

Comerciante es la persona natural o jurídica que, profesional y habitualmente, practica actos de comercio por naturaleza en su nombre.

10.9.3.2) Industrial

Es la persona física o jurídica, de Derecho público o privado, que realice operaciones en virtud de las cuales se modifique su naturaleza, funcionamiento, uso, acabado, o presentación del producto, tales como

beneficiación, transformación, montaje, acondicionamiento o reacondicionamiento, así como también las de reparación o restauración, con el objetivo de reventa.

10.9.3.3) Productor

Es la persona física o jurídica de Derecho público o privado que se dedique a la producción agrícola, animal o extractiva, en estado natural con beneficiación elemental.

10.9.3.4) Establecimiento

La Ley Complementaria n° 87/96³²³ considera como establecimiento al lugar, privado o público, edificado o no, propio o de tercero, donde personas físicas o jurídicas ejerzan sus actividades en carácter temporal o permanente, como también donde se encuentren almacenadas mercancías. Ante la imposibilidad de determinar el establecimiento, en los términos del enunciado del mencionado artículo, se considera como tal al lugar en que se haya realizado la operación o la prestación o en el que haya estado la mercancía.

En otras palabras, establecimiento es el lugar donde una persona, física o jurídica, (industrial, comerciante, productor, generador, prestador de servicio de transporte interestatal o intermunicipal o de comunicación,

³²³ art. 11, § 3°.

cooperativa, sociedad civil con fin económico etc.) ejerce su actividad como contribuyente del impuesto estadual.

10.10) El cobro del ICMS debido en las Importaciones

Este tema se trata de otra situación clara de la distorsión del ICMS, como ya se informó, y que está provocando conflictos entre los Estados.

Bajo la Constitución anterior, constituía hecho imponible del ICMS en la importación la entrada de la mercancía en el establecimiento del importador, lo cual, asimismo, se encontraba expresamente previsto en la *Resolución 577 del STF*: “En la importación de mercancías del exterior, el hecho imponible del ICM se produce en el momento de su entrada en el establecimiento del importador”.

Con la promulgación de la Constitución Federal de 1988, el STF declaró que no se aplicaría más su Resolución 577, y explicó que se había modificado el aspecto temporal del hecho imponible del ICMS en la importación, tornando legítimo, en la actualidad, condicionarse el despacho aduanero de las mercancías o del bien importado al pago, no sólo de los tributos federales sino también del ICMS incidente sobre la operación ya que el hecho generador del ICMS se produjo en la recepción de la mercancía por

parte del importador³²⁴. Este tema está contenido actualmente en la Resolución 661 del STF, transcripta a continuación:

“661 - En la entrada de mercancía importada del exterior, es legítimo el cobro del ICMS en el momento del despacho aduanero.”

En cuanto al Estado a quien corresponde el ICMS incidente en la importación, el texto constitucional estableció que es el estado donde esté situado el establecimiento destinatario de las mercancías o del servicio. Es así porque puede ocurrir que el destinatario no sea el importador. Las mercancías pueden ser importadas por la empresa “X” pero ser enviadas desde el exterior directamente a la empresa “Y”, su adquiriente, situada en otro estado. En tal hipótesis el ICMS le corresponde al estado donde se encuentra la empresa “Y”.

Es oportuno aclarar que la Enmienda Constitucional n° 33, del 11 de diciembre de 2001, introdujo una importante modificación a dicho dispositivo de la Constitución. Observamos que el constituyente derivado tuvo la intención explícita de manejar el criterio que el STF había fijado sobre la imposibilidad de que el ICMS incida sobre importaciones realizadas por personas físicas.

³²⁴ RREE 192.625; 192.711; 193.817; 210.970; 214.303.

Efectivamente, antes de la promulgación de la Enmienda Constitucional n° 33/2001, el Plenario del Supremo Tribunal Federal había establecido la interpretación según la cual el texto original de ese ítem “a” del art. 155, § 2°, inciso IX, de la Carta de la República, solamente se aplicaba a establecimiento comercial y no a la persona física que realizara la importación para su goce y disfrute. Por lo tanto, antes de ésta ya se había establecido jurisprudencia pacífica prohibiendo la incidencia del ICMS sobre las operaciones de importación de bienes realizadas por persona física para uso propio³²⁵. Este criterio, como ya se ha dicho, anterior a la Enmienda Constitucional n° 33/2001, está expresado en la Resolución 660 del STF (Resolución STF 660 – “No incide el ICMS en la importación de bienes por persona física o jurídica que no sea contribuyente del impuesto.”).

Sin embargo, desde la Enmienda Constitucional n° 33/2001 no hay ninguna posibilidad de duda. El ICMS incide en las operaciones de importación realizadas por persona física o jurídica, aun cuando no sea contribuyente habitual del impuesto, cualquiera sea la finalidad de los bienes importados. En lo que respecta al estado a quien le corresponde el ICMS, no hubo ninguna modificación. El ICMS incidente en la importación le corresponde al estado donde se encuentre el domicilio o el establecimiento del destinatario de la mercancía, bien o servicio.

³²⁵ RE 203.075; AGRRE 233.935.

No obstante ello, en la práctica percibimos la existencia de conflicto por el hecho de que dos o más Estados se consideran como legítimos para el cobro del impuesto en una misma operación de importación. El debate tiene como elemento de partida la discrepancia en la redacción de artículos de la Constitución y de la Ley Complementaria nº 87, de 1996. Mientras la Constitución prescribe que le corresponderá el impuesto "al Estado donde se encuentre el domicilio o el establecimiento del destinatario de las mercancías", la ley determina que el impuesto debe pagarse al Estado donde esté ubicado el: "establecimiento donde se produzca la entrada física".

Las dudas surgen cuando el importador tiene establecimiento en un ente federativo distinto de aquel donde se produce el desembarque físico, o inclusive, cuando la situación se repite con el agravante de que la mercancía importada es enviada al destinatario final en un tercer estado, sin que haya circulado físicamente por el establecimiento importador.

El Supremo Tribunal Federal (STF) cuando analizó el tema por primera vez, en 2004, estableció el criterio de que la entidad competente para cobrar el impuesto es aquella donde se encuentre el establecimiento importador (donde hay entrada legal), sin importar dónde se haya realizado el desembarque físico. De este modo, un establecimiento de Pernambuco importó mercancías (por cuenta propia), realizando su desembarque en Río de Janeiro y las transfirió, sin que hubiera entrada física en su

establecimiento, a otro contribuyente también ubicado en territorio fluminense. En este caso se determinó que la entidad competente para cobrar el impuesto era el Estado de Pernambuco ya que era allí donde se situaba el establecimiento importador de las mercancías (el lugar donde se produjo su entrada jurídica).

El tema ha cobrado una nueva dimensión con el dictado de una segunda sentencia del STF en 2005. En este segundo "leading case", a diferencia de la situación de hecho llevada al primer juicio, la importación la realizaba un establecimiento ubicado en Espírito Santo, por cuenta y orden de un establecimiento paulista, siendo las mercancías despachadas también en el territorio de San Pablo. En este caso, el tribunal entendió que el impuesto se debería pagar en el Estado "en el que se encuentra el puerto de desembarque y el destinatario de la mercancía", fijando a San Pablo como la entidad competente.

En un primer análisis se tiene la impresión de que hubo un cambio radical desde la primera dirección presentada. Sin embargo, no es esa la interpretación que debe prevalecer ya que existen peculiaridades en la construcción fáctica del segundo juzgamiento que impiden la comprensión simplista de cambio en la dirección jurisprudencial. La primera y más importante diferencia reside en el hecho de que en el primer juzgamiento la importación se realizaba directamente, mientras que en el segundo caso la

importación se daba por cuenta y orden de tercero. Considérese también como aspecto de fundamental importancia el hecho de que el tribunal, en la segunda hipótesis, comprueba la existencia de "un evidente cuadro de simulación" que tenía como objetivo el aprovechamiento indebido de incentivos fiscales concedidos por el Estado de Espírito Santo.

En un intento de sistematización y ecualización de estos criterios, como inclusive parece haber hecho el STF en una reciente sentencia³²⁶, es necesario separar las importaciones realizadas por cuenta propia de aquellas realizadas por cuenta y orden de terceros. En el primer caso, así como en la importación por encomienda, prevalece la primera, el ICMS se pagará al Estado donde se encuentre el destinatario jurídico de las mercancías, sin importar el lugar donde se realice su desembarque. En cambio, en las importaciones realizadas por cuenta y orden, las operaciones se tendrán que analizar caso por cada caso, teniéndose en cuenta, por ejemplo, la existencia o no de interpósitas personas o de falta de correspondencia entre la forma y el contenido de las operaciones, resultando impracticable la indicación de una regla objetiva, a pesar de que sea posible afirmar que, en tales casos, la tendencia jurisprudencial es que se establezca un estado competente para el cobro del impuesto basado en la localización del establecimiento del adquirente de la mercancía importada por su cuenta y orden.

³²⁶ RE nº 405.457/SP.

La línea de criterio presentada preserva al pacto federativo, permitiendo que Estados no portuarios mantengan la recaudación del ICMS sobre las importaciones realizadas en su territorio, aunque sin descuidarse de la posibilidad de existencia de operaciones simuladas.

Como se ve, este es un ejemplo de discrepancia en la interpretación de las normas que rigen al ICMS, perjudicando la relación entre los Estados, así como la del contribuyente con los Estados. Volveremos a este debate al tratar el tema de la “guerra fiscal”.

10.11) Principio de la no acumulación fiscal

El ICMS debe ser "no acumulativo, compensándose lo adeudado en cada operación relativa a la circulación de mercancías o prestación de servicios con el importe cobrado en las anteriores por el mismo u otro Estado o por el Distrito Federal"³²⁷.

Por su parte, la exención o no incidencia, salvo determinación contraria a la legislación, no implicará crédito para compensación con el importe adeudado en las operaciones o prestaciones; por el contrario, causará la anulación del crédito relativo a las operaciones anteriores³²⁸.

Al comienzo del tema vimos que el ICMS es un impuesto multifásico, de incidencia múltiple y, por lo tanto, la Constitución Federal, al establecer el

³²⁷ Art. 155, § 2º, I, de la CF/88.

³²⁸ CF/88, art. 155, §2º, II, a y b.

principio de la no acumulación, consideró el ciclo económico recorrido por la mercancía (circulación), desde su producción hasta su consumo, como un todo. Por eso, el objetivo del legislador constituyente fue el de repartir la carga tributaria entre los contribuyentes, de manera que cada uno de ellos respondiera solamente por la parte que le corresponda en el todo, en consonancia con las operaciones o prestaciones realizadas.

La esencia de la no acumulación es el derecho a la compensación que permite al contribuyente acreditarse del ICMS cobrado en las operaciones o prestaciones anteriores, impidiendo, de esa forma, el cobro de impuesto sobre impuesto.

Como regla general, en virtud del principio de la no acumulación, se garantiza al contribuyente, con la excepción de las hipótesis de exención o no incidencia, el derecho de acreditarse del impuesto anteriormente cobrado, con relación a las mercancías que ingresaron a su establecimiento o en lo relativo a las prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación tomadas por el mismo.

En síntesis, la regla es genérica y amplia, dando derecho al crédito, con la salvedad de las hipótesis de no incidencia o exención. Por consiguiente, se concluye que cualquier crédito no prohibido se encuentra permitido.

El ICMS sólo incide sobre el valor añadido realizado en cada operación o prestación. En la sistemática brasileña, el Fisco no considera el valor añadido en cada operación o prestación para exigir el ICMS, lo que, evidentemente, sería demasiado complicado, trabajoso y gravoso. En nuestro país se prefirió adoptar el sistema de determinación por período, calculándose en cada operación el importe del impuesto a pagar que, por regla general, se indicará en la factura por el total (base imponible x alícuota) y arrojado en los libros fiscales (Registro de Salidas y Registro de Determinación del ICMS), permitiéndose, sin embargo, la deducción del impuesto pagado en la operación anterior. En síntesis, la confrontación de los débitos y créditos se hace mensualmente. Los débitos son arrojados en el Registro de Salidas y los créditos en el Registro de Entradas. A su vez, el cotejo de los débitos y créditos se realiza en el Registro de Determinación del ICMS, pudiendo tener como resultado un saldo deudor, un saldo acreedor o un saldo cero (empate entre débitos y créditos).

11) IVA en el Mercado Común Europeo

No debe pasarse por alto que fue en Europa donde se desarrolló enormemente este tipo de tributación, directamente influenciada por la experiencia francesa de la *taxe sur le valeur ajoutée*.

Este impuesto surgió en Francia con la sanción de la ley fechada el 10 de abril de 1954, reemplazando a la anterior *taxe à production*, y en la misma se preveía el empleo tanto de las deducciones físicas como de las deducciones financieras.

Cuando se creó la Comunidad Económica Europea, el Tratado de Roma (25/03/1957) determinó sobre la necesidad de *armonización* de las disposiciones legislativas y administrativas de los Estados miembros con el propósito de establecer y hacer funcionar al mercado Común, y se mostraba preocupado con el hecho de que los tributos cobrados internamente pudieran perjudicar la libre competencia (artículos 99 y 100).

Con este objetivo fueron realizados estudios por un Comité Fiscal y Financiero, cuyo presidente y relator era Fritz Neumark, quien elaboró un informe, comúnmente denominado Informe Neumark, y un proyecto de 1ª directriz para CEE proponiendo la *armonización de las legislaciones tributarias* por medio de la adopción, por parte de los países miembros, de un impuesto sobre el valor agregado. Este mismo proyecto preveía una 2ª directriz regulando la estructura y los métodos para la aplicación de un sistema común del Impuesto sobre el Valor Agregado – IVA –. Estas directrices fueron aprobadas por el Consejo de CEE el 11 de abril de 1967, siguiendo de ahí en adelante su difusión entre los países miembros.

En líneas generales, la 1ª directriz trataba de “aplicar un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, directamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sin considerar el número de transacciones durante el proceso de producción y distribución que preceden a la etapa en que incide el impuesto. En cada transacción el impuesto sobre el valor agregado, calculado en base al precio del bien o servicio, se debe pagar después de deducir el monto del impuesto que haya afectado directamente el costo de los distintos componentes del precio. El sistema común del impuesto sobre el valor agregado se debe aplicar inclusive en la etapa de comercio minorista”.

Por lo tanto, el impuesto sobre el valor agregado tenía las siguientes características:

- a) impuesto sobre el consumo de bienes y servicios;
- b) impuesto multifásico, cobrado en todas las etapas del ciclo de la producción y de la comercialización;
- c) impuesto no acumulativo: en cada etapa, del importe a pagar se deduce el impuesto que anteriormente incidió sobre el costo de los distintos componentes del precio de venta (sistema impuesto sobre impuesto);
- d) la base imponible es el precio de los bienes y servicios;

e) impuesto directamente proporcional a este precio.

La 2ª directriz detalló el IVA adoptado por la CEE explicando sus hechos imponible, sujetos pasivos, bases imponibles y, también, las deducciones permitidas, las cuales sufrían y sufren algunas limitaciones.

En síntesis, al IVA se lo puede caracterizar como: a) impuesto indirecto, plurifásico, no acumulativo y neutro; b) tributación del consumo total, ampliándose el hecho imponible de las transmisiones de bienes y de las prestaciones de servicios, como por ej., si el bien utilizado de la empresa ha sido para uso propio de su titular, del personal o ha sido para fines ajenos a la misma (es servicio prestado que genera débito), de acuerdo con los artículos 3º y 4º del Código del IVA; c) adopta el principio del país de destino, donde el impuesto se cobra en el país en que la mercancía es consumida; d) permite el ejercicio del Derecho al crédito (Derecho a la deducción), aunque sujeto a limitaciones, según los arts. 19, 20 y 21 del Código del IVA c/c los arts. 19, 20 y 21 del RITI – Régimen del IVA en las Transacciones Intracomunitarias –.

Se debe destacar que existen claras diferencias entre el IVA Europeo y nuestro ICMS actualmente vigente. Comenzando por la circunstancia de que el campo de incidencia de ambos es bastante diferente: mientras el primero abarca a todos los bienes y servicios, el segundo sólo alcanza las

operaciones relativas a la circulación de mercancías y las prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de pasajeros. Otra cuestión importante reside en la forma de reglamentación jurídica debido a que el ICMS está expresamente delimitado en la Carta Constitucional en sus características esenciales dejando escaso margen de actuación al legislador infraconstitucional.

12) El ICMS y la concesión de los beneficios fiscales (aspectos polémicos)

Según la información conocida por todos, el ICMS es un impuesto de carácter nacional y, por ese motivo, es tratado con precisión en la Constitución Federal, principalmente en lo relativo a la concesión de incentivos fiscales.

En los términos del artículo 155, § 2.º, inciso XII, ítem “g”, de la Constitución Federal³²⁹, a la ley complementaria se le otorgó la regulación de

³²⁹ Art. 155. Compete a los Estados y al Distrito Federal instituir impuestos sobre:

[...]

II – operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aun cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior;

[...]

§ 2.º El impuesto previsto en el inciso II considerará lo siguiente:

la forma en cómo, mediante deliberación de los Estados y del Distrito Federal, las exenciones, los incentivos y los beneficios fiscales se concederán y revocarán.

La ley complementaria sancionada para regular la concesión y revocación de las exenciones, incentivos y beneficios fiscales fue la Ley Complementaria n.º 24, del 7 de enero de 1975. Esta ley, como es de público conocimiento, fue acogida por la actual Constitución Federal. Esta norma, vale destacar, fue la creadora del CONFAZ – Consejo Nacional de Política de Hacienda –, órgano responsable de la administración y gestión del ICMS en el ámbito nacional. Cualquier beneficio fiscal para ser concedido o revocado deberá cumplir con la norma en cuestión, según surge de su artículo primero:

“Art. 1º - Las exenciones del impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías se concederán o revocarán en los términos de convenios celebrados y ratificados por los Estados y por el Distrito Federal, según esta Ley.

De acuerdo con el procedimiento defendido por la Ley Complementaria n.º 24/75, los Convenios son celebrados por los Estados y el Distrito Federal en reuniones para las cuales hayan sido convocados representantes de

[...]

XII – le corresponde a la ley complementaria:

[...]

g) regular la forma en cómo, mediante decisión de los Estados y del Distrito Federal, exenciones, incentivos y beneficios fiscales se concederán y revocarán.

todos los Estados y del Distrito Federal³³⁰. Estas reuniones son presididas por representantes del Gobierno Federal y se realizan con la presencia de representantes de la mayoría de las unidades de la Federación³³¹, siendo éste el quórum obligatorio.

La concesión de beneficios del ICMS siempre dependerá de la decisión unánime de los Estados representados. El quórum para la revocación, total o parcial, de beneficios fiscales dependerá de la aprobación de, como mínimo, 4/5 de los Estados representados en las reuniones³³².

El Poder Ejecutivo de cada Unidad de la Federación publicará un decreto ratificando o no los convenios celebrados, dentro del plazo de quince días, contados desde la publicación de los mismos en el Diario Oficial de la Unión, independientemente de cualquier otra manifestación³³³.

No habiéndose manifestado en el plazo de 15 días, los convenios se considerarán tácitamente ratificados. La ratificación de los convenios, expresa o tácita, también se aplicará a las Unidades de la Federación cuyos

³³⁰ Art. 2º - Los convenios a que alude el art. 1º se celebrarán en reuniones para las cuales hayan sido convocados representantes de todos los Estados y del Distrito Federal, bajo la presidencia de representantes del Gobierno federal.

³³¹ § 1º - Las reuniones se realizarán con la presencia de representantes de la mayoría de las Unidades de la Federación.

³³² § 2º - La concesión de beneficios siempre dependerá de la decisión unánime de los Estados representados; su revocación total o parcial dependerá de la aprobación de cuatro quintos, por lo menos, de los representantes presentes.

³³³ § 3º - Dentro de los 10 (diez) días, contados desde la fecha final de la reunión a la cual se refiere este artículo, la resolución adoptada en la misma se publicará en el Diario Oficial de la Unión.

representantes no hayan comparecido a la reunión en la que fueron celebrados³³⁴.

Los Convenios se deben declarar ratificados, a nivel federal, mediante un acto declaratorio de la Comisión Técnica Permanente – Cotepe –, que funciona en el Ministerio de Economía, Hacienda y Planificación en Brasilia, DF, que se publicará en el Diario Oficial de la Unión hasta los 10 días contados desde el plazo de ratificación a nivel estadual.

En este sentido, se considerará rechazado el convenio que no sea, expresa o tácitamente, ratificado por el Poder Ejecutivo:

a) de todas las Unidades de la Federación, en los casos de concesión de beneficios;

b) de, como mínimo, 4/5 de las Unidades Federativas, en el caso de revocación de beneficios concedidos.³³⁵

Los convenios entran en vigencia en el trigésimo día posterior a la publicación de su ratificación, a nivel federal, salvo disposición en contrario,

³³⁴ Art. 4º - Dentro del plazo de 15 (quince) días contados desde la publicación de los convenios en el Diario Oficial de la Unión, e independientemente de cualquier otra comunicación, el Poder Ejecutivo de cada Unidad de la Federación publicará un decreto ratificando o no los convenios celebrados, considerándose ratificación tácita de los convenios la falta de manifestación en el plazo señalado en este artículo.

³³⁵ § 2º - Se considerará rechazado el convenio que no sea expresa o tácitamente ratificado por el Poder Ejecutivo de todas las Unidades de la Federación o, en los casos de revocación a que se refiere el art. 2º, § 2º, de esta Ley, por el Poder Ejecutivo de, como mínimo, cuatro quintos de las Unidades de la Federación.

es decir, excepto si dispusieran expresamente cuándo entrarán en vigencia³³⁶.

Los Convenios pueden disponer que la aplicación de sus cláusulas sea limitada a una o algunas de las Unidades de la Federación, siendo este último criterio adoptado por los Protocolos³³⁷.

Después de ratificados, los mismos obligan a todas las Unidades de la Federación, inclusive las que, regularmente convocadas, no se hayan hecho representar en las reuniones del Consejo de Política de Hacienda – Confaz³³⁸ –.

Dicha Ley Complementaria también prevé que el incumplimiento de sus preceptos ocasionará (i) la nulidad del acto y la ineficacia del crédito fiscal atribuido al establecimiento que recibe la mercancía; e (ii) la exigibilidad del impuesto impago o devuelto y la ineficacia de la ley o acto que conceda remisión del débito correspondiente³³⁹.

³³⁶ Art. 6º - Los convenios entrarán en vigencia en el trigésimo día posterior a su publicación a la que se refiere el art. 5º, salvo disposición en contrario.

³³⁷ Art. 3º - Los convenios pueden disponer que la aplicación de cualquier de sus cláusulas se limite a una o a algunas Unidades de la Federación.

³³⁸ § 1º - Lo dispuesto en este artículo también se aplica a las Unidades de la Federación cuyos representantes no hayan comparecido a la reunión en que fueron celebrados los convenios.

³³⁹ Art. 8º - El incumplimiento de los dispositivos de esta Ley ocasionará, acumulativamente:

I - la nulidad del acto y la ineficacia del crédito fiscal atribuido al establecimiento que recibe la mercancía;

Sin embargo, a pesar de que las reducciones y desgravaciones del ICMS tienen que ser concedidas por medio de convenio, ratificado por decreto legislativo, los Estados, contrariando las disposiciones de la Ley Complementaria n.º 24/1975, crean y conceden unilateralmente incentivos variados y una gama de subterfugios para manejar las restricciones de dicha ley, lo que causa incertidumbres e inseguridad jurídicas derivadas de las graves consecuencias tanto para los contribuyentes como para los agentes políticos.

Este estado de beligerancia fue llamado por los Tribunales, la prensa y la literatura especializada como “Guerra Fiscal³⁴⁰”, es decir, se trata de la expresión que representa metafóricamente el esfuerzo competitivo entre personas políticas para que la asignación de inversiones privadas se dirija a sus respectivos territorios. Esta práctica opera mediante concesiones de beneficios fiscales, financieros y de infraestructura para las empresas interesadas en invertir o transferir sus inversiones al estado que concede el beneficio.

II - la exigibilidad del impuesto impago o devuelto y la ineficacia de la ley o acto que conceda la remisión del débito correspondiente.

³⁴⁰ Según la definición de Ricardo Varsano, “la guerra fiscal es, como el propio nombre lo indica, una situación de conflicto en la Federación. El ente federado que gana – cuando de hecho existe alguna ganancia – impone, en la mayoría de los casos, una pérdida a alguno o a algunos de los demás, ya que la guerra difícilmente sea un juego positivo. El federalismo, que es una relación de cooperación entre las unidades de gobierno, es sacudido. También la Federación – de gran valor para los brasileños al punto de que la Constitución contiene una cláusula pétrea que impide su abolición – pierde” (Guerra Fiscal del ICMS: quién gana y quién pierde IPEA. *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 15, jun. 1997, p. 6).

Una de las formas de competir por la inversión privada, como señalamos, se produce mediante la manipulación, por parte de los Estados miembros, de la intensidad de la incidencia del ICMS relativo a las operaciones de determinadas empresas que se pretende atraer al respectivo territorio.

Es necesario subrayar que esta gradación de carga tributaria se produce mediante modificaciones en el panorama normativo y, para hacerlo, las personas políticas se sirven de las respectivas competencias tributarias – importante concepto para que se entienda el fenómeno de la guerra fiscal.

Por lo tanto, estas concesiones procedidas de forma unilateral ocasiona, consecuentemente, la represalia de otros Estados, como veremos más adelante, de las más diversas formas posibles, desde la desestimación de los créditos gravados de incentivo hasta la interposición de acciones con el objetivo de que se retire del ordenamiento jurídico la medida que concedió el incentivo.

Entre los factores indicados por la doctrina que determinan el estadio que ha alcanzado la Guerra Fiscal, indicaremos los principales:

a) desequilibrio entre las diversas regiones y Estados, con respecto a la oferta de mano de obra calificada y de infraestructura de instalación, de acceso a los insumos y al mercado, unida a la inoperancia del gobierno central en la promoción de políticas públicas de desarrollo regional, haciendo que aquellos que no tengan otros medios de atraer a determinados tipos de empresas se valgan de la exoneración fiscal (cuanto más desfavorable la localización, mayor el costo fiscal involucrado). Esta incapacidad regulatoria del gobierno central se produce de modo directo en la asignación regional

de la inversión pública y, de modo indirecto, en la asignación de la inversión privada³⁴¹;

b) atribución a los Estados miembros (entidades subnacionales) de la competencia para instituir y cobrar el principal tributo sobre el consumo, al contrario de lo que se considera un estándar mundial³⁴². El carácter nacional, intrínseco al funcionamiento del ICMS, discrepa con el modo en que se implementó en Brasil, aunque se hayan creado medios de armonización normativa, mediante leyes complementarias, convenios, resolución del Senado, etc.; basta depender, para la efectiva posibilidad de cobro (integración de la regla matriz de incidencia), de la sanción de leyes ordinarias estaduais, a detallar el perfil de incidencia para que se abra un espacio a la guerra fiscal. Son 27 legislaciones diferentes en ámbito local, propiciando una amplia desigualdad en el cobro del tributo, generando desequilibrio competitivo entre las empresas e inseguridad de los contribuyentes a la hora de definir el lugar de la inversión;

c) adopción del llamado “Principio del Origen”, de modo de concentrar el impacto fiscal en el Estado en que se localiza la empresa que dará lugar a la operación de salida. Los citados autores destacan: el principio del origen es la condición esencial que permite al gobierno local negociar con cada empresa las condiciones y, eventualmente, la obligatoriedad del pago del impuesto. Aun en una situación en que toda la producción sea vendida a otro Estado, el gobierno del Estado que retiene la producción puede, como destinatario legal de la recaudación, conceder incentivos, aplazamientos del plazo de pago y exenciones. En síntesis, la posibilidad de utilizar la competencia estadual sobre el impuesto como instrumento de políticas de desarrollo regional³⁴³, originalmente estaba circunscripta en el modelo adoptado para el impuesto sobre el valor agregado

d) otra causa de fondo institucional se refiere a la falta de aptitud del Poder Judicial en dar respuesta al problema. Basta ver que el propio STF, aun teniendo una posición tomada en el sentido de repudiar los beneficios fiscales concedidos sin amparo en convenio interestatal, muchas veces termina, por causa de la lentitud de rito y sobrecarga de procesos, entrando en espera con el ritmo requerido por las demandas de este tipo. Las disculpas formales, formuladas en el centro de las técnicas de control de constitucionalidad, contribuyen con este escenario. Eso ocurre, por ejemplo, en la falta de seguimiento del proceso cuando la norma local concesiva del beneficio pierde su vigencia, haciendo que el Tribunal Supremo deje de dar seguimiento al proceso por pérdida de objeto³⁴⁴. Otro ejemplo, también relativo a las

³⁴¹ Cf. PRADO, Sergio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo Gonçalves. Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil: uma síntese. In: Guerra Fiscal no Brasil; três estudos de caso – Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná. Série Estudos de Economia do Setor Público, V. 5. São Paulo: FAPESP, 1999, P. 7.

³⁴² Idem, Ibidem.

³⁴³ Idem, p. 8

³⁴⁴ En estos casos, aunque haya pérdida del objeto en cuanto al futuro de la norma revocada, el Tribunal termina sin dar una solución jurídica a las situaciones consolidadas con anterioridad. Además, hay casos en que los Estados, en conocimiento de esta postura del STF, acaban “jugando” con esta

“autolimitaciones” establecidas por el Tribunal Supremo en el ámbito del control de constitucionalidad se produjo en el juicio de la ADI n.º 3350/SP, en que la Excelsa Corte perdió la oportunidad de fijar posición acerca del controvertido Comunicado CAT en el 36/04,k con el argumento de que no se trata de “acto normativo” en los términos requeridos por el art. 102, I, a, de la CF. La resolución es consistente con el criterio del STF acerca de los presupuestos formales de la ADI; aunque inconsistente, sin embargo, con el tipo de respuesta requerida por su papel institucional³⁴⁵.

Asimismo, podemos afirmar que el ICMS, como se dijo anteriormente, es cobrado por los estados que poseen un enorme poder de legislar sobre la fijación de alícuotas, incentivos y políticas de cobro. En este caso, el control fundamental sobre legislación, alícuotas y políticas es siempre ejercido por el nivel federal. Como consecuencia de este poder conferido a los estados surge en Brasil la posibilidad de la guerra fiscal que acaba por interferir directamente en las relaciones con el MERCOSUR ya que algunos estados brasileños, preocupados con la obtención de inversiones directas para el

limitación, burlando el control de sus actos. Esto ya fue hecho por el Estado de San Pablo al reeditar el mismo beneficio fiscal en normas diferentes y con vigencia temporal (esta situación ha sido claramente explicada por el propio STF en la ADI n.º 2.021-8/SP, en que el Estado de Río Grande do Sul cuestionaba el beneficio fiscal concedido por San Pablo). Tampoco se juzgaron, por pérdida de objeto, las ADI n.º 2155-9 y n.º 2166-4 (contra beneficios concedidos por Paraná) y las ADI n.º 2157-5 y 2156-7 (contra beneficios concedidos por Bahía).

³⁴⁵ Celso Fernandes Campilongo señala con bastante nitidez este comportamiento evasivo de los Tribunales que, mediante disculpas procedimentales, dejan de lado la presentación de la cuestión de fondo en algunos “casos difíciles”. Revela que: “la teoría jurídica crea diversos instrumentos para la actuación práctica del *non liquet*. Probablemente, lo más común para justificar resoluciones obligatorias más difíciles son las disculpas formales. Nulidades procesales, prescripciones, vicios formales y la falta de regulación legal suelen funcionar como un alivio y auxilio a la obligación de decidir. Alivio porque permite una resolución con economía de argumentos y amparada en la ley. Auxilio porque actúan como salida operativa a los dilemas judiciales. Se utiliza al derecho como disculpa para la falta de aplicación del derecho. La ampliación de la libertad del juzgador – aparentemente limitada por cuestiones de gran complejidad procesal – es enorme. No sin razón algunos analistas de esta situación destacan que el Supremo Tribunal Federal, en Brasil, dedica la mayor parte de sus resoluciones a cuestiones de derecho procesal y no a cuestiones sustantivas” (Política, sistema jurídico e decisão judicial. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 163)

desarrollo de sus respectivas regiones, terminan renunciando a gran parte de los ingresos del ICMS. Consecuentemente, la práctica de renuncia por algunos estados del Brasil acaba desgravando demasiado algunos productos, provocando claros desequilibrios.

Además, teniendo en cuenta que gran parte del poder decisorio en cuanto a las reglas del ICMS está concentrado en los estados, el país tiene serias dificultades para definir una política de recaudación de impuestos indirectos que se pueda adoptar a los efectos de comercio con los países miembros del bloque.

Trataremos a continuación el tema de la guerra fiscal existente en nuestro país, en el ámbito del ICMS.

12.1) La Guerra Fiscal en el Ámbito del ICMS

12.2) Síntesis histórica sobre la Guerra Fiscal

Para entenderlo mejor, nos referiremos a esa contienda entre los Estados. A comienzos de la década del 80 se inicia un movimiento que busca el fortalecimiento de los estados y municipios. Con la promulgación de la Constitución de 1988, se confirma el éxito de ese grupo formado principalmente por intendentes y gobernadores.

La Carta Magna transfiere una mayor porción de la torta tributaria y concede una mayor autonomía a estas Unidades Federativas para legislar sobre sus fuentes de recaudación. Esta libertad fiscal propició que se

intensificara la llamada Guerra Fiscal, estimulando la disputa entre los estados que tenían como objetivo la promoción del desarrollo regional y utilizaron la concesión de beneficios a las empresas para instalar nuevas plantas industriales en su territorio. Tal guerra no es un hecho nuevo en la política brasileña. Existen registros de dicha práctica desde la década del 20 pero la misma adquiere proporciones significativas y preocupantes a partir de la década del 90.

El incentivo fiscal no es una práctica reciente. En 1923 se creó el Impuesto sobre Ventas de Mercancías (IVM), y en 1934 se transformó en el Impuesto sobre Ventas de Consignaciones (IVC). Los espacios en la ley permitían la disputa tributaria entre las Unidades Federativas. En este período, los estados tenían autonomía sobre dichos impuestos en la exportación y concedían reducciones en las alícuotas para exportadores instalados en su estado, generando variaciones en las alícuotas y, por lo tanto, *desigualdades* arancelarias en el sistema de cobro.

Con la creación de la ley nº 5.172 del 25 de octubre de 1966 (Código Tributario Nacional), y la institución del ICM (Impuesto sobre Circulación de Mercancías) la práctica de incentivos no desapareció.

A mediados de la década del 70, la gestión de los incentivos para el desarrollo regional quedó a cargo del gobierno federal que aconsejó el uso

de esos instrumentos y de otros incentivos federales para estimular el desarrollo regionalizado, principalmente en la región Norte y Nordeste del país. Estos estímulos federales se redujeron drásticamente en función de la crisis financiera a comienzos de la década del 80. A partir de entonces, los estados trataron de atraer inversiones para su órbita aunque sin grandes resultados ya que la regulación de modificaciones en las alícuotas del ICM necesitaría pasar por el escrutinio del CONFAZ, y ser aprobada por el Congreso Nacional.

La promulgación de la Constitución de 1988 culminó con una mayor descentralización político-fiscal, mediante la ampliación de la autonomía federativa entre los estados y municipios. A partir de entonces se desarrolló el proceso de la llamada "guerra fiscal". La disputa tributaria siempre existió pero en proporciones reducidas en virtud de las legislaciones vigentes. Con la Carta Magna de 1988, que transfirió la mayor porción tributaria a los estados y municipios, y concedió poderes para que las entidades tributantes legislaran sobre sus ingresos, es decir, el IPVA y el ICMS en el ámbito estadual, y el IPTU y el ISS en el ámbito municipal.

12.3) Tipos de incentivos fiscales estaduais utilizados en la guerra fiscal

Ya hemos visto los tipos de beneficios fiscales que se relacionan con el ICMS, sin embargo, en esta guerra, los tipos más utilizados por los Estados

son dos, *el crédito financiero* y *el crédito presunto*, y otros menores que interfieren menos en la competencia financiera entre los Estados.

El crédito financiero consiste en la financiación subsidiada de una parte o del total del débito del ICMS de la empresa, en este caso, un fondo estadual hace la financiación, en general a largo plazo, a través de una institución financiera.

Para la concesión del crédito presunto se utiliza la sistemática de la no acumulación inherente al ICMS, en la que el Estado concede una reducción del importe del impuesto adeudado (indicado en la factura), sin modificar dicho importe en el documento fiscal. La reducción se realiza en el momento del pago del impuesto y el comprador recibe el crédito total indicado en la factura.

Algunos Estados optan por conceder el crédito presunto, dejando en segundo plano el crédito financiero debido a que la financiación del ICMS se calcula sobre el impuesto adeudado y recaudado, lo que hace que el Estado, al desembolsar la financiación, no haya modificado sus ingresos y, consecuentemente, las particiones constitucionales (el 25% de los Municipios y el 15% del FUNDEF - Fondo de Mantenimiento y Desarrollo de la Enseñanza Fundamental y de Valorización del Magisterio)³⁴⁶ que toman

³⁴⁶ El Fondo de Mantenimiento y Desarrollo de la Enseñanza Fundamental y de Valorización del Magisterio (FUNDEF) fue instituido por la Enmienda Constitucional nº 14, del 12 de septiembre de 1996, y reglamentado por la Ley nº 9.424, del 24 de diciembre del mismo año, y por el Decreto nº

como base el total de los ingresos, incluida en los mismos la parte financiada, mientras que en la sistemática del crédito presunto se reduce el pago del contribuyente y, por consiguiente, se reducen los ingresos y la base imponible de las particiones constitucionales.

Otros Estados ofrecen facilidades para el registro de licitaciones y asistencia técnica en la elaboración de proyectos. El Estado de San Pablo ofrece diversas formas de incentivo para atraer nuevas inversiones, como: FIDES (Fondo Estadual de Incentivo al Desarrollo Económico y Social); FIDEC (Fondo Estadual de Incentivo al Desarrollo Económico) y el PITE (Programa de Asociación para Innovación Tecnológica), entre otras.

Los Estados de la región nordeste, principalmente, se han disputado ferozmente a las empresas interesadas en instalar sus plantas. Los incentivos concedidos por la región norte desencadenan una dura competencia; dependiendo de las características de la empresa, es decir, de su capacidad financiera, se pueden conceder otras ventajas. Lo que

2.264, del 27 de junio de 1997 se implementó 1º de enero de 1998. Trajo como innovación un cambio de la estructura de financiación de la enseñanza fundamental en el país, por la subvinculación de una parte de los recursos destinados a ese nivel de enseñanza. El FUNDEF, Fondo de Mantenimiento y Desarrollo de la Enseñanza Fundamental y de Valorización del Magisterio es un fondo instituido en cada Estado de la Federación y en el Distrito Federal, cuyos recursos se deben aplicar exclusivamente en el mantenimiento y desarrollo de la enseñanza fundamental pública y en la valorización de su magisterio. En cada Estado el FUNDEF está compuesto por recursos del propio Estado y de sus Municipios, constituyéndose por el 15% del: Fondo de Participación del Estado (FPE); Fondo de Participación de los Municipios (FPM); Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) Recursos relativos a las exenciones de exportaciones que trata la Ley Complementaria nº 87/96; y el Impuesto sobre Productos Industrializados, proporcional a las exportaciones (IPI-exp.). Los recursos del FUNDEF constituidos en la forma antes referida son redistribuidos, automáticamente, al Estado y sus Municipios proporcionalmente al número de matrículas en la enseñanza fundamental de las respectivas redes de enseñanza, que constan en el Censo MEC del año anterior, consultado en: [www. http://qese.edunet.sp.gov.br/fundef/saiba_más.htm](http://qese.edunet.sp.gov.br/fundef/saiba_más.htm).

beneficia directamente a las empresas es la donación o venta facilitada de terrenos, proyectos de infraestructura con aprobación desburocratizada.

El Estado de Ceará posee, entre otros, un modelo destinado a los proyectos sociales. Bahía cuenta con un conjunto de incentivos, entre ellos se destaca un segmento especial en el sector automotor.

En Río Grande do Sul se conceden financiaciones para la instalación, ampliación, modernización o reactivación de plantas industriales, con intereses y plazos alargados; entre los programas ofrecidos el más famoso es el FUNDOPEM – Fondo Operación Empresa³⁴⁷.

Para no quedarse afuera, Río de Janeiro ofrece incentivos a las nuevas industrias que tratan de aumentar su capacidad productiva, entre los programas se encuentran el Fondo de Desarrollo Económico y Social – FUNDES – instituido por el Decreto-Ley Estadual nº 8/75, y sus modificaciones posteriores, a través de una cartera de programas diferenciada, las empresas obtienen financiaciones en condiciones especiales, pudiendo su valor llegar al 100% o al 200% de la inversión fija,

³⁴⁷ DECRETO N° 38.609, DEL 23 DE JUNIO DE 1998. Dispone sobre el Reglamento del FUNDOPEM/RS, instituido por la LEY N° 11.028, del 10 de noviembre de 1997. EL GOBERNADOR DEL ESTADO DE RIO GRANDE DEL SUL, en el uso de las atribuciones que le confiere el artículo 82, inciso V, de la Constitución del Estado y de conformidad con lo dispuesto en la LEY N° 11.028, del 10 de noviembre de 1997, con sus modificaciones, DECRETA: Art. 1° - El Fondo Operación Empresa del Estado de Rio Grande do Sul – FUNDOPEM/RS –, instituido por la LEY N° 11.028, del 10 de noviembre de 1997, a los efectos de financiar y subsidiar inversiones en emprendimientos industriales para el desarrollo socioeconómico integrado del Estado, tiene su estructura y funcionamiento regulados por este Decreto.

conforme el programa, siendo el plazo promedio de carencia y usufructo de 5 años para una amortización con un interés del 6% anual³⁴⁸.

El Distrito Federal, que en el pasado era el lugar que más ofrecía beneficios a las microempresas y pequeñas empresas, extendió sus incentivos a proyectos industriales y a la ampliación de nuevos parques fabriles, dirigiendo los estímulos a las empresas segmentadas en la exploración de metales preciosos y productos de informática.

Goiás participa de la guerra fiscal a través de un incentivo fiscal llamado FOMENTAR, se trata de un programa de incentivo para industrialización, donde el Estado hace un empréstito del 70% del ICMS debido por las empresas, con el 2,4% de interés anual, sin corrección monetaria. La empresa obtiene 10 años de goce de los beneficios y un plazo ampliado de pago. Desde entonces Goiás obtuvo un crecimiento industrial, con la creación de polos industriales como el DAIAG en Aparecida de Goiânia, DAÍ en Anápolis y otras en la región³⁴⁹. En 2000, el programa fue reemplazado por el programa de Desarrollo Industrial – Produzir – a través de la ley nº

³⁴⁸ Decreto-ley 8/75 | Decreto-ley Nº 8, del 15 de marzo de 1975 de Rio de Janeiro .Art. 6º - Queda instituido el Fondo de Desarrollo Económico y Social (FUNDES), destinado a financiar programas y proyectos prioritarios en sectores estratégicos para el desarrollo económico y social del Estado.

³⁴⁹ El Fondo de Participación y Fomento a la Industrialización del Estado de Goiás - FOMENTAR, creado por la Ley nº 9.489, del 19 de julio de 1984 en la Secretaría de Industria y Comercio, con modificaciones posteriores y reglamentado por el Decreto nº 3.822, del 10 de julio de 1992, con modificaciones procesadas por los Decretos nº 3.914, del 14 de enero de 1993, Decreto nº 4.004, del 23 de junio de 1993, Decreto nº 4.248, del 16 de mayo de 1994, Decreto nº 4.453, del 22 de mayo de 1995, Decreto nº 4.727, del 26 de noviembre de 1996, Decreto nº 4.825, del 10 de septiembre de 1997, Decreto nº 4.858, del 26 de enero de 1998, Decreto nº 5.297, del 18 de octubre de 2.000 y Decreto nº 5.627, del 24 de julio de 2002.

13.591/00, y reglamentada por el Decreto nº 5.265/2000, con el objetivo de perfeccionar el programa de incentivos fiscales del Estado, proporcionando mayores beneficios a los contribuyentes, con un porcentaje de incentivos del 73% y un mayor plazo de usufructo de hasta 15 años. Sin embargo, mediante la Resolución nº 1.301/08, de la Secretaría de Industria y Comercio de Goiás, se dificultó la entrada de micros y pequeñas empresas que no contaban con capacidad técnica y financiera como para merecer el programa.

Espírito Santo ofrece uno de los más polémicos incentivos fiscales, el fondo de desarrollo de las actividades portuarias FUNDAP, se trata de una financiación para el apoyo a empresas con sede en Espírito Santo que realicen operaciones de comercio exterior tributadas por el ICMS en Espírito Santo. Las empresas industriales que utilizan insumos importados podrán acceder a las financiaciones del FUNDAP, creando una filial especializada en comercio exterior³⁵⁰.

Existen otros incentivos concedidos por los Estados pero estos fueron apenas algunos ejemplos para que se pueda tener un conocimiento más exhaustivo sobre el tema: “Guerra Fiscal del ICMS”.

³⁵⁰ Fundap- Ley nº 2.508/70 (Institución) Artículo 1º - El Poder Ejecutivo está autorizado a crear junto al Consejo de Desarrollo Económico del Estado (CODEC), un Fondo especial denominado Fondo para el Desarrollo de las Actividades Portuarias (FUNDAP), cuyos recursos se destinarán a promover el incremento de las exportaciones e importaciones a través del Puerto de Vitória.

12.4) *En la práctica, la operatividad de los beneficios fiscales concedidos por el Estados y la forma en cómo los mismos perjudican el proceso de armonización de la legislación tributaria y el pacto federativo.*

A partir de este tema, comentaremos sobre algunos beneficios concedidos, al margen de la Ley Complementaria n.º 24/1975, por los principales Estados involucrados en esta guerra³⁵¹. Comenzaremos por el Estado del Paraná. En éste, la norma que establece tal beneficio es la Ley n.º 13.212, del 29 de junio de 2001, substituida por la Ley n.º 14.578/2004.

El incentivo establecido por dicha legislación consiste en la concesión de crédito otorgado del 7% sobre el valor de la operación de salida de los productos resultantes del sacrificio de aves (§ 2.º, artículo 2.º)³⁵², de ganado vacuno, bufalino o porcino (artículo 4.º)³⁵³ y de la industrialización de pescados (§ 1.º, artículo 6.º)³⁵⁴.

³⁵¹ Son varios los Estados que conceden los beneficios fiscales citados, sin embargo presentaremos solamente los dos siguientes ejemplos comentados pero los mecanismos de beneficios utilizados no difieren entre sí.

³⁵² Art. 2.º [...]

§ 2.º El matadero de aves podrá, en sustitución al aprovechamiento de cualquier crédito, optar por el crédito de valor equivalente a la aplicación del 7% (siete por ciento) sobre el valor de su operación de salida de los productos resultantes del sacrificio, aunque se encuentren sometidos a otros procesos industriales, opción ésta que se declarará en un acta en el libro Registro de Utilización de Documentos Fiscales y Actas de Denuncias, debiendo la renuncia a la misma ser objeto de una nueva acta.

³⁵³ Art. 4.º El establecimiento frigorífico que realice el sacrificio de ganado vacuno, bufalino o porcino, o aquel que haya encomendado este sacrificio podrá, en sustitución al aprovechamiento de cualquier crédito, optar por el crédito de valor equivalente a la aplicación del 7% (siete por ciento) sobre el valor

Entonces: supongamos que el contribuyente “A”, localizado en el Estado de Paraná, hace uso del incentivo tributario previsto en la Ley n.º 13.212/2001, venta producto resultante del sacrificio de aves – como pollo condimentado congelado – al contribuyente “B”, localizado en el Estado de San Pablo. Considerando que la alícuota del ICMS, para las operaciones interestatales, es del 12%³⁵⁵, el contribuyente “A” pagaría al Estado de Paraná el ICMS incidente sobre tal operación, a la alícuota de 5%, tomaría el crédito correspondiente al 7% del valor de la operación, y especificaría el 12% en concepto del ICMS en la factura de salida que acompañaría al producto.

A su vez, el contribuyente “B”, localizado en el Estado de San Pablo, al recibir ese “pollo condimentado congelado”, emitiría una factura de entrada

de su operación de salida de productos resultantes del sacrificio de estas especies de ganado, aunque se encuentren sometidos a otros procesos industriales.

³⁵⁴ Art. 6.º [...]

§ 1.º El establecimiento que realice la industrialización de pescados, en sustitución del aprovechamiento de cualquier crédito podrá optar por el crédito de valor equivalente a la aplicación del 7% (siete por ciento) sobre el valor de su operación de salida de productos resultantes de la industrialización aunque se encuentren sometidos a otros procesos industriales, opción ésta que se declarará en un acta en el libro Registro de Utilización de Documentos Fiscales y Actas de Denuncias, debiendo la renuncia a la misma ser objeto de una nueva acta.

³⁵⁵ Ley n.º 11.580/1996: Art. 15. Las alícuotas para operaciones y prestaciones interestatales son: I – El 12% (doce por ciento) para las operaciones y prestaciones interestatales que destinen bienes, mercancías y servicios a contribuyentes establecidos en los Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Río de Janeiro, Santa Catarina y San Pablo.

del producto con la especificación del 12% del ICMS, y registraría dicho importe como “crédito” en el Libro de Cálculo del ICMS.

12.4.1) Espírito Santo y el caso FUNDAP.

Uno de los casos más debatidos en lo que respecta a la problemática de la concesión de beneficios fiscales es el “caso FUNDAP – Fondo para el Desarrollo de las Actividades Portuarias” –, incentivo concedido por el Gobierno del Estado de Espírito Santo para las empresas de importación y exportación que se establecen allí. Su fundamento normativo es la Ley Estadual n.º 2.508, del 22.5.1970³⁵⁶.

Para tener acceso a dicho incentivo, las empresas deben cumplir los siguientes requisitos: (i) tener sede en el Estado de Espírito Santo; (ii) realizar, en este lugar, el despacho aduanero; y (iii) estar sujetas al pago del ICMS. Otro requisito consiste en (iv) ejercer actividad exclusiva de comercio exterior.

En líneas generales, son concedidos los siguientes beneficios a las llamadas “fundapianas”: (a) diferir el ICMS hasta el momento en que se produzca la operación de salida de las mercancías importadas³⁵⁷; (b) obtener

³⁵⁶ Esta ley fue reglamentada por el Decreto n.º 163-N, del 15.7.1971, y sus modificaciones posteriores.

³⁵⁷ Según la técnica del diferimiento, el impuesto deja de ser cobrado en la entrada al establecimiento importador para ser cobrado en la operación de salida de la mercancía importada. No hay impuesto en la entrada pero, consecuentemente, no hay crédito a ser descontado en la salida, de modo que, en

financiación a través del BANDES – Banco de Desarrollo del Espírito Santo S/A. – de hasta el 8% del valor de la operación (así considerado el importe de las salidas de las mercancías realizadas por el establecimiento importador), y la empresa tendrá hasta 20 años para liquidar el empréstito, con un interés del 1% anual y sin corrección monetaria.

Un ejemplo ilustrativo de la una operación hecha por el FUNDAP es el siguiente. La empresa “A” importa por el Puerto de Vitória y realiza un contrato de compraventa con una empresa “B”, localizada en el Estado de San Pablo. En la operación de remesa de la mercancía importada, “A” pagará íntegramente el ICMS debido, especificando en la factura el respectivo importe a los efectos de que la compradora pueda, posteriormente, mediante el mecanismo de la no acumulación, descontar del monto debido en la subsiguiente operación (salida de “B” a “C”) el importe del ICMS cobrado en la operación anterior.³⁵⁸ Con el correspondiente comprobante del previo pago del impuesto, “A” se dirige al BANDES y obtiene una financiación parcial del valor pagado, debiendo invertir una parte de este monto en proyectos sociales, industriales, de pesca, turismo o agropecuarios, en los límites geográficos del Estado. Estos proyectos,

términos pragmáticos, no hay renuncia de ingresos, sólo postergación del momento en que el tributo incidente en la importación será pagado.

³⁵⁸ El precepto general de la no acumulación está incluido en la CF, art. 155, § 2.º, I, en el que el ICMS “será no acumulativo, compensándose lo debido en cada operación relativa a la circulación de mercancías o prestación de servicios con el monto cobrado en las anteriores por el mismo u otro Estado o por el Distrito Federal.”

enumerados en la legislación estadual, deben ser previamente registrados y aprobados por el referido gestor financiero.

12.5) Consecuencias de la Guerra Fiscal: perdedores y ganadores

El principal perdedor es el ordenamiento jurídico porque la concesión de beneficios fiscales es hecha sin el conocimiento, como se ha visto anteriormente, del CONFAZ, órgano creado por Ley Complementaria que vincula la legalidad de los incentivos a su aceptación. Los gobernadores ignoran la ley, partiendo del presupuesto de que los estados son autónomos para legislar en materia del ICMS, concediendo incentivos a través de leyes estaduais y a veces por actos del Poder Ejecutivo, sin la aprobación de la Asamblea Legislativa.

Para hacer valer la ilegalidad y la nulidad de la concesión, el estado directa o indirectamente perjudicado tiene legitimidad activa para, ante el Supremo Tribunal Federal, interponer una acción contra la concesión de los beneficios alegando incumplimiento de ley federal. Tal incumplimiento torna al estado infractor pasible de intervención federal, lo que resulta prácticamente imposible porque los perjuicios con la inestabilidad institucional son mayores que los obtenidos con los incentivos.

Pasando de la cuestión jurídica se observa la cuestión económica de los beneficios. Preliminarmente no se debe inculcar la idea de que el tributo

es malo. El producto de la recaudación de un tributo es simplemente una transferencia monetaria del sector privado al sector público. Como tal, el mismo no es un costo para la sociedad. El costo social de un impuesto se origina por las distorsiones que el mismo causa en la asignación de los recursos de la economía, y en escala generalmente mucho menor, por la necesidad que el mismo crea de asignar recursos productivos para, por un lado administrarlo, y por el otro lado dar cumplimiento a las obligaciones fiscales de los contribuyentes.³⁵⁹

En la práctica no es posible crear y eliminar tributos en cualquier momento, en función de cambios que se producen en las condiciones económicas. Aunque la tributación sufra cambios prácticamente todos los días, el elenco de tributos como sus características básicas es bastante estable. Así como también planificar inversiones del sector privado en el sector público.

Las inversiones generalmente son de empresas extranjeras o nacionales de gran tamaño, de las que dependen otras empresas. Por ejemplo: si hay una ensambladora de automóviles que viene a instalarse en un determinado estado, la misma necesitará una empresa que le provea los tornillos, los asientos, el tapizado, los vidrios, etc.

³⁵⁹ VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha y Quem Perde. 1996

Para reducir costos de la producción, tales empresas tienden a establecerse lo más cerca posible de la ensambladora para que los costos de transporte de materiales se reduzcan. Luego, el estado que concede incentivos a la ensambladora ganará en términos tributarios lo que sea pagado por las empresas dependientes, pues éstas no están dentro del paquete de incentivos. De esta forma, el estado gana en términos económicos y sociales ya que habrá más empleos.

A pesar de supuestamente haber una ganancia con la *guerra fiscal*, ya se ha dicho que el estado pierde y el país también pierde. Para Varsano, sólo se justifica la concesión de incentivos fiscales si, socialmente, genera beneficios a la población de la Unidad. "Sólo tiene sentido utilizar recursos públicos para estimular emprendimientos que generen un agregado – que no existiría ante la falta del incentivo – a los ingresos futuros de los residentes, que sea mayor que el valor atribuido por los mismos al bien cuya provisión pública se redujo o dejó de existir".³⁶⁰

Es indudablemente aceptable, en virtud de la dinámica del desarrollo, que se incluyan entre los objetivos de la política industrial la desconcentración de la producción y el desarrollo regional, y que se utilicen recursos públicos con estas finalidades. Tales objetivos, sin embargo, son

³⁶⁰ Varsano, R. (1996). **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 27, n. 1, p. 40.

necesariamente nacionales y, por ello, se deben perseguir bajo la coordinación del gobierno central. Cuando, a través de la guerra fiscal, los estados intentan asumir esa carga, el resultado tiende a ser desastroso. Primero los vencedores de la guerra fiscal son, en general, estados de mayor capacidad financiera, que vienen a ser los más desarrollados, con mayores mercados y mejor infraestructura. Segundo, al renunciar a la recaudación, el estado está renunciando a la prestación de servicios (educación, salud, infraestructura, etc.) que son insumos del proceso productivo o del equilibrio fiscal, generando inestabilidad macroeconómica.

12.6) Efecto de la guerra fiscal en la vida de los contribuyentes y de los Estados

En virtud de la adopción de medidas que reducen alícuotas o base imponible sin la necesaria deliberación de otros Estados, por medio de actos jurídicos unilaterales, conforme lo prevé la Constitución, algunos Estados han obstaculizado la utilización de créditos obtenidos en operaciones de circulación de mercancía en los Estados que no cumplen con la norma constitucional.

12.6.1) Los actos administrativos tendientes a la desestimación de los créditos

El Estado de San Pablo, por medio de la Ley n.º 6.374/89-SP, en especial en su art. 36, § 3º, estableció la desestimación de créditos³⁶¹ del ICMS con miras a minimizar los efectos de los beneficios concedidos en contra del CONFAZ. Con ello, hace que los contribuyentes de San Pablo tengan que soportar el tributo en su totalidad en caso de que la mercancía haya sido adquirida de un proveedor localizado en un Estado diverso y que practique los beneficios mencionados.

Otro acto administrativo se trata de la Resolución n.º 52/93: desestimando créditos del ICMS bajo la afirmación de que se considera “impuesto cobrado en las operaciones anteriores” al importe efectivamente recaudado y/o pagado al Estado de origen, es decir, no considera cobrado el importe especificado en la factura.

De la misma forma, corresponde mencionar las disposiciones contenidas en el acto normativo CAT n.º 36/2004³⁶² que enumera, en dos anexos, los beneficios que desde su punto de vista son considerados inconstitucionales. El mismo dispone lo siguiente:

1. El crédito del ICMS correspondiente a la entrada de mercancía remetida o servicio prestado a establecimiento localizado en territorio paulista, por establecimiento localizado en otra Unidad federada que se beneficie con incentivos fiscales (referidos

³⁶¹ “Desestimación de créditos”, según la jerga fiscal, es la invalidación de los créditos relativos a las operaciones anteriores (entradas), no pudiendo ahora descontarse en las operaciones subsiguientes (salidas) – descuentos estos que deberían realizarse en condiciones normales, como resultado del precepto constitucional de la no acumulación.

³⁶² Publicado en el Diario Oficial el 31.7.2004.

en los Anexos I y II del Comunicado), solamente se aceptará hasta el monto en que el impuesto haya sido efectivamente cobrado por la Unidad federada de origen.

2. El crédito del ICMS relativo a cualquier entrada de mercancía o recepción de servicio con origen en otra Unidad federada solamente se aceptará lo deducido, de conformidad con lo dispuesto en el ítem 1, aunque las operaciones y prestaciones estén beneficiadas por incentivos derivados de actos normativos no enumerados expresamente en los mencionados Anexos I y II.

Otro ejemplo que merece mencionarse es el hecho de que los Estados de Ceará, Minas Gerais, Paraná, Río de Janeiro, Río Grande del Sul, Santa Catarina y San Pablo, representados por sus respectivos Secretarios de Hacienda, Finanzas, Renta o Tributación, celebraron el Protocolo ICMS 19/2004 publicado el 12.04.2004³⁶³.

Dicho instrumento dispone sobre la prohibición de la apropiación de crédito del ICMS en las entradas derivadas de operaciones interestatales, de mercancías cuyos remitentes estén beneficiados con incentivos fiscales concedidos en desacuerdo con la legislación de regencia del impuesto.

El Protocolo establece que el crédito del ICMS correspondiente a la entrada de mercancía o recepción de servicio en establecimiento localizado en esos estados, remitida a cualquier título, o prestada por contribuyente que se beneficie de incentivos concedidos en las actividades comerciales y de prestación de servicios en desacuerdo con la Ley Complementaria 24/1975,

³⁶³ El Protocolo entró en vigencia el 12 de abril de 2004 y tendrá vigencia por plazo indeterminado, pudiendo ser denunciado por cualquiera de las partes signatarias, siempre que las otras sean notificadas con una antelación mínima de 60 (sesenta) días.

solamente se aceptará hasta el monto en que el impuesto haya sido efectivamente cobrado por la Unidad de la federación de origen³⁶⁴.

Es decir: la fiscalización de los estados podrá “descalificar” los créditos del ICMS a un contribuyente situado en su territorio porque hubo incentivo fiscal concedido a otro contribuyente, en otro estado. La situación en que se encuentra la seguridad jurídica en nuestro país, en el ámbito tributario, es la siguiente.

En concepto de aclaración para el destinatario o tomador, conforme el caso, la fiscalización podrá informar en el documento fiscal que registre la operación o la prestación, la prohibición de acreditar el impuesto relativo a la operación o prestación y/o la parte que el mismo está autorizado a acreditar o a deducir. *La falta de la información en el documento de la operación o prestación, sin embargo, no autoriza al destinatario a acreditar el ICMS especificado en desacuerdo con los preceptos del Protocolo*³⁶⁵.

³⁶⁴ Es decir, hay una clara dificultad impuesta al contribuyente porque no siempre el contribuyente comprador de la mercancía de otro Estado cuenta con los medios para saber si el crédito, especificado en la factura que la acompaña, se encuentra comprometido por incentivo fiscal al margen de convenio. Según advierte Luiz Fernando Mussolini Jr., “es literalmente imposible para quien está localizado en San Pablo acompañar el dictado de todos los actos normativos de cada unidad federativa, incluso porque no se trata de un deber instrumental que se le pueda exigir a la escasez de previsión legal. (In: CARVALHO, Paulo de Barros; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coords.). II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Segurança Jurídica na Tributação no Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 417-418.

³⁶⁵ Es realmente absurdo, típico de la legislación autoritaria. ¿Dónde están los derechos del contribuyente? ¿Quién defenderá la legitimidad en este país? ¿Hasta dónde el terrorismo fiscal comprometerá nuestro crecimiento económico?

Asimismo, las Unidades signatarias del presente protocolo se obligan, mutuamente, a proveer información sobre los contribuyentes involucrados y las operaciones o prestaciones interestatales en las situaciones definidas en el mismo.

Ante el alboroto general, dicho Protocolo fue declarado sin efecto por el Despacho 02/2004 del CONFAZ. Sin embargo, las bases de la restricción continúan válidas porque su origen es la Ley Complementaria 24/1975, acogida por la Constitución Federal de 1988³⁶⁶.

Por su parte, el Estado del Paraná instituyó el Decreto n.º 2.183, del 26.11.2003, disponiendo que el crédito del ICMS correspondiente a la entrada de mercancía o de bien remetido a establecimiento que se beneficie con incentivos fiscales indicados en el Anexo Único será aceptado en la misma proporción en que el impuesto esté siendo efectivamente pagado a la unidad federada de origen conforme el mencionado Anexo.

El Estado de Ceará estableció en la Instrucción Normativa n.º 32, del 29.12.2003, en su art. 1º, que el crédito del ICMS correspondiente a la entrada, a cualquier título, de mercancía en establecimiento localizado en territorio cearense, por establecimiento que sea usuario de beneficio fiscal concedido sin amparo en Convenio celebrado en el ámbito del Consejo de

³⁶⁶ art. 155, parágrafo 2º inciso XII, letra "g".

Política de Hacienda (CONFAZ) sólo se aceptará en la misma proporción en que el impuesto haya sido efectivamente pagado a la Unidad de la Federación de origen. El art. 2.º dispone que la autoridad administrativa que compruebe, en el ejercicio de sus actividades, la apropiación, por parte de contribuyentes de este Estado, de créditos tributarios en desacuerdo con el referido art. 1.º, deberá emitir una notificación para devolución de crédito. En la hipótesis de incumplimiento por parte del contribuyente, se deberá labrar un acta de infracción acusando la acreditación indebida registrada en su cuenta gráfica del ICMS (art 3º).

En Minas Gerais se dictó la Resolución n.º 3.166, del 11.7.2001: solamente considera “impuesto cobrado en las operaciones anteriores” el importe efectivamente recaudado y/o pagado al Estado de origen. Prohíbe la apropiación de crédito del ICMS en las entradas derivadas de operaciones interestatales, de mercancías cuyos remitentes estén beneficiados con incentivos fiscales concedidos en desacuerdo con la legislación del impuesto.

En el Estado de Mato Grosso do Sul, constatamos la existencia del Decreto n.º 989, del 23.7.2003. En su art. 1º § 3º se establece que: no acepta el crédito del ICMS superior al 7% en las compras realizadas por los contribuyentes de Mato Grosso de distribuidoras instaladas en Goiás, Brasília, etc. Prohíbe al contribuyente matogrosense la utilización, como crédito fiscal, de un importe superior al autorizado en el § 1º, al adquirir

mercancías de un establecimiento localizado en Espírito Santo, Goiás, Pernambuco o Distrito Federal.

En Bahía, el Decreto n.º 8.511, del 06.05.2003: establece que el distribuidor de Bahía, al adquirir mercancía para revenderla directamente de la industria o laboratorio, podrá descontar en la base imponible del ICMS anticipado el porcentaje del 18,53%, no obteniendo ese beneficio si la adquiere de otra distribuidora y/o recibe en transferencia.

Indicamos por último que entre los Estados seleccionados para analizar el tema, el Estado de Pernambuco, que promueve la desacreditación del Acta de Acuerdo de Régimen Especial (TARE) para el pago del ICMS en el mes subsiguiente al cobro del mismo en un porcentaje no inferior al 10% del valor de las entradas, es decir, si el contribuyente pernambucano compra mercancías de Estados donde la alícuota interestatal sea del 12% – como Goiás y DF –, éste no tendrá cómo cumplir el pago mínimo del 10% de los valores de las entradas.

Por todo lo expuesto, se puede observar que la dinámica y la dialéctica de la Guerra Fiscal se encuentran presentes, tal como se demostró en la adopción de medidas abusivas por algunas unidades federadas, que justifica la sanción, por parte de otros Estados, de medidas igualmente abusivas en forma y tenor.

Las concesiones de créditos presuntos y la ampliación del plazo de pago de este tributo mediante la financiación estadual y, en fin, todo aquello que se refiere a beneficio fiscal, ocasionan, según las legislaciones mencionadas precedentemente, un claro perjuicio al Estado de destino que acaba por proveerse de todos los medios posibles para defender su economía local.

12.7) Efectos de la Guerra Fiscal y el Escenario Jurisprudencial

Inicialmente es necesario destacar que la preocupación de los Estados en obtener ingresos para cubrir deficiencias de caja, muchas veces ha llevado a tomar decisiones que implican una violación a preceptos constitucionales, en función de una mayor recaudación, lo que no es admisible en el Estado Democrático de Derecho, en que la primera preocupación debe ser el cumplimiento de la Constitución, como tantas veces lo resolvió el STF, en el sentido de que la Constitución está por encima de programas de gobierno, como afirmó el Min. Sepúlveda Pertencente³⁶⁷, citado por el Min. Néri de la Silveira, en su voto:

“Nuestra primera preocupación deber ser la defensa de la Constitución. Ningún hecho de la vida económica o de la vida social, en el instante en que somos llamados a decir si un determinado acto normativo o una ley está de acuerdo con la Constitución, puede colocarse con prioridad con relación al cumplimiento de la Constitución.”

³⁶⁷ Cfe. ADIn en el 447-DF-RTJ 145/15.

De esta forma, la jurisprudencia nacional ha sido reiterativa en el sentido de declarar la inconstitucionalidad de la ley estadual que concede incentivos fiscales para el ICMS sin cumplir las condiciones establecidas por la Constitución, como se puede constatar, entre otros, en las siguientes sentencias:

"ACCIÓN DIRECTA DE INCONSTITUCIONALIDAD - MEDIDA CAUTELAR - Nº 1247 - JUICIO: 17/08/1995.

SUMARIO: Acción Directa de Inconstitucionalidad - Inexistencia de plazo de decadencia. ICMS - Concesión de exención y de otros beneficios fiscales, independientemente de previa deliberación de los demás estados miembros y del Distrito Federal - Limitaciones constitucionales al poder del Estado miembro en tema del ICMS (CF, art. 155, 2º, XII, "g") - Norma legal que trasmite inadmisibles delegación legislativa externa al Gobernador del Estado - Precedentes del STF - Medida Cautelar concedida en parte.

(...)

ICMS Y REPULSA CONSTITUCIONAL A LA GUERRA TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS: El legislador constituyente republicano, con el propósito de impedir la "guerra tributaria" entre los Estados miembros, enunció postulados y prescribió directrices generales de carácter subordinante destinadas a componer el estatuto constitucional del ICMS.

Los principios fundamentales consagrados por la Constitución de la República, en el tema del ICMS, (a) realzan el perfil nacional de que se reviste este tributo, (b) legitiman a institución, por el poder central, de reglamento normativo unitario destinado a disciplinar, de modo uniforme, esa especie tributaria, especialmente en virtud de su carácter no acumulativo, (c) justifican la sanción de ley complementaria nacional destinada a regular el modo y la forma en cómo los Estados miembros y el Distrito Federal, siempre después de deliberación conjunta, podrán, por acto propio, conceder y/o revocar exenciones, incentivos y beneficios fiscales.

CONVENIO Y CONCESIÓN DE EXENCIÓN, INCENTIVO Y BENEFICIO FISCAL EN TEMA DE ICMS: La celebración de los convenios interestatales constituye un presupuesto esencial a la válida concesión, por los Estados miembros o Distrito Federal, de exenciones, incentivos o beneficios fiscales en el tema del ICMS.

Tales convenios – como instrumentos de exteriorización formal del previo consenso institucional entre las unidades federadas investidas de competencia tributaria en materia del ICMS – se destinan a componer los conflictos de intereses que

necesariamente resultarían, una vez ausente tal deliberación intergubernamental, de la concesión, por parte de los Estados miembros o del Distrito Federal, de exenciones, incentivos y beneficios fiscales correspondientes al impuesto en cuestión.

El pacto federativo, sustentándose en la armonía que debe presidir las relaciones institucionales entre las comunidades políticas que componen el Estado Federal, legitima las restricciones de orden constitucional que afectan el ejercicio, por parte de los Estados miembros y del Distrito Federal, de su competencia normativa en el tema de exoneración tributaria correspondiente al ICMS. Concedidas mediante ley específica, prohibiéndose al Poder Legislativo conferir al Jefe del Ejecutivo la prerrogativa extraordinaria de disponer, normativamente, sobre tales categorías temáticas, bajo pena de ofensa al postulado central de la separación de poderes y de transgresión al principio de la reserva constitucional de competencia legislativa. Precedente: ADIn 1.296/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO"

"ACCIÓN DIRECTA DE INCONSTITUCIONALIDAD - INEXISTENCIA DE PLAZO DE DECADENCIA - ICMS - CONCESIÓN DE EXENCIÓN Y DE OTROS BENEFICIOS FISCALES, INDEPENDIENTEMENTE DE PREVIA DELIBERACIÓN DE LOS DEMÁS ESTADOS MIEMBROS Y DEL DISTRITO FEDERAL – LIMITACIONES CONSTITUCIONALES AL PODER DEL ESTADO MIEMBRO EM EL TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE TRASMITE INADMISIBLE DELEGACIÓN LEGISLATIVA EXTERNA AL GOBERNADOR DEL ESTADO - PRECEDENTES DEL STF - MEDIDA CAUTELAR CONCEDIDA EN PARTE. ACCIÓN DIRECTA DE INCONSTITUCIONALIDAD Y PLAZO DE DECADENCIA: "

ACCIÓN DIRECTA DE INCONSTITUCIONALIDAD. ÍTEMS "A", "B", Y "C" DEL INCISO III DEL ARTÍCULO 3º DE LA LEY Nº 7508, DEL 22 DE SEPTIEMBRE DE 1999, ARTÍCULO 008, INCISOS I, II, Y III Y §§ 1º Y 2º DEL DECRETO Nº 7699, DEL 09 DE NOVIEMBRE DE 1999 Y ARTÍCULO 9, INCISOS I Y II DEL MISMO DECRETO TODOS DEL ESTADO DE BAHÍA, PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR – INEXISTENCIA DE ILEGITIMIDAD ACTIVA POR FALTA DE PERTENENCIA TEMÁTICA. (). En el mérito es relevante la alegación de inconstitucionalidad en causa con base en el dispositivo del art. 155, § 2º, XII, "g", de la Constitución, que exige ley complementaria – que evidentemente es federal – tratándose del ICMS, regular la forma en cómo, mediante deliberación de los Estados y del Distrito Federal, las exenciones, incentivos y beneficios fiscales se concederán y revocarán". – En el caso ni siquiera hay necesidad de cotejar entre las normas de la Ley ahora impugnada y la Ley Complementaria nº 24/75, solamente entre aquellas y lo dispuesto en el art. 155, § 2º, XII "g" de la Constitución que presupone la deliberación de los Estados y del Distrito Federal para la concesión y la revocación de beneficios fiscales concernientes al ICMS – Conveniencia de la concesión de la cautelar. 21 Cautelar concedida para suspender, *ex nunc*, I eficacia de los ítems "a", "b" y "c" del inciso III del art. 3º de la Ley Nº 7.508 del 22.09.1999 y consecuentemente, de los arts. 8º I, II y III y §§ 1º, 2º y 9º, I y II, del Decreto Nº 7.699, del 09.11.1999, todos del Estado de Bahía. Acción

Directa de Inconstitucionalidad. Ítem “a”, “b” y “c” del inciso III del art. 3º de la Ley 7.508, del 22.09.1999, art. 8º incisos I, II y III y §§ 1º y 2º del Decreto Nº 7.699 de 09.11.1999 y art. 9º, incisos I y II, del mismo decreto, todos del Estado de Bahía – habiendo la Ley estadual nº 7.981 del 12.02.2001 revocado expresamente a la Ley Estadual Nº 7.508 del 22.09.1999, de la cual fue atacado el art. 3º, III, “a”, “b” y “c” y no más subsistiendo por su naturaleza accesoria del Decreto estadual nº 7.699/99 los dispositivos también impugnados del mismo, se encontró afectada la presente acción directa por pérdida superveniente de su objeto, dado que ya se estableció la jurisprudencia de esta Corte en el sentido de que el interés de actuar, en acción de esa naturaleza sólo existe mientras esté en vigencia la norma jurídica impugnada, independientemente de si esa norma ha producido o no efectos concretos (así, a título ejemplificativo, en las ADIs 420-QO, 747-QO y 1952). Acción Directa que se considera afectada (ADIn Nº 2.157-SP, rel. Moreira Alves). La concesión mediante acto del poder público local, de exenciones, incentivos y beneficios fiscales en el tema del ICMS depende, a los efectos de su validez, de la previa y necesaria deliberación consensual adoptada por los Estados miembros y por el Distrito Federal, cumplida la celebración de dicho convenio intergubernamental, la forma estipulada en ley complementaria nacional sancionada con fundamento en el art. 155, § 2º, XII, g de la Carta Política. Este precepto constitucional que permite a la Unión Federal fijar estándares normativos uniformes en tema de exoneración tributaria correspondiente al ICMS, se encuentra teleológicamente vinculado a un objetivo de evidente carácter político-jurídico: impedir la “guerra tributaria” ente los Estados miembros y el Distrito Federal.(ADIn Nº 930-3 AM, Rel. Min. Celso de Mello).

TRIBUTARIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO DE AMPARO. ICMS. OPERACIÓN INTERESTADUAL. REDUCCIÓN DEL DESCUENTO DE LA ALÍCUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) POR EL ESTADO DE DESTINO EN VIRTUD DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUNTO) CONCEDIDO POR EL ESTADO DE ORIGEN. IMPOSIBILIDAD. INTERPRETACIÓN DEL ART. 8º, § 5º, DE LA LC 87/96. RETENCIÓN DE LAS MERCANCÍAS COMO FORMA DE COERCIÓN AL PAGO DE TRIBUTO INDEBIDO. NO HA LUGAR. DERECHO CIERTO Y DETERMINADO EVIDENCIADO.³⁶⁸

1. Recurso especial en el cual se discute el porcentaje a deducir del Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios en Régimen de Sustitución Tributaria -ICMS/ST debido al estado de destino (Mato Grosso), en la medida en que el estado de origen (Mato Grosso do Sul) concede beneficio fiscal en la forma de crédito presunto del 60% del valor del impuesto calculado en la operación de salida. 2. Surge de los autos que el recorrido, Estado de Mato Grosso, aprehende la mercancía de la recurrente, reteniendo sus camiones en la frontera, al fundamento de que la empresa no paga la diferencia del ICMS/ST tal como lo determina el Decreto Estadual 4.540/2004 que, según lo consignado por la sentencia, sólo permite que la contribuyente se acredite de la alícuota del 2% del importe debido en la operación anterior. 3. Las instancias

³⁶⁸ www.stj.jus.br

ordinarias reconocieron la ilegitimidad del mencionado decreto para conceder parcialmente la seguridad, permitiendo a la querellante que descuente de la operación de entrada en el Estado de Mato Grosso el porcentaje del 4,8%, al fundamento de que, por causa del beneficio fiscal concedido por el estado de Mato Grosso do Sul, esa es la fracción efectivamente pagada en el origen. 4. Dispone el § 5º del art. 8º de la LC 87/96: "El impuesto a pagar por sustitución tributaria, en la hipótesis del inciso II del enunciado, corresponderá a la diferencia entre el valor resultante de la aplicación de la alícuota prevista para las operaciones o prestaciones internas del Estado de destino sobre la respectiva base imponible y el valor del impuesto debido por la operación o prestación propia del sustituto". 5. Para solucionar la presente controversia, a la luz del principio de la estricta legalidad, que orienta la interpretación de las normas de Derecho tributario, es imprescindible diferenciar las expresiones "importe del impuesto adeudado" e "impuesto efectivamente pagado".

6. En el caso concreto, se hace necesario reconocer que el impuesto adeudado ante al estado de origen corresponde a la totalidad de la alícuota del 12% (doce por ciento) relativa a la sustitución tributaria en las operaciones interestatales. Es así porque la acreditación concedida por el Estado de Mato Grosso do Sul presupone la existencia de impuesto adeudado; o, desde otro punto de vista, no es posible acreditarse de algo que no se debe. 7. La hipótesis de acreditación difiere sustancialmente de los casos de exención o no incidencia porque en estas situaciones no hay, de hecho, "impuesto adeudado". 8. De esta forma, constatado que el beneficio fiscal concedido por el estado de origen no modifica el cálculo del impuesto adeudado sino que sólo resulta en un menor pago en virtud de la concesión de crédito presunto, se debe descontar el porcentaje del 12% del ICMS/ST debido al estado destinatario. Pensar diferente resultaría, en el caso concreto, en la posibilidad de que el estado de destino, en perjuicio al contribuyente, se apropiara de la totalidad del incentivo fiscal concedido por el estado de origen, tornándolo sin efecto, situación ésta que conspira contra la autonomía fiscal de los entes federados, que sólo puede ser regulada por norma de carácter nacional. 9. La presente interposición no procura una providencia ejecutoria de carácter normativo sino una medida judicial que le garantice la no aprehensión de mercancía como forma de coerción al pago de diferencias del ICMS previstas en el decreto estadual cuyo carácter imperativo, inclusive, ya ha sido rechazado en las instancias ordinarias. Se muestra así perfectamente posible conceder la presente orden en el sentido de determinar que la autoridad coautora se abstenga de aprehender las mercancías de la querellante como instrumento de cobro de diferencias del ICMS determinadas por el Decreto estadual 4.540/2004, pudiendo proceder libremente a la fiscalización y a la actuación fiscal se encontradas otras irregularidades eventualmente practicadas por la contribuyente. 10. Recurso especial proveído.

SENTENCIA Vistos y discutidos los autos en que son partes las indicadas precedentemente, acuerdan los Ministros de la Primera Sala del Superior Tribunal de Justicia, por unanimidad, hacer lugar al recurso especial, en los términos del voto del Sr. Ministro Relator. Los Sres. Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux y Teori Albino Zavascki votaron con el Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 18 de mayo de 2010 (Fecha del Juzgamiento) MINISTRO BENEDITO GONÇALVE Relator.

Como se puede ver, la guerra fiscal es realmente de carácter nacional, alcanzando a todos los Estados de Brasil.

Por último, es conveniente recordar el interesantísimo precedente del STF que trata el aspecto distinto de la concesión indiscriminada de incentivos fiscales, en lo que respecta a la transferencia de la cuota parte del ICMS a los Municipios.

Como se sabe, la Constitución dispone sobre el sistema de repartición de ingresos tributarios, determinando que el 25% (veinte y cinco por ciento) de la recaudación del ICMS se debe transferir a los Municipios, estando prohibida su retención o cualquier restricción a la entrega de los recursos.

Por consiguiente, la renuncia de ingresos de los Estados recurrentes de incentivos fiscales no puede afectar el valor de la transferencia a los Municipios. Fue en ese sentido que el STF resolvió al juzgar el RE 572762/SC.

CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTICIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENCIÓN, POR EL ESTADO, DE PARTE DE LA PORCIÓN PERTENECIENTE A LOS MUNICIPIOS. INCONSTITUCIONALIDAD. RE IMPROCEDENTE. I - La parte del impuesto estadual sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, a que se refiere el art. 158, IV, de la Carta Magna pertenece de pleno Derecho a los Municipios. II - La transferencia de la cuota constitucionalmente debida a los Municipios no puede estar sujeta a la condición prevista en programa de beneficio fiscal de ámbito estadual. III - Limitación que configura indebida interferencia del Estado en el sistema constitucional de repartición de ingresos tributarios. IV - Recurso extraordinario rechazado. (RE 572762/SC - SANTA CATARINA, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, juzgado el 18.06.2008, publicado en el DJ del 05.09.2008, PP-00737)

Como se observa, la postura del Poder Judicial es ostensivamente contraria a la guerra fiscal trabada por los Estados, en consonancia con lo que dispone la Constitución Federal, todo en nombre del Principio Federativo, inclusive en lo relativo a la posibilidad de que los Municipios sean afectados por limitaciones en la transferencia de la cuota parte del ICMS a la que tiene derecho en razón de la renuncia de ingresos derivada de la concesión de incentivos fiscales.

12.8) La Guerra Fiscal perjudica al Pacto Federativo

De antemano, es muy conocido por todos que la guerra fiscal es una de las graves consecuencias de la falta de una política de desarrollo verdaderamente nacional, como también de la desvirtuación del pacto federativo brasileño, debido a la concentración de ingresos tributarios en la Unión, como se verá más adelante.

Brasil, como ya vimos, es un Estado Federal en que la Unión y los Estados miembros ocupan jurídicamente el mismo plano jerárquico. Por consiguiente, no existe diferencia jerárquica entre las personas jurídicas de Derecho Público Interno sino apenas en lo que concierne a las respectivas competencias otorgadas constitucionalmente. Como en toda Federación, los Estados miembros son autónomos, es decir, poseen autonomía legislativa,

administrativa, jurídica y financiera, esta última garantizada por la repartición de la competencia tributaria.

Se destaca que la capacidad financiera de autogestión es fundamental para garantizar verdaderamente la autonomía del Estado miembro, pues sin recursos propios no es viable mantener una estructura legislativa, administrativa y judicial eficiente.

Hay que tener presente que en Brasil la repartición de competencia tributaria ha sido muy bien delineada en la Constitución Federal de 1988, en que todos los entes federativos (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios) pasaron a tener competencia privativa para crear determinados impuestos, además de los tributos de competencia común (tasas y contribuciones de mejoras). Por otro lado, se otorgó exclusivamente a la Unión la competencia para instituir las llamadas contribuciones parafiscales (art. 149, *enunciado*, CF/88).

La Carta Constitucional de 1988 dispone sobre la repartición de los ingresos tributarios en sus artículos 157 y 158. Así, la Carta Magna contempla de forma expresa, no solamente la competencia tributaria de cada ente federativo, sino también cómo se realizará la repartición de los ingresos tributarios entre los mismos, todo esto a los efectos de garantizar sus

respectivas autonomías financieras y, con ello, fortalecer el federalismo. Este es el denominado federalismo fiscal cooperativo.

Sin embargo, se percibe que a lo largo de los años, el federalismo fiscal cooperativo era cada vez más desequilibrado por la concentración de los ingresos tributarios a favor de la Unión, hecho que indudablemente es uno de los reflejos del federalismo centrípeto que hubo en Brasil, cuyo gobierno central siempre tuvo una tendencia a concentrar poderes y atribuciones para sí mismo.

En este sentido, veremos a continuación la evolución del federalismo fiscal en Brasil y su relación con la guerra fiscal. Percibiremos al final que la concentración de los ingresos tributarios a favor de la Unión ha sido uno de los factores determinantes para el recrudecimiento de la guerra fiscal entre los Estados miembros.

12.9) Evolución del federalismo fiscal en Brasil y su relación con la guerra fiscal

La competencia entre los Estados miembros por inversiones de la iniciativa privada por intermedio de mecanismos fiscales no es un problema

reciente. Durante la República Vieja (1889-1930), la guerra fiscal era bastante común, según afirma Bercovici³⁶⁹.

En el período de la Constitución Federal de 1891 la guerra fiscal se daba por el cobro de impuestos interestatales que afectaban demasiado la circulación de bienes y servicios, demorando la creación de un mercado interno nacional³⁷⁰.

A pesar de que la Constitución de 1891 prohibió de forma expresa los impuestos que dificultaran la circulación de bienes y servicios, diversos Estados, con el objetivo de mejorar su situación económica – en virtud de los considerables ingresos derivados del cobro de los impuestos interestatales – ignoraron el mandamiento constitucional. Sin embargo, con relación al cobro sobre sus productos, algunos Gobiernos Estaduales crearon impuestos solamente sobre los productos provenientes de los Estados en que sufrían la exacción fiscal, dando comienzo, por consiguiente, a las guerras fiscales de la República Vieja.

Incluso después de la Revolución de 1930, no obstante la Constitución Federal de 1934 haber prohibido nuevamente la institución de los impuestos interestatales³⁷¹, su cobro continuó hasta el Estado Nuevo. Desde la

³⁶⁹ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, pp. 183-184.

³⁷⁰ Cf. Gilberto Bercovici.

³⁷¹ Art. 17. Se prohíbe a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

promulgación del Decreto-Ley n.º 379, del 18 de abril de 1938, estos tributos fueron gradualmente reducidos hasta su efectiva extinción en 1943³⁷², lo que disminuyó en gran medida la guerra fiscal entre los Estados miembros.

Por lo visto, los orígenes de la guerra fiscal están íntimamente ligados a las transformaciones del federalismo brasileño a lo largo de la historia, principalmente en lo que se refiere al proceso de descentralización fiscal y autonomía de los entes federativos.

Con la Constitución de 1937, el presidente Getúlio Vargas, contrariando la Carta Constitucional de 1934, prácticamente suprimió el federalismo en Brasil, concentrando en sí mismo poderes evidentemente dictatoriales.

Con la caída de la Dictadura Vargas al final del Estado Nuevo, una nueva etapa de descentralización se inicia como consecuencia del proceso de redemocratización, caracterizada por una mayor autonomía de los entes federados y una significativa reestructuración del sistema constitucional tributario. En esta nueva estructura, la Unión no sólo aumentó la transferencia de los ingresos tributarios a los Estados y Municipios, como también concedió una mayor autonomía fiscal y presupuestaria, fortaleciendo al federalismo brasileño.

IX – cobrar, bajo cualquier denominación, impuestos interestatales, intermunicipales viales o de transporte, o cualquier tributo que, en el territorio nacional, graven o perturben la libre circulación de bienes o personas y de los vehículos que los transporten;

³⁷² Cf. Gilberto Bercovici.

La Constitución de 1946 se asemeja a la Carta Magna de 1891, aunque con la incorporación de algunas innovaciones, como la escasa interferencia de la Unión en la política Económica de los Estados y el restablecimiento de la autonomía de los Municipios debido a la mayor transferencia de ingresos tributarios antes mencionada.

En 1964, con el golpe militar, la Constitución sufrió extremas transformaciones. En lo que se refiere específicamente al federalismo, el principal cambio fue la reducción de las prerrogativas del Estado y la subsiguiente centralización del poder de la Unión.

Por otro lado, la Constitución de 1967, promulgada bajo el yugo militar, debilitó todavía más el ya quebrantado federalismo brasileño al ampliar fuertemente las competencias y atribuciones legislativas de la Unión, así como también conceder al Supremo Tribunal Federal la competencia para solucionar litigios entre los Estados miembros y la Unión. Durante el régimen militar, por lo tanto, subsistía un federalismo meramente formal, toda vez que, de hecho, el poder estaba excesivamente concentrado en la Unión, en detrimento de los Estados miembros.

A partir de 1984, se abrieron las puertas para el nuevo fortalecimiento del federalismo consubstanciado en la Constitución Federal de 1988. La nueva Carta Constitucional reforzó al federalismo brasileño, trayendo consigo

diversas innovaciones, entre las cuales se destacan la dimensión federativa conferida a los Municipios, y la repartición de competencias tributarias entre los entes federativos – que ya existía pero en menor grado –, con el objetivo de garantizar su autonomía financiera.

La Constitución Federal de 1988, como ya se ha dicho, instituyó un sistema tributario federado (pacto federativo), cuyo poder tributario es dividido verticalmente, de acuerdo con los distintos niveles de gobierno del Estado Federal (poder federal, estadual o municipal) y horizontalmente, es decir, el poder de legislar, administrar y juzgar.

Para los Estados, el proceso de descentralización y aumento de la autonomía financiera tuvo como factor más importante la competencia privativa para instituir y recaudar el ICMS.

La conjunción de esos dos factores – crisis financiera de los años 80 derivada de la centralización financiera del gobierno militar y la descentralización de la competencia tributaria instituida por la Constitución de 1988 – hizo renacer con renovada intensidad la guerra fiscal entre los Estados miembros.

En este sentido, Gilberto Bercovici³⁷³ afirma:

³⁷³ Op. cit., p. 185.

“A partir de la década de 1980, la crisis del Estado brasileño acabó con las políticas nacionales de desarrollo que hasta entonces articulaban los intereses federativos. Con la falta de una política deliberada de desarrollo, la guerra fiscal entre los Estados se vuelve a manifestar, ya no más con el cobro de los impuestos interestatales sino con la concesión de incentivos fiscales estaduais, reduciéndose, unilateralmente, las alícuotas del principal impuesto estadual, el ICMS, para atraer nuevas inversiones. El ICMS, fue tal vez el principal cambio de la Constitución de 1988 para el avance de la autonomía federativa, pues dio a los Estados la capacidad de influir efectivamente en la política fiscal.

En el modelo actual, el ICMS se divide en origen y destino, quedando la mayor parte con el Estado productor en la mayoría de las situaciones, lo que da margen a la guerra fiscal, es decir, que los gobiernos ofrezcan a las empresas incentivos fiscales, en la forma de reducción o exención del impuesto para la instalación de nuevos emprendimientos en sus territorios.

De acuerdo con lo anterior, la guerra fiscal se agrava por el hecho de que, a pesar de los avances en la consolidación del federalismo brasileño implementados por la Carta Constitucional de 1988, aún subsiste un grave y antiguo problema: la concentración de recursos en la Unión en detrimento de los Estados y Municipios, lo que afecta directamente la autonomía de dichos entes federativos, debilitando el pacto federativo.

En efecto, el proceso de concentración de los ingresos tributarios en la Unión es una realidad, ejerciendo un fuerte papel en la búsqueda por parte de los Estados del incremento de la recaudación mediante la concesión de incentivos fiscales de forma unilateral, sin la necesaria aprobación del CONFAZ, conforme ya se vio anteriormente.

Sobre el tema, Régis Fernandes de Oliveira³⁷⁴ explica:

“En Brasil, actualmente, el pacto fiscal está errado. Hay un manifiesto desequilibrio en favor de la Unión. A ésta se le deben atribuir recursos suficientes y necesarios para cumplir con sus fines principales, es decir, la seguridad externa del país, la representación diplomática, la Justicia Federal, el mantenimiento de la estructura burocrática de los Ministerios y de la Administración Directa, los recursos instrumentales para el pago de sus servidores y del mantenimiento de sus equipos, edificios, etc. El resto se transfiere a los Estados y Municipios ya que es de estos la mayor deuda. Si tuvieran mayores recursos, sería innecesario además de sus deudas por la Unión o la transferencia anual de fondos perdidos o de ayuda para obras de saneamiento básico, vehículos, etc.”

En ese mismo sentido concluye Gilberto Bercovici³⁷⁵:

“La guerra fiscal, la cuestión del endeudamiento de los Estados, la “descentralización por ausencia” de políticas sociales y la reconcentración de los ingresos tributarios en la esfera federal demuestran la existencia de una crisis del pacto federativo brasileño.”

Uno de los mayores ejemplos de esta concentración es la creación indiscriminada de contribuciones por parte de la Unión (como PIS, COFINS y CSLL), en vez de impuestos compartidos (Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre Productos Industrializados), ya que el sistema constitucional de repartición de ingresos prevé que pertenecen al Estado y al Distrito Federal solamente las ganancias provenientes del Impuesto a las Ganancias retenido por los Estados, entidades autárquicas y fundaciones mantenidas por el mismo o del producto de la recaudación del impuesto que la Unión instituya en el ejercicio de su competencia (art. 157, incisos I y II, CF/88). De este modo, el producto de las contribuciones no entra en la repartición, lo que afecta la autonomía financiera de los Estados.

³⁷⁴ In “Federalismo Fiscal e Pacto Federativo”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 61, p. 190.

³⁷⁵ Op. cit., p. 189.

El hecho es que el federalismo brasileño, que debería ser cooperativo, en realidad no lo es. Por el contrario, lo que existe es una feroz disputa entre los Estados por inversiones de la iniciativa privada mediante la concesión indiscriminada de incentivos fiscales³⁷⁶.

No obstante ello, se debe observar que la Carta Constitucional de 1988, impregnada de los ideales del Estado Social (el llamado *Welfare State*), creó una serie de obligaciones sociales de los Estados miembros, las que se deben cumplir en la forma de políticas públicas.

En esta ocasión, la concentración de ingresos obtenida de la recaudación tributaria en favor de la Unión, combinada con la competencia privativa de los Estados para instituir y cobrar el ICMS, establecida por la Carta Magna de 1988, así como la necesidad de los Estados de hacer frente a los requerimientos sociales consagrados por el nuevo orden constitucional, crearon un ambiente fértil por el cual la guerra fiscal puede prosperar hasta alcanzar los alarmantes niveles que se vislumbran en la actualidad.

Además de la desvirtuación del pacto federativo debido a la concentración de la recaudación tributaria en la Unión, otra cuestión

³⁷⁶ Sobre el concepto de federalismo cooperativo, Reinhold Zippelius afirma en “*Teoria Geral do Estado*”, 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 512: “aquel que acarrea una ‘obligación al entendimiento, es decir, el deber de las partes en el sentido de armonizar entre las mismas y, en caso necesario, aceptar compromisos. El involucramiento funcional de los Estados miembros (y eventualmente hasta el de los cuerpos territoriales a nivel autárquico) en los procesos centrales de planificación y regulación, puede servir de ejemplo al respecto.”

importante para el agravamiento de la guerra fiscal debe mencionarse: la enorme desigualdad económica entre las regiones de Brasil.

El histórico abismo social y económico entre las regiones menos desarrolladas – especialmente las Regiones Norte y Nordeste – y las Regiones Sur y Sudeste, también ha sido un factor determinante para el debilitamiento del federalismo brasileño, en la medida en que obliga a los Estados menos favorecidos a buscar inversiones privadas a cambio de incentivos fiscales, fomentando así la guerra fiscal.

En una breve síntesis, podemos concluir, por todo lo que se ha tratado, que la guerra fiscal está estrechamente ligada a la evolución del federalismo fiscal en Brasil. A pesar de los avances en la consolidación del federalismo brasileño introducidos por la Carta Constitucional de 1988, todavía subsiste el grave antiguo problema de la concentración de recursos en la Unión en detrimento de los Estados miembros y Municipios, afectando directamente la autonomía de dichos entes federativos, lo que termina por debilitar al propio pacto federativo. A esto se suma la desvirtuación del pacto federativo, que combinada con la necesidad de hacer frente a una cada vez mayor demanda social por políticas públicas, agravada por la ausencia de la Unión en la implementación de un plan nacional de desarrollo, llevó a los Estados a hacer uso del mecanismo de incentivos fiscales como forma de atraer inversiones privadas.

Por otro lado, la desigualdad socioeconómica entre regiones de Brasil también resulta un factor determinante para el debilitamiento del federalismo brasileño, en la medida en que obliga a los Estados menos favorecidos a buscar inversiones privadas a cambio de incentivos fiscales, lo que agrava la guerra fiscal.

En este contexto, el ICMS ha sido la principal “munición” de la guerra fiscal. Es por la exención pura y simple o reducción parcial del impuesto estadual que los Gobiernos Estaduales están trabando una batalla cada vez más feroz, en detrimento del espíritu del federalismo cooperativo, que debería orientar las relaciones entre los Estados miembros.

Mientras perdure la beligerancia fiscal en la federación brasileña – que puede finalmente encontrar su fin cuando se aprueba la esperada reforma tributaria, principalmente con la modificación en la forma de cobro del ICMS, pasando a ser en el destino, y no más en el origen –, le corresponde al Supremo Tribunal Federal, en su calidad de Guardián de la Constitución, continuar manteniendo su firme postura contra la guerra fiscal, en la forma de las innumerables declaraciones de inconstitucionalidad de instrumentos normativos creados por Estados de todo Brasil, siempre con el objetivo de burlar la clara y expresa determinación constitucional de que todos los incentivos fiscales estaduais deben pasar por el escrutinio del CONFAZ.

En conclusión, la guerra fiscal desde el punto de vista federativo es una competencia no cooperativa que afecta a la Federación porque no sigue los criterios establecidos en la ley complementaria n.º 24 de 1975. Además, genera desequilibrio entre los entes federativos forzando una autonomía confederativa por parte de los estados o siendo presionados por una centralización unitaria de la Unión para garantizar los intereses nacionales. Por consiguiente, se constata que este escenario perjudica a la población, al federalismo, a Brasil y al MERCOSUR.

Como podemos percibir, el tema tratado es de una innegable claridad, no permitiendo otro pensamiento más que el de concluir que en Brasil existe, sin lugar a dudas, una desarmonía tributaria cuando se habla del ICMS. Por lo tanto, de la forma en como está afecta a los Estados, a los contribuyentes, a la nación y como va en contra de lo pretendido por el Tratado de Asunción, que tiene por objetivo la armonización de la legislación tributaria entre sus miembros. Cómo resolver ese embrollo y brindar sugerencias que ayuden a poner fin a este estado de cosas será el tema abordado en nuestra conclusión presentada a continuación.

CONCLUSIÓN

Como hemos visto, el proceso de globalización está generando profundos cambios en la economía mundial. Esta globalización muchas veces ha sido asociada con un proceso positivo de integración de las economías mundiales, relacionado con la flexibilización de los movimientos de mercancías, capitales y personas entre países.

Dentro de este contexto, el Mercosur es una realidad que no puede pasar a segundo plano. Es por ello que el bloque deberá buscar constantemente adaptarse a esta nueva realidad.

Por consiguiente, la *armonización de la legislación tributaria* deberá concretarse plenamente. Con ese mismo criterio el Tratado de Asunción trató el tema como uno de sus objetivos. En el art. 1.º establece que los Estados miembros se comprometen a *armonizar sus legislaciones*, en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración. Tal postura fue establecida en el art. 2.º donde se destaca que el Mercosur ha sido fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados parte. Además, se percibe que el art. 7.º, al determinar el tratamiento de igualdad de los Estados miembros con relación a los impuestos, tasas y otros tributos, no tiene como finalidad principal la cuestión tributaria en sí misma sino garantizar la libre competencia entre los mercados que están integrados.

En esta línea de razonamiento, Brasil debe ajustar la legislación tributaria en lo que se refiere al ICMS, con el fin de reducir las distorsiones existentes entre Brasil y los sistemas tributarios de los otros países del MERCOSUR, así como también las de otros bloques económicos, siguiendo las tendencias internacionales.

Por ello, basándonos en estas consideraciones preliminares, comentaremos a continuación nuestras impresiones sobre el tema para luego presentar nuestras propuestas respecto del problema destacado en el proyecto de investigación aprobado por la UMSA.

Como punto de partida, se debe tener presente que uno de los aspectos importantes estudiados en esta investigación es el hecho de saber si un acuerdo internacional puede estar por encima de la soberanía del Estado y proyectar su propio orden tributario. Así fue que en un capítulo específico comprobamos la cuestión de la incorporación de los Tratados Internacionales al Derecho Interno. Para ello, encontramos en la doctrina las teorías monista y dualista. Son dos corrientes doctrinarias que tienen por objetivo explicar la prevalencia del Derecho Interno (aquél constituido por el conjunto normativo vigente dentro de los límites territoriales de un determinado Estado) o del Derecho Internacional (compuesto por convenciones y tratados celebrados entre dos o más Estados independientes con el objetivo de surtir el efecto jurídico por ambos anhelado), en el

momento en que se produzca el conflicto normativo entre los dos ámbitos de actuación.

El monismo presupone que el Derecho Internacional y el Derecho Interno son elementos de un único orden jurídico y, siendo así, existiría una norma jerárquicamente superior rigiendo este único ordenamiento.

En oposición a la doctrina monista se encuentra la doctrina *dualista*. A ésta se la considera como el derecho internacional y nacional, es decir, son dos ordenamientos jurídicos autónomos y distintos. Los sistemas no deben entrar en conflicto entre sí. El derecho nacional es responsable de los ciudadanos que pertenecen a un Estado, a diferencia del derecho internacional que es responsable de la relación entre los Estados.

La conclusión a la que se arriba es que para la doctrina nacional en la Constitución Federal no se menciona a ninguna de las corrientes, ya sea la monista o la dualista. Por eso resulta controvertida la respuesta a la sistemática de incorporación de los tratados – si la Carta de 1988 adoptó la incorporación automática o no automática –.

Por consiguiente, la doctrina predominante es que, en virtud del vacío y el silencio constitucional, Brasil adopta la corriente dualista, por la cual existen dos órdenes jurídicos diferentes, es decir, el orden interno y el orden internacional. Por lo tanto, para que el tratado ratificado produzca efectos en

el ordenamiento jurídico interno, resulta necesario que se promulgue un acto normativo nacional.

Entonces, una vez realizada esta breve digresión del tema de estudio, vale la pena mencionar que para que se comprenda el nivel de integración de un bloque es de suma importancia preguntarse si el mismo está pautado en la *intergovernabilidad* o en la *supranacionalidad*. Debe destacarse que en la intergovernabilidad, como es el caso del MERCOSUR, las resoluciones son tomadas mediante consenso entre los gobiernos, requiriéndose la presencia de todos los miembros, no hay instituciones superiores (supranacionales), se trata, en nuestra opinión, de un sistema defectuoso, no propicio para una integración profunda, dependiente de la buena voluntad política, constituyendo una dinámica de simple entendimiento entre Estados.

Por otro lado, la *supranacionalidad* da forma al sistema vigente en la Unión Europea (UE), con instituciones superiores –supranacionales–, en que la norma de la Comunidad Europea está jerárquicamente por encima de las normas nacionales, lo que da al sistema de toma de decisiones más seguridad y posibilidad de una mayor integración al bloque.

Al cabo de estas consideraciones, concluimos que el Tratado de Asunción y, principalmente, sus dispositivos que tratan específicamente del

objeto de nuestro estudio, tales como el art. 1.º, el art. 2.º y el art. 7.º, no tienen un efecto inmediato en nuestro ordenamiento jurídico.

Ante esta realidad, la solución que vislumbramos es realizar ajustes en la legislación tributaria para que el ICMS se adecue al anhelo de la *armonización de la legislación tributaria* defendida por el Tratado de Asunción.

Después de lo expuesto, presentamos a continuación nuestras sugerencias.

Algunos preceptos que se deben cumplir en la institución del nuevo ICMS en el Sistema Tributario Nacional

Como ya se demostró durante nuestra investigación, hemos visto que los principales problemas del Sistema Tributario Brasileño son: a) complejidad y falta de claridad en la incidencia del tributo, b) excesiva tributación sobre el consumo y la producción, c) insuficiencia de mecanismos inductores en la reducción de la desigualdad regional, d) guerra fiscal entre los entes subnacionales, e) incidencia de tributos sobre las exportaciones, etc.

En lo que se refiere a la complejidad, vale destacar que el ICMS, centro de nuestro estudio, de competencia estatal, presenta 27 diferentes

legislaciones, con una enorme variedad de alícuotas y distintos criterios de determinación.

En virtud de lo expuesto, entendemos, desde ya, que sólo la *institución de un nuevo ICMS similar al IVA*, podrá permitir una moderna y justa tributación sobre el consumo, analizando las distorsiones del sistema, en especial los conflictos entre Estados, propiciando transparencia y eficiencia fiscales, lo que resultará en un mayor desarrollo interno del país, así como también en un mayor fortalecimiento en la integración tributaria en el Mercosur que facilitaría, en una segunda etapa, la integración con otros bloques.

Pensamos que es evidente que la institución de este nuevo ICMS no violará el *Principio Federativo*, condicionando, obviamente, algunas reglas básicas que expondremos a continuación.

Competencia conjunta de los Estados

De acuerdo con la antes mencionado, los impuestos cobrados según la técnica del valor agregado y sobre el consumo se adaptan mejor al ámbito de competencia del poder central, sin embargo, percibimos que si la competencia del nuevo ICMS estuviera a cargo de la Unión, esta hipótesis podría ir en contra de una de las cláusulas pétreas de la Constitución Federal.

De esta forma, con el fin de evitar cuestionamientos judiciales y doctrinarios, sugerimos que el nuevo ICMS sea de la *competencia conjunta* de los Estados y del Distrito Federal, condicionado a las siguientes reglas:

a) a una *legislación única*, siendo establecida por ley complementaria sancionada por el Congreso Nacional;

b) el Senado Federal fijará sus alícuotas;

c) previsión de que los beneficios fiscales y tributarios, tales como las *Exenciones, Reducción de Base Imponible, Crédito Presunto, Amnistía, Remisión*, sean uniformes en todo el territorio nacional;

d) prohibida la posibilidad de institución de normas autónomas con el fin de evitar algunos problemas, como la evasión fiscal y la *guerra fiscal* entre los Estados;

e) en las operaciones interestatales, el producto de la recaudación pertenecerá al Estado de destino de la mercancía o servicio, sin embargo, el cobro del impuesto, es decir, el momento de su pago, se producirá en el origen, como se explicará más adelante.

Aclaremos previamente que la competencia conjunta no implica, necesariamente, la pérdida de autonomía de los entes federados, no violando el Principio Federativo debido a que la competencia continúa siendo de los Estados; lo que ocurre es que antes la competencia era

individualizada y ahora pasa a ser conjunta. Además, pensamos que al constituirse el nuevo ICMS en un impuesto *neutro* se producirá un aumento en su recaudación.

Recaudación y fiscalización de responsabilidad de los Estados

Como quedó claro en el tema anterior, el nuevo ICMS no implica, necesariamente, la pérdida de la autonomía de los Estados miembros³⁷⁷, en la medida en que la competencia será de los Estados y, además, la recaudación y la fiscalización continuará en su propio ámbito – desapareciendo así el gran temor manifestado, principalmente, por los Estados y el Distrito Federal, que es el de depender de la Unión – de forma que el *principio federativo*, que tiene como base la mutua cooperación entre las personas políticas, quedaría fortalecido en vez de prevalecer los intereses de un ente sobre los demás.

El modelo ahora propuesto de fiscalización de la exacción por parte de los Estados también se justifica porque se aprovecharía así toda la estructura fiscalizadora y la experiencia de aquellos entes federados en lo que se refiere a impuestos sobre consumo de bienes y mercancías.

³⁷⁷ En realidad, la autonomía de los Estados y Municipios en cuanto a sus tributos sobre el consumo no es tan grande como se dice, debido a que en muchos aspectos están sujetos a lo dispuesto en las leyes complementarias que regulan los principales aspectos materiales, personales y temporales de la hipótesis de incidencia de dichos impuestos, en el caso del ICMS, la LC 87/96 y del ISS, la LC 116/03.

Mantener el cobro en el origen asignando los recursos al Estado de destino.

Otra importante cuestión se relaciona con el régimen de cobro de la exacción, ya sea en el Estado de origen o en el Estado de ubicación del destinatario final de los productos, bienes, mercancías o servicios.

En consecuencia, se trata de un acalorado debate que incluye a la mayoría de los estudiosos. En vista de ello, con la opción de la tributación en el destino, el problema es saber cómo realizar las transferencias tributarias de manera segura, sin que se perjudique a ninguna entidad federada; en este caso, se cree que la solución sería la adopción de una especie de *cámara de compensación*, en la cual el Estado que cobraría, después de determinar el valor que se debe al Estado de destino, llevaría ese importe a la cámara, en la cual las distintas operaciones entre los Estados se compensarían. Sin embargo, creemos que éste no es el método adecuado por causa de la inseguridad entre las entidades tributantes, pues existiría el riesgo de que se produzcan fallas en el momento de las transferencias.

Vale la pena señalar que este problema se constató en la *Unión Europea*, que tributaba cualquier consumo según el principio del destino y, desde 1997, adoptó el principio del cobro en origen, con el envío del producto cobrado al Estado del destino, en vista de los innumerables fraudes

que se estaban produciendo con las exportaciones debido a la finalización de los controles fronterizos, en 1994³⁷⁸.

Como se puede ver, si ese problema ocurría en la Unión Europea, formada por países de control históricamente más eficiente y en los que la educación tributaria de las personas es mucho más profunda que en los países latinoamericanos, citando, especialmente, el ejemplo de Brasil³⁷⁹, pensamos que el cobro en el destino solamente aumentará los índices de evasión fiscal, que ya son bastante altos.

Ahora bien. De acuerdo con la buena técnica tributaria moderna, en lo que se refiere a impuestos sobre el consumo, el producto de la recaudación debe pertenecer al lugar donde los bienes son efectivamente consumidos (cobro en destino) porque así se logra la capacidad contributiva manifestada por el consumidor final, al revés de los impuestos a las ganancias que deben pertenecer al lugar donde las mismas se producen (cobro en origen), revelando la capacidad de aquel lugar que generó las ganancias y no de aquel donde se gastó.

³⁷⁸ Lo que ocurre es que, con la finalización del control de fronteras, la Unión Europea comenzó a funcionar como si fuera una sola Federación, formada por innumerables estados miembros, cuyas operaciones entre países eran similares a nuestras operaciones interestatales. Entonces, por el hecho de los productos estar destinados a la exportación pero en realidad permaneciendo en el territorio del país, los Estados comenzaron a sufrir una mayor evasión del IVA, con porcentajes que giraban alrededor del 30% en Italia y del 25% en Portugal.

³⁷⁹ Existen estudios que demuestran que el brasileño trata de evadir el pago de sus obligaciones tributarias debido a la pésima contraprestación del Estado de servicios como la salud, educación, previsión social, etc., lo que no justifica pero sí explica esta tendencia.

Tómese nota de que la experiencia en nuestro país con el cobro y la recaudación del ICMS en origen ha provocado la llamada guerra fiscal entre los estados brasileños, distorsionando la asignación espacial de los recursos, además de permitir que un estado transfiera a otro la carga de sus decisiones de incentivos fiscales para la ubicación de las actividades productivas.

De esta manera, para que exista justicia fiscal, entendemos que **se** debe adoptar el principio de que los impuestos de consumo (como es el caso del ICMS) pertenezcan al Estado del destino donde se produce el consumo, dejando de lado el criterio actualmente utilizado en que la mayor parte del impuesto queda en el Estado de origen y el resto en el destino.

Es este mismo también el criterio de gran parte de la doctrina, citando como ejemplo a Sacha Calmon Navarro Coelho:

“En síntesis, la armonización de los impuestos generales de consumo (IVA) parece fácil de realizar basándose en el principio del destino, teniendo en cuenta los tributos vigentes en los cuatro países. (...) En principio, los IVA vigentes en los cuatro países son capaces de facilitar la armonización en base al principio del destino. Se deberá realizar un estudio más profundo de los impuestos de consumo en Brasil (IPI e ICMS). Por otro lado, siendo Argentina y Brasil países federativos, mientras que Uruguay y Paraguay son unitarios, y no obstante el IVA en Argentina ser un impuesto nacional, **la solución por el principio del destino facilita la integración, siempre que Brasil lo adopte internamente.** Cada Estado Miembro se relacionaría con los socios del MERCOSUR y con los demás Estados brasileños como si fuera un país (exclusivamente en lo que se refiere al IVA)”.³⁸⁰ (la negrita nos pertenece)

³⁸⁰ *In*: OS IMPOSTOS sobre o consumo no Mercosul. *Tributação em Revista*, ano 2, n. 7, p.60, jan./mar. 1994.

Habría que señalar otra ventaja: el cambio en el régimen de la tributación en el origen a la tributación en el destino es una forma de reducir las desigualdades regionales, objetivo de la República Federativa de Brasil (art. 3º, III) y principio del orden económico (art. 170, VII).

Por otro lado, esta nueva mentalidad de tributación en el destino ya está tomando cuerpo pues en la Enmienda Constitucional en el 42/03 se ha previsto la adopción del régimen de destino para la tributación del ICMS, (art. 91, § 2º, ADCT³⁸¹), lo que da indicios de que será ese el régimen contenido en una futura propuesta de adopción del IVA.

Así, concretada esa idea se resuelve, al mismo tiempo, los problemas del efecto económico de la tributación, de la evasión fiscal y de la redistribución de ingresos entre Estados.

Garantía de Ingresos – Fondo Nacional de Desarrollo Regional

Para compensar a los Estados por eventuales pérdidas de ingresos derivadas del cambio e implementación de esta nueva sistemática se crearía

³⁸¹ “Art. 91 omissis [...]

§2º. La entrega de los recursos prevista en este artículo perdurará, según lo dispuesto en la ley complementaria, **hasta que el impuesto al que se refiere el art. 155, II, haya destinado el producto de su recaudación, predominantemente, en una proporción no inferior al ochenta por ciento, al Estado donde se produjo el consumo de las mercancías, bienes o servicios.**” (la negrita nos pertenece).

un Fondo Nacional de Desarrollo Regional (FNDR). De esta forma, una ley complementaria creadora del mismo, garantizaría que ningún Estado sea perjudicado.

Principio de la No Acumulación Fiscal

El impuesto acumulativo, o “en cascada”, como ya se vio, incentiva la integración vertical del proceso productivo, no permite que el comprador de un bien o servicio sepa exactamente cuánto está pagando de impuesto en el precio del bien y genera una gran presión inflacionaria, provocando el aumento de los precios de los productos, reduciendo el consumo, la producción y el empleo como en una bola de nieve, siendo entonces muy perjudicial para la economía.

Es una regla básica del nuevo ICMS la no acumulación fiscal con el fin de resguardar la neutralidad de la tributación, permitiendo así el desarrollo del país.

Utilización del sistema de créditos financieros

En el IVA³⁸², el Principio de la no acumulación fiscal tiene un alcance tal que permite al contribuyente acreditar (crédito fiscal) todo el impuesto incidente sobre cualquier bien adquirido, ya sea materia prima o bienes de

³⁸² Se trata aquí del IVA cobrado en la Unión Europea de los otros tres países integrantes del bloque, es decir, Paraguay, Uruguay y Argentina.

inversión o de consumo, necesarios para el funcionamiento de su empresa. Privilegia, así, al crédito financiero, sistema en el cual los contribuyentes pueden realizar la compensación amplia e irrestricta del impuesto que gravó los elementos del precio, en detrimento del crédito físico, que sólo permite al contribuyente acreditar (crédito fiscal) los bienes utilizados en el proceso y que pasan a integrar físicamente el producto.

Aunque de mayor complejidad, el sistema de créditos financieros es mucho más completo, permitiendo, si bien estructuradamente, una mayor transparencia en los negocios ya que posibilita al contribuyente conocer, en cada etapa del ciclo económico, el importe del impuesto incidente y el importe efectivamente pagado.

Conviene destacar que las 27 (veintisiete) legislaciones estatales que tratan sobre el ICMS, limitan el derecho al crédito del ICMS, privilegiando el sistema del crédito físico en detrimento del crédito financiero.

De esta forma, en la adopción del nuevo ICMS se deberá privilegiar el crédito financiero que cumple con más fuerza el Principio de la no acumulación fiscal, permitiendo una mayor *neutralidad* de la competencia en la repercusión más justa de los precios, provocando menos distorsiones o alteraciones del desarrollo económico, así como alineándose al Principio de

la no acumulación fiscal establecido en el sistema tributario de los demás países integrantes del bloque (Argentina, Paraguay y Uruguay).

Uniformidad de Alícuotas

Las alícuotas a establecerse podrán ser en un máximo de 5 (cinco), variando entre la mínima del 15% y la máxima del 25%, tal como la Unión Europea. Sobre este tema fue la charla de Francisco Javier Sanchez Gallardo, representante del Instituto “*del Ministerio de Hacienda*”, España, realizada en el Seminario Internacional – Eficiencia en la Política Tributaria en la Experiencia de Brasil y Unión Europea – realizado en Fortaleza-Ce³⁸³:

“Medidas de simplificación: b) se fijó un nivel de alícuota general que puede variar entre el 15% y el 25%. Existe también una lista de bienes y servicios que pueden ser tributados con una alícuota inferior. La diferencia entre el porcentaje mínimo y máximo de la alícuota general no ha generado graves distorsiones ni siquiera entre países fronterizos, como por ejemplo Dinamarca que adopta el 15% y Alemania que adopta el 25%.

Impactos con la adopción de las propuestas mencionadas anteriormente

Fortalecimiento del Principio Federativo

Como ya se ha explicado exhaustivamente, el nuevo ICMS tendrá la facultad de minimizar las distorsiones del sistema federativo en virtud de

³⁸³ septiembre de 2002, con la participación de los representantes de los Fiscos Estadales.

preservar la autonomía financiera de los componentes, ya que continuarán no sólo con la competencia tributaria sino, inclusive, con la fiscalización y recaudación; la institución del nuevo ICMS fortalecerá el pacto federativo, además de erradicar el mal de la guerra fiscal que está transformando a los Estados en enemigos acérrimos.

Fin de la Guerra fiscal

Como hemos visto, por la técnica de la incidencia sobre el valor agregado, todas las operaciones interestatales cargan un factor de exoneración, que es el impuesto pagado en el otro Estado. Sin embargo, si el Estado de origen cobra el impuesto y devuelve posteriormente, a través de beneficios fiscales indirectos, concedidos ignorando a la Ley Complementaria n.º 24/1975, la cantidad recaudada del contribuyente, el Estado de destino soportará el crédito otorgado por el Estado de origen.

Así, si un Estado de origen ofrece el incentivo del 12%, el producto fabricado en su territorio será un 12% más barato que el producido en el Estado de destino, si éste no estuviera otorgando incentivos. De este modo, la feroz competencia entre los Estados por inversiones que promuevan su desarrollo con la utilización de alícuotas tributarias – que, es de destacar, derivó, en gran parte, de la omisión de la Unión Federal que hace más de veinte años que no promueve ninguna política nacional de equiparación

regional – acaba comprometiendo la libre competencia, afectando a los fabricantes ubicados en el Estado destino, privilegiando a las empresas instaladas fuera de sus límites geográficos, teniendo como resultado un menor desarrollo del mismo.

Para minimizar los efectos de esta guerra fiscal, la única solución es la unificación de la legislación del nuevo impuesto, prohibiendo la concesión de cualquier incentivo fiscal de manera unilateral. De esta forma también se producirá una uniformidad en el pago del impuesto en las operaciones de importación de mercancías, teniendo en cuenta que ante el ingreso de mercaderías procedentes del Mercosur u otros países, el total del impuesto a pagar será el mismo, independientemente del lugar donde se produce la importación, lo que no ocurre en el actual sistema, como ya lo hemos visto.

Simplificación

Es un hecho, como ya se ha dicho en este trabajo de investigación, que el actual sistema tributario brasileño es verdaderamente complejo e irracional, caracterizado por el exacerbado número de tributos y por una infinidad de normas que generan tantas obligaciones accesorias que se torna prácticamente imposible, por más que se quiera, atender a todas, perjudicando no sólo al contribuyente, que tiene que destinar una mayor parte de su tiempo para realizar controles contables y burocráticos,

generando un enorme costo para su administración, sino también al Erario, debido a que se requiere de una estructura cada vez mayor para poder mantener esta gigantesca maquinaria. Entonces, la unificación de las 27 (veintisiete) legislaciones estaduais del ICMS en una única legislación es, a mi entender, uno de los principales motivos de satisfacción para los contribuyentes ya que va a existir como en el modelo de los tributos federales y municipales.

Minimización de la Evasión fiscal

El nivel de complejidad del sistema tributario está directamente relacionado con el de la evasión fiscal, ya sea por la dificultad de realizar una fiscalización eficiente y justa, ocasionando la evasión dolosa, o por la casi imposibilidad de que el contribuyente cumpla, por más que se esfuerce, con todas las prescripciones legales a las cuales está sujeto, caracterizando la evasión culposa.

En virtud de la sofocante carga tributaria, la evasión, en algunos casos, se utiliza como mecanismo de sobrevivencia con el fin de evitar la quiebra.

Se cree que la disminución de la evasión fiscal en Brasil solamente se logrará cuando se simplifique el sistema tributario.

La tributación total en el origen con el destino del producto en el Estado de destino, como se ha propuesto anteriormente, evitaría, por ejemplo, el conocido “paseo de facturas”, artificio de evasión de ingresos del ICMS muy utilizado, por medio del cual el contribuyente, con el fin de beneficiarse con la alícuota menor, declara una operación interestatal que no existe.

Avance del proceso de integración regional

En vista de los problemas ya señalados de la tributación indirecta en Brasil, creemos que la institución del nuevo ICMS en el sistema federativo brasileño, necesario para la armonización tributaria entre los países miembros del Mercosur, traerá como consecuencia una mayor flexibilidad al sistema tributario, permitiendo el avance del proceso integrativo, que hoy parece irreversible.

Se trata entonces de una tarea de los gobernantes percibir esta realidad e implementar, lo más rápidamente posible, una política tributaria pautada en el IVA. Sólo así Brasil estará en condiciones de enfrentar el proceso de globalización y de transitar un camino hacia la Unión Económica de forma más accesible.

Por último, destacamos que estamos presentando una propuesta de enmienda constitucional a la Constitución Federal de 1988, conteniendo los siguientes puntos:

1º) el nuevo ICMS será de *competencia conjunta* de los Estados y el Distrito Federal, condicionado a las siguientes reglas:

1.1) a una *legislación única*, establecida por ley complementaria sancionada por el Congreso Nacional;

1.2) el Senado Federal fijará sus alícuotas;

1.3) previsión de que los beneficios fiscales y tributarios, tales como las *Exenciones, Reducción de Base Imponible, Crédito Presunto, Amnistía, Remisión*, sean uniformes en todo el territorio nacional;

1.4) prohibida la posibilidad de institución de normas autónomas;

1.5) en las operaciones interestatales, el producto de la recaudación pertenecerá al Estado de destino de la mercancía o servicio, sin embargo, el cobro del impuesto será en el origen;

1.6) deberá ser selectivo, en función de la esencialidad de las mercancías y de los servicios;

1.7) la Recaudación y la Fiscalización estará a cargo de la competencia de los Estados;

1.8) en busca de la aplicación efectiva del Principio de la no acumulación fiscal, a un nivel de aplicación similar al del IVA del Mercosur y

de la Unión Europea, previsión del sistema de créditos financieros en su totalidad, definido en ley complementaria;

2º) para compensar a los Estados por eventuales pérdidas de ingresos derivadas del cambio e implementación de esta nueva sistemática se creará un Fondo Nacional de Desarrollo Regional (FNDR);

3º) previsión de que la celebración de tratados, convenciones y actos internacionales se incorporarán inmediatamente al ordenamiento interno;

4º) conceder a la Unión la facultad de establecer exenciones de tributos de competencia de los Estados y del Distrito Federal cuando se originen en el marco de la celebración de tratados y convenciones internacionales.

5º) por último, la uniformidad de alícuotas, pudiendo ser como máximo de 5 (cinco), variando entre un mínimo del 15% y un máximo del 25%, a criterio del Senado Federal.

BIBLIOGRAFIA

AGUINIS, Ana Maria M. de. **Empresas e inversiones en el MERCOSUR:** sociedades y 'joint ventures'; establecimiento de sucursal y filial; inversiones extranjeras; impuestos. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994

ALEGRIA, Héctor, *La solución de controversias em el Mercosur*, em "Revista de Derecho Privado y Comunitario", Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, nº 1

ALTAMIRANO. Alejandro C. **Estructura basica del impuesto al valor agregado (IVA) en la Republica Argentina** In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUR*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

AMORIM, Celso. **Integración Latino-Americana: 50 anos de ALALC/ALADI**. Palácio Itamaraty. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2010.

ANTÔNIO SALAZAR P. et al. **MERCOSUR: perspectivas da integración**. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas, 1997

ARAUJO JUNIOR, José Rubens de. **Tributação no MERCOSUR – aspectos polêmicos**. In: Derecho, Revista Jurídica on line: www.Derecho.com.

ARAÚJO, Nádía de. **A creación do Tribunal Permanente de Revisão e seu papel na consolidação do sistema de revisão e interpretação das normas do MERCOSUR.** In: BRANT, Leonardo Nemer Caldeira. Anuário Brasileiro de Derecho Internacional. VII. Belo Horizonte: CEDIN, 2006,

ATALIBA, Geraldo. **República e Constitución.** 2. ed. Atual. Por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.

BALSADÚA. Ricardo Xavier. **Mercosur Y Derecho De La Integración.**Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia.** São Paulo: Paz e Terra, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política,** 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____.**Curso de Derecho constitucional.** 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BOOTHE, P. **Relações fiscais em países federais.** Fórum das Federações. Instituto da Economia Pública.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Derecho comunitário: instituciones de Derecho comunitário comparado: Unión Européia e MERCOSUR.** São Paulo: Saraiva, 2005.

BORJA, Sérgio. *Derecho Constitucional: os Tratados, Convênio e Acordos Celebrados*. Florianópolis. Disponível na internet: <http://www.BuscaLegis.ccj.ufsc.br>, abr., 2001.

BOSON, Gerson de Britto Mello, **Constitucionalismo do Derecho Internacional**: Internacionalização do Derecho Constitucional: Derecho Constitucional Brasileiro: Os caminhos da paz. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição(1988). **Constitución da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na Federação, In: CONTI, José Maurício (coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constitución**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BLANCO, Sindulfo. **El impuesto al valor agrgadoen el Paraguay**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUR*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BRITO, Carlos Ayres. 10 Anos de Constituição. Uma Análise. XIX Congresso Brasileiro de Derecho Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 29.

CARRAZA, Roque Antônio Carrazza. **ICMS** – 1ª edição-Ed. Malheiros, 1994.

CARRAZA, Roque Antônio Carrazza. **ICMS** – 8ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 35/2001-Ed. Malheiros.

CIENFUEGOS MATEO, O. **La recepción y aplicación de los acuerdos internacionales del Mercosur.** Revista Eletrónica de Estudios Internacionales. ISSN 1697-5197, Nº 3, 2001. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=826744>. Acesso em: 05/02/2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Derecho Tributário Brasileiro.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participación o.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, José Pinto da Costa, **ICMS Mercantil.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

DARTAYETE, María Cristina. **Armonización de normas em el Mercosur.** Revista de Derecho del Mercosur. Buenos Aires, ano 3, n. 1, 1999.

DEL POZO, Carlos Francisco Molina. **Derecho de la Unión Europea**. Madrid: Reus, 2011.

MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Derecho Internacional, do Derecho Comparado e do Derecho Constitucional brasileiro*. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

CAMPOS, João Mota de. **Derecho Comunitário**. 4 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. Volume II.

CANO, Hugo González. **La armonización tributaria y la integración económica**. Buenos Aires: Interoceanicas, 1994.

CARRAZZA, Roque Antônio, **ICMS**, 8ª edição-revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 35/2001, Ed. Malheiros, São Paulo, 2002.

CASELLA, Paulo Borba. In: MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Anuário: Derecho e globalização**. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar Ltda., 1999., p. 190.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Derecho Constitucional e Teoria da Constitución**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CLIQUIDATO, Vera Lúcia Viegas. **Derecho internacional público e Derecho da integración: desafios atuais**. In: CASELLA, Paulo Borba e

VIEGAS LIQUIDATO, Vera Lúcia (coord.) *Derecho da integración*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CHRISTINE MENDONÇA. **Curso de Especialização de Analistas Tributários**. Ed. Atlas, São Paulo, 2001.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria do Estado**. 20^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DANTAS, Ivo. **Derecho Constitucional Econômico: globalização e constitucionalismo**. Curitiba: Juruá, 1999, p. 32.

D'ANGELIS, Wagner Rocha. **MERCOSUR: da intergubernabilidade à supranacionalidade**. Curitiba. Juruá, 2001.

MAGNOLI, Demétrio. **Globalização Estado nacional e espaço mundial**. 2^a ed. São Paulo. Ed. Moderna, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUR*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DOMINGUEZ, Maria Teresa Moya. **Derecho De La Integración: Mercosur: Instituciones Y Fuentes Union Europea Y Comunidad Andina: Estudio Comparado.** Ed. Ediar, 2006.

EZQUERRO, Teodoro Cordón. **Integración económica y armonización fiscal de la imposición directa.** In: *Sexto Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Capital Federal.* Buenos Aires: Interamericana, 1999.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino . **ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade,** Revista de Derecho tributário.

FARIA, Werter F. **Harmonização Legislativa no MERCOSUR.** Brasília/Porto Alegre: Senado Federal/ABEI, 1995.

FARIA, Werter R. **Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUR e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas**

Federalismo e nova ordem Económica: uma perspectiva dos cidadãos e dos procesos, In: REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (organizadores). **FEDERALISMO E INTEGRACIÓN Económica regional: Desafios para o MERCOSUR.** Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do MERCOSUR**. São Paulo: Revista dos Tribunales, 1997.

FERRAZ Anna Cândida da Cunha. 10 Anos de Constitución. Uma análise. XIX Congresso Brasileiro de Derecho Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998

FERREIRA, María Carmem; OLIVEIRA, Julio. Ramos. **Las relaciones laborales em el Mercosur**. Montevideo: Fundação de Cultura Universitária, 1997

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **O MERCOSUR no contexto latino-americano**. São Paulo: Atlas, 1994.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Derecho Constitucional**, 22. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

FRANCO. René Alejandro Enrique Farias. **Derecho Comunitário, o Proceso de Integración Latino-Americano e seu Paradigma Europeo**. (Dissertação apresentada na PUC, São Paulo, 2003)

GAMBINA, Julio (Compilador). **La Globalización Económico-Financiera – Su Impacto en América Latina**. Buenos Aires: CLACSO, 2002.

GANDRA da Silva Martins, Ives (coord.). **Tributação no MERCOSUR**. 2ª ed., atual. São Paulo: Revista dos Tribunales. 2002.

GASSEN, Valcir. ***A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em procesos de integración Económica.*** Florianópolis: Momento atual, 2004.

GOMES, Eduardo Biacchi, **Bloques Económicos e solución de Controvérsias**, 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2005.

SILVA SOARES, Guido Fernando. **A Actividad Normativa do MERCOSUR.** Boletim de Integración Latino-Americana nº 12.

GUIMARÃES, Vasco Branco. ***O sistema tributário como fator de integração Económica.*** Disponível em www.plenafisco.com.br/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=42 Acesso em 10 jul 2007.

GOMES, Eduardo Biacchi, **Bloques económicos e solución de controversias**. 2. Ed. Curitiba, Juruá, 2005.

GOMES, Eduardo Biacchi. **Supranacionalidad e os bloques económicos.** Revista da Faculdade de Derecho da Universidade Federal do Paraná

GOMES, Luiz Flávio, PIOVESAN, Flávia. **O Sistema Interamericano de Proteção dos Derechos Humanos e o Derecho Brasileiro.** São Paulo : RT, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação no MERCOSUR**. Pesquisas Tributárias. Nova Série, nº 3.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1999. ***Tratados Internacionales em Matéria Tributária e Ordem Interna***. São Paulo: Dialética.

HESPANHA, Benedito. **Uma visão crítica de problemas constitucionais no Derecho comparado, no Derecho comunitário e no MERCOSUR**. Revista de Derecho Constitucional e Internacional. V.8, n. 30, jan.-mar/2000.

HERRERA VEGAS, Jorge Hugo. **A vigência dos tratados do MERCOSUR**. São Paulo : Gazeta Mercantil Latino-Americana. Ano 3, nº 109, de 18 a 24 de maio, 1998.

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de Derecho Internacional Público**. São Paulo: Ltr, 2000, p. 135.

HORTA, Raul Machado. **Crise Institucional: o problema federativo**. Advogado n. 21, 1996.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS – Derecho Tributário Material, Processual e Derecho Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

KELSEN, Hans. 1984. **Teoria pura do Derecho**. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Armênio Amado.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Derecho e do Estado**. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fuentes, 1992.

KLAES, Marianna Izabel Medeiros. **MERCOSUR e tribunal supranacional: um dos pressupostos essenciais à efetiva integração.** *In:* PIMENTEL, Luiz Otávio (org.) **MERCOSUR no cenário internacional: Derecho e sociedad.** V.I. Curitiba: Juruá, 1998.

LANGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. **Federalismo fiscal no MERCOSUR.** Poá: Palloti, 1993

KLOR, Adriana Dreyzin de. **Fuentes jurídicas de la integración regional.** *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, n.º 11

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de Justicia social no Brasil.** Barueri:Manole, 2003.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Mirian. 1982. **Metodologia Científica.** 2ª. Ed. São Paulo: Atlas.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do Derecho.** Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

LOPES PORTO, M. C. **Teoria da integração e políticas comunitárias: face aos desafios da globalização.** 4. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Derecho tributário.** 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MACHADO, Diego Pereira; DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Derecho da Integración, Derecho Comunitário, MERCOSUR e União Europeia:** ed JusPODIVM. Bahia:, 2011.

MACHADO, Diego Pereira. **Derecho Internacional e Comunitário para concurso de Juiz do Trabalho.** São Paulo: Edipro, 2011.

MAGALHÃES, José Carlos de. **O Supremo Tribunal Federal e o Derecho Internacional:** uma análise crítica. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2.000,

MARQUES, Francisco Paes. **O Primado do Derecho da União Europeia:** do acórdão Costa c/ enel ao Tratado de Lisboa. In: CLÉMENT, Zlata Drnas de (coord). **Mercosur y União Europeia.** São Paulo: Brasil. Segundas Jornadas Científicas de EULATIN II, 17 e 18 de set., 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1989.

MATTOS, Haroldo Gomes de. **ICMS COMENTÁRIOS À LEGISLAÇÃO NACIONAL.** Ed. Dialética, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição brasileira.** Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1918.

MAZZUEOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Derecho Internacional Público**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunales, 2007.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Derecho Internacional: Tratados e Derechos Humanos Fundamentais na Ordem Jurídica Brasileira**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2001

MEDEIROS, Marcelo de A. **Um exercício comparativo entre a União Europeia e o MERCOSUR**. *Revista de Ciências Sociais*, Departamento de Sociologia, Ano XV, n. 20, jun 2002.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUR e Integración**. São Paulo: LTr, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**, 7ª edição-atualizada com a Emenda Constitucional nº 42/03, Ed. Dialética, São Paulo, 2004.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Derecho Internacional Público**. Rio de Janeiro : Renovar, 12ª edição, Vol. I, 2.000.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Derecho Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIDÓN, Mario A. R. **Derecho De La Integración – Aspectos institucionales del Mercosur**. Buenos Aires: Ed. Rubinzal – Culzoni, 1998.

MORAES, Jose Luis Bolzan de. **Soberania, Direitos Humanos e Ingerência: problemas fundamentais de ordem contemporânea**.

MORDIBELLI, Janice Helena Ferreri. **Um novo pacto federativo para o Brasil**. São Paulo: Celso Bastos Editor/Instituto Brasileiro de Derecho Constitucional, 1999.

MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. **Aspectos Institucionais do MERCOSUR: 11 anos do Protocolo de Ouro Preto**. In: AMBOS, Kai; PEREIRA, Ana Cristina Paulo (coord). **MERCOSUR e União Europeia: perspectivas da integração regional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006,

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Reforma tributária: MERCOSUR & União européia**: Curitiba: Juruá, 2003.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Considerações acerca do imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no MERCOSUR**. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur. La Paz: UCB, 2000.

NETTO, Antonio Delfim. **Federalismo e reforma tributária**. Artigo publico no *Jornal Valor Econômico*, edição de 29.04.2009

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação**: a nova matriz mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

OCAMPO, Raúl Granillo. **Derecho público de la integración**. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2007.

OLIVEIRA, Odete Maria. **Velhos e novo regionalismos**: uma explosão de acordos regionais e bilaterais no mundo: Juruá, 2004.

PINAR, Gustavo E. **Mercosur Y Los Tratados Internacionales El Caso Chileno**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1998.

PITA, Claudino. **Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUR**. *In: MERCOSUR: perspectivas da integración*. Antônio Salazar P. Brandão; Lia VallsPereira [Orgs.]. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996.

POPPER, Karl. 1993. **A lógica da pesquisa científica**. Tradução de Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Derecho Internacional Público e Privado**: incluindo noções de Derechos humanos e Derecho comunitário. 2. ed. Salvador: Podivm, 2010.

PUÑAL, Antonio Martinez. Em torno a las normas del Mercosur: clasificación y jerarquía, incorporación, vigência (simultânea) y dificultades constitucionales. *In: CLÉMENT, Zlata Drnas de (coord). Mercosur y Unión*

Europea. São Paulo:P Brasil. Segundas jornadas Científicas de EULATIN II, set., 2007.

QUADROS, Fausto de. **O Princípio da Subsidiariedade no Derecho Comunitário após o tratado da União Europeia.** Coimbra: ALMEDINA, 1995,

QUEIROZ, Cid Heráclito de. **“Um Novo Enfoque para o Sistema Tributário Brasileiro”.** In: MORHY, **Reforma tributária em questão.** Brasília: Editora UnB, 2003,

RAMOS Rui Manoel MouraL; O MERCOSUR e a União Europeia. In: Almeida, Elizabeth Accioly Pindo de. **MERCOSUR e União Europeia.** Curitiba: Juruá, 1996

REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil – Desafios da Reforma Tributária.** Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2003.

REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Federalismo – Integração Económica Regional – Desafios para o MERCOSUR.** Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2004.

REZEK, Francisco. **Derecho Internacional Público Curso Elementar.** 13^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIBEIRO, Maria de Fátima Ribeiro. **O preço de transferência (transfer-pricing): da coordinación à harmonização tributária no MERCOSUR.** In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur – los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do MERCOSUR.** In: SCIENTIA IURIS: revista do curso de mestrado em Derecho negocial da UEL. v. 1, n. 1 (jul./dez.1997). Londrina: UEL, 1997.

SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUR.** In: Revista do CAAP, ano II, n. 2, Belo Horizonte: Centro Acadêmico Afonso Pena, Faculdade de Derecho UFMG

SARMIENTO, Daniel. **O sistema normativo da União Europeia e sua incorporação às ordens jurídicas dos Estados-miembros.** In: AMBOS, Kai; PEREIRA, Ana Cristina Paulo (coord.). **MERCOSUR e União Europeia: perspectiva da integração regional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006

SCALET, Stella Maria V. e OPORTO, Sílvia F. **Coordinación de políticas macroEconómicas.** In BAPTISTA, Luiz Olavo e MERCADANTE, Araminta de Azevedo e CASTELLA, Paulo Borba (orgs.). **MERCOSUR, das negociaciones à implementação.** São Paulo : LTr, 1994.

SILVA, Carlos Roberto Lavallo da. Harmonização tributária no MERCOSUR. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). MERCOSUR: perspectiva da integración. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da: CATAO, Marcos Andre Vinhas. Harmonização Tributária no MERCOSUR. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de Derecho constitucional positivo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Rafael de Souza. Harmonização do sistema tributário para o desarrollo da Unión Europea. 2008. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/249.pdf>. Acesso em junho de 2009.

SILVA, Roberto Luiz. **Derecho Comunitário e da Integración**. 1. Ed. Porto Alegre: Síntese, 1999

SIMIONATO, Frederico Augusto M.. **Métodos de harmonização legislativa na Unión Européia e no MERCOSUR**: uma análise comparativa. In: BASSO, Maristela. MERCOSUR: sus efeitos jurídicos, económicos e políticos nos Estados-miembros. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Tratados Internacionales – OMC e MERCOSUR**. Revista Dialética de Derecho Tributário, São Paulo, n. 27, dez. 1997.

STEINER, Silvia Helena de Figueiredo. **A convenção americana sobre Derechos humanos e sua integración ao proceso penal brasileiro.** São Paulo : RT, 2.000.

STELZER, Joana. **Integración Europea: dimensão supranacional.** Florianópolis: Dissertação em Mestrado em Derecho UFSC, 1998.

TAVARES, Fernando Horta. **O Derecho da Unión Europea: autonomia e princípios.** Disponível em:
http://fmd.pucminas.br/virtuajus/2_2006/Docentes/pdf/Fernandoh.pdf. Acesso em: junho de 2013.

TILBERY, Henry. **Tributação e Integración da América Latina.** São Paulo: Editor José Bushatshky, 1971.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações ao poder de tributar e tratados internacionais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VENTURA, Deisy. **As assimetrias entre o MERCOSUR e a Unión Européia.** Barueri: Manole, 2003.

VENTURA, Deisy. **A ordem jurídica do MERCOSUR.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Temas de Derecho público.** Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

VIEIRA, José Luiz Conrado. **A integración Económica internacional na era da globalização: aspectos jurídicos económicos e políticos sob prismas conceitual e crítico.** São Paulo: Letras & Letras, 2004.

TORRES, Heleno. 1997. **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunales.

TORRES, Heleno Taveira. **Harmonização fiscal no MERCOSUR e suas implicações no planejamento tributário**. In: *Justicia Tributária: Derechos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no proceso tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998,

TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. **Arquivos de Derecho**, Nova Iguaçu, v.2, n.2, p.129-150, 1999.

_____ **Curso de Derecho financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002

TREVINOS, Augusto. 1987. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**. 4. ed. São Paulo: Atlas.

VASCONCELOS. Inessa da Mota Linhares. **A ADOÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA) NO FEDERALISMO BRASILEIRO: APONTAMENTOS PARA UMA REFORMA CAPAZ DE PROPORCIONAR O AJUSTE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O AVANÇO DO PROCESO DE INTEGRACIÓN REGIONAL**. Fortaleza. Dissertação (mestrado). Área de Concentração: Ordem Jurídica Constitucional. Universidade Federal do Ceará.

VILANOVA, Lourival. 1997. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Derecho Tributário Positivo**. São Paulo: Max Limonad.

VILLEGAS, Héctor. 1980. **Curso de Derecho Tributário**. *Tradução de Roque Antônio Carraza*. São Paulo: Revista dos Tribunales.

WATTS, R.L. **Relações fiscais em países federais**. Fórum das Federações. Instituto da Economia Pública.

XAVIER, Alberto. 2002. **Derecho Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense.