

## La armonización normativa de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina

*Juan Pablo González Bustos\**

### RESUMEN

*La armonización fiscal normativa en la Comunidad Andina tiene por objetivo la aproximación de las legislaciones tributarias de los países miembros. Con ella se busca eliminar las barreras al comercio fluido de bienes y servicios que puedan incidir negativamente en la conformación del mercado común. Esta labor le fue encomendada a la Comisión y a la Secretaría General, quienes, en cumplimiento de sus atribuciones, han llevado adelante varias actividades tendentes a acercar las legislaciones tributarias de los países miembros. Nuestras conclusiones señalan que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta materia, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la Comunidad Andina es aún incipiente.*

Comunidad Andina – armonización fiscal – impuestos indirectos

### *The normative harmonization of indirect taxes in the Andean Community*

### ABSTRACT

*The regulatory fiscal harmonization in the Andean Community aims to approximate the tax laws of the member states. It seeks to eliminate barriers to fluid trade of goods and services, which may have a negative impact on the formation of the common market. This work was entrusted to the Commission and the General Secretariat, who, fulfilling their powers, have carried out several activities to bring closer the tax laws of the member states. Our conclusions indicate that the necessary steps have been taken to continue advancing in such matter, although it is also true that fiscal harmonization in the Andean Community is still incipient.*

Andean Community – tax harmonization – indirect taxes

---

\* Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Técnica de Oruro, Bolivia. Doctor en Derecho y Ciencia Política, Universidad de Barcelona, España. Doctor en Economía y Empresa, Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, España. Profesor de Derecho, Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, España. Correo electrónico: juanpablo.gonzales@urv.cat.

Artículo recibido el 30 de abril de 2018 y aceptado para su publicación en este número el 18 de enero de 2019.

## I. INTRODUCCIÓN

Los sistemas tributarios de los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) fueron establecidos a lo largo de los años 70 y 80 como respuesta al modelo imperante de apertura económica del momento. Este nuevo contexto exigía la eliminación de barreras al comercio de bienes y servicios en la región. Una de estas barreras lo venían a constituir los sistemas tributarios de los países, los que podían llegar a constituir auténticas barreras a la libre circulación de bienes y servicios, de modo que se hacía necesario revisarlos y adecuarlos<sup>1</sup> a la nueva realidad económica del momento<sup>2</sup>.

La aproximación de legislaciones en materia fiscal en la CAN data ya de principios de los años setenta. En opinión de algunos autores<sup>3</sup>, el tema de la armonización de políticas económicas, entre estas, la armonización fiscal, se encuentra presente ya desde los orígenes mismos del proceso de integración. Esto se pone de manifiesto cuando se observa que el propio Acuerdo de Cartagena previó la armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de legislaciones nacionales en las materias pertinentes.

Sin embargo, y a pesar de lo que acabamos de mencionar, en los primeros años de constitución del entonces Grupo Andino (hoy CAN) el desarrollo de este campo fue bastante limitado. No fue hasta 1989 cuando se planteó retomar el tratamiento de este tema, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo que culminó con la aprobación de un conjunto de decisiones con las que se dio inicio al proceso de armonización de los impuestos indirectos, las que dieron paso a la aprobación de otro conjunto de decisiones con las que se establecieron las bases de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo.

Esta labor armonizadora le fue encomendada a la Comisión y a la Secretaría General, quienes, en cumplimiento de sus respectivas atribuciones, han llevado adelante ciertas actividades tendentes a acercar las legislaciones de los países miembros en esta materia.

Hasta donde conocemos, son pocos los trabajos que analizan de forma directa el proceso de armonización de los impuestos indirectos en la CAN. Esta ausencia de estudios específicos respecto de armonización fiscal es sorprendente, porque la CAN representa, tras la Unión Europea (UE), una de las organizaciones internacionales más desarrolladas<sup>4</sup>, integrada por un conjunto de órganos e instituciones, cuyo objetivo fundamental es la de velar por el interés general de la Comunidad.

La poca dedicación que la investigación ha prestado al estudio de la armonización fiscal en la CAN, pone en evidencia la necesidad de estudiar y atender esta temática. De este modo, con este estudio pretendemos aportar mayor claridad en la comprensión de este tema.

---

<sup>1</sup> Este extremo ya había sido advertido por Gonzalo Ruiz en 1978 cuando afirmaba que los sistemas tributarios de los países podían llegar a influir el comercio de bienes y servicios en la medida que se vaya consolidando una zona de libre comercio en la región. RUIZ, 1978, p. 583.

<sup>2</sup> VELAYOS *et al.*, 2007, p. 3.

<sup>3</sup> ABUGATTAS, 1994, p. 16.

<sup>4</sup> ACOSTA, 2006, p. 5; SALMÓN, 2003, pp. 29-30; SALAZAR, 1983, p. 26.

Precisamente al análisis de la armonización fiscal normativa en la CAN dedicaremos las siguientes líneas. Para ello, luego de esta introducción, describiremos brevemente esta organización internacional. A continuación abordaremos el análisis y significado de este tipo de armonización. Acto seguido analizaremos las disposiciones legales del Acuerdo de Cartagena en las que se basa esta armonización. A continuación centraremos nuestro análisis en la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, donde identificaremos las principales características de los mismos. Por último, expondremos las principales conclusiones a las que se ha llegado en el trabajo.

## II. LA COMUNIDAD ANDINA

En 1969, los gobiernos de Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador y Perú, reunidos en la Cumbre de Jefes de Estado, suscribieron el Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), dando inicio al proyecto de integración conocido como “Grupo Andino”. El mismo, habiendo superado los requisitos establecidos por el artículo 110, entró en vigor el 16 de octubre de 1969.

Este Grupo fue constituido con los objetivos de promover el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y generar ocupación; así como facilitar su participación en el proceso de integración regional con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.

El Protocolo de Quito, suscrito en mayo de 1987, significó la primera gran modificación del Grupo Andino. Mediante este instrumento se introdujeron importantes enmiendas al Acuerdo, por ejemplo, la incorporación del Tribunal de Justicia y del Parlamento Andino como órganos principales del mismo. El Protocolo de Trujillo, firmado en marzo de 1996, introdujo reformas estructurales en el Grupo Andino. Este instrumento creó la Comunidad Andina y la dotó de personalidad jurídica internacional. Transformó la Junta del Acuerdo de Cartagena en la Secretaría General de la CAN e institucionalizó las reuniones del Consejo Presidencial Andino y del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores como nuevos órganos de orientación y dirección política. Asimismo, estableció seis órganos principales, dos instituciones consultivas, dos instituciones financieras y una Universidad. Todo ello con el objetivo de profundizar la integración andina y promover su proyección internacional.

Actualmente la CAN se encuentra integrada por los Estados soberanos de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, así como por los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración (SAI). Los órganos e instituciones del SAI cuentan con una frondosa estructura institucional a la que se le ha asignado diferentes competencias, desde políticas y normativas, hasta jurisdiccionales, deliberantes, ejecutivas, financieras, educativas y consultivas.

En sus más de cuarenta años de existencia, ha logrado alcanzar importantes logros que no se limitan al campo comercial, al contrario, estos se extienden a diversas áreas de su agenda de integración. Entre los más sobresalientes son dignos de destacar, por

ejemplo, el fortalecimiento de un ordenamiento jurídico comunitario; el desarrollo de una política exterior común; la consolidación de una zona de libre comercio con características propias de un mercado interior; un régimen común para evitar la doble tributación; la armonización de impuestos tipo valor agregado y selectivos al consumo; y la libre circulación de personas, productos, servicios y capitales. Actualmente emprende un proceso de revisión y reingeniería de la estructura institucional y funcionamiento del SAI con el que se pretende adecuar las instituciones comunitarias a los nuevos retos del contexto internacional.

Todo lo que acabamos de mencionar ha llevado a varios autores a señalar que la CAN es un esquema de integración similar al de la Unión Europea<sup>5</sup>. Según estos autores, en el continente americano no existe otro proceso de integración con el tejido institucional y organizacional como el de la CAN; siendo el primero en exhibir una red completa de órganos e instituciones comunitarias<sup>6</sup>, agrupados dentro de una sofisticada y estable estructura, situándolo a la vanguardia de los procesos de integración en Latinoamérica<sup>7</sup>.

### III. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA

La doctrina tributaria ha desarrollado una amplia teoría alrededor de la armonización fiscal y, como consecuencia de ello, se han producido varias definiciones acerca de lo que debe entenderse por esta figura, existiendo cierto consenso en cuanto a su alcance y contenido. No obstante, y en tanto que el estudio de la armonización fiscal nos interesa como punto de partida del proceso de armonización normativa propiamente dicho, conviene dar inicio a nuestro análisis definiendo qué es lo que entendemos por armonización normativa.

La misma puede ser definida como *la adopción, a nivel comunitario, de reglas vinculantes que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales*<sup>8</sup>; o, como *aquella norma o conjunto de normas (...) de naturaleza vinculante emanadas de los órganos comunitarios*<sup>9</sup>.

De las definiciones que acabamos de señalar, se puede inferir que la armonización normativa hace referencia, principalmente, a la aprobación de normas de Derecho comunitario por parte de las instituciones comunitarias. Dichas normas deben ser jurídicamente vinculantes en todo su contenido, de tal forma que su aplicación sea de cumplimiento obligatorio por parte de todos los países miembros. Así pues, la forma que finalmente tomará la armonización normativa, consistirá siempre en la aprobación de

<sup>5</sup> FUENTES, 2007, p. 364.

<sup>6</sup> SOLARES, 2010, p. 184; CASAS Y CORREA, 2007, p. 598; VELA, 2007, p. 427; ACOSTA, 2006, p. 5.

<sup>7</sup> QUINDIMIL, 2006, p. 50.

<sup>8</sup> WÄGENBAUR, 1975, p. 9.

<sup>9</sup> ROCHE, 2000, p. 34.

actos normativos y de contenido general<sup>10</sup>. Dichas normas, en lo que a nuestro tema de estudio respecta, deberán hacer referencia, por ejemplo, al tipo de impuestos objeto de armonización, a los criterios de valoración a emplear y a los tipos de gravamen a aplicar.

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

#### IV. DISPOSICIONES DEL ACUERDO DE CARTAGENA EN LAS QUE SE BASA LA ARMONIZACIÓN NORMATIVA

Expuesto los fundamentos teóricos acerca de la armonización normativa, pasamos a examinar las disposiciones legales del Acuerdo de Cartagena en las que se basa esta armonización. El Acuerdo de Cartagena prevé, de forma general, una amplia potestad armonizadora en diferentes temas. Una de ellas hace referencia a la armonización de legislaciones en materia fiscal. Respecto de esta, el citado texto contiene una limitada cantidad de preceptos que facultan a sus instituciones llevar adelante esta actividad.

Uno de los primeros preceptos que faculta a la CAN llevar adelante esta actividad armonizadora es el artículo 3 del Acuerdo de Cartagena. Dicho artículo contempla mecanismos tendentes a alcanzar los objetivos previstos por el mismo, entre estos: *La armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes*. Esta labor, según se desprende de la literalidad del artículo 58 de la misma norma legal, le fue encomendada a la Comisión, quien, a propuesta de la Secretaría General y tomando en cuenta los avances y requerimientos del proceso de integración, es la encargada de aprobar normas y definir plazos para la armonización gradual de las legislaciones económicas de los países miembros. Dichas normas, según reza el artículo 93 del Acuerdo de Cartagena, tendrán por objetivo prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la libre competencia entre los países miembros.

Junto con estas disposiciones de carácter general, el Acuerdo de Cartagena contiene también un reducido número de preceptos legales específicos acerca de armonización fiscal, entre los que podemos mencionar los artículos 54 inc. e), 57, 72, 73, 75, 76, 77, 99 y 100. De entre estos, quizá el que constituya la pieza fundamental para la armonización fiscal en la CAN sea el artículo 54 inc. e). Este precepto llama a los países miembros a llevar adelante acciones tendentes a alcanzar *la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal*.

<sup>10</sup> CAYÓN *et al.*, 1990, p. 10.

Según se desprende de la literalidad de este precepto, los países miembros, en cumplimiento de este mandato, están llamados a coordinar sus planes de desarrollo en sectores específicos y armonizar gradualmente sus políticas económicas y sociales. Proceso que deberá cumplirse paralela y coordinadamente con el de formación del mercado común y de la constitución de un Programa de liberación comercial.

El Programa de liberación comercial, el que será automático e irrevocable y que comprenderá la universalidad de los productos de la subregión, tiene por objetivo la eliminación de los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan directamente en la importación de productos originarios del territorio de cualquiera de los países miembros (artículo 72). Al mismo tiempo, ambos (la eliminación de los gravámenes y las restricciones de todo orden) constituyen una condición *sine qua non* para el establecimiento de un auténtico mercado común.

Como se puede observar de los preceptos señalados arriba, la CAN cuenta con disposiciones legales que facultan a sus instituciones llevar adelante un proceso de armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en distintos ámbitos, entre estos, en el ámbito fiscal.

## V. LA ARMONIZACIÓN NORMATIVA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA CAN

La armonización fiscal en la CAN se remonta a la Declaración de Galápagos de 1989. Es a partir de esta Declaración que el proceso de armonización fiscal adquirió una nueva dinámica gracias al impulso recibido por parte de los presidentes de los países miembros. Estos, en sucesivas reuniones realizadas entre 1989 y 2004, acordaron profundizar la integración subregional mediante, entre otras cosas, la constitución de una zona de libre comercio y de un mercado común. Esto implicaba avanzar hacia la armonización gradual de las políticas económicas directamente vinculadas con el funcionamiento del mercado común.

De entre todas las Declaraciones de los presidentes, en lo que a nuestro tema concierne, quizá la que mayor trascendencia haya adquirido sea la Declaración de Sucre (1997), ya que tuvo gran importancia en la aprobación de las Decisiones 599 y 600. La importancia de esta Declaración radica en el hecho de que fue en esta donde los presidentes instruyeron la creación de un Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, bancos centrales y responsables de planeación económica (Consejo Asesor), al que encomendaron, entre otras funciones, la elaboración de una agenda de trabajo para la armonización de las políticas monetarias, cambiarias, financieras y fiscales<sup>11</sup>.

Con la constitución y puesta en marcha del Consejo Asesor en abril de 1997, se dio inicio a la armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

<sup>11</sup> SECRETARÍA GENERAL, 1998a.

La II Reunión del Consejo Asesor de octubre de 1998<sup>12</sup> marcó un antes y un después en el proceso de armonización. En dicha reunión se acordó limitar su agenda de trabajo a dos temas, siendo uno de ellos la armonización de los impuestos indirectos. A este fin, instruyó a la Secretaría General dar inicio a los estudios necesarios para analizar este tema.

En cumplimiento a este mandato, la Secretaría General solicitó a los países miembros la designación de expertos gubernamentales para llevar adelante una reunión preparatoria, la misma tuvo lugar en julio de 1999. En ella se solicitó a los países miembros la elaboración de amplios y profundos informes acerca de sus respectivos esquemas de tributación. Asimismo, con la colaboración del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) se acordó la contratación de un grupo de consultores para la elaboración de informes de consultoría que permita la identificación de etapas y la propuesta de un cronograma de trabajo para la armonización de los impuestos indirectos. Fruto de estas consultorías fue la elaboración de sendos trabajos; de entre estos, especial mención mereció el trabajo desarrollado por el consultor Mauricio Plazas Vega, quien presentó un informe completo titulado *Condiciones para la armonización tributaria en los países andinos en lo que atañe a los impuestos indirectos*<sup>13</sup>. Este documento identificó un conjunto de temas a ser abordados en el proceso de armonización fiscal y propuso un cronograma de trabajo por etapas. Este trabajo sirvió como documento base para posteriores trabajos, propuestas y proyectos de decisiones.

Estos documentos fueron enviados a los países miembros para que formulen sus respectivas consultas y observaciones<sup>14</sup>. Asimismo, se convocó a una primera reunión de expertos para noviembre de 1999, en la que se pretendía analizar dichos documentos y empezar a trabajar en una propuesta de Decisión; empero, dicha reunión no se llevó a cabo por falta de *quórum*. Sin embargo, en ella se llegaron a unos acuerdos preliminares acerca de su tratamiento<sup>15</sup> y se acordó realizar reuniones de expertos, lo que no fue posible y el tema se mantuvo fuera de la agenda de trabajo de los países miembros.

En un intento de dar continuidad al proceso, la Secretaría General tomó la iniciativa de presentar al BID un proyecto de cooperación, el que pretendía acercar posiciones en cada uno de los tópicos identificados en el informe de consultoría presentado por Mauricio Plazas<sup>16</sup>. Este nuevo proyecto tenía como objetivo desarrollar propuestas de decisiones respecto de armonización de los impuestos indirectos. En esta oportunidad, el informe fue encomendado a los consultores Luis Alberto Arias y Mauricio Plazas Vega. Dicho informe fue entregado en mayo de 2002 y remitido a los países miembros en julio del mismo año<sup>17</sup>.

---

<sup>12</sup> SECRETARÍA GENERAL, 1998b.

<sup>13</sup> SECRETARÍA GENERAL, 1999a.

<sup>14</sup> SECRETARÍA GENERAL, 1999b.

<sup>15</sup> SECRETARÍA GENERAL, 1999c.

<sup>16</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2000.

<sup>17</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2002.

Este nuevo informe<sup>18</sup> contenía recomendaciones puntuales acerca de la armonización de los impuestos indirectos y tres Proyectos de Decisión. El informe contempló también una hoja de ruta a seguir en el proceso de armonización. En ella se presentó un programa de estudios y un cronograma de instrumentación. Dentro del programa de estudios se contempló la realización de un conjunto de trabajos para determinar el alcance y el impacto de las recomendaciones del informe, todos a realizarse durante el año 2003. Por su parte, el cronograma previó tres etapas, las que debían concluir a fines de 2003, 2005 y 2007; en cada una de ellas se debía alcanzar objetivos específicos. Empero, esto no fue posible y dicho programa no pudo cumplirse. Por su parte, la Secretaría General tuvo a bien elaborar varios documentos complementarios<sup>19</sup>. Estos documentos contenían un análisis minucioso de las principales diferencias del IVA y del ISC, los mismos fueron remitidos a los países miembros para su análisis.

Contando con estos documentos, en febrero de 2003, funcionarios de la Secretaría General, del BID y los consultores contratados, realizaron una gira conjunta por los países miembros con el objetivo de conocer de primera mano las observaciones a los documentos enviados<sup>20</sup>. A la culminación de la gira, la Secretaría General consideró que había llegado el momento de dar inicio a las negociaciones y convocó a la I Reunión de Expertos Gubernamentales<sup>21</sup>. Las propuestas de Decisión analizadas por los expertos fueron:

- a) Propuesta 1: Proyecto para armonizar aspectos sustanciales del Impuesto sobre el Valor Agregado;
- b) Propuesta 2: Proyecto por el que se armonizan aspectos procedimentales del Impuesto al Valor Agregado; y
- c) Propuesta 3: Proyecto sobre régimen andino de Impuestos Selectivos al Consumo.

En esta I Reunión se aprobó un cronograma y una metodología de trabajo para las cuatro primeras reuniones a desarrollarse en abril, junio, agosto y septiembre de 2003. En cada una de ellas se programó abordar el análisis de determinados artículos de las tres propuestas de Decisión. En principio, se había previsto concluir la ronda de negociaciones en estas cuatro reuniones, pero pronto se vio que esto no iba a ser posible. Esto obligó a realizar más reuniones de las que en principio se había previsto.

En las tres primeras reuniones<sup>22</sup> se analizaron todos los artículos de la primera propuesta de decisión. Es importante resaltar que en la mayoría de ellos no hubo dificultad para llegar a un consenso, ya que las modificaciones, adiciones o supresiones a dichos artículos fueron mínimas y no presentaron mayores inconvenientes. Sin embargo, quedaron pendientes de consulta la redacción de siete artículos. Estos artículos fueron

<sup>18</sup> ARIAS Y PLAZAS, 2002a; 2002b.

<sup>19</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2003a.

<sup>20</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2003b.

<sup>21</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2003c.

<sup>22</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2003c; 2003d; 2003e.

analizados en la IV Reunión de septiembre de 2003<sup>23</sup>, en esa oportunidad solo tres fueron consensuados.

No habiendo concluido el análisis de las tres propuestas, se tomó la decisión de convocar a una V, VI, VII y VIII Reunión de expertos. En la V Reunión de diciembre de 2003<sup>24</sup> se abordó el análisis de la segunda y tercera propuesta. El análisis de la segunda propuesta no presentó mayores inconvenientes y todos los artículos fueron consensuados. Además, se acordó que el mismo forme parte de la primera propuesta de Decisión. En cambio, el análisis de la tercera propuesta sí presentó dificultades y no fue posible llegar a un consenso.

En febrero de 2004 (VI Reunión)<sup>25</sup> se finalizó el análisis de la tercera propuesta; empero aún permanecían pendientes de análisis algunos artículos observados en anteriores reuniones. Estos artículos fueron analizados en la Reunión de Viceministros y Directores de Administraciones Tributarias de febrero de 2004<sup>26</sup>. En ella se llegó a acuerdos respecto de las observaciones, lográndose un texto consensuado. Al final de la reunión solo quedó pendiente la redacción de los artículos que hacían referencia a la modalidad de entrada en vigor de las decisiones. Debido a la sensibilidad del tema, se encomendó a la Secretaría General preparar un informe.

En la VII Reunión de marzo de 2004<sup>27</sup> se dio por aprobado el texto final de ambos proyectos de Decisión, quedando pendiente la redacción final del artículo 25 de la primera propuesta, ya que el mismo había sido observado por parte de Perú. En esta reunión se retomó el análisis acerca de la modalidad de entrada en vigor de ambas propuestas de decisión. En este punto, la Secretaría General dio a conocer el contenido de dos informes de consultoría<sup>28</sup>. Ambos informes coincidían en que la naturaleza jurídica de los proyectos de decisión y la materia en ellas regulada, exigía que su entrada en vigor opere de manera simultánea en todos los países miembros. Estos informes fueron objeto de un profundo análisis por parte de los delegados de los países miembros<sup>29</sup>. No habiendo sido posible llegar a un consenso, los expertos acordaron someter esta decisión a nivel ministerial.

En julio de 2004, la Secretaría General convocó a una nueva reunión de expertos (VIII Reunión) para tratar la redacción final del artículo 25 que había quedado pendiente<sup>30</sup>, para esta fecha Perú aún mantenía sus observaciones. Luego de un intercambio de opiniones, la delegación de Perú propuso una nueva redacción para el referido artículo. Esta nueva redacción fue acogida por las demás delegaciones, con lo que la propuesta de Decisión quedó consensuada a nivel técnico, quedando pendiente solo la modalidad

---

<sup>23</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2003f.

<sup>24</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2003g.

<sup>25</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004a.

<sup>26</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004b.

<sup>27</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004c.

<sup>28</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004e.

<sup>29</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004f.

<sup>30</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004g.

de entrada en vigor de las mismas. Este punto fue abordado por la VIII Reunión del Consejo Asesor de julio de 2004<sup>31</sup>. En esta reunión, desoyendo las recomendaciones de los informes de consultoría, se acordó que ambas decisiones sean incorporadas al Derecho interno de los países miembros.

Es en este contexto y en estos antecedentes que la Comisión, en reunión ampliada con los ministros de Economía, Hacienda o Finanzas, celebrada en la ciudad de Quito el 12 de julio de 2004, tuvo a bien aprobar las Decisiones 599 y 600, relativas a la *Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y sobre Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo*.

### 1. *Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales del IVA. Decisión 599*

El IVA aprobado en la CAN adoptó las mejores prácticas internacionales para evitar distorsiones comerciales por diferencias en los sistemas tributarios de los países miembros, asegurando la neutralidad, simplicidad, competitividad, equidad horizontal entre los contribuyentes y la coordinación entre las diferentes administraciones tributarias<sup>32</sup>. Asimismo, recuperó el IVA en las inversiones y en las exportaciones para asegurar que la carga tributaria recaiga única y exclusivamente sobre el consumo. Por otra parte, al estar grabadas prácticamente la totalidad de las transacciones económicas, facilitó la fiscalización del impuesto a lo largo de la cadena de producción y distribución del bien<sup>33</sup>.

En lo formal, la Decisión 599 contiene dos Títulos (el primero dedicado a los aspectos sustanciales del IVA y el segundo a los aspectos procedimentales), 13 Capítulos, 40 artículos y 14 disposiciones transitorias.

En lo sustancial, la Decisión comienza señalando su ámbito de aplicación (artículo 1), para luego ingresar a definir un conjunto de disposiciones (artículo 2), así como los plazos y términos aplicables al mismo (artículo 4).

En cuanto al hecho generador, el IVA comunitario adoptó una variante de tipo consumo, en el que los bienes de capital se gravan, pero se asegura la devolución oportuna del mismo mediante crédito fiscal. Los países miembros que a la fecha de entrada en vigor de la Decisión no se adaptan a esta disposición, podrán continuar adoptando la variante de su IVA hasta seis años después de la entrada en vigor de la Decisión<sup>34</sup>.

El IVA comunitario grava la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles (artículo 5). Quedan exentas de este impuesto las operaciones de reorganización empresarial, como fusiones; absorciones; escisiones; transformación de sociedades; venta o transferencia total de negocios; cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones o títulos y valores; aportes de bienes a sociedades en constitución; aportes

<sup>31</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2004h.

<sup>32</sup> ARIAS *et al.*, 2004, p. 16; BARREIX Y VILLELA, 2005, p. 4.

<sup>33</sup> VELAYOS *et al.*, 2007, p. 21; BARREIX Y VILLELA, 2005, p. 5.

<sup>34</sup> ARIAS *et al.*, 2004, pp. 17-18.

temporales de bienes a consorcios; y, demás formas de reorganización empresarial (artículos 6, 7 y 9).

Con relación a los servicios de construcción y venta de bienes inmuebles, la Decisión delegó en los países miembros la obligación de implementar los mecanismos necesarios para la determinación de la base imponible que corresponda a esta materia (artículo 10). Asimismo, estableció que solo podrá gravarse con el IVA la primera venta de los bienes inmuebles. Aunque en una disposición transitoria dispuso que los países miembros, que a la entrada en vigor de la Decisión gravaran la segunda y posteriores ventas de inmuebles, podrán continuar haciéndolo; sin establecer una fecha límite para dicho cobro.

Los artículos 12, 13 y 14 hacen referencia a los aspectos territoriales del hecho generador del IVA comunitario. El artículo 12 establece un conjunto de reglas para la determinación de la territorialidad de la prestación de servicios cuando estos trasciendan las fronteras nacionales. Según lo dispuesto por este artículo, el hecho generador por la prestación de servicios tendrá lugar ahí donde se realicen materialmente los servicios.

Para que una operación sea considerada como exportación de servicios, el mismo debe cumplir ciertos requisitos, como: i) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador; ii) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador; iii) que el uso y/o aprovechamiento del servicio por parte del usuario tenga lugar íntegramente en otro país miembro; y, iv) que el pago efectuado como contraprestación no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de la empresa o persona que desarrolle el servicio (artículo 13). En estos casos, la exportación de servicios estará sujeta a un régimen de tasa cero. No obstante lo que acabamos de señalar, los Países miembros que a la fecha de entrada en vigor de la Decisión gravaren alguna de las actividades señaladas o los sometieran a un régimen distinto al de tasa cero, podrán continuar haciéndolo hasta seis años después de la entrada en vigor de la Decisión.

El servicio de transporte fue objeto de una reglamentación especial. En ella se presentaban casuísticas diferentes que hacían necesario diferenciarlas de las demás. A este efecto, conviene distinguir entre servicio de transporte nacional e internacional; transporte de carga o pasajeros; transporte terrestre o aéreo. Cada una de ellas fue objeto de una reglamentación específica.

En cuanto al servicio de transporte internacional de carga, se acordó aplicar reglas de transición hacia un régimen de tasa cero, aunque sin plazos definidos. En cambio, el servicio de transporte internacional de pasajeros sí estará sujeto a una tasa, el que se causará solo en el país de embarque inicial según las reglas vigentes de dicho país. Por su parte, el servicio de transporte nacional de carga y de pasajeros, así como el servicio de transporte aéreo de pasajeros, estarán sujetos al pago del IVA en el respectivo país miembro. El plazo para adecuarse a esta nueva regulación fue de diez años.

En cuanto al aspecto temporal del hecho generador del impuesto, la Decisión dispuso que el mismo se genere de forma instantánea (artículo 15), y se causare en los siguientes momentos: i) en la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, con la entrega total del bien o terminación del servicio; ii) en los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada cuota y en proporción al mismo; iii) en el

caso de los servicios públicos, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación interna de cada país miembro; iv) en la importación, con la nacionalización de bienes; y, v) en la utilización en el país miembro de servicios prestados por no domiciliados o no residentes, al momento de la prestación del servicio.

El Capítulo III vino a reglamentar todo lo relativo a la base gravable del impuesto. En ella se dispuso que la base gravable del IVA debe incluir tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias. Así, la base gravable del impuesto debía incluir, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios. En lo que concierne a las importaciones, la base gravable estará constituida por el valor en aduana del bien. En todos los casos, la determinación de la base gravable estará sujeta a la legislación propia de cada país miembro (artículo 17).

En cuanto a la tasa del impuesto, la Decisión dispuso la adopción de un máximo de dos tasas: una tasa general, la que no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos; y una tasa preferencial, la que no podrá ser inferior al 30% de la tasa general para todos aquellos bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigor de la Decisión se encuentren excluidos del impuesto (artículo 19). Esto implica que en los países miembros en los que existan tasas múltiples, deberán efectuarse las modificaciones pertinentes para adecuarlas a lo ahí dispuesto<sup>35</sup>.

El Capítulo V reglamentó todo lo relacionado con la exclusión de bienes y servicios y el régimen de tasa cero. En ella se dispuso que el régimen de tasa cero solo será aplicable para las operaciones de exportación de bienes y servicios (artículo 20); y se otorgó a los países miembros el plazo de cinco años para ajustar sus legislaciones.

En lo que concierne a la exclusión de bienes y servicios, se dispuso un conjunto reducido de bienes y servicios que permanecerán excluidos del pago del IVA (artículos 23 y 25). Todas aquellas exclusiones que no se encuentren previstas en ambos artículos deberán ser eliminadas gradualmente en el lapso de diez años a partir de la entrada en vigor de la Decisión. Además, la Decisión prohibió a los países miembros crear nuevas exclusiones de bienes o servicios, así como ampliar las ya existentes en sus legislaciones internas. Al final de dicho período, solo podrán estar excluidos del IVA aquellas operaciones expresamente señaladas en los artículos 23 y 25 de la Decisión.

Por último, los artículos 22 y 24 consagraron el principio de imposición en el país de destino, salvo lo dispuesto para el caso de la exportación de servicios. Por consiguiente, toda importación de bienes o servicios estará gravada con el IVA, a menos que se trate de un bien o servicio excluido; asimismo, los bienes o servicios que se exporten estarán sujetos al régimen de tasa cero.

El Capítulo VI reglamentó todo lo relacionado con la determinación del impuesto. En ella se dispuso la determinación del impuesto a pagar (artículo 26), el derecho a crédito fiscal (artículo 27), el crédito fiscal a los activos fijos o bienes de capital (artículo 28) y, la proporcionalidad de los impuestos descontables (artículo 29). Para cada uno de ellos se estableció unos requisitos formales a determinar por cada legislación nacional.

---

<sup>35</sup> BARREIX Y VILLELA, 2005, p. 7.

En cuanto a las excepciones del hecho generador del impuesto, la Decisión facultó a los países miembros, previa autorización de la Secretaría General, adoptar unas medidas correctivas para hacer frente a la existencia o amenaza de crisis fiscal a nivel del gobierno central o para atender situaciones de emergencia nacional sobrevenidas. Cuando una de las situaciones contempladas exigiera acciones inmediatas, el país miembro podrá aplicar las medidas correctivas que considere necesarias, inclusive sin contar con la autorización de la Secretaría General; pero deberá comunicar la aplicación de dichas medidas a la Secretaría General en un plazo no mayor a cinco días, para que esta se pronuncie respecto del mismo, ratificándola, modificándola o suspendiéndola. En todo caso, dichas medidas tendrán un carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que desaparezca o mejore la situación que las motivó. Asimismo, no podrá ser discriminatoria entre los demás países miembros, ni podrá adoptarse con el fin de proteger a un determinado sector de la industria nacional (artículo 30).

En cuanto a la armonización de los aspectos procedimentales del IVA, la Decisión contempló significativos avances. En primer lugar, se acordó que el impuesto sea liquidado y pagado por el sujeto pasivo en el formato de declaración que dispongan las administraciones tributarias de cada país miembro; la que no podrá ser superior a dos meses. En las operaciones de importación de bienes, el impuesto podrá ser liquidado y pagado conforme dispongan las respectivas legislaciones internas de cada país miembro (artículo 31).

En cuanto a la devolución y compensación de los saldos a favor (artículo 32), la Decisión dispuso que los sujetos pasivos del IVA, que por efecto de la aplicación del régimen de tasa cero, liquiden saldos a favor por exportaciones en sus declaraciones tributarias, tendrán derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo con lo previsto por la legislación interna de cada país miembro. Cuando no exista en la legislación interna un plazo para la devolución de dichos impuestos, transcurridos dos meses a partir de la determinación del monto a devolver sin que se efectúe la devolución, el sujeto pasivo tendrá derecho a percibir los correspondientes intereses legales a cargo de la Administración Tributaria (artículo 33).

A efectos de proceder a la devolución de los impuestos antes mencionados, los países miembros establecerán con precisión los requisitos de forma a ser presentados por los contribuyentes, así como las causales de inadmisión de las solicitudes por causas formales. De darse el caso de una inadmisión, la administración tributaria deberá señalar los motivos de la misma; además, deberá señalar la forma, condiciones y plazos para subsanarlas (artículo 34).

Una vez analizada la solicitud y habiéndose cumplido con los requisitos de forma y de fondo, la administración tributaria procederá a su devolución o compensación. En este último caso, los saldos a favor del sujeto pasivo con derecho a devolución podrán ser compensados por la administración tributaria contra las deudas tributarias exigibles administradas por la misma institución y correspondiente al mismo contribuyente (artículo 36). Por el contrario, de no verificarse el derecho a la misma, especialmente por no haberse materializado la operación de exportación, la administración tributaria podrá negar dicha devolución. Asimismo, dichas solicitudes podrán ser denegadas por

presentación extemporánea, conforme con la legislación interna de cada país miembro (artículo 35).

En cuanto a los requisitos de la emisión de facturas para proceder al descuento del crédito fiscal correspondiente a las operaciones de compra de bienes o uso de servicios en el mercado intrasubregional, la Decisión acordó unificar los requisitos mínimos que estas deben incluir (artículo 37). Asimismo, delegó en los países miembros la implementación de los sistemas de control de impresión, emisión y uso de dichas facturas. La aplicación de esta disposición es inmediata.

Sin perjuicio de lo dispuesto en párrafos anteriores, la Decisión facultó a los países miembros crear regímenes especiales que comprendan a los impuestos tipo valor agregado para pequeños agentes económicos, simplificando las obligaciones fiscales (artículo 39).

Por último, la Decisión dispuso que, tras su entrada en vigor, los países miembros deberán establecer mecanismos de seguimiento para verificar, cada dos años, los avances que se registren en la materia de reducción gradual de las exclusiones, así como para dar cumplimiento a todo lo dispuesto por la Decisión. Debe señalarse también que, para aquellos aspectos no regulados en la Decisión, será de aplicación la legislación interna de cada país miembro, siempre y cuando no entre en contradicción con lo dispuesto en esta Decisión.

## 2. *Armonización del impuesto selectivo al consumo (ISC). Decisión 600*

El ISC aprobado por la Decisión 600 adoptó las mejores prácticas internacionales para evitar las distorsiones comerciales por diferencias entre los sistemas tributarios de los países miembros, asegurando la neutralidad, simplicidad, competitividad, equidad horizontal entre los contribuyentes y la coordinación entre las diferentes administraciones tributarias.

Esta Decisión fue aprobada como consecuencia de la desigualdad de características de este tipo de impuesto en los cinco países miembros. Sin embargo, la aprobación de esta Decisión no despertó la misma importancia y trascendencia que la Decisión 599, aún más, su aprobación no presentó mayores inconvenientes. Algunas posibles explicaciones de ello pueden encontrarse en el hecho de que la misma vino de la mano del proyecto principal de armonización del IVA, esto hizo que la mayor atención, tanto en recursos como de tiempo, fueran dedicadas a la armonización del IVA y no así a la armonización del ISC; además, una buena cantidad de sus disposiciones no hacen otra cosa que remitir a lo dispuesto en la Decisión 599.

En lo formal, la Decisión contiene 9 capítulos, 12 artículos, y a diferencia de la Decisión 599, ninguna disposición transitoria, lo que en principio da a entender que todas sus disposiciones son de cumplimiento inmediato a partir de su entrada en vigor.

En lo sustancial, la Decisión comienza señalando su ámbito de aplicación (artículo 1), en la que prevé la adecuación de los regímenes tributarios de los países miembros a lo dispuesto en ella, adecuación que deberá realizarse en los plazos ahí previstos.

En cuanto a la naturaleza del impuesto (artículo 2), se dispuso que este impuesto gravará toda importación y consumo en el mercado interno de determinados bienes

y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional al IVA. A este impuesto le son aplicables todas las normas generales que regulan el IVA, en especial, todo lo relacionado con el momento de la causación del impuesto; los principios relativos a la territorialidad; los aspectos generales que regulan la materia imponible en relación con la venta de bienes y servicios; y las definiciones de los sujetos pasivos en relación con las operaciones gravadas siempre y cuando sean compatibles con su naturaleza (artículo 3).

En lo que concierne al hecho generador del impuesto (artículo 4), este grava las importaciones y la primera venta o transferencia de bienes que realice el productor, así como los servicios que se generen por razón de su prestación. No obstante ello, el retiro de bienes no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país miembro no estará sujeto a gravamen (artículo 5).

En cuanto al sujeto pasivo del impuesto (artículo 6), la Decisión estableció cuatro categorías de sujetos pasivos, estos son: i) los productores de bienes gravados, ii) los importadores de bienes gravados, iii) los prestadores de servicios gravados y, iv) los usuarios o destinatarios del servicio.

El Capítulo V reglamentó todo lo relativo a la base gravable del impuesto (artículo 7). En ella se dispuso que la base gravable del ISC esté definida en la legislación interna de cada país miembro, con la única salvedad de no producir un tratamiento discriminatorio entre productos nacionales e importados. Para el caso de las tarifas *ad valorem*, se dispuso no incorporar en ellas el IVA ni el ISC. En cuanto a la carga tributaria del impuesto, la Decisión dispuso que las mismas sean objeto de armonización en los tres posteriores años de entrada en vigor de la Decisión, con el fin de fijar cargas tributarias mínimas en todos los países miembros, principalmente para los productos derivados del tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas.

En cuanto a la armonización de los aspectos formales del impuesto, la Decisión precisó que el mismo sea autoliquidado por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que disponga cada administración tributaria (artículo 10). Asimismo, se dispuso que el período de declaración y pago estén sujetos a lo dispuesto en la normativa internada de cada país miembro. Para el caso de las operaciones de importación de bienes, se dispuso que el mismo sea declarado y pagado conforme a lo dispuesto por cada legislación interna.

En cuanto a la emisión de facturas, la Decisión dispuso que los sujetos pasivos, en cada operación que realicen, emitan una sola factura en la que se discrimine claramente el importe del IVA y del ISC. Además, dichas facturas deberán cumplir con los requisitos señalados por el artículo 37 de la Decisión 599.

Los plazos para adecuarse a esta nueva regulación ya han vencido, sin que se haya producido un acercamiento real a lo dispuesto por la Decisión. Tampoco se tiene constancia de la puesta en marcha de ningún tipo de mecanismo de seguimiento para la verificación de los avances y cumplimiento de los objetivos de esta Decisión.

### 3. *Modificación de las Decisiones 599 y 600*

Con la aprobación de las Decisiones 599 y 600 sobre armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA y del ISC, dio inicio una nueva etapa en el

proceso de armonización fiscal en la CAN, en la que se esperaba que los países miembros dieran cumplimiento a lo dispuesto en ellas. A este efecto, lo primero que se esperaba era que los países miembros llevaran adelante actos legislativos para incorporar ambas Decisiones a sus respectivos ordenamientos jurídicos, para que, una vez depositados los respectivos instrumentos de incorporación en la Secretaría General, ambas Decisiones entren en vigor y se comience a aplicar lo dispuesto en ellas. Pero pronto se evidenció que esto no iba a ser posible, pues, habiendo transcurrido aproximadamente un año desde su aprobación, ningún país miembro había dado inicio al proceso legislativo para incorporar dichas normas en su Derecho interno; aún más, no se preveía su tratamiento en el futuro próximo.

Ante este escenario nada alentador, la Secretaría General tuvo a bien convocar una nueva reunión del grupo de expertos (IX Reunión)<sup>36</sup> en mayo de 2005. Esta reunión tuvo como objetivo fundamental analizar la modalidad de entrada en vigor de las Decisiones 599 y 600. En dicha reunión, la Secretaría General dio a conocer su preocupación por la no entrada en vigor de ambas Decisiones, y planteó la posibilidad de modificar las mismas en lo relativo a la modalidad de su entrada en vigor, pero no fue posible llegar a un acuerdo y solo se previó un plazo para que los países miembros incorporen ambas Decisiones a su ordenamiento interno.

En un intento de dar viabilidad a la vigencia de ambas Decisiones, la Secretaría General encomendó la realización de informes técnicos sobre las implicancias jurídicas, tributarias y económicas de la implementación de ambas Decisiones. Paralelamente, se llevaron adelante seminarios y talleres de discusión de expertos en todos los países miembros. Dichos seminarios, que se desarrollaron a lo largo de abril, julio, agosto y septiembre de 2005, tenían como objetivo principal dar a conocer las bondades de las Decisiones 599 y 600, así como las modificaciones a realizar por los países miembros en sus respectivas estructuras tributarias.

No habiendo sido posible que los países miembros incorporasen a su Derecho interno las Decisiones 599 y 600 y, habiendo transcurrido en exceso el plazo acordado en la IX Reunión de expertos, la Secretaría General tuvo a bien presentar a la IX Reunión del Consejo Asesor<sup>37</sup> una propuesta de modificación de la modalidad de entrada en vigor de ambas Decisiones, en la que proponía sustituir los artículos 40 y 12 de las Decisiones 599 y 600, y establecer como fecha de entrada en vigor de ambas Decisiones el primero de enero de 2008, con la posibilidad de que, si algún país miembro lo considera conveniente, prorrogar su entrada en vigor a una fecha posterior. Atendiendo a las explicaciones de la Secretaría General, el Consejo Asesor acordó recomendar a la Comisión aprobar dicha propuesta.

Es en estos antecedentes que la Comisión tuvo a bien aprobar la Decisión 635 referente a *Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los*

<sup>36</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2005a.

<sup>37</sup> SECRETARÍA GENERAL, 2005b.

*impuestos tipo selectivo al consumo*. En esta Decisión, la Comisión, a tiempo de ratificar el contenido de ambas Decisiones, dejó sin efecto el artículo 40 de la Decisión 599 y el artículo 12 de la Decisión 600 y dispuso que ambas Decisiones entren en vigor el uno de enero de 2008.

La misma Decisión dejó abierta la posibilidad, a solicitud de un país miembro, de prorrogar hasta en tres años la entrada en vigor de ambas Decisiones. Esta opción de prórroga no fue solicitada por ningún país miembro. En consecuencia, el uno de enero de 2008 ambas Decisiones entraron en vigor y forman parte del Derecho comunitario derivado. Las mismas gozan de los principios de primacía, aplicación directa, efecto directo, autonomía y complemento indispensable frente a las disposiciones legales internas de los países miembros; por lo mismo, son de obligado cumplimiento por parte de los países miembros.

Así pues, con la entrada en vigor de ambas Decisiones a partir del uno de enero de 2008, se dio inicio una nueva etapa en el proceso de armonización fiscal en la CAN, en la que se esperaba que los países miembros, ahora sí, dieran cumplimiento a lo dispuesto en ellas. Pero pronto se evidenció que esto no iba a ser posible, pues, ya en plena vigencia de ambas Decisiones, algunos países aprobaron reformas tributarias que se alejaban de lo dispuesto en ambas Decisiones.

## VI. CONCLUSIONES

La armonización de los impuestos indirectos en la CAN se remonta a la Declaración de Galápagos de 1989. El proceso se inició con un estudio base encomendado a consultores especializados, continuó con varias giras por los países miembros y concluyó con la celebración de ocho reuniones de expertos gubernamentales y otras dos de altas autoridades tributarias, todas ellas organizadas por la Secretaría General. La aprobación de estas Decisiones fue el fruto de la voluntad política de altas autoridades de los países miembros, de la capacidad de los expertos gubernamentales y de la constancia de la Secretaría General.

Con la aprobación de ambas Decisiones se pretendía, entre otras cosas, promover la neutralidad del IVA y del ISC, con el fin de que dichos impuestos no lleguen a causar distorsiones en el comercio de bienes y servicios en el mercado común. Ambas Decisiones buscaban garantizar unas condiciones de competencia equitativa entre los países miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, así como ofrecer mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales.

La armonización aquí propuesta debe entenderse como un proceso gradual a ser administrado por cada país miembro y no por la Comunidad. Por la magnitud de los cambios que implica, ambas normas comunitarias están diseñadas para ser aplicadas de manera gradual y prevén amplios plazos para que los países miembros adecuen su legislación interna a lo dispuesto en ella.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABUGATTAS, Luis, 1994, "Convergencia fiscal y tributaria en los procesos de integración en América Latina: Perspectivas del Grupo Andino", *Revista Integración Latinoamericana*, volumen 19, pp. 15-21.
- ACOSTA, Jaime, 2006, "La desintegración andina", *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 204, pp. 4-13.
- ARIAS, Luis y PLAZAS, Mauricio, 2002a, *Armonización fiscal de impuestos indirectos en los países de la CAN. Elaboración de recomendaciones y políticas sobre: Armonización de impuestos indirectos*. Informe final.
- ARIAS, Luis y PLAZAS, Mauricio, 2002b, *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en la CAN. Elaboración de recomendaciones y normativas sobre armonización de tributos indirectos*, Lima: BID.
- ARIAS, Luis; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis, 2004, *La armonización de los impuestos indirectos en la CAN*, Lima: BID.
- BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis, 2005, *Procesos de integración y tributación: Experiencias de la CAN y la Unión Europea*, Lima: BID.
- CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira, 2007, "¿Qué pasa con la Comunidad Andina de Naciones – CAN?", *Revista Papel Político*, volumen 12, pp. 591-632.
- CAYÓN, Antonio; FALCÓN, Ramón y DE-LA-HUCHA, Fernando, 1999, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- FUENTES, Alfredo, 2007, "Situación actual y perspectiva de la Comunidad Andina", *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, pp. 361-365.
- QUINDIMIL, Jorge Antonio, 2006, *Instituciones y derecho de la Comunidad Andina*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- ROCHE, Irene, 2000, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- RUIZ, Gonzalo, 1978, "La armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino", *Comercio Exterior*, volumen 28, pp. 583-587.
- SALAZAR, Felipe, 1983, "La personalidad jurídica internacional de la organización creada por el Acuerdo de Cartagena", *Revista Integración Latinoamericana*, n. 84, pp. 19-43.
- SALMÓN, Elizabeth, 2003, "Evolución institucional de la Comunidad Andina: Perspectivas y problemas", en NOVAK, FABIÁN (Dir.), *Derecho Comunitario Andino*, Lima: Fondo Editorial, pp. 19-56.
- SOLARES, Alberto, 2010, *Integración: Teoría y Procesos. Bolivia y la Integración*, La Paz: Edición electrónica gratuita. [Texto completo disponible en: [www.eumed.net/libros/2010e/814/](http://www.eumed.net/libros/2010e/814/)]
- VELA, Bernardo, 2007, "La encrucijada del proceso andino de integración", *Revista Oasis: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, pp. 425-432. VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis, 2007, *Integración regional y armonización tributaria: Desafíos y experiencias en América Latina*, Inter-American Development Bank.
- WÄGENBAUR, Rolf, 1975, "Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes", *Revista Revue de Science Financière*, n. 1, pp. 5-23.

## Normas comunitarias citadas

- SECRETARÍA GENERAL, 1998a, *Armonización de políticas macroeconómicas en la CAN: Una primera aproximación*. SG/di 58.

- SECRETARÍA GENERAL, 1998b, *II Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica*, 24 de octubre de 1998.
- SECRETARÍA GENERAL, 1999a, *Condiciones para la armonización tributaria en los países andinos en lo que atañe a los impuestos indirectos*. SG/dt 73.
- SECRETARÍA GENERAL, 1999b, *Informe de la SGCA sobre los avances en el cumplimiento de las Directrices dadas por el XI Consejo Presidencial Andino*. SG/di 212.
- SECRETARÍA GENERAL, 1999c, *Cumplimiento de las Directrices del XI Consejo Presidencial Andino*. SG/dt 79.
- SECRETARÍA GENERAL, 2000, *Reunión preparatoria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales, Planeación y Gerentes Economía de la CAN*. SG/RP. CAMHBC/di 2.
- SECRETARÍA GENERAL, 2002, *Informe de Actividades de la SGCA (julio 2001-junio 2002)*. SG/di 429.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003a, *Armonización de impuestos indirectos en los Países miembros de la CAN: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) - documento preliminar*. SG/dt 200.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003b, *Informe sobre el Proyecto de armonización de impuestos indirectos. A la Sexta Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN*. SG/CAMHBC/VI/dt 2.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003c, *Informe I Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*. SG/REG.AI/I/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003d, *Informe II Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*. SG/REG.AI/II/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003e, *Informe III Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*. SG/REG.AI/III/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003f, *Informe IV Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*. SG/REG.AI/IV/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2003g, *Informe V Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*. SG/REG.AI/V/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004a, *Informe VI Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*. SG/REG.AI/VI/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004b, *Informe: Reunión de Viceministros y Directores de Administración Tributaria*, SG/VM.DAT/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004c, *Informe Séptima Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN*. SG/CAMHBC/VII/ACTA/Rev. 2.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004d, *Informe VII Reunión de Expertos Gubernamentales para la Armonización de Impuestos Indirectos*, SG/REG.AI/VII/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004e, *Informe sobre la entrada en vigencia del proyecto de Decisión Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos al valor agregado*. SG/di 619.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004f, *Informe: Armonización impuestos indirectos. Octava Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN*, SG/CAMHBC/VIII/di 1/Rev. 2.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004g, *Informe VIII Reunión por videoconferencia de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*, SG/REG.AI/VIII/Informe.
- SECRETARÍA GENERAL, 2004h, *VIII Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN*. SG/CAMHBC/VIII/ACTA/Rev. 1.
- SECRETARÍA GENERAL, 2005a, *IX Reunión por videoconferencia de expertos gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos*, SG/REG.AI/IX/INFORME.

SECRETARÍA GENERAL, 2005b, *Novena Reunión ordinaria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN*, SG/CAMHBC/IX/ACTA.