



Ferullo, Claudio Fabián

Grecchi, Ana María

Mileti, Mabel

Vitta, José María

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.

LA TRIBUTACIÓN EN LOS PROCESOS DE INTEGRACION

La integración económica es un tema que ha sido insistentemente desarrollado sobre todo después de la 2ª guerra mundial, pero se puede distinguir entre la denominada integración económica internacional, dada a partir de la concepción de apertura de mercados, y la integración regional

La integración internacional económica se fundamenta en la teoría clásica que supone que la total liberalización del comercio traerá un incremento de comercio, producto de una utilización óptima de los recursos mundiales, con el consiguiente incremento de nivel de vida para todos. En ese sentido los países establecieron acuerdos de carácter multilateral a través del GATT que establecía las reglas del juego en las transacciones económicas entre sus signatarios y sus partes contratantes, constituyéndose en el único fuero internacional encargado de negociar reducciones de los obstáculos que dificultaban el libre comercio y en definitiva velar por la transparencia de las relaciones internacionales. El principio fundamental sobre el que se sustenta era el de " la no discriminación" a través del cual cualquier ventaja, favor o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, era concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes (cláusula de nación más favorecida). A partir de la institucionalización de la multilateralidad de los acuerdos de la Ronda de Uruguay (1994) se produce la creación de la OMC (Organización Mundial del Comercio) y los diferentes acuerdos suscriptos se tornan más operativos, dado que hasta ese momento, salvo la cláusula de la nación más favorecida , los otros acuerdos se aplicaban en la medida que no entraran en contradicción con la legislación interna de cada país. A partir de 1995 no se permite la aplicación de ninguna legislación nacional que resulte incompatible con las disposiciones de la OMC. En consonancia con lo enumerado más arriba, los objetivos de la OMC son que la actividad comercial y económica permita elevar los niveles de vida, lograr pleno empleo, incremento de los ingresos reales y de la demanda efectiva. Asimismo se establece como objetivo: acrecentar la producción, el comercio de bienes y servicios, permitiendo la utilización óptima de los recursos mundiales de conformidad con un desarrollo sostenible y sustentable.

En este contexto, la integración regional, que significa establecer una preferencia comercial en detrimento de otros países, parece una contradicción. Se ha dicho que " el regionalismo económico divide al mundo entre socios preferenciales y discriminados " (Pelkmans). No obstante la integración regional es permitida en los acuerdos del GATT, siempre que en relación a los terceros países no se aumente la protección, preexistente a la formalización de los acuerdos de integración comercial .

Los acuerdos preferenciales tendientes a incrementar el comercio intraregional se presentan como una opción adecuada para mejorar la inserción de las economías de los países miembros, en vías de desarrollo, en la economía internacional. Los países que han iniciado el camino de las integraciones regionales no lo han planteado como una alternativa a una inserción en la economía internacional, sino como procesos complementarios para



llegar al propósito último de una economía internacional integrada y sin barreras comerciales arancelarias o paraarancelarias, no obstante hay algunos teóricos que se preguntan si el escenario del comercio internacional no se planteará como un negocio fragmentado entre grandes bloques (Unión Europea, ALCA, etc.)

Los niveles de integración de acuerdo a los distintos estadios logrados en la misma, según Balassa son :

Zona de libre comercio: es un área en la cual se eliminan aranceles entre los Estados que lo conforman y también las restricciones no arancelarias, logrando la libre circulación de bienes y servicios. Sin embargo, la política arancelaria con respecto a terceros Estados, se reserva a la decisión de cada Estado Parte. Un ejemplo de este modelo es el NAFTA y los acuerdos que el MERCOSUR celebró con Chile y Bolivia.

Unión Aduanera: a la situación anterior se le suma la fijación de un arancel externo común y la coordinación de políticas comerciales, sectoriales y macroeconómicas. El MERCOSUR se encuentra transitando un proceso hacia la concreción de esta etapa.

Mercado Común: a la Unión Aduanera se le suma la libre circulación de los factores productivos y de servicios. Esto implica la armonización de legislaciones en las áreas pertinentes, y la coordinación de políticas macroeconómicas. La Unión Europea hasta la unificación de su moneda fue un ejemplo de Mercado Común.

Unión económica y Monetaria: constituye la etapa de integración económica más compleja, ya que además de poseer las libertades inherentes al mercado común (bienes, servicios, personal y capital), establecer un mercado común y coordinar políticas macroeconómicas de los Estados Parte, posee una moneda única, es decir una política económica y monetaria común. Un ejemplo de este modelo es la Unión Europea a partir del lanzamiento del " euro" como moneda única europea, que sustituye gradualmente a las monedas nacionales , y la puesta en funcionamiento del Banco Central Europeo.

Integración Económica Total: Es un proceso mucho más integrado que el estadio anterior y que supone un compromiso de integración política muy ambicioso.

Análisis de la de la integración económica regional

Para realizar este análisis debemos precisar qué se entiende por integración económica. Jackes Pelkmans dice que podemos definir la integración económica como la eliminación de fronteras económicas entre dos o más economías, siendo una frontera económica un límite a partir del cual la potencial movilidad de mercaderías, servicios y factores de la economía resulta disminuida o enlentecida. En ambos lados de las fronteras económicas se verifica que las determinaciones sobre precios o calidad de los bienes, servicios y factores de la producción son sólo influenciada marginalmente por los flujos del otro lado de la frontera.

Las fronteras económicas pueden ser públicas o privadas. Las fronteras públicas tienen su origen en las conductas de los agentes del gobierno en ejercicio de su función pública. Ejemplos de fronteras públicas: barreras arancelarias y no arancelarias, diferentes tipos de regulaciones.

Las fronteras privadas tienen su origen en la conducta de operadores privados (empresarios, consumidores, trabajadores, bancos, instituciones financieras, etc.)

Ejemplos de fronteras privadas: diferencia de culturas, gustos, preferencias, lenguajes y resistencia a los cambios.



En el caso de las barreras privadas, para removerlas hace falta tiempo y cambio de conducta de los operadores.

Dos mercados son muy integrados si los precios son muy parecidos. Esta similitud se debe a la potencial movilidad de los factores, no siendo necesario que se concrete, basta la posibilidad. Sólo quedan algunos reductos del mercado (nichos locales) que no se ven afectados por la ampliación del mercado.

Podemos señalar como barreras no tarifarias a las reglas internas de los países como las reglamentaciones relacionadas con el medioambiente, controles sanitarios, mercado de trabajo, sistemas tributarios). Obviamente las reglamentaciones no pueden, ni deben ser eliminadas en una comunidad organizada. Lo que debe ser eliminado son las diferencias entre las distintas reglamentaciones y no las regulaciones necesarias para ordenar el mercado.

Para que sea posible esta eliminación de asimetrías, se debería tratar de países homogéneos y debe haber confianza entre los países que realizan el acuerdo. La credibilidad de estos emprendimientos resulta fundamental para que los actores económicos tomen decisiones en la confianza que lo que se ha dicho se cumplirá. Sobre todo en lo que se refiere a la Inversión extranjera directa (IED) es necesario establecer transparencia y permanencia en las reglas de juego económicas para lograr radicaciones importantes y estables.

Podemos hablar de dos tipos de acciones en lo que hace al procedimiento público en dirección a derribar fronteras económicas:

a) Integración negativa. Es la actividad de gobiernos que deciden no obstaculizar la integración (integración negativa equivale a la liberalización). Por ejemplo se abstienen de imponer aranceles entre los estados miembros.

b) Una integración positiva incluye todas las formas de formulación conjunta de políticas, excluyendo las prohibiciones a los Estados miembros, tales como la armonización, la coordinación, la unificación y las medidas presupuestarias conjuntas.

En la práctica ambas marchan juntas. En este sentido Pelkmans aclara que si bien Balassa interpretaba que la integración positiva sólo se da en los dos últimos estadios de la integración, no es posible llevar adelante un proceso de integración sin incluir integración positiva desde los primeros estadios.

Si consideramos que la conformación de instituciones comunes en los procesos de integración son un reflejo de la marcha de dichos procesos, el análisis de las mismas puede ofrecer una buena comprensión del estado de situación de los mismos.

Los tratados de integración fijando principios, instrumentos y objetivos económicos puede ser considerados como una clase de constitución - una constitución económica. Si una constitución política establece los derechos y obligaciones de los ciudadanos y de las empresas y los límites de los poderes del Estado, una constitución económica (diferente a la política) puede ser vista como un conjunto de reglas y principios para el accionar de los poderes públicos en relación a la economía, además de los derechos fundamentales de los agentes económicos. Un tratado puede ser visto como una clase de constitución económica, si incluye un cierto grado de integración positiva. Si una constitución política se ve como un conjunto de derechos y obligaciones de los ciudadanos de una nación, una constitución económica puede ser visualizada como una estructura de reglas y principios que regula la función económica pública y los principales derechos y obligaciones de los agentes económicos.

Es importante identificar las siguientes situaciones:



Principios guías o claves : es una condición a respetar en cualquier intervención pública de la economía

Identificación de los niveles de integración: resulta necesario identificar los límites temporales atribuibles a cada etapa y cumplirlos para dar confianza a los actores económicos y adquirir credibilidad.

Los objetivos económicos: debe observarse los instrumentos para obtenerlos para verificar su coherencia.

Funciones económicas de las instituciones comunes (competencia)

Poderes económicos de la unión (medios)

Instituciones con sus funciones

Evolución institucional de la Unión Europea

Se inicia en 1951 (Tratado de Paris) con un tratado sectorial del acero y el carbón (CECA), sigue con el Tratado de Roma en 1953 y se completa fundamentalmente con Maastricht en 1989.

En el tratado de Roma se había fijado un elemento muy importante para el desarrollo del mercado ampliado que fue la supranacionalidad sobre todo a través del Tribunal Superior de la Unión Europea. No obstante los dos instrumentos más generales , eran el mercado común y la aproximación de políticas económicas, los que resultaron insuficientes para concretar el deseo de un libre movimiento de factores económicos. Tres principios claves fueron: la legislación comunitaria, el principio de no discriminación por nacionalidad y ampliación de la competencia, en lo que hacía al mercado interior, bajo determinadas condiciones.

En 1985, la primera modificación importante agregó 5 elementos muy importantes: la utilización efectiva del voto cualificado (pues si bien el tratado de Roma lo incluía, no fue utilizado) una clara definición de los conceptos del mercado interno, reconocimiento mutuo de las distintas regulaciones, armonización de reglas en cuanto a seguridad y salud en los lugares de trabajo, cohesión económica y social.

Por último el tratado de Maastricht produjo una revisión de los objetivos del Tratado de Roma, el agregado del Sistema Monetario Europeo, nuevos principios y nuevas actividades. La subsidiariedad y el mantenimiento del "acquis communautaire" se incorporaron a los principios guías.

Tratado del Mercosur

Los gobiernos de la República Argentina, de la República Federativa del Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay firmaron el 26 de marzo de 1991 el Tratado de Asunción para la Constitución de un Mercado Común del Cono Sur (MERCOSUR). En este se decidía a constituir " un Mercado Común que deberá estar conformado el 31 de diciembre de 1994." Posteriormente se firma el protocolo de Ouropreto que en los hechos significó la reformulación del Tratado de Asunción. La imposibilidad de concretar un mercado común llevó a reformular plazos los cuales se dirigieron a la formulación de una unión Aduanera, quedando la concreción del Mercado Común para más adelante.

A los fines de realizar una comparación con el proceso de la Unión Europea se aplica el análisis metodológico propuesto por Pelkmans :



Objetivos económicos

- Desarrollo económico con justicia social
- Modernizar sus economías para mejorar el nivel de vida de sus habitantes
- 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 económicos- 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 competitividad entre los Estados partes.
- El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

En vísperas de expirar el plazo para la concreción del Mercado Común, los cuatro países reunidos en Ouro Preto en diciembre de 1994 acordaron que el 1º de enero de 1995 se inauguraba una Unión Aduanera Incompleta (los países prefieren hablar de Unión Aduanera Incompleta y no Imperfecta).

Instrumentos

• El tratado establece que durante el período de transición, los principales instrumentos para la constitución del Mercado Común serán:

- a) un programa de liberación comercial paulatina y automática, acompañado de la eliminación de restricciones no arancelarias
- b) La coordinación de políticas macroeconómicas
- c) Un arancel externo común que incentive la competitividad de los Estados partes
- d) 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. Este último no fue de ninguna aplicación, pues las empresas no lo utilizaron.

• Solución de controversias: El mecanismo vigente está contenido en el Protocolo de Brasilia, previéndose tratamientos por separado a las controversias entre Estados Partes y para los reclamos de los particulares.

Los Estados que sostienen una controversia recurren primero a negociaciones directas (con un plazo de 15 días), pudiendo presentarse luego en caso de subsistir el desacuerdo al GMC, el que tendrá 30 días para hacer recomendaciones (previo asesoramiento de expertos). Si aún subsistiera el desacuerdo, se habilita la vía arbitral a través de un tribunal ad-hoc que emitirá un laudo de cumplimiento obligatorio y de carácter inapelable y definitivo. En el relanzamiento del Mercosur en junio del 2000 se planteó establecer un tribunal arbitral permanente, El plazo para esto es noviembre de 2001.

Los reclamos de los particulares sólo podrán recurrir a través del sistema de solución de controversias cuando ocurra un incumplimiento del derecho interno y no cuando se trate de violaciones del Tratado de Asunción y sus derivados.

• También en cierta manera podemos señalar la existencia de *normativa comunitaria* en todo lo que hace referencia a establecer un arancel externo común que determinó la



necesidad de trabajar conjuntamente en la elaboración de un nomenclador común para el Mercosur, normas comunes para las cuatro aduanas (en este momento los trámites son iguales y se utilizan los mismos formularios) y en normas que aseguran eliminar barreras arancelarias y paraarancelarias.

Estructura institucional

La estructura institucional se estableció en el Tratado de Asunción y en el Protocolo de Ouro Preto: los organismos institucionales del Mercosur son los siguientes:

Consejo del Mercado Común (CMC): Es el órgano superior del Mercado Común, correspondiéndole la conducción política del mismo y la toma de decisiones para asegurar el cumplimiento de los objetivos y plazos establecidos para la constitución definitiva del Mercado Común.

Grupo Mercado Común (GMC): Es el órgano ejecutivo del Mercado Común y será coordinado por los Ministerios de Relaciones Exteriores. El GMC tiene facultad de iniciativa y entre otras funciones velar por el cumplimiento del Tratado.

Comisión de Comercio del Mercosur (CCM): Es el órgano responsable por la aplicación y seguimiento de los instrumentos de política comercial común acordados . Fue creado a partir de Ouro Preto.

De la CMC dependen diez comités técnicos que se ocupan de distintos temas.

Foro Consultivo Económico y social: Compuesto de representantes de sectores económicos y sociales.

Comisión Parlamentaria Conjunta

Secretaría Administrativa del Mercosur (SAM): Es el único órgano estable del Mercosur, tiene sede en Montevideo siendo sus funciones, entre otras:

Servir como archivo oficial del Mercosur

Realizar la publicación y la difusión de las normas adoptadas en el Boletín Oficial del Mercosur

Informar regularmente a los Estados Partes sobre las medidas implementadas por cada país para incorporar a su ordenamiento jurídico las normas emanadas de los órgano con capacidad decisoria del Mercosur

Todos los organismos mencionados son de carácter *intergubernamental*, adoptando sus decisiones por *consenso*.

Principios Guías

Como expresa Pelkmans, en los primeros estadios de los procesos de integración económica, resulta difícil identificar los principios guías que no deben ser confundidos con los objetivos.

- No obstante podemos identificar *el principio de no discriminación por nacionalidad*.

En el artículo 7 se dice que en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado parte gozarán, en los otros Estados Partes del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional.

Negociación y consenso. En los considerandos del tratado se hablaba de los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio. Al ser todos los acuerdos adoptados por



consenso y unanimidad ha sido necesario una muy importante negociación para llegar a consensuar cada norma comunitaria.

- *Reciprocidad*. Establecido en el preámbulo del Tratado

Niveles de integración

El Tratado de Asunción planteó la conformación de un mercado común, pero el protocolo de Ouro Preto reformuló el Tratado planteándose una Unión Aduanera con plazos que se han ido cumpliendo, aunque no completamente. En este momento hay una Zona de Libre Comercio incompleta y una Unión Aduanera incompleta con plazos que llegan al 2006 para su completamiento. Un universo arancelario del 88% de las partidas está incluido en la zona de libre comercio y en el arancel externo común. En la reformulación de Ouro Preto no se establecieron plazos para el Mercado Común.

Funciones económicas de las instituciones comunes

Son solamente funciones alocativas.

Armonización tributaria

Todo proceso de integración, cualquiera sea el estadio que esté transitando, tiene como costo una limitación a la soberanía de las partes involucradas. En materia tributaria esta pérdida de soberanía se traduce en una pérdida parcial o total de potestades tributarias. Este proceso se observa tanto hacia fuera, con los Estados miembros de una integración regional, como hacia adentro, en lo que hace a la coordinación interna entre el Gobierno Federal y las Provincias o Estados.

En el Mercosur debemos agregar a las dificultades de coordinación en materia tributaria entre países, la necesaria coordinación intra-países, dado que sus dos socios principales, son países federales.

La definición de armonización tributaria que hemos adoptado es la oficial de la Comunidad Europea: " establecer las condiciones de tributación similares a las que existirían dentro de una economía unificada a fin de eliminar influencias y factores fiscales de los que emergen distorsiones en las condiciones de competencia", es decir adoptar las medidas necesarias para evitar que los sistemas impositivos distorsionen la competencia interregional

¿Cuál fue el curso de acción de la Unión Europea en relación a esta problemática?

En una primera instancia se identifica claramente una coordinación institucional, explícita, con fuerte presencia de los organismos supranacionales con competencia en el dictado de normas comunitarias. Este tipo de coordinación se aplicó en materia de impuestos indirectos, en especial en el IVA, donde se definió el tributo completamente, salvo lo relativo a las alícuotas.

Con respecto a los impuestos directos se ha adoptado lo que podríamos definir como una coordinación competitiva, implícita, en donde los factores productivos eligen libremente su lugar de radicación, en función de las bondades que ofrezcan las políticas públicas en su lugar de elección.

Esta diferencia de criterio con relación a uno u otro impuesto, se podría explicar por el principio de la subsidiariedad, por lo que es de competencia de la Comunidad sólo aquello que tenga que ver con la vigencia del mercado único (los impuestos indirectos inciden sobre la libre circulación de bienes y servicios)



En el Mercosur, tal cual ya lo señaláramos, no existen instituciones supranacionales y todas las decisiones se toman por unanimidad, y luego son de cumplimiento obligatorio. Sin embargo, el mecanismo de internación de las normas no es automático, lo que hace que no todas las normas aprobadas se hayan incorporado a las legislaciones de los socios. En relación a la coordinación de políticas macroeconómicas no es mucho el avance, lo que hace que en relación a la armonización tributaria parecería que hemos "elegido" la coordinación competitiva para todos los tributos, directos e indirectos.

Con respecto al tratamiento de los bienes de los países socios, rige el principio de la no discriminación, consagrado por el artículo 7 del Tratado de Asunción. Al aplicarse el principio de la tributación en destino, cada país aplica el sistema tributario nacional por igual a bienes propios y externos.

Tributación Municipal

Conscientes que el poder se está compartiendo cada vez más entre los gobiernos nacionales, las regiones y las ciudades y de que nos encontramos en una galaxia de ciudades interconectadas comenzamos a desarrollar la tributación a nivel municipal de los distintos países integrantes del Mercosur.

Los municipios, al encontrarse en contacto más directo con los grupos poblacionales de similares necesidades y valores, juegan un papel muy destacado en la gestión gubernamental tendiente a la satisfacción de las necesidades colectivas de carácter local.

La armonización tributaria, necesaria en un proceso de integración entre países, asume un mayor grado de dificultad ante la existencia de regímenes federales de gobierno y de distintos niveles de descentralización de los ingresos y gastos públicos.

Por ello, dentro del ámbito del Mercosur y a nivel municipal, es menester, como paso previo necesario, conocer las potestades tributarias con que cuentan los municipios de los cuatro países miembros, según lo disponen sus respectivos ordenamientos constitucionales.

Disposiciones aplicables en la República Argentina:

Las provincias, originariamente soberanas, se asocian por medio de un pacto, creando un Estado común mayor, al que le delegan una porción de funciones y la soberanía, dando origen a la Constitución Nacional que contiene las normas fundamentales de ese Estado Mayor.

El municipio fue en el período hispánico, el núcleo social primario con atribuciones de poder, personificado en los Cabildos. Desde ellos surgió una fuerza que se irradió a sus zonas de influencia, configurando lo que luego serían las provincias.

Alberdi en un proyecto de Constitución para la provincia de Mendoza, reconoce a los municipios el carácter de comunidad política primaria, con facultades para gobernar los intereses locales del vecindario, sin injerencias del gobierno central ni del provincial, en materia de policía, justicia, instrucción, beneficencia, caminos, población y mejoras materiales.

En el marco de tales principios se sanciona la Constitución de la Nación Argentina en 1.853, reformada sucesivamente en los años 1.860, 1.866, 1.957 y 1.994.

La Constitución Nacional dispone en su artículo 5º que entre los institutos que deben incorporar las Constituciones provinciales, se asegure el régimen municipal. Es así que los distintos ordenamientos provinciales han organizado los regímenes orgánicos de sus municipios, a través de leyes orgánicas municipales dictadas por las legislaturas



provinciales, lo que llevó a que buena parte de la doctrina sostenga que los municipios no son entes autónomos o que por lo menos su autonomía es restringida o acotada, ya que sus normas fundamentales son sancionadas por el Poder Legislativo provincial que diseña sus órganos de gobierno municipal.

Con anterioridad a la reforma de la Constitución Nacional de 1.994, no se impedía a las provincias que reconocieran autonomía a sus municipios. La jurisprudencia de nuestra Corte Suprema referida al tema de la naturaleza jurídica de los municipios reconoce a lo largo del tiempo cinco familias de fallos. En la causa "Rivademar, Ángela D. A. B. M. G. c/ Municipalidad de Rosario" (1989), la Corte reconoce a los municipios como entidades autónomas, apartándose de la posición autarquista sostenida hasta ese momento. Pero luego la Corte, a partir del 04/06/1991 con el fallo en la causa "Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe" sostiene que los municipios, si bien son entidades de existencia necesaria, a las que las provincias deben otorgarles potestades y competencias mínimas indispensables para el cumplimiento de su cometido, tienen los alcances y límites que les otorgan las Constituciones y leyes provinciales, en lo referido a su sistema económico y financiero, según lo dispone el artículo 5º de la Constitución Nacional que sólo le exige a las provincias el establecimiento del régimen municipal. Por lo que mientras no se comprometa la existencia de la comuna como entidad política autónoma el régimen municipal que la provincia establezca no puede ser tachado de inconstitucional. Quienes se inclinan por el criterio de que el poder de los municipios es delegado se apartan de la tradicional concepción según la cual el carácter autónomo de los municipios implica necesariamente la potestad tributaria originaria, mientras que el carácter autárquico, la potestad delegada, pues interpretan que no son conceptos correlativos, y aún cuando se reconozca que los municipios puedan dictar sus propias cartas orgánicas y no estén sujetos a control jurisdiccional, seguirán ejercitando una potestad tributaria delegada.

Por imposición del Congreso que autorizó la última reforma de la Constitución Nacional de 1994, el Preámbulo y la Primera Parte de Declaraciones, Derechos y Garantías, entre cuyas disposiciones se encuentra el citado art. 5º, permanecieron intactos. Es por ello que el concepto de "autonomía de los municipios", que unánimemente consensuaron los Convencionales disertantes en la discusión del tema Autonomía Municipal producida en el seno de la Convención Constituyente de 1.994, como resultado de la evolución histórica, doctrinaria y jurisprudencial que fue teniendo el tema con el correr del tiempo y que llevó a incluirlo dentro de muchas Constituciones Provinciales, y como una forma de impedir que a partir de la reforma, alguna Constitución Provincial pueda de alguna manera apartarse de tal concepto, se incluyó tal principio dentro del texto del anterior artículo 106, hoy artículo 123 de la Constitución Nacional. En dicha nueva redacción se ve asimismo el triunfo de la postura que bregó por que solamente se le dé el marco a la autonomía municipal, quedando la definición del alcance de la misma por cuenta de cada provincia.

Por ello el art. 123 de la Constitución Nacional expresamente reconoce a los municipios como entidades autónomas dentro del territorio provincial. Con ello se intenta cortar en principio la vieja discusión doctrinaria y jurisprudencial entre autarquía y autonomía municipal. Pero el alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero, de dicha autonomía, deben estar reglados en cada Constitución Provincial. Es decir, la autonomía municipal consagrada constitucionalmente, no tiene la amplitud que le otorga el art. 5º a las provincias, ya que aquélla debe desarrollarse dentro del marco otorgado a las provincias y a los límites que les fije el derecho público provincial a los municipios. Se reconoce por tanto, enfocando el tema desde otro punto de vista, Poder Constituyente restringido a los provincias, al imponerles que el régimen municipal en sus territorios provinciales sea con autonomía, circunstancia que no podrán soslayar so pena de tornar ilegítimo el ejercicio de su poder constituyente.



Por lo antes comentado, vemos claramente que tanto la Constitución Nacional como la última jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ya comentada, indican que las provincias son las que deben determinar el alcance de la autonomía de la que gozan los municipios ubicados en ellas.

En función de lo anteriormente mencionado, y analizando las disposiciones que contienen las distintas Constituciones provinciales con relación a la regulación del régimen municipal y a la distribución de potestades tributarias entre provincias y municipalidades, podemos decir que la mayoría de las provincias acuerda a sus municipios algún grado de autonomía (aunque con grados muy diversos), a pesar de que algunas no mencionen expresamente el término autonomía.

Dentro de los recursos tributarios municipales, la mayoría de las provincias reconoce la facultad de establecer impuestos a los municipios, además de otras fuentes de recursos, y de las que no la contemplan, casi todas acuerdan esta facultad por leyes orgánicas de municipios. Lo que sí reconocen todas las provincias es la posibilidad de establecer multas.

La potestad tributaria asignada y ejercida por los municipios se encuentra relacionada en nuestro país con mecanismos de coordinación, a través de la coparticipación de impuestos y del Convenio Multilateral, en donde las provincias asumen obligaciones por ellas y por los municipios de su jurisdicción, a los fines de evitar la doble o múltiple imposición horizontal o vertical, circunstancia esta última contemplada expresamente en algunos ordenamientos constitucionales provinciales.

Disposiciones de la Constitución de la República Federativa del Brasil (1988), con las reformas hasta 1999:

Primeramente conviene recordar que la organización político-administrativa de la República Federativa del Brasil, conforme lo determina el artículo 18 de su Constitución nacional al tratar en su Título III la organización del Estado, comprende la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los municipios (de la que deriva las competencias de que gozan los mismos), el citado art. 18 establece que los municipios son autónomos, pero, en los términos de la Constitución nacional. Consecuente con ello el artículo 29 de ésta establece que el Municipio se rige por una ley orgánica aprobada por la Cámara Municipal, atendiendo los principios de la Constitución de la Nación, de la Constitución del respectivo Estado, y algunos preceptos establecidos en la misma, como que el Prefecto, Vice-prefecto y Vareadores del Municipio serán elegidos para un mandato de 4 años mediante votación directa y simultánea realizada en todo el país, la iniciativa popular de proyectos de ley de interés específicos del Municipio, ciudad o barrios, etc.

En lo que respecta a las potestades tributarias que gozan los municipios, el art. 30 de la Constitución les asigna facultades para establecer y recaudar los tributos de su competencia, así como aplicar sus ingresos, sin perjuicio de la obligatoriedad de rendir cuentas y publicar balances dentro de los plazos fijados en la ley.

Asimismo el art. 32, con relación al Distrito Federal, dispone que a éste se le atribuyen las competencias legislativas reservadas a los Estados y a los Municipios. Eligen Gobernador, Vice-gobernador y Diputados del Distrito. En materia tributaria, los impuestos municipales son de su competencia (art. 147 Const.).

En el Título VI que versa sobre la Tributación y el Presupuesto, en el Capítulo I que refiere al Sistema Tributario Nacional, se establece en el art. 145 que la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, es decir, los cuatro grandes órganos políticos-



administrativos que componen el Estado Brasileño, tienen potestad para establecer impuestos, tasas –como consecuencia del ejercicio del poder de policía o por la utilización efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente- y contribuciones de mejoras –como consecuencia de obras públicas-. Asimismo, dicho artículo establece expresamente como hecho novedoso para el ordenamiento jurídico tributario de nuestra región, que las tasas no podrán tener como base imponible la propia de los impuestos.

Con relación a las limitaciones al poder tributario contenidas en la Sección II del mismo Capítulo, se consagra expresamente para la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, el conocido principio de igualdad fiscal, por el que se prohíbe dispensar un trato desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente. Asimismo, con raigambre constitucional, se prohíbe a dichos órganos de gobierno, cobrar tributos en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o aumentó, aunque para el caso de la Unión dicho principio encuentra limitaciones constitucionales en determinados tipos de impuestos.

En cuanto a la atribución de potestades tributarias entre Estado y Municipios, el art. 155 dispone que es competencia de los Estados y del Distrito Federal establecer impuestos sobre: transmisiones "mortis causa" y donación, de cualesquiera bienes o derechos; operaciones relativas a circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, incluso cuando las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior; y sobre propiedad de vehículos automotores.

En la Sección V que trata sobre los impuestos de los Municipios, su art. 156 dispone que es competencia de los Municipios establecer impuestos sobre:

- Propiedad predial y territorial urbana. Dicho impuesto podrá ser progresivo.
- Transmisión "inter vivos", por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como la cesión de derechos a su adquisición. Dicho impuesto no incide sobre la transmisión de bienes o derechos incorporados al patrimonio de persona jurídica en realización de capital, ni sobre la transmisión de bienes o derechos como consecuencia de fusión, incorporación, escisión o extinción de persona jurídica, excepto si, en estos casos, la actividad preponderante del adquirente fuese la compra y venta de estos bienes o derechos, locación de bienes inmuebles o arrendamiento mercantil. Es competencia del Municipio de situación del bien.
- servicios de cualquier naturaleza, no comprendidos en los impuestos sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación que son de competencia de los Estados y del Distrito Federal, definidos en ley complementaria.

La Constitución Brasileña fija también pautas de coparticipación de impuestos de la Unión y de los Estados con los Municipios, como las establecidas en su art. 158 y siguientes. El art. 158 señala que a los Municipios le corresponden: el producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre rentas y ganancias de cualquier naturaleza, que incidan en la fuente, sobre rendimientos pagados por ellos, sus organismos y fundaciones que estableciesen o mantuviesen; el 50% del producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la propiedad territorial rural, relativos a los inmuebles situados en ellos; el 50% del producto de la recaudación del impuesto del Estado sobre la propiedad de vehículos automotores licenciados en sus territorios; y el 25% del producto de la recaudación del impuesto del Estado sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, entregándole $\frac{3}{4}$ como mínimo en proporción del valor añadido en dichas actividades realizadas en sus territorios y $\frac{1}{4}$ como máximo en base a lo que dispusiese la ley estatal.



Disposiciones de la Constitución de la República del Paraguay (1992):

En primer lugar, recordamos que en cuanto a la estructura política y administrativa del Estado Paraguayo, según lo dispone el artículo 156 de la Constitución Nacional, el territorio de esta nación se divide en departamentos (cuyo gobierno es ejercido por un gobernador y una junta departamental –art. 161-), municipios (cuyo gobierno se halla a cargo de un intendente y de una junta municipal, elegidos en sufragio directo –art.167-) y distritos, los cuales, dentro de los límites de esta Constitución y de las leyes, gozan de autonomía política, administrativa y normativa para la gestión de sus intereses, y de autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos. La ciudad de Asunción, Capital de la República, se constituye en Municipio y es independiente de todo Departamento.

En la lectura del texto de la Constitución, observamos que importantes principios tributarios gozan de jerarquía constitucional. En efecto, el artículo 44 consagra el conocido principio del *nulum tributum sine legem*, manifestando que nadie está obligado al pago de tributos sin que haya una ley que lo establezca, además de prohibir la imposición de multas desmedidas. El art. 179 dispone que los tributos, establecidos por ley, deben responder a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional. El art. 180 impide la posibilidad de que un mismo hecho generador de la obligación tributaria sea objeto de doble imposición. El art. 181 consagra el principio de igualdad tributaria, al establecer que la igualdad es la base del tributo, que ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio y que su creación y vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.

En lo referente a la distribución de potestades tributarias entre departamentos y municipios, el art. 164 dispone que los recursos de la administración departamental son: la porción correspondiente de impuestos, tasas y contribuciones que se definan y regulen por esta Constitución y por la ley; las asignaciones o subvenciones que les destinen el Gobierno nacional; las rentas propias determinadas por ley, así como las donaciones y legados; y los demás recursos que fije la ley.

Con relación a los municipios y su naturaleza jurídica, la Sección III en su art. 166 establece que las municipalidades son los órganos de gobierno local con personería jurídica que, dentro de su competencia, tienen autonomía política, administrativa y normativa, así como autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos.

La competencia de los municipios se halla determinada en el art. 168, que establece que las atribuciones de las municipalidades en su jurisdicción territorial y con arreglo a la ley son: la libre gestión en materias de su competencia, particularmente en las de urbanismo, ambiente, abasto, educación, cultura, deporte, turismo, asistencia sanitaria y social, instituciones de crédito, cuerpos de inspección y de policía; la administración y la disposición de sus bienes; la elaboración de su presupuesto de ingresos y egresos; la participación en las rentas nacionales; la regulación del monto de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, no pudiendo sobrepasar el costo de los mismos; el dictado de ordenanzas, reglamentos y resoluciones; el acceso al crédito privado y al crédito público, nacional e internacional; la reglamentación y la fiscalización del tránsito, del transporte público y la de otras materias relativas a la circulación de vehículos; y las demás atribuciones que fijen esta Constitución y la ley.

El art. 169 por su parte, con relación al Impuesto Inmobiliario, establece que corresponderá a las municipalidades y a los departamentos la totalidad de los tributos que graven la propiedad inmueble en forma directa. Asimismo dispone que su recaudación será competencia de las municipalidades. Asimismo dispone la forma de coparticipar el mismo, al indicar que con lo recaudado por cada municipalidad, el 70% quedará en propiedad de la



misma, el 15% en la del departamento respectivo, y el 15% restante será distribuido entre las municipalidades de menores recursos, de acuerdo con lo que disponga la ley.

El art. 170 contiene una disposición de carácter protectorio de los recursos municipales, al establecer que ninguna institución del Estado, ente autónomo, autárquico o descentralizado, podrá apropiarse de ingresos o rentas de las municipalidades.

Por último, el art. 171 dispone que las diferentes categorías y regímenes de municipalidades serán establecidos por ley, atendiendo a las condiciones de población, de desarrollo económico, de situación geográfica, ecológica, cultural, histórica y a otros factores determinantes de su desarrollo.

Disposiciones de la Constitución de la República Oriental del Uruguay (1997):

En la Sección XVI, en su art. 262 se dispone que el gobierno y la administración de los Departamentos, con excepción de los servicios de seguridad pública, serán ejercidos por una Junta Departamental (a cargo de las funciones legislativas y de contralor en el Gobierno Departamental –art. 273-) y un Intendente (a cargo de las funciones ejecutivas y administrativas en el Gobierno Departamental –art. 274-). Tendrán sus sedes en la capital de cada departamento.

Asimismo este artículo, con relación al Gobierno local, establece que podrá haber una autoridad local en toda población que tenga las condiciones mínimas que fijará la Ley. También podrá haberla, una o más, en la planta urbana de las capitales departamentales y locales. La ley establecerá la materia departamental y municipal, de modo de delimitar los cometidos respectivos de las autoridades departamentales y locales, así como los poderes jurídicos de sus órganos, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 273 y 275. El Intendente, con acuerdo de la Junta Departamental, podrá delegar en las autoridades locales la ejecución de determinados cometidos, en sus respectivas circunscripciones territoriales. Además, según lo dispone el art. 273, las Juntas Departamentales tienen facultades para crear, a propuesta del Intendente, nuevas Juntas Locales.

En el Capítulo VII, se establece en el art. 287 que el número de miembros de las autoridades locales, que podrán ser unipersonales o pluripersonales, su forma de integración en este último caso, así como las calidades exigidas para ser titular de las mismas, serán establecidos por la Ley. Los Intendentes y los miembros de las Juntas Departamentales no podrán integrar las autoridades locales.

También por ley, según art. 288, se determinará las condiciones para la creación de las Juntas Locales y sus atribuciones, pudiendo, por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara y por iniciativa del respectivo Gobierno Departamental, ampliar las facultades de gestión de aquéllas, en las poblaciones que, sin ser capital de departamento, cuenten con más de diez mil habitantes u ofrezcan interés nacional para el desarrollo del turismo. Podrá también, llenando los mismos requisitos, declarar electivas por el Cuerpo Electoral respectivo las Juntas Locales Autónomas.

Con relación a las fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, el art. 297 dispone que ellos serán: los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieron; los impuestos sobre la propiedad inmueble rural que fijará el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieron, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos, no pudiendo la cuantía de los impuestos adicionales nacionales superar el monto de los impuestos con destino departamental; el impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas



y suburbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados; los impuestos establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en lo futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo; las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales; las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el Gobierno Departamental, y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales; los impuestos a los espectáculos públicos con excepción de los establecidos por ley con destinos especiales, y a los vehículos de transporte; impuestos a la propaganda y avisos, con excepción de la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara; los beneficios de la explotación de los juegos de azar, que les hubiere autorizado o les autorice la ley, en la forma y condiciones que ésta determine; los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, con excepción de los establecidos por ley; el producido de las multas que el Gobierno Departamental haya establecido o estableciere según sus facultades, que las leyes vigentes hayan establecido con destino a los Gobiernos Departamentales, o que se establecieran por nuevas leyes, con destino a los Gobiernos Departamentales; las rentas de los bienes de propiedad del Gobierno Departamental y el producto de las ventas de éstos; las donaciones, herencias y legados que se le hicieren y aceptaren; y la cuota-parte del porcentaje que, sobre el monto total de los recursos del Presupuesto Nacional, fijará la Ley Presupuestal. Agregando el artículo siguiente que la ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y el voto de la mayoría absoluta de cada Cámara, podrá sin recurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales éstos podrán recaer.

Síntesis:

- Por imperio de las disposiciones contenidas en los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional, las provincias argentinas deben asegurar su régimen municipal, pero reconociendo a los municipios como entidades autónomas, reglando cada provincia dentro de su jurisdicción territorial el alcance y contenido de tal autonomía –autonomía atenuada-.

- En virtud de ello, la mayoría de las provincias acuerdan a sus municipios algún grado de autonomía. En el ámbito tributario, la mayoría reconoce la facultad de establecer impuestos a los municipios. Además, se establecen mecanismos de coordinación entre provincias y municipios para evitar la doble o múltiple imposición, consagrándose tal principio en el texto de algunas Constituciones provinciales.

- En la República Federativa del Brasil, por disposición de su Constitución nacional, los municipios también son autónomos, rigiéndose por ley orgánica aprobada por la Cámara Municipal, atendiendo a los principios y algunos preceptos que impone la Constitución de la Nación y la Constitución del respectivo Estado.

- Los Municipios en Brasil gozan de la potestad constitucional para establecer impuestos (pero sólo sobre materias de su competencia –autonomía atenuada-, que le otorga la propia Constitución nacional y la ley complementaria), tasas (que no pueden tener como base imponible la propia de los impuestos) y contribuciones de mejoras. La Constitución Brasileña fija también pautas de coparticipación de impuestos de la Unión y de los Estados con los Municipios.

- En la República del Paraguay, según lo dispone su Constitución nacional, los municipios, dentro de su competencia, gozan de autonomía política, administrativa y



normativa, y de autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos. Pero se establecen diferentes categorías y regímenes de municipalidades, según se dispone por ley, atendiendo a las condiciones particulares que determinen su desarrollo.

- En cuanto a las potestades tributarias, en dicho país se impide por norma constitucional que un mismo hecho imponible sea objeto de doble imposición; se dispone expresamente que el monto de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados que regulen los municipios no pueden sobrepasar el costo de los mismos; con relación a los impuestos municipales, sólo se establece que la totalidad de los tributos que graven la propiedad inmueble en forma directa (ej.: impuesto Inmobiliario), corresponden a las municipalidades y a los departamentos, siendo la recaudación competencia de aquéllas y fijándose en dicha Norma la forma de coparticiparlos (quedando la mayor parte en manos de los municipios).

- La Constitución de la República Oriental del Uruguay sólo establece, en relación con el régimen municipal, que podrá haber una autoridad local –Institución constitucionalmente no obligatoria- en las poblaciones que reúnan las condiciones mínimas que fija la ley respectiva, la que establece y delimita la materia de competencia de los departamentos y de los municipios. También por ley se determinan las atribuciones y condiciones de las Juntas Locales. Ello lleva a concluir que en dicho país la potestad tributaria que puedan tener los gobiernos locales, es delegada.

Conclusiones

El Mercosur ha formado un sistema político que se diferencia de los sistemas nacionales que le dieron origen, está dotado de mecanismos institucionales que trabajan en un espacio propio y diferenciado tanto del ámbito estrictamente nacional como de los foros internacionales ordinarios y que producen una normativa tendiente a la coordinación de políticas, la armonización de legislaciones, la uniformidad de procedimientos y el levantamiento de restricciones. El principio guía de todo este accionar ha sido : negociación y consenso. Pero todos estos logros no son suficientes para la consecución de un mercado ampliado, aspiración última del Tratado de Asunción.

En el relanzamiento del Mercosur (Junio de 2000) se acordaron medidas para asegurar la incorporación de la normativa Mercosur, fortalecer la Secretaría Administrativa, perfeccionar el sistema de solución de controversias, establecer un Tribunal Arbitral permanente, con lo que los países miembros intentan avanzar en el afianzamiento del proyecto de integración.

En relación a la armonización tributaria se podría pensar observando el recorrido de la Unión Europea que sería deseable armonizar los tributos indirectos, estableciendo algunas cuestiones centrales para evitar distorsiones a nivel de mercado ampliado, pero si esto no ocurre de una manera planificada, se planteará como conflicto a solucionar mediante negociación, consenso y eventualmente la intervención de un Tribunal Arbitral.

En este proceso de armonización tributaria no se puede dejar de mencionar la importancia de los actores locales que deben actuar como factor de aceleración de los procesos de integración.



Bibliografía

- ABREU BONILLA, S. (1991): Mercosur e Integración. Montevideo.
- Actas de reuniones del Subgrupo de Trabajo nº 10 : Coordinación de Políticas Macroeconómicas.
- ALTERINI, Atilio Aníbal, La supremacía jurídica en el Mercosur, Revista La Ley, T. 1995-E
- AMERISO, Claudia; BEREN, Teresa; FERULLO, Claudio y SEVILLA, Jorge: Marco constitucional a la competencia ambiental de los municipios en materia tributaria. Informes de Investigación, Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, Universidad Nacional de Rosario. Año 1 – No. 2. Agosto 2000
- AMIGO, Rubén Oscar. Los impuestos indirectos y los procesos de integración económica. Boletín de Ciencias Económicas de la Capital Federal nº 122.
- BADENI, Gregorio, La relación de los tratados internacionales con la Constitución Nacional, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, 1995
- BALASSA, Bela, Teorías de la Integración económica. Ed. Uteha, México, 1964, cap. I
- BAJO RUBIO, Oscar y SOSVILLA RIVERO, Simón. La política fiscal en una Unión Monetaria: Aspectos básicos e implicaciones para el caso español. Hacienda Pública Española 130-3/1994
- BECKER, H. – The Arm's Length Principle and the Reasonable Businessman – Tax Planning International N° 8. Agosto de 1987.
- BIDART CAMPOS, Germán J, Los tratados de integración. Derecho comunitario versus derecho interno. Primacía o no de la Constitución. Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, 1995.
- CAYÓN GALLARDO A, FALCÓN Y TELLA R, DE LA HUCHA CELADOR, F. La armonización fiscal en la comunidad económica europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. España.
- CEPAL. El regionalismo abierto en América Latina, Santiago de Chile, 1994.
- Constitución de la Nación Argentina de 1853, con las reformas de 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994.
- Constitución de la República Federativa del Brasil (1988), con las reformas hasta 1999.
- Constitución de la República del Paraguay (1992).
- Constitución de la República Oriental del Uruguay (1997).
- FRATALOCCHI, Aldo y Zunino, Gustavo: El comercio internacional de mercaderías. Su reglamentación en la OMC. Osmar D. Buyatti Librería Editorial. Argentina, 1997
- GOMES, Gerson y TAVARES, María da Conceição . La CEPAL y la integración económica de América Latina.. Revista de la CEPAL Número extraordinario 1998
- GOMEZ SABAINI, J.C. Política impositiva común: la visión argentina y brasileña. Documento preparado para el Seminario Argentina- Brasil, junio 1999, organizado por el Instituto de Pesquisas de Relaciones Intenacionales
- GONZALEZ CANO, Hugo (1996) Armonización Tributaria del Mercosur. Ediciones Académicas. Buenos Aires, Argentina.



- GONZALEZ, Flavio Floreal .El laudo y las limitaciones del sistema de solución de controversias del Mercosur. Nota a fallo. Diario La Ley, 27 de agosto de 1999.
- GRECCHI, Ana María y VITTA, José María: Tributación municipal e integración. Informes de Investigación, Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, Universidad Nacional de Rosario. Año 1 – No. 2. Agosto 2000
- FUNDACIÓN DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS LATINOAMÉRI-CANAS(FIEL). (1993): Estudios Argentinos para la Integración del Mercosur. Buenos Aires.
- MACON, Jorge, Armonización fiscal en el Cono Sur, Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay. Consejo Federal de Inversiones. Buenos Aires, marzo de 1999
- MAC DONELL, Stella Maris, Los incentivos tributarios a las exportaciones en los procesos de integración. Boletín de la DGI N° 481, página 1
- MAC DONELL, Stella Maris, El comercio internacional desleal. Dumping. Subsidios. Salvaguardias. Aplicación Tributaria, agosto de 1998
- MUÑOZ de BUSTILLO LLORENTE, Rafael – BONETE PERALES, Rafael -Introducción a la Unión Europea. Un análisis desde la economía – Alianza Editora – 2° Edición. Madrid 2000.
- NEUMARK Fritz(1974): Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid.
- PELKMANS, Jacques. European integration. Methods and analysis. Longman.
- PELKMANS, Jackes. Comparando las integraciones económicas: prerrequisitos, opciones e implicaciones, Integración latinoamericana, estudios, julio 1993.
- Protocolo Ouropreto
- REIG, Enrique J. – Reflexiones sobre la globalización y tributación. Futuro de la fiscalidad – Revista Derecho Tributario, T. XIII.
- REIG, Enrique J. Armonización tributaria: Principios aplicables: el Mercosur. Derecho Tributario Tomo IV.
- ROSENTHAL, Gert. " El regionalismo abierto en la CEPAL", en Pensamiento Iberoamericano, N° 26, pags. 47-52.
- SOLA, Juan Vicente, La jerarquía de las leyes y reglamentos nacionales con las normas del Mercosur, Revista la Ley t 1996-E
- SIKKINK, Kathryn, Las capacidades y la autonomía del Estado en Brasil y la Argentina. Un enfoque neoinstitucionalista. Desarrollo económico Enero a marzo1993
- TANZI, Vito – El impacto de la globalización económica en la tributación. Hacia una organización tributaria internacional – Boletín Impositivo AFIP N° 25, Buenos Aires, Agosto de 1999.
- TELIAS, Sara Diana – El abuso de tratados (Treaty Shopping) en la legislación y jurisprudencia de los EE.UU. – Periódico Económico Tributario. N° 133, 15 de Mayo de 1997.
- TER-MINASSIAN, Teresa –La Tributación en un contexto de globalización económica – Boletín Informativo AFIP N° 18 - Buenos Aires. Enero de 1999.
- Tratado del Mercosur.