

LA ELIMINACIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE MERCOSUR PARA EFECTIVAR LA POLÍTICA DE LIBRE COMERCIO

Gerson Santana Arrais

Professor do Centro de Ensino Superior de Jataí – CESUT

Coordenador do curso de Direito - CESUT

Doutorando em Ciências Jurídicas na PUC(UCA) de Buenos Aires, Argentina – linha pesquisa: Direito Tributário

Mestre em Direito das Relações Internacionais e de Integração da América Latina

E-mail: arraisjuris@arraisjuris.com.br

RESUMEN

En el plano interno de la mayoría de los Estados, la doble tributación, que consiste en tributar determinado hecho generador más de una vez, es considerada inconstitucional o ilegal, según la configuración de sus ordenamientos jurídicos. En Brasil, la doble tributación, en el plano interno, es considerada inconstitucional, pues afronta el modelo de pacto federativo adoptado por la República Federativa Brasileña. En este trabajo se pretende mostrar como operaba la doble tributación en el ámbito del MERCOSUR antes de la implementación del nuevo Código Aduanero del bloque, cuyo contenido, por fuerza de decisión del Consejo del Mercado Común, pasó a eliminar la doble tributación en el ámbito del Bloque, por la TEC (Tarifa Externa Común). Una de las razones que me llevaron a desenvolver el presente trabajo fue demostrar que la doble tributación fue un gran obstáculo en el desarrollo de los objetivos programáticos de avance de las etapas del MERCOSUR, principalmente para alcanzar la etapa de Unión Aduanera. Este trabajo contiene cinco capítulos. El primero trata de los aspectos generales y esenciales de la tributación. En el segundo abordamos los aspectos jusfilosóficos de la tributación, mientras que en el tercero presentamos el concepto y la definición de la doble tributación de forma estricta. En el cuarto capítulo hablamos de la doble tributación en el ámbito del MERCOSUR; y el quinto revela los últimos cambios realizados por la TEC a través del nuevo Código Aduanero del MERCOSUR que culminaron en la eliminación de la doble tributación. Para realizar este trabajo consultamos obras jurídicas nacionales e internacionales, investigaciones en artículos de revistas jurídicas brasileñas de renombre a nivel nacional, e instrumentos legislativos del MERCOSUR, de Brasil, de Argentina y de Uruguay.

A ELIMINAÇÃO DA IMPOSIÇÃO DE DUPLO TRIBUTO NO CAMPO DO MERSOSUL PARA EFEITOS DA POLÍTICA DE LIVRE COMERCIAL

RESUMO

No plano interno, na maioria dos Estados, a bitributação, que consiste em tributar determinado fato gerador mais de uma vez, é considerada inconstitucional ou ilegal, segundo a configuração de seus ordenamentos jurídicos. No Brasil, a bitributação, no plano interno, é considerada inconstitucional, pois afronta o modelo de pacto federativo adotado pela República Federativa do Brasil. Neste trabalho se pretende mostrar como operava a bitributação no âmbito do

MERCOSUL antes da implementação do novo código aduaneiro do bloco, cujo conteúdo, por força de decisão do Conselho do Mercado Comum, passou a eliminar a bitributação no âmbito do bloco, pela TEC (Tarifa Externa Comum). Uma das razões que me levaram a desenvolver o presente trabalho foi demonstrar que a bitributação foi um grande obstáculo no desenvolvimento dos objetivos programáticos de avanço das etapas do MERCOSUL, principalmente para alcançar a etapa de União Aduaneira. Este trabalho contém cinco capítulos. O primeiro trata dos aspectos gerais e essenciais da tributação. No segundo, abordamos os aspectos jusfilosóficos da tributação, enquanto que no terceiro apresentamos o conceito e a definição de bitributação em sentido estrito. No quarto, tratamos da bitributação no âmbito do MERCOSUL; e o quinto revela as últimas mudanças realizadas sobre a TEC através do novo Código Aduaneiro do MERCOSUL, que culminaram com a eliminação da bitributação. Para realizar este trabalho consultamos obras jurídicas nacionais e internacionais, investigações em artigos de revistas jurídicas brasileiras de renome em nível nacional, e instrumentos legislativos do MERCOSUL, do Brasil, da Argentina e do Uruguai.

1 ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN

1.1 Concepto

En Brasil la definición de tributación es extraída a partir de la definición jurídica de tributos establecidos por el artículo 3º de aquel diploma legal, *in verbis*:

“Tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar, que no constituya sanción de acto ilícito, instituida en la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966)”

El Profesor Eduardo Sabbag, una de las mayores autoridades en asuntos tributarios de Brasil, conceptúa la tributación a partir de la definición jurídico-doctrinaria de la hipótesis de incidencia, afirmando que “se caracteriza por la abstracción, que se opone a la concreción factual, definiéndose por la selección hecha por el legislador de hechos sea cualquiera del mundo fenomenal, propensos a dar lugar al nacimiento del episodio jurídico-tributario (SABBAG, 2016, p. 748).”

En la República Oriental de Uruguay, en su Código Tributario Nacional (Decreto-ley nº 13.406, del 29/11/1974), la definición de tributación está expresa en el artículo 10 de ese diploma legal, donde se tiene la misma acepción jurídica de tributo, conforme se infiere, *litteris*:

Gerson Santana Arrais

Artículo 10.- (Concepto de tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines (URUGUAI, 1974).

En Argentina no se adoptó un código nacional de tributación debido a que los tres niveles de gobierno (La Nación, las provincias y los municipios) poseen autonomía impositiva en cuanto a la imposición de tributos o gravamen.

A partir de esas referencias y definiciones legales notamos que la tributación surge de una relación jurídica tributaria, lastrada en una obligación tributaria originada de un hecho generador, el cual se adecua o se encuadra perfectamente en una hipótesis de incidencia tributaria delineada o limitada a sus elementos típicos legales, cuya exigibilidad depende de la dependencia del surgimiento del crédito tributario, a partir de un lanzamiento tributario que consiste en la formalización documental de la verificación de los elementos mínimos de una tributación. Por tanto, esiguiendo el *Principio de la Legalidad Estricta Tributaria*, es imposible pensar en la tributación destituida de una formulación de una *tipicidad tributaria legal*.

1.2 Elementos o aspectos esenciales de la tributación

En Brasil, en términos de relación jurídica tributaria, es imposible pensarla o referenciarla sin reportarse al erúdito conocimiento del Profesor Doctor Humberto Bonavides, que apunta en su magisterio los siguientes aspectos o criterios indispensables a la tributación, retirados a partir de la estructura del impuesto, que es la especie tributaria de mayor complejidad en el ámbito del Sistema Tributario Nacional Brasileño: *aspecto material*, *aspecto personal (o subjetivo)*, *aspecto temporal*, *aspecto espacial* y *aspecto cuantitativo*.

Según Bonavides, en la relación jurídica tributaria, el *aspecto material* consiste en “identificar la acción, la conducta o el comportamiento de una persona física o jurídica, sujeta a la tributación. [...]. En este, el hecho o el estado de hecho es analizado mediante un proceso abstractivo, aisladamente; esto es, sin las respectivas circunstancias de lugar y de tiempo.” (BORGES, 2009, p.2).

El respetado maestro continúa señalando que:

[...], por medio del criterio espacial, se investiga el *espacio geográfico* mencionado de forma expresa lo implícito por la ley para la materialización del comportamiento, acción o conducta relevante al

Gerson Santana Arrais

impuesto. [...], coincide con el campo de eficacia territorial de la ley instituidora del impuesto. (BORGES, 2009, p. 2).

Y en cuanto al aspecto o criterio temporal, asevera el maestro, que “[...] por el examen del criterio temporal, se obtiene el conjunto de datos que nos posibilita el conocimiento de la *ocasión* o *instante* en que se considera concretizado el hecho o el estado de hecho, hipotéticamente descrito en la ley.” (BORGES, 2009, p. 2).

Bonavides continúa y define lo que se entiende por criterio o aspecto personal de la tributación, informando que:

[...], por medio del criterio personal, es posible identificar a la *persona* que se posiciona en la extremidad positiva del vínculo jurídico-tributario establecido, consecuencia de la realización del universo tangible del hecho o estado de hecho hipotéticamente previsto en la ley, y, por otro lado, cuales son los *criterios* para la designación de la persona que se sitúa en la extremidad negativa. La persona que se posiciona en la extremidad positiva de un vínculo jurídico-tributario es el **sujeto activo**. Por el otro ángulo, la *persona* que se sitúa en la extremidad negativa del mencionado vínculo es el **sujeto pasivo**. (BORGES, 2009, p. 3).

En cuanto al último de los aspectos de la tributación, el criterio cuantitativo, Bonavides aduce que el mismo es constituido por los institutos de la *base imponible* y de la *cuota*. (BORGES, 2009, p. 3).

En sí, tratando de elementos de la tributación, es imprescindible la indicación de sus elementos estructurales (o personales), dados como elementos mínimos de cualquier tributo, en relación al nacimiento de la obligación tributaria (crédito tributario bruto, aún *inexigible*). El primero de esos elementos es el sujeto activo, conocido como el *Estado-fisco*, la Hacienda Pública. Es propiamente el acreedor en la obligación tributaria y en el crédito tributario (obligación tributaria líquida, constituida por el lanzamiento tributario, y *exigible*). El sujeto activo es aquel que tiene la legitimidad de cobrar o exigir el crédito tributario legalmente constituido.

En el otro polo de la relación jurídica tributaria, figurando como uno de los elementos estructurales de la tributación, está el *sujeto pasivo*. El sujeto pasivo es el deudor del crédito tributario. En el Derecho Tributario Brasileño se figura como *contribuyente* o *responsable tributario*. Este último, según la conceptualización de Bonavides, “es la persona que sin revestir la condición de contribuyente, asume obligación consecuencia de la disposición expresa de la ley.” (BORGES, 2009, p. 3). En Brasil, el ejemplo más común es el caso del empleador que retiene la contribución previdenciária o el impuesto de renta debidos por su empleado (o trabajador) y por ley es responsable en recoger la cuantía relativa a tales tributos a los cofres públicos so pena de responsabilidad administrativa y criminal.

Otro elemento estructural del mínimo de la tributación, es la *base imponible* sobre la cual recaerá la tributación. Sobre la base imponible, que es la parte tributable del aspecto material del tributo, recaerá la *alícuota*, que es otro elemento estructural de toda tributación. La cuota se traduce por la previsión legal del porcentual aplicado sobre la base imponible.

1.3 Principios basilares de la limitación al poder de tributar

En el modelo de Estado actual, no se puede concebir total libertad de tributar. El objetivo de la tributación es el ciudadano (o persona jurídica) administrado. Como el Estado, ludicamente, podría ser comparado a un grande condominio, entonces, quien decide cuanto pagar, a quien pagar y cuando pagar son los “habitantes”. Sin embargo, si dejamos a un lado esa comparación lúdica, el Estado, por nuestro mandato, ejerce su poder de imperio sobre sus ciudadanos, pero, todo en conformidad con la ley, que surge de la voluntad de esos ciudadanos.

En esa línea de pensamiento, generalmente, y casi siempre, en una democracia indirecta, el ciudadano, a través de sus representantes, coloca un freno en el poder de tributar al Estado. A partir de la Constitución de un Estado, se establecen límites al poder de tributar del ciudadano (o las empresas). En Brasil, a título de ejemplo, podemos citar las inmunidades tributarias, los límites a las alícuotas, el rol *numerus clausus* de los impuestos y demás tributos, el establecimiento de las competencias tributarias, que tienen naturaleza política, el presupuesto impositivo, la prohibición de la doble tributación, el respeto a la capacidad contributiva del ciudadano, la prohibición de la tributación con efecto de confisco, etc.

En el Código Fiscal de Buenos Aires, por ejemplo, se puede invocar el artículo 157 que establece un plazo prescricional de cinco años para la exigibilidad de créditos tributarios, en el ámbito judicial y administrativo, en favor de sus contribuyentes o responsables tributarios e en detrimento de los intereses de aquel Fisco, en relación, también, a cualquier acto de autoridad fiscal administrativa. En los artículos 177 y 207, v.g., del mismo diploma legal, se confieren excenciones tributarias a diversos entes públicos, órganos públicos, asociaciones civiles y determinadas personas, o que, a título de ejemplo, en ambas situaciones aquí ilustradas, representan formas de limitación al poder de tributar de esa provincia argentina.

En la Constitución Brasileña hay una sección dentro del Capítulo I que versa sobre las normas generales que limitan el poder de tributación del Estado Brasileño a través del Sistema Tributario Nacional (Sección II, del Cap. I – art. 150 y 151), conforme podemos ver aquí, *litteris* (BRASIL, 2018):

Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está vedado a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

I - exigir o aumentar tributo sin ley que lo establezca;

II - instituir tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibida cualquier distinción en razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos;

III - cobrar tributos:

a) en relación a hechos generadores ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiese instituido o aumentado;

b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituye o aumenta;

c) antes de transcurrir noventa días de la fecha en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumento, observado lo dispuesto en la línea b);

IV - utilizar tributo con efecto de confisco;

V - establecer limitaciones al tráfico de personas o bienes, por medio de tributos interprovinciales o intermunicipales, excepto el cobro de peaje por la utilización de vías conservadas por el Poder Público;

VI - instituir impuestos sobre:

a) patrimonio, renta o servicios, unos de los otros;

b) templos de cualquier culto;

c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluso sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendidos los requisitos de la ley;

d) libros, jornales, periódicos y el papel destinado a su impresión.

e) fonogramas y videos musicales producidos en Brasil conteniendo obras musicales o literatura musicales de autores brasileños y/o obras en general interpretadas por artistas brasileños, así como los soportes materiales o archivos digitales que los contengan, salvo en la etapa de replicación industrial de medios ópticos de lectura a laser.

§ 1º La veda del inciso III, *b*, no se aplica a los tributos previstos en los arts. 148, I, 153, I, II, IV y V; y 154, II; y la veda del inciso III, *c*, no se aplica a los tributos previstos en los arts. 148, I, 153, I, II, III y V; y 154, II, ni a la fijación de la base imponible de los impuestos previstos en los arts. 155, III, y 156, I.

§ 2º - La veda del inciso VI, "a", es extensiva a las autoridades y a las fundaciones instituidas y mantenidas por el Poder Público, en lo que se refiere al patrimonio, a la renta y a los servicios, vinculados a sus finalidades esenciales o a las que ocurran.

§ 3º - Las vedas del inciso VI, "a", y del párrafo anterior no se aplican al patrimonio, a la renta y a los servicios, relacionados con exploración de actividades económicas regidas por las normas aplicables a emprendimientos privados, o que haya contraprestación al pago de precios o tarifas por el usuario, ni exonera al promitente comprador de la obligación de pagar impuesto relativo al bien inmóvil.

§ 4º - Las vedas expresas en el inciso VI, líneas "b" e "c", comprenden solamente el patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con las finalidades esenciales de las entidades en ellas mencionadas.

§ 5º - La ley determinará medidas para que los consumidores sean esclarecidos acerca de los impuestos que incidan sobre mercaderías y servicios.

§ 6º Cualquier subsidio o exención, reducción de base imponible, concesión de crédito presumido, amnistía o remisión, relativos a impuestos, tasas o contribuciones, solo podrá ser concedido mediante ley específica, federal, estadual o municipal, que regule exclusivamente las materias arriba enumeradas o el correspondiente tributo o contribución, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º A ley podrá atribuir al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable por el pago de impuesto o contribución, cuyo hecho generador deba ocurrir posteriormente, asegurada la inmediata y preferencial restitución de la cuantía paga, en caso que no se realice el hecho generador presumido.

Art. 151. Es vedado a la Unión:

I - instituir tributo que no sea uniforme en todo o territorio nacional o que implique distinción o preferencia en relación al Estado, al Distrito Federal o al Municipio, en detrimento de otro, admitida la concesión de incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio del desenvolvimiento socioeconómico entre las diferentes regiones del País;

II - tributar la renta de las obligaciones de la deuda pública de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios, así como la remuneración y las ganancias de los respectivos agentes públicos, en niveles superiores a los que fija para sus obligaciones y para sus agentes;

III – instituir exenciones de tributos de competencia de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios.

Art. 152. Es vedado a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios establecer diferencia tributaria entre bienes y servicios, de cualquier naturaleza, en razón de su procedencia o destino.

En el ámbito de las limitaciones al poder de tributar, de acuerdo con las normativas del Sistema Tributario Nacional Brasileño, quedan evidenciados los principios constitucionales basilares de la *legalidad estricta tributaria*, por el cual el pueblo, por la vía de la ley, en sentido estricto, limita el poder del Fisco en sus exacciones tributarias y, en la misma estera, el *principio del debido proceso legal tributario*, que ofrece gran carga de seguridad jurídica al administrado, tanto del punto de vista formal, como del material, al establecer la forma y el tiempo para la *exigibilidad del crédito tributario* contra el ciudadano y la persona jurídica administrados.

2 ASPECTOS JUSFILOSÓFICOS SOBRE LA TRIBUTACIÓN

2.1 La tributación y el positivismo jurídico

Sobre el punto de vista gnoseológico, merece registro la simbiosis indispensable entre el conocimiento y el ser, y vice-versa. El profesor Marcelo Tadeu Pajola, al citar el pensamiento jusfilosófico del gran maestro y filósofo brasileiro Pontes de Miranda, destaca que:

Una de las preocupaciones de este autor en relación al problema envolviendo el conocimiento es la cuestión de la verdad. Para él, la ciencia pregona la necesidad de que el conocimiento alcance al ser (o viceversa), así como defiende construcciones verídicas en lo que atañe al pensamiento, esto es, que la ciencia ‘presente presupuestos suficientes de funcionalidad en relación al pensamiento mismo y en relación al ser’. (PAJOLA, 2008, p. 78).

Frente a esa concepción jusfilosófica, la comunidad jurídica, destacadamente la brasileña, parece tener, en los últimos tiempos, un distanciamiento de la filosofía jurídica en el campo doctrinario dirigido al Derecho Tributario. Así mismo en doctrinas respetables, es recurrente la predominancia de los abordajes meramente positivistas. Se sabe que la relación jurídica tributaria es una de las más antiguas del mundo, si es que no es la más antigua. Segregar el camino del Derecho Tributario de la filosofía jurídica es retroceder en el conocimiento dirigido para este ramo del Derecho. En sede de Derecho Tributario, hay que recrudescer más los aspectos jusfilosóficos

de este ramo del Derecho, explorando las razones y los fines sociales de la tributación, el destino de la tributación y la justicia fiscal que a él es inherente en el campo del pacto social, dentro de otros aspectos del conocimiento.

Se percibe que, en los últimos tiempos, dada la predominancia exacerbada del positivismo en el seno del Derecho Tributario, el ciudadano o contribuyente se mostró como un *ignorante tributario*, totalmente ajeno a los porqués de la tributación, despreciando totalmente la axiología y la teleología de la relación jurídica tributaria entre el Estado Fisco y el administrado. Y en el campo teleológico que apunta históricamente para los fines de la tributación, parece que el ciudadano hace una división del hegelianismo o evolución del proceso histórico de la relación jurídica tributaria, retirándolo o apartándolo de la teleología tributaria.

Además, sobre esta parte hay quien sustenta, *mutatis mutandi*, que el exacerbado positivismo jurídico, aliado al exceso de formalismo, hace que esa ciencia se aparte de la ética y de la justicia, como es viciada la inteligencia del magisterio de Jeferson Teodorovicz, al explorar las bases científicas de la *tributación justa*, sobre la óptica de Kelsen y Messner, aseverando que:

“[...] Así, el tributo justo encontraría campo para reflexión filosófica en el ámbito de la llamada “Filosofía de la Tributación”. Con todo esto, la justicia, por así decir, posee una relatividad inherente. La Filosofía del Derecho, rica y consolidada por distintas corrientes, se permeo en algún momento por líneas filosóficas formalistas o positivistas que se apartaron de temas ligados a la ética y a la justicia como un todo, con reflejos directos en la Ciencia del Derecho Tributario. La misma consecuencia puede ser extendida a la ética tributaria y a la justicia del tributo. (TEODOROVICZ, 2015, p. 9).

Además, vale registrar el posicionamiento de Raymond Wacks, lastrado en el pensamiento de Dworki, que defiende la idea de mayor carga interpretativa y filosófica al Derecho, como un todo, sin que el exegeta se desvincule de la materia de la ley. Wacks alecciona que:

Among the numerous elements of his sophisticated philosophy is the contention that the law contains a solution to almost every problem. This is at variance with the traditional – positivist – perception that, when a judge is faced with a difficult case to which no statute or previous decision applies, he exercises a discretion and decides the case on the basis of what seems to him to be the correct answer. Dworkin contests this position, and shows how a judge does not make law, but rather interprets what is already part of the legal materials. Through his interpretation of these materials, he gives voice to the values to which the legal system is committed. (WACKS, 2006, p. 40).

Sin la intención de establecer la verdad plena, se sabe que la filosofía tiende a establecer métodos propios para analizar algo o un campo de la ciencia. Con el Derecho Tributario no podría ser diferente, muy por el contrario, se trata de un campo científico altamente positivista, por tradición. Pero tan próximo de las miradas de los filósofos cuanto podemos imaginar.

Partiendo de esa óptica o suposición, no se puede dejar de considerar que el tributo, en la visión de Aristóteles, tiene como primera finalidad la obtención de la justicia social surge del soporte que el ciudadano, a través de sus pertenencias o bienes, contribuye o retribuye a la consecutividad de los objetivos del Estado. Es lo que Aristóteles concibió como *justicia distributiva*. Todo eso, calcado en el sentido o significado de la igualdad social.

Sabemos que la justicia social perseguida por el espectro de la tributación consiste en que contribuyentes con capacidades contributivas mayores contribuyan más para que aquellos contribuyentes con capacidad contributivas menores puedan beneficiarse de un servicio público o disponibilidades estatales que, aisladamente, no podrían costear. Aquí reside el *principio de la solidaridad* en el ámbito de las relaciones jurídicas tributarias – tanto en el aspecto abstracto como en el aspecto concreto o factual. Fue exactamente en este sentido, *mutatis mutandi*, considerando las relaciones sociales, incluso de amistad, que Aristóteles señaló que “[...] el hombre que es beneficiado con respecto a la riqueza o a la virtud debe retribuir con honra, compensando al otro en la medida de sus capacidades.” (ARISTÓTELES, 1991, p. 194).

En esa misma vertiente, de justicia distributiva a partir de los tributos, sobre la óptica de la justicia social, es indispensable la erudicta lección de Murphy y Nagel, que expresaron:

La tributación tiene dos funciones principales. (1) Ella determina que proporción de los recursos de la sociedad van a estar sobre el control del gobierno para ser gastada de acuerdo con algún procedimiento de decisión colectiva, y que proporción será dejada, en calidad de propiedad personal, sobre el arbitrio de individuos particulares. Esta es la *repartición entre el público y lo privado*. (2) él es uno de los principales factores que determinan de qué modo el producto social es dividido entre los diversos individuos, tanto sobre la forma de propiedad privada como sobre la forma de beneficios suministrado por la acción pública. Esa es la *distribución*. (MURPHY, 2005, p. 101).

Los mismos autores, en la misma temática sobre la tributación justa, dirigida a los objetivos de la justicia social tributaria, abarcan los preceptivos del *principio de la solidaridad* en el campo tributario, afirmando que:

En una economía capitalista, los impuestos no son unos simples métodos de pago por los servicios públicos y gubernamentales: son también el instrumento más importante por medio del cual el sistema político pone en práctica una determinada concepción de justicia económica o distributiva. (MURPHY, 2005, p. 5).

La justicia social esperada y pensada frente a la relación jurídica tributaria está orbitada por la función distributiva de las recetas públicas. Todos deben contribuir para la existencia de una determinada sociedad, contribución esta que deberá ocurrir en compatibilidad con la capacidad

contributiva de cada individuo insertado en el seno de la sociedad, sabiéndose que el individuo que gana más, o posee más bienes, debe contribuir más, en justa proporción, y el individuo que gana menos, deberá contribuir menos, de igual forma. Esa aparente desigualdad, en verdad, conduce a todos a una igualdad cualitativa, porque la esencia de la justicia social en relación a la tributación es que todos, independientemente de la condición social o de la capacidad contributiva, puedan disfrutar de forma igual de los bienes o servicios públicos colocados a la disposición de todos los individuos integrantes de tal sociedad.

2.2 La inteligencia de la tributación

¿Cómo tributar? ¿Qué tributar? ¿Cuánto se debe tributar? ¿Para qué tributar? Esas son indagaciones recurrentes que no se terminan. No se puede pensar en esos cuestionamientos con extrañeza a la Teoría Tributaria de Adam Smith.

Adam Smith levanta diversos principios en su Teoría Tributaria, considerando que su época el Estado no producía nada, era mantenido exclusivamente por sus súbditos. El principio de mayor relevancia, que requiere que toda tributación debe ser mínima e ideal, es el *principio de la economía en la recogida*. Por este principio, en los días actuales, somos conscientes de que el que contribuye sobremanera para la oneración del costo tributario es la soberbia y exacerbada máquina administrativa gestora de los tributos. El Profesor Doctor Wagner Leal Arienti retrata ese principio smithiano, transcribiéndolo en un artículo personal, aclarando que:

[...]. 4. Economía en la recogida ‘todo el impuesto debe ser planeado de tal modo, que retire y conserve fuera del bolso de las personas el mínimo posible, además de la suma que conlleva a los cofres del Estado. Hay cuatro maneras de hacer que un impuesto se retire y entonces se conserve fuera del bolso de las personas mucho más de lo aquel que conlleva a los cofres públicos:

4.1 – La recogida del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios.

4.2 - El impuesto puede dificultar la iniciativa de las personas y desestimularlas de aplicar en ciertos sectores de negocios que podrían dar sustento en empleo a grandes multitudes.

4.3 – Un impuesto con poco criterio representa una gran tentación para el contrabando (o retención).

4.4 – El impuesto, al efectuar visitas frecuentes y la odiosa inspección de los colectores, puede exponer a las personas a muchas incomodidades, vejaciones y opresiones innecesarias.

Debido a uno o a todos estos modos inadecuados de imponer y recoger tributos, muchas veces se provocan más incomodidades para las personas que beneficios para el soberano (Smith, 1984, vol. II, págs. 247, 248 e 249). (ARIENTI, 1987, p. 51).

En la actualidad, en Brasil, las casas de leyes – el Poder legislativo – no siguen la idea base de tributación ofertada por Adam Smith, a pesar del significativo número de producción científica en ese sentido. Un precepto innecesario y extraño a la realidad de la tributación ideal es el art. 11 de la ley Complementaria nº 101/2000 (ley de Responsabilidad Fiscal), que exige de los entes

federados, específicamente de los Estados y de los Municipios Brasileños el pleno y efectivo ejercicio de la competencia tributaria constitucional, sobre pena de sanción, como se puede inferir de su contenido literal (BRASIL, 2000), *in verbis*:

Art. 11. Constituyen requisitos esenciales de la responsabilidad en la gestión fiscal la institución, previsión y efectiva recaudación de todos los tributos de la competencia constitucional del ente de la Federación.

Párrafo único. Es vedada la realización de transferencias voluntarias para el ente que no observe lo dispuesto en el *caput*, en lo que se refiere a los impuestos.

Al depender de la dimensión de un municipio brasileño, con una población ínfima, la institución, por ley, del Impuesto sobre Servicio (ISS), por ejemplo, le traería considerable perjuicio financiero si no dispusiera de demanda de prestación de ese servicio en su territorio. Ese pequeño municipio, por ley, tendría que implementar o instalar un número mínimo de funcionarios públicos para la gestión de dicho impuesto. Solo los gastos con el personal ciertamente impactarían de forma superior la recaudación surgida del impuesto. Según el pensamiento de Adam Smith, esa tributación no sería la ideal ni traería beneficios al servicio público.

Al final, los tributos deben ser objeto de un plan estratégico y gubernamental, donde se debe dimensionar, con seriedad y responsabilidad, las necesidades públicas (gastos corrientes generadas por el servicio público, proyectos y obras debidamente y precredenciados y reservas de contingencias con límites previamente previstos en ley). Sin ese plan rígido y crítico, dos consecuencias podrían surgir: recaudación deficitaria o exceso de superávit primario. Este último, en el caso financiero brasileño, en el que extrapolar el límite establecido por la ley anual de directrices presupuestarias, estará caracterizada, indudablemente, con un *confisco tributario indirecto*, exacción tributaria innecesaria y excesiva.

3 DOBLE TRIBUTACIÓN

3.1 Concepto

Aunque el termino *doble tributación* pueda darnos la idea de tributación dupla, restringida solamente a dos veces, la realidad jurídica no es esa. La doble tributación tiene que ser encarada como la tributación, sobre el mismo hecho generador tributario, que ocurra dos o más veces.

En el ámbito del Derecho Tributario, Orlando Taleva Salvat afirma que “existe doble (o múltiple) imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos veces (o más) por análogo

concepto en el mismo período por parte de dos sujetos (o más) con poder tributario”. (TALEVA SALVAT, 2009, p. 82).

De una simple interpretación del magisterio de Taleva Salvat, se infiere que ocurre la doble tributación cuando un mismo hecho generador produce obligaciones tributarias en favor de los entes públicos hacendarios distintos, no importando la naturaleza de la competencia tributaria constitucional, del mismo nivel o de niveles estatales diferentes.

En ese mismo diapasón, merece ser citada una definición doctrinaria peculiar del eminente profesor y libre docente de la Universidad de São Paulo (USP), el Doctor Geraldo Ataliba, que en su singular magisterio creó el instituto doctrinario de la *pluritributación*, una forma de referirse a la doble tributación. Así, señala el entonces libre docente:

Si, de lo que se dice, transcurre que la doble tributación consistente en las actividades desempeñadas por el Poder Público – o por otros en su nombre – tendiente a levantar recursos en la economía privada, para proveer a las necesidades del erario público, mediante la elección de hechos jurídicamente relevantes, indicadores de capacidad contributiva – la doble tributación consiste en la oneración del mismo hecho por dos tributos diferentes. Cuando el fenómeno ocurre, no solamente con dos tributos, sino con tres o más, tenemos, no más la *bi*, sino, la *pluri-tributación*, tan larga y profundamente estudiada por la doctrina. (ATALIBA, 1965, p. 198).

Respecto a la maestría de Geraldo Ataliba, en los días actuales, en sede de Derecho Tributario, no se comporta más el término *pluritributación*, pero queda restringido solamente la *doble tributación*, que en sentido *lato sensu* se refiere, indudablemente, a dos o más tributaciones sobre el mismo hecho generador, al escalofrío de la ley.

3.2 Doble tributación y *bis in idem* tributario

En el Sistema Tributario Nacional de Brasil no se permite la *doble tributación*. Los tributos son atribuidos a cada ente público estatal (Unión, DF, estados y municipios), con competencia tributaria exclusiva, con respecto al rígido pacto federativo brasileño. Es interesante registrar, que en Brasil, no se debe confundir *doble tributación* con el *bis in idem* tributario.

Para el Sistema Tributario Brasileño, *doble tributación* es tributar el mismo hecho generador, pero de una vez con la misma suerte de tributo, por el mismo ente público estatal (v.g. Unión) o por entes públicos estatales de diferentes niveles o no (v.g. Unión y un estado o la tributación de

Impuesto Sobre Servicios - ISS sobre un mismo hecho generador por dos municipios, en competencia).

Por otro lado, el *bis in ídem* tributario posee permiso legal en el Sistema Tributario Nacional, en razón de la distribución de la competencia tributaria entre los entes públicos estatales por el legislador constituyente. Se puede ejemplificar el caso del hecho generador de una relación jurídica tributaria de trabajo, en la cual la Unión impone la Contribución Providenciaria y el Impuesto sobre la Renta. En caso de epígrafe, hubo dos suertes de tributación, por el mismo ente público estatal, sobre el mismo hecho generador, sin embargo, dentro de la previsión constitucional. Se resalta que el *bis in ídem* tributario sobre un determinado hecho generador solamente es permitido a un único ente estatal. No hay la concurrencia de más de un ente estatal.

4 LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL AMBITO DEL MERCOSUR

4.1 Consideraciones iniciales sobre tributación internacional

Cualquiera que tribute, en cualquier parte do Mundo, sabe que la tributación es un acto de imperio del Estado, de suerte que, al hablarse de tributación, es estar refiriéndose a una situación inmanente a la soberanía fiscal de un Estado.

El Derecho Tributario Internacional además es un ramo del Derecho que no conquistó a su autonomía científica. Esa situación se debe a la falta de principios propios de esa área. El Derecho Tributario Internacional hace uso de principios y dogmas de otros ramos del Derecho. Se trata, pues, de un ramo jurídico con autonomía apenas didáctico-científica.

A pesar de la tributación ser una actividad típicamente estatal, algunas organizaciones internacionales la ejercen de forma relativa y limitada, por ejemplo, la Unión Europea como comunidad internacional, y la Organización de las Naciones Unidas. En la Unión Europea, dentro de algunos tributos previstos y cobrados, tenemos los impuestos especiales de consumo (excise duties) y el VAT (Value Added Tax) sobre consumo, servicios y circulación de determinadas mercadorías o bienes. Sin embargo, la Unión Europea no actúa como hacienda directa y fiscal. La UE actúa como responsable y supervisora tributaria. Sus Estados integrantes tienen total autonomía para la exigencia, gestión y aplicación de los recursos surgidos de los tributos.

Gerson Santana Arrais

Obviamente que las exacciones fiscales en el ámbito de la EU siguen los diversos alineamientos fiscales establecidos, en conjunto, por los Estados miembros.

Mientras que la Unión Europea, como comunidad internacional (Unión Política), sigue alineada de manera armónica en materia tributaria – entre los Estados y entre estos y la Unión, en el Mercosur, hasta los días actuales, la falta de sintonía o armonía en términos de legislación tributaria es tan firme que las demás áreas como ambiente, educación y derechos sociales están prácticamente olvidadas o dejadas para un segundo plano.

Obviamente, el MERCOSUR no es un bloque comunitario, tan solo es un bloque intergubernamental con objetivos de integración a nivel de mercado común. Pero no por eso se justifica tamaña inercia para alcanzar sus metas pragmáticas, el ejemplo de la armonización de la legislación tributaria local. Sin esa armonización, así como otras, será muy difícil, o casi imposible, que el MERCOSUR deje de actuar como Unión Aduanera para ser un Mercado Común (libre circulación de capital, bienes y trabajo).

Según la Profesora Andréa Wolffenbüttel, del Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, do Brasil, a definición de unión aduanera es, *litteris*:

[...] una asociación de un grupo de países que se caracteriza por dos puntos: la adopción de una tarifa externa común y la libre circulación de las mercaderías oriundas de los países asociados. La implantación de una Tarifa Externa Común, conocida como TEC, quiere decir que todos los países del grupo aplicaron la misma tasa en relación a la importación de bienes de países fuera del grupo. Esa TEC va a eliminar a concurrencia entre los asociados junto a los suministradores. (WOLFFENBÜTTEL, 2007, p. 64).

En la actualidad, la legislación tributaria brasileña es una de las grandes responsables por la inflexibilidad o paralización del avance del MERCOSUR a la etapa de Mercado Común. Eso se debe al gran número de cláusulas pétreas, en materia tributaria, esparcidas por el cuerpo de la Constitución Brasileña, ejemplo la competencia tributaria de los Estados y de los municipios, con respecto al Pacto Federativo Brasileño, sobre el cual, la Unión no podrá legislar sobre un gran número de tributos estaduais y municipales, excepto en materia de reglas generales. Por suerte, la legislación tributaria brasileña solamente podrá quedar alineada a los objetivos del Tratado de Asunción, en materia económica y tributaria, después de una gran reforma tributaria en materia constitucional.

Básicamente, el objeto de estudios del Derecho Tributario Internacional es la *doble tributación internacional* y la *evasión fiscal*. En el mismo diapasón que hasta aquí se exploró, de forma similar, se puede decir que la doble tributación internacional y la dupla tributación, sobre el mismo hecho generador, por dos o más Estados, en fase del mismo sujeto (persona física o jurídica).

4.2 Causas de la doble tributación internacional

La principal y efectiva existencia de la doble tributación internacional es la soberanía nacional existente en cada Estado. En el ámbito de la soberanía nacional y política de cada Estado, el sistema tributario nacional de cada uno de ellos es consecuente. Hay entera independencia de los legisladores constituyentes en establecer las reglas internas de tributación, conjuntamente con la competencia de cada ente.

4.3 Doble tributación en la región del mercosur

En el MERCOSUR, la doble tributación ocurre en productos extranjeros que entraban a la región, respecto a la Tarifa Externa Común (TEC). Con palabras más simples, un producto que entraba en Brasil sufría el cobro de la TEC, y si era vendido a uno de los otros miembros del MERCOSUR sufría, nuevamente, la misma suerte de tributación al adentrar al territorio del Estado-Parte adquirente.

Mediante la situación de dupla cobranza de la TEC sobre productos importados de terceros países, en los integrantes del MERCOSUR, situación esa que representaba, indudablemente, una fuerte barrera para que el bloco alcanzase el nivel de unión aduanera, en el año 2004, el Consejo del Mercado Común prolató la decisión MERCOSUR/CMC/DEC. nº 54/04, del 16 de diciembre del 2004, en Belo Horizonte-MG/Brasil, decidiendo sobre la eliminación de la dupla de cobro de la TEC y distribución de la renta aduanera. Esa normativa, de cuño pragmático y programático, de lo que puede inferir del último párrafo con sus consideraciones, *litteris*:

Que en el contexto del proceso de perfeccionamiento de la Unión Aduanera, los Estados Partes se encuentran dedicados, entre otras cosas, a la armonización del tratamiento tarifario aplicado a los bienes importados de extrazona, con el objetivo de establecer un proceso que permita, posteriormente, la libre circulación de los mismos. (MERCOSUL, 2004).

Es obvio que para que los preceptivos de esa decisión del Consejo del Mercado Común pudiesen ser efectivos, en consonancia con el Tratado de Asunción y el Protocolo de Ouro Preto, la referida

normativa depende de la adopción de un futuro y nuevo Código Aduanero para el MERCOSUR, conforme se extrae de los elementos de la línea a) del art. 4º de la citada decisión, *in verbis*:

Art. 4 – Con la finalidad de permitir la implementación de lo establecido en el artículo 1º de la presente Decisión para los bienes a los cuales todos los Estados Partes apliquen la Tarifa Externa Común y que no estén comprendidos en el artículo 2º de la presente Decisión, los Estados Partes deberán considerar el tema a partir de la XXVIII Reunión Ordinaria del CMC y aprobar y colocar en vigencia, no después del 2008:

a) El Código Aduanero del MERCOSUR; [...]. (MERCOSUL, 2004).

5 MUDANZAS RECIENTES EN RELACIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MERCOSUR

5.1 Consideraciones iniciales

Incontestable era la situación de dupla cobranza de la TEC en el ámbito regional del MERCOSUR, siendo una de sus mayores distorsiones tributarias inhibidora de la implantación y efectividad de un área de unión aduanera.

En el MERCOSUR todas las metas del Tratado de Asunción y sus protocolos adicionales siempre fueron muy lentos, ante una visible y ostensiva diversidad de cultura jurídica y de intereses internos de sus miembros. Paraguay fue el miembro que más ofrece resistencia a la adopción del texto del nuevo Código Aduanero del MERCOSUR. Obviamente, que eso se debe al hecho de que Paraguay siempre ostentó un perfil de país que tuvo la importación como actividad económica predominante en su territorio. Por consecuencia, el nuevo código aduanero representaría una amenaza a su recaudación tributaria interna.

A pesar de esa situación de Paraguay y de otros problemas, el Código Aduanero del Mercosur fue adoptado el 2 de agosto de 2010, en la Provincia de San Juan, Argentina, por los Estados Partes y aprobado por el Consejo del Mercado Común, a través de la Decisión MERCOSUR/CMC/DEC. n° 27/10, del 02/08/2010.

5.2 El código aduanero del mercosur

Dando efectividad a los objetivos establecidos por la Decisión MERCOSUR/CMC/DEC. n° 54/04, del 16 de diciembre del 2004, el nuevo Código Aduanero del MERCOSUR pasó a tratar

de manera efectiva varias materias aduaneras, de la eliminación de la dupla tributación relativa a la TEC y de la distribución de la renta aduanera.

A partir de la lectura de los dispositivos del nuevo código, se ve que una de las bases o pilares esenciales para la existencia de una unión aduanera – la libre circulación de mercaderías - quedo bien reglamentada y clara en sus dispositivos. También, en sede de bases esenciales e indispensables a la existencia de una unión aduanera, la Tarifa Externa Común con base en una lista con la nomenclatura de los productos originarios de países no integrantes del bloque.

6 CONCLUSIÓN

La doble cobranza de la TEC en el MERCOSUR, como doble tributación internacional, representaba, indudablemente un grande obstáculo en la efectividad de la fase de unión aduanera perseguida por el bloque.

Se sabe que, en una unión aduanera, hay un mayor y efectivo control de los bienes, productos y servicios importados tanto de los Estados fuera del bloque, como de los Estados intrabloque. Como una situación de unión aduanera, indudablemente, está la eliminación de la multiplicidad de cobranza de la TEC. En ese mismo diapasón, el perfeccionamiento de una unión aduanera lleva a la libertad de circulación de mercadería dentro del bloque sin sufrir múltiples tributaciones.

Con los avances en la adopción en el MERCOSUR de sucesivas normativas reguladoras, inherentes al proceso de desenvolvimiento de la eliminación de la doble tributación, por la TEC, de productos y servicios que circulan por los territorios de los Estados del Bloque, hasta la fase en que se adoptó el nuevo Código Aduanero para la región, varios fueron los efectos positivos alcanzados hasta el presente momento. Entre ellos se destacan la mejor distribución de la recaudación tributaria en el ámbito del bloque, el aumento del volumen de negociaciones intra y extrabloque, mejoría en los precios ofertados.

En el 2019 se espera que la eliminación de la doble tributación por la TEC se aplique a todas las mercaderías, sin excepción. Si, obviamente, la unión aduanera se perfecciona en todos los términos de la legislación de regencia, el MERCOSUR entrará más rápido en el camino para alcanzar su última etapa de integración regional, que es el efectivo *mercado común*. Por otro lado,

la completa eliminación de la doble tributación internacional en la región del MERCOSUR favorecerá muchos acuerdos de libre comercio con otros bloques o comunidades internacionales, como por ejemplo la Unión Europea.

REFERÊNCIAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Derecho Tributario: parte general**, Buenos Aires. Marcial Pons, Argentina, 2012.

ARIENTI, Wagner Leal, **A Teoria Tributária de Adam Smith: uma revisão**, Cap. 2 da pesquisa intitulada Estado, Tributação e Teoria Econômica: abordagens alternativas (textos Econ., FPOLIS, SC, nº 2, Jun), Florianópolis, 1987, p. 51, disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/economia/article/view/6565/6041>>. Acesso em: 13 oct. 2018.

ARGENTINA. Província Autónoma de Buenos Aires, **Código Fiscal**, Ley 10397. Disponível em: <<http://www.gob.gba.gov.ar/legislacion/legislacion/l-10397.html>>. Consulta em: 09 dec. 2018.

ARISTÓTELES, **Ética a Nicômano**, trad. de Leonel Vellandro e de Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross, seleção de textos de José Américo Motta Pessanha, (Os Pensadores, vol. II), São Paulo, Nova Cultural, 1991.

ATALIBA, Geraldo. **“Bitributação”**, in Revista da Faculdade de Direito da USP, São Paulo, v. 60, 1965, p. 198, disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66469>>. Consulta em: 01 dec. 2018.

BORGES, Humberto Bonavides, **Manual de procedimentos tributários: IPI, ICMS e ISS**, São Paulo, Atlas, 2009.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Planalto, Diário Oficial da União, de 27/10/1966.

_____. **Constituição Federal da República**, Planalto, Brasília, Gráfica do Senado, 2018.

_____. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Seção 1, p. 78.

MERCOSUL, MERCOSUL/CMC/DEC. nº 54, de 16 de dezembro de 2004, **Lex: Decisões do Mercado Comum do Sul, SICE – Sistema de Informações de Comércio Exterior, OEA, XXVI CMC**, Belo Horizonte, 2004. Disponível em: <<http://www.sice.oas.org/trade/mrcsrs/decisions/dec5404p>>. Acesso em: 06 set. 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**, trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005.

Gerson Santana Arrais

PAJOLA, M. T. **Aspectos fundamentais do fenômeno jurídico**: um estudo sobre o pensamento jusfilosófico de Pontes de Miranda, Universidade Metodista, Piracicaba, 2008, p. 79, Dissertação (Pós-Graduação, Curso de Mestrado em Direito), 2008.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O problema fundamental do Conhecimento, Campinas**, Bookseller, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2016.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas, São Paulo: Abril Cultural, 1983.

TALEVA SALVAT, Orlando. **Diccionario tributario**, 1ª ed., Florida: Valletta Ediciones, 2009.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Tributação ótima, tributo justo, ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro**, in Cad. Esc. Dir. Rel. Int. Unibrasil, Curitiba, vol. 2, nº 23, 2015, p. 9, disponível em:

<<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/848/803>> Consulta em: 23 ago. 2018.

URUGUAY, **Código Tributário Nacional**, Decreto-lei 14.306, de 29 de novembro de 1974 (IMPO – Centro de Informação Oficial).

WACKS, Raymond. **Philosophy of law**: a very short introduction, New York, Oxford University Press, 2006.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. **União Aduaneira, o que é, Desafios do Desenvolvimento**, in Revista de Informações e Debates do IPEA, Ano 4, Ed. 32, 2007, São Paulo, p. 64, disponível em: <http://desafios.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/desafios032_completa.pdf>. Acesso em: 04 jan, 2018.