

## El papel de la fiscalidad en la integración económica centroamericana<sup>1</sup>

Dr. Adrián Torrealba Navas <sup>2</sup>

### 1. Nota introductoria

Los países centroamericanos no son la excepción en cuanto a que la costumbre y los principios generales de derecho reconocidos por las Naciones civilizadas no suelen tener gran protagonismo en el ámbito del Derecho Internacional Tributario <sup>3</sup>. Por ello, la descripción de sus fuentes debe centrarse en las fuentes normativas. En ese sentido, los ordenamientos tributarios centroamericanos contienen tanto normas internas que regulan hechos imponible que afectan sujetos y actividades relacionados con otros países o jurisdicciones (*derecho tributario internacional*), como normas previstas en acuerdos internacionales relativas al ejercicio de los Estados en materia tributaria en que han intervenido los

---

<sup>1</sup> How to quote this article: A. TORREALBA NAVAS, El papel de la fiscalidad en la integración económica centroamericana, in *European Tax Studies*, 2016, No. 1, ([ste.unibo.it/review](http://ste.unibo.it/review)), pp. 113-138.

<sup>2</sup> Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid y especialista en la misma especialidad de la Università degli Studi di Pisa. Profesor de las Maestrías de Derecho Público y Derecho Comunitario en la Universidad de Costa Rica. Abogado socio del Bufete Facio & Cañas. Ex Director General de Tributación de Costa Rica.

<sup>3</sup> Ver en este sentido UCKMAR V., CORASANITI G., DE CAPITANI DI VIMERCATE P., ASOREY R.O. y BILLARDI C., *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 1ª. Ed., Ediciones La Ley. Argentina, p. 20.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

Estados centroamericanos (*derecho internacional tributario*)<sup>4</sup>. Para los efectos de esta ponencia, nos concentraremos en este segundo aspecto.

## **2. La recepción del Derecho Comunitario Centroamericano en los ordenamientos tributarios internos**

De un análisis de los ordenamientos constitucionales de los países centroamericanos, que haremos a continuación, es claro que, sea de manera explícita o implícita, todos admiten la transferencia de competencias a órganos de carácter comunitario –permitiendo el diseño de un ordenamiento supranacional–, la prevalencia de los tratados internacionales pertinentes para ese objetivo sobre el derecho interno, y el control de constitucionalidad interno de la suscripción misma de éstos.

La Constitución Política de Guatemala reconoce de forma expresa la Comunidad Centroamericana en el artículo 150, estableciendo el deber de adoptar las medidas adecuadas para llevar a la práctica la unión política o económica de la antigua Federación Centroamericana. El artículo 171,1,2) señala que a tal fin el Congreso debe aprobar, previamente a su ratificación, los Tratados que “atribuyan o transfieran competencias a organismos creados dentro de un ordenamiento jurídico-comunitario concentrado para realizar objetivos regionales y comunes.” El artículo 46 constitucional establece la primacía de los tratados sobre el derecho interno, y el 272, e) el sometimiento de éstos al control de constitucionalidad. Así, la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, en sentencia del 16 de abril de 1996, señaló que cuando un Tratado autoriza la atribución de competencias a

---

<sup>4</sup> Seguimos la clasificación de UCKMAR V., CORASANITI G., DE CAPITANI DI VIMERCATE P., ASOREY R.O. y BILLARDI C., Op. cit, p. 19.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

Órganos comunitarios, los actos normativos que de ellos se deriven privan sobre el orden interno. En esa dirección, es de destacar la sentencia del 26 de enero de 1996, que declaró inaplicable el cobro de un impuesto del 4% por Decreto 63/87 además del arancel del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano (CRAAC), al infringir la autolimitación en materia arancelaria a favor de la integración económica, prevaleciendo la norma regional sobre la interna. Igualmente, en Opinión Consultiva solicitada por el Presidente de la República a la Corte de Constitucionalidad (exp. 482-98), se señaló que el artículo 103 del CAUCA II obedece a la creación de mecanismos de integración, asignando competencia de tipo legislativo al Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano (CAAC), lo que no resulta inconstitucional <sup>5</sup>.

La Constitución Política de El Salvador de 15 de diciembre de 1983, artículo 89, establece la posibilidad de crear mediante tratados "organismos con funciones supranacionales. El artículo 144 dispone la prevalencia de los tratados sobre la legislación interna, los cuales no obstante están sujetos al control interno de constitucionalidad (art. 149). La Corte Suprema de Justicia en ese sentido ha reconocido la supremacía del Tratado General de Integración Económica sobre normas de derecho interno (Sentencia de las 11 hrs. del 16 de mayo de 1969. En el mismo sentido se ha pronunciado sobre la prevalencia del CRAAC, en la sentencia CSJ 9-T-93/97, así como al resolver el caso 193-C-2001 (2003). En la sentencia CSJ de 8 de diciembre 2006, la Corte, con cita de la resolución de 5-VII-1997 de la Corte Centroamericana de Justicia, entendió que los artículos 24 y 26 del CRAAC violentaban la Constitución Política al establecer que las modificaciones arancelarias acordadas por el CAAC requerían de un Acuerdo Ejecutivo interno en cada país para su vigencia, pues en tal caso estaba atribuyendo

---

<sup>5</sup> Tomamos este desarrollo de SALAZAR GRANDE, C.E. y ULATE CHACÓN, E.N. Manual de Derecho Comunitario Centroamericano, 2da. Edición, San Salvador, Imprenta y Offset Ricaldone, 2013, p.p. 129-130.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

al Poder Ejecutivo la potestad tributaria, de exclusiva competencia de la Asamblea Legislativa. Así, determinó que las resoluciones del CAAC eran de aplicación inmediata, teniendo el Acuerdo Ejecutivo únicamente efectos de publicidad al interno de los países <sup>6</sup>.

La Constitución de Honduras reconoce el proceso de integración económica centroamericana y el respeto a los tratados y convenios que suscriba (art. 335), los cuales una vez aprobados por el Congreso y ratificados por el Ejecutivo entran a formar parte del derecho interno y prevalecen sobre la legislación interna (arts. 16 y 18). Esto lo declaró la Corte Suprema desde su sentencia de 29 de marzo de 1963. Además, Honduras ratificó el Convenio de Estatuto de la Corte Centroamericana de Justicia, que ha dictado reiteradas sentencias en que ha confirmado la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno (por ejemplo CCJ, Res. 18 hrs. de 22-6-95 <sup>7</sup>).

La Constitución de Nicaragua contiene disposiciones que privilegian la integración regional (Título I), y que señalan que el país participará con los demás países centroamericanos y latinoamericanos en la creación o elección de los organismos necesarios para la integración política y económica (art. 9). De esta disposición se deduce una autorización implícita a otorgar ciertas competencias a Órganos regionales comunes. En ese sentido, Nicaragua se ha sometido al control jurisdiccional de la Corte Centroamericana de Justicia, que ha declarado la inaplicabilidad de normas internas contrarias al Derecho Comunitario centroamericano (CCJ, Honduras vs. Nicaragua, sentencia de las 10 horas del 28 de noviembre del 2001, sentencia de las 11 horas del 4 de julio de 2001 y de las 16:15 horas del 12 de enero del 2000) <sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Ver la misma obra citada, p.p. 121 ss.

<sup>7</sup> Ver la misma obra citada, p.p. 132-133.

<sup>8</sup> Ver la misma obra citada, p.p. 130-131.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

La Constitución Política costarricense establece, en sus artículos 7 y 105, un sistema jerárquico de fuentes del Derecho en que los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes, solo supeditados a la propia Constitución. Además, Costa Rica es signataria de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados desde 1996. Asimismo, la jurisprudencia constitucional ha admitido que en materia de derechos humanos, los tratados tienen primacía sobre la misma Constitución (Sala Constitucional, Voto 3435-92). El artículo 121, 4) de la Constitución autoriza la posibilidad de atribuir o transferir competencias a un ordenamiento jurídico comunitario, con el propósito de realizar objetivos regionales y comunes, para cuya aprobación se requiere una mayoría calificada (2/3 de los votos de la Asamblea Legislativa). La Ley de la Jurisdicción Constitucional (art. 1), la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 8) y la Ley General de la Administración Pública (art. 4) reconoce al Derecho Comunitario como fuente del derecho, de aplicación inmediata por los jueces. La jurisprudencia constitucional ha dicho que los Tratados deben respetar los límites sustantivos de la propia Constitución Política y no deben reducir los niveles de protección de los derechos fundamentales y, en el caso del ordenamiento comunitario, atender al propósito de realizar objetivos regionales y comunes (Voto disidente de la Corte Plena de las 10 hrs. del 28 de marzo de 1973, SC votos 5976-96, 7016-02).

La jurisprudencia constitucional ha admitido la supremacía sobre la ley de fuentes derivadas del Sistema de Integración Centroamericana (SICA), concretamente en temas tributario-aduaneros: SC 791-94, que admitió que no se violaba la reserva legal con la aprobación por el Consejo Económico Centroamericano del Reglamento al Código Aduanera Centroamericano (RECAUCA); igualmente, en sentencias 6624/94 (consulta legislativa de constitucionalidad) y 4309/2003 entendió que los Protocolos del CAUCA II y CAUCA III no eran inconstitucionales y que cualquier vicio en el procedimiento de aprobación debía atacarse ante los órganos del SICA. En

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

las sentencias 42-93, 791-94 y 7173-97, 6957-96, 1293-02 y 11.515-02 reitera la supremacía del CAUCA y su Reglamento sobre el derecho interno de rango inferior, aun cuando haya sido firmado por el Ministro de Comercio Exterior, al hacerlo como parte de un órgano regional de carácter comunitario (SC 15292-2010). En la sentencia 4640-96 (Consulta legislativa del Proyecto de Ley de aprobación del Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana (Protocolo de Guatemala), admitió que este es un tratado en que se establece un sistema de transferencia de competencias, debiendo respetar el trámite de aprobación del artículo 121,4) constitucional. Vale destacar que Costa Rica no ha ratificado el Convenio de Estatuto de la Corte Centroamericana de Justicia, pese a que la propia Sala Constitucional ha advertido desde hace tiempo que esto puede resultar de relevancia constitucional, al implicar denegación de justicia para los costarricenses (Voto 4638-96) <sup>9</sup>.

En relación con el Convenio de Intercambio de Información Tributaria con los Estados Unidos, ratificado por Costa Rica en 1990, el artículo 2 de la Ley ratificante es un buen ejemplo de la prevalencia constitucional sobre los tratados, al introducir una norma interpretativa que dispone que la aprobación del artículo se interpreta en el sentido de que *"ninguna de las disposiciones del convenio confiere a las autoridades de los Estados Unidos de América medios de información ni potestades de ninguna especie, mayores que aquellos otorgados en la Constitución y las leyes costarricenses a las autoridades nacionales, respecto de los súbditos costarricenses, para fines de investigación o de información tributaria. También se interpreta que esas potestades siempre deben ejercerse por medio de los tribunales competentes de justicia del país. Costa Rica ejercerá las suyas propias con respecto de esas mismas condiciones"*. Esta norma fue consecuencia de la sentencia número 835-90 dictada por la Sala Constitucional al conocer en consulta legislativa de constitucionalidad del

---

<sup>9</sup> Ver la misma obra citada, p.p. 116-119.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

proyecto de ley de ratificación, en la cual el tribunal constitucional entendió que no podía concederse potestades en materia de información tributaria mayores a las que, de acuerdo con la Constitución Política, podía ejercer la propia Administración tributaria costarricense.

En Panamá, la Constitución Política, si bien hace referencia en su Prámbulo a la promoción de la integración regional como fin del Estado, las disposiciones relativas a los Tratados Internacionales no establecen nada específico sobre la creación de órganos supranacionales. Pese a esta aparente limitación constitucional, Panamá, al formar parte del SIC se ha sometido formalmente al ordenamiento jurídico regional comunitario, tal como lo ha declarado la propia Corte Centroamericana de Justicia en sentencia del 14 de febrero de 2000 <sup>10</sup>.

Con relevancia en materia tributaria, los tratados, en tanto fuente primaria de Derecho, y los instrumentos jurídicos derivados (fuentes secundarias), resultantes del proceso de integración centroamericana, pueden distinguirse entre aquellos que tienen por objeto el ámbito tributario aduanero –de mayor desarrollo– y aquellos que empiezan a incidir en el ámbito tributario interno. Asimismo, pueden identificarse algunas tendencias de armonización derivadas de presiones internacionales comunes a las que se encuentran expuestos los países de la región, como es el caso de la suscripción de convenios de intercambio de información para llenar el estándar de transparencia de la OCDE. Si bien estas no proceden de la dinámica misma del proceso de integración centroamericana, conviene hacer mención de ellas pues de alguna forma allanan el camino para la armonización tributaria centroamericana.

---

<sup>10</sup> Ver la misma obra citada, p.p. 133-134.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

### 3. La evolución de la integración económica centroamericana vista desde el ángulo tributario

#### 3.1. El ámbito tributario aduanero

Puede decirse que la evolución del proceso de integración centroamericana se enmarca entre dos grandes momentos históricos: desde la suscripción en 1960 del Tratado General de Integración Económica, hasta la firma del Acuerdo de Asociación con la Unión Europea en mayo de 2012.

Es de recordar que el 13 de diciembre de 1960 Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica suscriben el Tratado General de Integración Económica, de ámbito multilateral, mediante el cual se establece el Mercado Común Centroamericano. Según su artículo 1, "*Los Estados contratantes acuerdan establecer entre ellos un mercado común que deberá quedar perfeccionado en un plazo máximo de cinco años a partir de la fecha de entrada en vigencia de este Tratado. Se comprometen además a constituir una Unión Aduanera entre sus territorios*". Asimismo, los países centroamericanos se comprometen a perfeccionar una zona de libre comercio para todos los productos originarios de sus respectivos territorios, y a adoptar un Arancel Externo Común. En 1991, el Protocolo de Tegucigalpa consolida el Sistema de Integración Centroamericana y su marco institucional, incorporándose a Panamá como Estado miembro <sup>11</sup>. El 29 de octubre de 1993, se suscribe el Protocolo de Guatemala al Tratado de Integración Económica Centroamericana, por el que se adaptan las normas de dicho tratado al nuevo marco institucional del SICA, y se crea el Subsistema de Integración Económica. De carácter claramente programático, en él se establecen las diferentes etapas a seguir en el

---

<sup>11</sup> En 2000 se incorpora también Belice como Estado miembro. En 2003 se incorpora República Dominicana como Estado Asociado.



DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

proceso de integración económica. El artículo 7 recoge el compromiso de mejora de la zona de libre comercio (artículo 7), en la perspectiva de llegar a constituir una Unión Aduanera entre sus territorios (artículo 15) y la Unión Económica (artículo 6), que incluiría la integración monetaria y financiera centroamericana (artículo 19) <sup>12</sup>.

El Tratado General de Integración Económica se plantea una visión de la integración basada en el establecimiento de un mercado común, de una zona de libre comercio para todas las mercancías originarias de la subregión y la creación de una Unión Aduanera. Como apunta **O. FUNES** <sup>13</sup> citando a **BELA BALASSA**, la definición tradicional de mercado común está asociada a un acuerdo entre dos o más países para eliminar todas las barreras que impiden la libre circulación de los factores de la producción: bienes, servicios, capital y trabajo; la zona de libre comercio implica un régimen de trato nacional y ausencia de barreras arancelarias y no arancelarias para los bienes originarios de la región integrada; la unión aduanera implica, al decir de **J.A. FUENTES** <sup>14</sup>, establecer un solo territorio aduanero que incluye un Arancel Externo Común (AEC) y la libre circulación de bienes independientemente de su origen, lo cual debe ir acompañado de algún mecanismo para recaudar y distribuir los ingresos derivados de la aplicación de los aranceles a las importaciones que provienen de terceros, así como los impuestos internos que se les aplican, en particular el Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto General de Ventas, además de impuestos selectivos. Debe hacerse lo mismo en relación al comercio de bienes originarios de los países que forman parte de la Unión Aduanera, asegurando que se les apliquen los impuestos sobre ventas o IVA y los

---

<sup>12</sup> Como explica FUNES, O., "Retos de la Unión Aduanera en Centroamérica", *Serie Estudios y perspectivas*. No. 131, CEPAL, Publicación de las Naciones Unidas, México, p. 37, la organización institucional del Subsistema de Integración Económica viene determinada en los Artículos del 36 al 54, en los que se establecen como instituciones más representativas el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO), la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), y el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE).

<sup>13</sup> Op. cit., p. 7, nota 1.

<sup>14</sup> Op. cit., p. 8.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

impuestos selectivos, pero permitiendo que circulen libremente entre países y sin que se cobren estos impuestos en las fronteras.”

El Protocolo de Guatemala estableció en su artículo 15 la voluntad de los Estados Parte de "*constituir una Unión Aduanera entre sus territorios, con el propósito de dar libertad de tránsito a las mercancías independientemente del origen de las mismas, previa nacionalización en alguno de los Estados miembros, de los productos procedentes de terceros países.*" Vale destacar que esta decisión programática ya desde su origen no contempló con claridad la implementación necesaria de un Arancel Externo Común, elemento típico de una Unión Aduanera, pues el propio artículo 12 señaló que los Estados Partes podrán negociar unilateralmente acuerdos con terceros países <sup>15</sup>.

De estos tres grandes objetivos, puede decirse que la evolución fue temprana en materia de la creación de una zona de libre comercio y es, sin duda, la que mayor concreción de Derecho positivo vigente y en operación presenta. Así, el Tratado General y su desarrollo a través del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano (CRAAC) estableció un régimen de libre comercio para los bienes originarios de la subregión, de modo que, salvo los indicados en el Anexo A <sup>16</sup>, están exentos de los derechos arancelarios a la importación y exportación, los derechos consulares y todos los demás impuestos, sobrecargos y contribuciones que causen la importación o exportación o que se cobren en razón de ellas, ya sean nacionales, municipales o de otro orden. El régimen se completa con el principio de tratamiento nacional, que impide a un gobierno tratar desfavorablemente a los productos de los otros países de la zona de integración en relación con sus propios productos. Igualmente, las

---

<sup>15</sup> En ese sentido, FUENTES, J.A. Implicaciones Tributarias de la Unión Aduanera en Centroamérica, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Guatemala, 2007, p. 9.

<sup>16</sup> Son: azúcar, café sin tostar, derivados del petróleo, alcohol etílico, bebidas alcohólicas, destiladas y café tostado. A pesar de ello, el autor reporta que los países continúan utilizando medidas contrarias al libre comercio.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

mercancías están exentas de toda restricción o medida de carácter cuantitativo, con excepción de las medidas de control por razones de sanidad, de seguridad o de policía <sup>17</sup>.

La evolución del proyecto de Unión Aduanera Centroamericana ha sido más lento, en mucho porque siempre se planteó en términos de que se llevaría a cabo bajo el principio de gradualidad y progresividad. En ese sentido, el 29 de junio de 2004 <sup>18</sup>, los 5 países originarios suscriben el Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica (UAC), con la visión general de *“alcanzar de manera gradual y progresiva la Unión Aduanera, a efecto de concretar esta etapa del proceso de integración centroamericana mediante la coordinación, armonización y convergencia de las políticas económicas, entre otras; considerando que la ampliación de los mercados nacionales, a través de este proceso de integración, constituye un requisito necesario para impulsar el desarrollo de la región”*. El denominado “Convenio Marco para el Establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana” acordado por el Consejo de Ministros de Integración Económica el 12 de diciembre de 2007, fija un programa gradual y progresivo para conseguir dicha unión, a través de 3 etapas: a) promoción de la libre circulación de bienes y facilitación del comercio; b) modernización y convergencia normativa; y c) desarrollo institucional). Y, como fuente primaria no ratificada aun por Costa Rica, en 2009 se firmó el Protocolo de la Unión Aduanera Centroamericana, orientado a agilizar el establecimiento del territorio aduanero único mediante la implementación gradual y progresiva de medidas específicas.

---

<sup>17</sup> Véase SIECA, Estado de Situación de la Integración Económica Centroamericana, octubre 2012, en <http://www.sicca.int/site/VisorDocs.asp?x?IDDOC=Cache/17990000004516.swf>.

<sup>18</sup> Guatemala y El Salvador habían suscrito en 1992 un Acuerdo de Unión Aduanera, al que se adhirieron Nicaragua y Honduras en agosto de 2000, y Costa Rica en junio de 2002. Pero tres meses antes de incorporar a Costa Rica al proceso de integración, los presidentes aprobaron un Plan de Acción para acelerar el proceso de Unión Aduanera, que culminó en la ratificación del Marco indicado. Cfr. O. FUNES, Op. cit., p. 37.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

La punta de lanza ha sido, sin duda, la aprobación y –menos satisfactoria– la implementación de normas y procedimientos aduaneros uniformes, elemento fundamental de cualquier unión aduanera <sup>19</sup>. En ese sentido, destaca la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (Anexo B del CRAAC, cuyo Protocolo más reciente no ha sido ratificado aun por Honduras y El Salvador), que regula los métodos de determinación de la base imponible de los tributos de importación. Igualmente, en la misma dirección, el CAUCA, que es parte integrante del CRAAC según sus artículos 1 a 3, ha tenido cuatro versiones, y se critica que la implementación de cada una de éstas ha venido con retraso, a pesar de la desactualización de la versión anterior, y con diversidad de ritmos de los países en su ratificación <sup>20</sup>. Actualmente está vigente la versión 4 y ya ha sido ratificada por todos los países, incluyendo a Costa Rica, que fue el último en hacerlo. Este tratado encuentra desarrollo en una fuente secundaria, a saber, el llamado Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, que es el Anexo de la Resolución No. 224-2008 del Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX).

El CAUCA contiene una normativa aduanera común, relativa a los procedimientos en las aduanas, destacándose desde la versión 3 la introducción del principio de autodeterminación o autoliquidación, definida en el artículo 4 como “la determinación de las obligaciones aduaneras

---

<sup>19</sup> Como señalan THOMPSON, E. y GARITA, R. El Desempeño de las Agencias de Administración Tributaria y de las Aduanas en Centroamérica, Universidad para la Cooperación Internacional, 2005, con el patrocinio del Programa Regional “Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI: [www.asies.org.gt/ca](http://www.asies.org.gt/ca)., p. 91, para “actuar de forma idónea en esa Unión Aduanera, las aduanas deben tener una serie de capacidades internas y un entorno adecuado. Dentro de las capacidades internas se pueden señalar las que están dirigidas a lograr una coordinación y colaboración administrativa con el resto de las aduanas de la Unión Aduanera que permiten que la gestión administrativa sea uniforme en toda la región y que los temas aduaneros sean tratados tomando en cuenta que entre más se logren acuerdos regionales y una aplicación uniforme, mejores son los resultados esperados de ese esquema de integración. El entorno adecuado está constituido por una normativa y procedimientos aduaneros uniformes, infraestructura adecuada que incluya sistemas de información interconectados, mecanismos de solución de controversias y foros regionales que generen objetivos regionales y métodos de trabajo comunes.”

<sup>20</sup> Cfr. THOMPSON, E. y GARITA, R. Op. cit., p. 92.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

efectuada por el declarante por las que éste fija, acepta y paga los tributos exigibles y se cumplen las demás obligaciones necesarias para la autorización de un régimen aduanero,” y que implica “que los actores privados asumen la responsabilidad por la correcta declaración y cumplimiento de las normas que regulan el comercio exterior, contrario a la concepción anterior en la cual el funcionario aduanero determinaba esas obligaciones y exigía su cumplimiento con una responsabilidad exclusiva.”

<sup>21</sup>. En la versión 4 destaca la introducción del principio de gestión de riesgos (artículo 11), de acuerdo con el cual para los controles aduaneros se aplicarán técnicas de análisis de riesgo que, mediante el uso de herramientas electrónicas de manejo de datos y basándose en los criterios establecidos a nivel nacional, regional y, en su caso, internacional, permitan identificar y evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para afrontarlos. Encontramos también el principio de intercambio de información entre las Aduanas centroamericanas (artículo 16) y el de reconocimiento mutuo (un Servicio Aduanero debe reconocer las actuaciones ya realizadas por otro Servicio Aduanero, artículo 17).

De acuerdo con el artículo 41 del CAUCA, el Arancel Centroamericano de Importación que, como vimos figura como Anexo A del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados Parte, así como los derechos arancelarios a la importación (DAI) y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones. El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) constituye la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano <sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> THOMPSON, E. y GARITA, R. Op. cit., p. 76.

<sup>22</sup> El SAC está basado en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (Sistema Armonizado), cuyo código numérico está representado por ocho dígitos que identifican: los dos primeros, al capítulo; los dos siguientes, a la partida; el tercer par, a la subpartida; y los dos últimos, a los incisos.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

El artículo 43 remite a la regulación del RECAUCA el tema del origen de las mercancías, salvo en los casos en que cada Estado tenga un Tratado de Libre Comercio, en cuyo caso regirán las disposiciones de éste <sup>23</sup>.

En su artículo 44 el CAUCA establece que la valoración de las mercancías debe hacerse de acuerdo con el Artículo VII del GATT de 1994 (Valoración en Aduana), tema que es desarrollado en los artículos 187 al 216 del I RECAUCA. Con la inclusión de estas regulaciones –destaca **O. FUNES** <sup>24</sup>–, los países cumplen las normas establecidas por la OMC y cuentan con un sistema de valoración uniforme de mercancías en todo el territorio.

Los artículos 45 y siguientes desarrollan los elementos constitutivos (nacimiento, sujeto activo y pasivo, medios de extinción) y garantías de la obligación tributaria aduanera, que integra la obligación aduanera, la cual además incluye obligaciones no tributarias surgidas por el ingreso o salida de mercancías.

Los artículos 79 y siguientes regulan los procedimientos relativos al despacho aduanero, entendido como el conjunto de actos necesarios para someterlas a un régimen aduanero, que concluye con el levante de las mismas.

Los artículo 89 y siguientes regulan lo relativo a los Regímenes Aduaneros, entendiendo por tales las diferentes destinaciones a que puedan someterse

---

<sup>23</sup> Observa FUNES, O. Op. cit., p. 11, que “Las normas de origen acordadas por los países centroamericanos con socios extrarregionales son parte de las restricciones al comercio exterior, y que en una Unión Aduanera debieran ser comunes. Al ser diferentes, pueden favorecer u obstaculizar las importaciones provenientes del mismo socio en un país centroamericano en comparación con otro país centroamericano. Con el objeto de resolver este problema, en Centroamérica se ha creado un Grupo Técnico de Reglas de Origen. Su objetivo central es armonizar o unificar las Normas de Origen vigentes en los diferentes TLC que han negociado los países centroamericanos para evitar posibles distorsiones en la Unión Aduanera. Este grupo trabaja en la revisión de cada una de las normativas contenidas en materia de origen en cada tratado vigente, aunque su avance es muy lento porque al negociar de manera individual, los países centroamericanos acordaron diversidad de normas, lo que complica la unificación.”

<sup>24</sup> Op. cit., p. 37.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera.

En los artículos 119 y siguientes encontramos las normas sobre las mercancías en abandono y su subasta y en los artículos 122 y siguientes las infracciones y sanciones.

Lógicamente, todas estas normas, por el sistema de jerarquía de las fuentes, deben ser respetadas por la legislación interna al desarrollar todos estos temas, como sucede en el caso costarricense con la Ley General de Aduanas <sup>25</sup>.

Como señalan **E. THOMPSON y R. GARITA** <sup>26</sup>, “las características generales de ese modelo aduanero centroamericano son acordes con las mejores prácticas internacionalmente aceptadas y las recomendaciones de diversos foros mundiales como la Organización Mundial de Aduanas.” Los autores destacan la adecuación teórica de este modelo para funcionar en un entorno en que más del 70% de las importaciones y exportaciones están regidas por normas de Tratados de Libre Comercio y de Integración Económica Centroamericana, que pone la presión de verificar el cumplimiento de tasas arancelarias preferenciales, contingentes, reglas de

---

<sup>25</sup> Señala FUNES, O. Op. cit., p. 37 que la UAC cuenta también con el Manual Único de Procedimientos Aduaneros, que ya se utiliza en las aduanas integradas existentes entre El Salvador y Honduras y en las periféricas entre Guatemala y El Salvador, a fin de poder uniformar los procedimientos relacionados con transmisión electrónica de declaraciones, despacho aduanero y verificación inmediata. Un logro importante es que la transmisión electrónica de información de los Formularios Aduaneros Únicos Centroamericanos (FAUCAS) está operando totalmente entre Guatemala y El Salvador, y con los demás países se continúa el proceso tendiente a perfeccionarlo para que mediante el desarrollo de un solo modelo se produzca el intercambio de información de FAUCAS, ya que actualmente se realiza por pares de países. Finalmente, en lo que se refiere al Régimen de Tránsito Aduanero Internacional, se ha elaborado un Manual del Transportista, en el que se establecen los trámites operativos a seguir en los procedimientos operativos sobre este tipo de tránsito. Además, se ha diseñado un programa de capacitación para formadores en esta materia, que va dirigido a capacitar a los operadores de transporte y a los funcionarios aduaneros en la utilización eficiente del Reglamento sobre Tránsito Aduanero Internacional. Este manual fue puesto a disposición de todos los transportistas centroamericanos y sus resultados ya se han notado, pues han ido corrigiendo los errores frecuentes que se cometían por falta del manual.

<sup>26</sup> Op. cit., p.p. 76 y 77. En el mismo sentido FUNES, O. Op. cit., p. 17.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

origen y formalidades aduaneras. Sin embargo, consideran que la aplicación e implementación práctica de esta normativa en los distintos países es débil, especialmente en lo que atañe a las capacidades de la administración para hacer cumplir la ley y detectar y evitar el fraude aduanero, el contrabando y otras prácticas asociadas.

Merece mención también, en esta evolución, el papel del Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, orientado a dar respaldo legal al intercambio de información entre las

administraciones tributarias y aduaneras centroamericanas, en tanto instrumento importante para avanzar hacia la Unión Aduanera Centroamericana y, en general, hacia la facilitación del comercio. Como comentamos más adelante, este Convenio también ha servido finalmente como parte del cumplimiento de los estándares de la OCDE en cuanto a intercambio de información entre administraciones tributarias, pese a ciertas dudas iniciales de si reunía las condiciones necesarias.

Otros componentes fundamentales de la Unión Aduanera encuentran mayor retraso aun. Es el caso del Arancel Común Externo. Si bien de acuerdo con las disposiciones del COMIECO se establece una política basada en niveles arancelarios comunes para todos los países, que incluyen las importaciones de terceros países la doctrina concuerda en que la combinación de la norma del artículo 12 del Protocolo de Guatemala (que permite negociar unilateralmente acuerdos con otros países), por una parte, y, por otra, la tendencia y realidad de los países de suscribir Tratados de Libre Comercio con terceros países, negociados unilateralmente, rompe la posibilidad de establecer dicho Arancel. Al menos a un corto plazo, pues a mediano plazo los distintos Tratados de Libre Comercio, al llegar según sus respectivos calendarios negociados a la desgravación total, permitirían converger en un



DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

arancel externo común de cero. Se ha estimado que esto puede suceder alrededor del 2021 <sup>27</sup>.

Es así que se ha abogado <sup>28</sup> por la posibilidad de desarrollar una etapa intermedia antes de alcanzar la Unión Aduanera total, consistente en implementar los mecanismos para permitir una zona de libre circulación de mercancías o territorio único aduanero, que es el otro componente de una Unión Aduanera que no ha tenido concreción en el proceso de integración centroamericana. El propio Convenio Marco para el Establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana así lo prevé en su primera etapa, al señalar en el artículo 3 a) como un objetivo de la etapa de Promoción de la Libre Circulación de Bienes y Facilitación de Comercio el “establecer y garantizar el cumplimiento de medidas de facilitación de comercio dirigidas a perfeccionar el libre comercio intrarregional y agilizar la circulación en el territorio aduanero, de las mercancías originarias y no originarias.” En ese sentido, el artículo 3 b) señala como otro objetivo “el establecer y garantizar el funcionamiento de los mecanismos legales, facilidades informáticas, logísticas y de infraestructura que permitan a cada Estado parte administrar y recaudar de manera eficiente y efectiva los derechos arancelarios al a importación, tributos y otros gravámenes al comercio exterior. El artículo 15 establece la obligación de los Estados Parte de regular su régimen tributario correspondiente a las operaciones del comercio internacional sobre la base del principio de destino.

Para adecuar la normativa según este principio y para permitir la libre circulación al interno de la zona de libre comercio, resulta necesario permitir, por una parte, que un bien pueda pasar por varios países, pero que tribute en función del país de destino o consumo final. Así, el caso crítico es el de un bien no originario de la región que se nacionaliza en el país A pero luego se transporta al país B, que es donde se dará el consumo.

---

<sup>27</sup> FUENTES, J.A. Op. cit., p. 10.

<sup>28</sup> Así, FUENTES, J.A. Op. cit., p.p. 8 ss; FUNES, O., Op. cit., p. 13.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

En tal caso, es preciso garantizar tanto que no se dé un doble pago de aranceles y de impuestos de importación (IVA, selectivos) como que el único pago llegue al país del destino. Además, para evitar el arbitraje mientras se mantenga una diversidad de aranceles hacia terceros países, el arancel aplicable debe corresponder al país de destino y no al de nacionalización.

Sobre este tema, solo se tienen recomendaciones que no han encontrado abrirse paso en normas positivas vigentes. En 2009, instruidos por el COSEFIN el grupo de Directores de Aduanas, Directores de Tributos Internos y Representantes de los Ministerios de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, salvo los de Honduras y Panamá, alcanzaron un acuerdo sobre el mecanismo de recaudación de los DAI, el cual operaría en el corto plazo. De acuerdo con éste, quien nacionaliza en el país A para luego trasladar el bien al país B, debe pagar en ambos, pero una vez que lo ha hecho en el país B el A le hace una devolución. Para el mediano plazo, admitieron la posibilidad de establecer un mecanismo en que se cobre en el país A y éste transfiera los recursos al país B. Este no cobraría salvo que existiera una diferencia de tarifa en los aranceles o en los tributos internos que requiriera el pago de una suma adicional <sup>29</sup>.

En el ámbito multilateral, destaca recientemente la firma del Acuerdo de Asociación con la Unión Europea por Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Panamá, en mayo de 2012, el cual ya fue ratificado por el Parlamento Europeo. En Centroamérica lo han ratificado únicamente Honduras y Nicaragua y entrará en vigencia el próximo 15 de mayo de 2013, para aquellos países que lo hayan ratificado para ese entonces. Este Acuerdo ofrece a los países centroamericanos varias ventajas básicas de cara al mercado europeo: consolidación del tratamiento preferencial bajo el Sistema General de Preferencias Plus, o "Régimen especial de estímulo del

---

<sup>29</sup> Para una exposición más amplia de estos mecanismos y otros discutidos, ver los autores citados en la nota anterior, p.p. 14 y 15 respectivamente.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

desarrollo sostenible y su gobernanza, hoy unilateral; incremento de exportaciones por las preferencias que se otorgarían a sectores con interés exportador no incluidas en el SGP Plus; diversificación de mercados. Implica, además, una evaluación por parte de la Unión Europea de que el estado actual de la integración centroamericana es suficiente como para entrar en un acuerdo intrarregional, así como una presión adicional positiva al proceso de integración. En ese sentido, constituyen condiciones del Acuerdo la circulación libre de arancel dentro de la región centroamericana para los productos de la Unión Europea, la aplicación de una regla de origen común para toda la región, además de la consolidación de la uniformidad de la legislación aduanera, procedimientos y requisitos aplicables al comercio exterior. Si bien la integración del arancel externo común no es una prioridad trascendental para la Unión Europea, es, como vimos, un componente inherente al proceso de integración. Al respecto, la progresiva uniformidad hacia un arancel 0 por la propia dinámica de los Tratados de Libre Comercio ya existentes a nivel de cada país parece ser suficientemente aceptable, sin que se requieran procesos de renegociación de tratados más agresivos y riesgosos.

Como parte del Acuerdo, se ha creado una Entidad Gestora del Proyecto Unión Aduanera Centroamericana (UAC), financiada por la Unión Europea y ejecutado por la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), que ha coadyuvado en el planteamiento de propuestas para establecer una zona de libre comercio mediante la eliminación de los controles fronterizos internos en la región, lo que exige la implementación de un sistema de transferencia electrónica de fondos y de conciliación contable entre los países para distribuir los aranceles aduaneros.

### **3.2. El ámbito tributario interno**

El principal hito hacia la armonización de los tributos internos proviene del mismo impulso hacia el desarrollo de este aspecto de la Unión Aduanera Centroamericana relativo a la constitución de una zona de libre circulación de mercancías. Se trata de la suscripción por todos los países centroamericanos y República Dominicana del Convenio de Compatibilización de los Tributos Internos Aplicables al Comercio entre los Estados Parte de la Unión Aduanera Centroamericana, en la reunión celebrada en Punta Cana, República Dominicana el 30 de junio del 2006. Sin embargo, este Convenio solo ha sido ratificado por Guatemala. Se introducen normas particulares que claramente tendrían influencia en el ámbito tributario interno, relativas al Impuesto al Valor Agregado, a los impuestos específicos al consumo y al impuesto sobre la renta. Así, el Convenio <sup>30</sup>, establece como reforma central de armonización en el Impuesto al Valor Agregado la introducción de un nuevo supuesto del hecho generador, en que se sustituye el concepto de importación por el de adquisición de bienes muebles y servicios en la Unión Aduanera, y el concepto de exportación por el de transferencia, siempre y cuando tales operaciones se realicen entre contribuyentes del IVA, esto es, no entre un contribuyente del IVA y un consumidor final (artículo 7). Se prevé dos hechos generadores paralelos: al transferir, se genera el IVA, siendo el sujeto pasivo el contribuyente que transfiere, pero de conformidad con el artículo 9 debe aplicar la exención que en los ordenamientos internos se concede a las exportaciones<sup>31</sup>; al adquirir el contribuyente en IVA del país

---

<sup>30</sup> En lo que sigue reproduzco los párrafos que aparecen en el trabajo citado de THOMPSON, E. y GARITA, R., Op. Cit. El Desempeño..., p. p. 93-95 pues corresponden a una contribución personal a esa investigación, en la que tuve ocasión de participar activamente si bien no aparezco entre los autores por razones de que es un trabajo producto de una consultoría en la que no figuré formalmente como uno de los consultores contratados.<sup>30</sup>

<sup>31</sup> En el régimen transitorio del IVA en España, en que aun se respetaba el principio de destino, se introdujo dicha exención. Al respecto señalan GARCÍA AÑOVEROS, J. y otros, Manual del Sistema Tributario Español, 4ª. Edición, Civitas, Madrid, 1996, p. 413: "La creación del nuevo hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes" con la finalidad de hacer efectivo durante el período transitorio el principio de tributación en

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

de destino, se genera el impuesto y nace un deber de "autorepercusión", de modo que éste debe declarar el impuesto a pagar ante la Administración del país de destino, obteniendo un crédito fiscal por el impuesto pagado. Esto se explica pues el mecanismo de cobro en Aduanas desaparece. El transmitente debe emitir una factura electrónica estandarizada (la Factura y Declaración Unica Centroamericana –FYDUCA) y enviarla a la Administración del país de origen, la cual a su vez debe retransmitirla a la Administración del país de destino. El adquirente debe declarar y pagar el impuesto generado en la adquisición, con base en la FYDUCA. El principio de tributación en "destino" se mantiene, de modo que quien ha transferido la mercancía o prestado el servicio tiene derecho a reintegro o devolución de los créditos fiscales por impuestos soportados en sus propias adquisiciones, pero esto se condiciona a que el adquirente haya pagado en el país de destino el IVA correspondiente a esa operación <sup>32</sup>.

Por su parte, tratándose de operaciones de transferencia de bienes inmuebles o prestaciones realizadas por contribuyentes del IVA de un Estado Contratante a sujetos no inscritos como contribuyentes del referido impuesto de otro Estado Contratante, serán operaciones afectas al IVA respectivo en calidad de operaciones de consumo final **en el país de origen de la operación**, y estarán afectos en el país de destino por la adquisición conforme lo establezca la legislación interna para la importaciones. Aquí se introduce un principio mixto: tanto en el origen como en el destino. Para que tuviera sentido evitar esta "doble imposición" desde el país de destino –con una exención– sería necesaria la introducción de un mecanismo de transferencia de fondos de un país –el de origen– al

---

destino, ha obligado, asimismo, al establecimiento de la exención de las entregas intracomunitarias de dichos bienes, produciéndose así respecto de tales operaciones efectos similares a los analizados en el epígrafe anterior en relación con las exportaciones.<sup>31</sup>

<sup>32</sup> Se argumenta que de este modo se puede evitar el fraude llamado Carrusel, que se produce cuando quien transfiere desde el país A obtiene la devolución del crédito fiscal, pero el adquirente en el país B que debe autorrepercutirse y pagarse no lo hace, pudiendo luego repetir el ciclo a otro contribuyente del país C, estando todos relacionados o confabulados. Cfr. FUENTES, J.A. Op. cit., p. 19 y FUNES, O. Op. cit., p. 16.

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

otro –el de destino, aspecto omiso en el Convenio. Por su parte, la alternativa de exonerar en origen tiene la dificultad de que el control en destino se dificulta ahí donde estamos ante un consumidor final, que ni es contribuyente inscrito ni tiene una presencia estable que facilite el control tributario.

Respecto de impuestos específicos o selectivos, la principal innovación es la sustitución de los respectivos hechos generadores exportación o importación por transferencia o adquisición en la Unión Aduanera, según el caso.

En materia de Impuesto sobre la Renta, la única norma de armonización es la de que el valor incurrido por la adquisición de bienes muebles o servicios constituirá costo o gasto deducible de la renta gravable, para efectos del Impuesto sobre la Renta de conformidad con lo regulado por la legislación de cada Estado Contratante, cuando el adquirente haya pagado el IVA por la adquisición de los mismos o que dichos muebles o servicios sean exentos o no sujetos al IVA, de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante.

Se trata de una norma antielusiva, que introduce, como sanción impropia en el impuesto sobre la renta, la no deducibilidad si no se cumple con el deber de autorepercusión del IVA e ingreso en la Hacienda Pública.

Como una modalidad de *soft law*, orientada a promover la adopción en los ordenamientos internos de los países de normativa uniforme, resulta importante mencionar la recomendación realizada por el llamado Consejo de Secretarios de Finanzas y Ministros de Hacienda de Centroamérica, Panamá y República Dominicana (COSEFIM) de un Modelo de Ley de Precios de Transferencia para los países mencionados, el cual fue aprobado el 4 de junio de 2007. Guatemala, en su reciente Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2010, en vigencia a partir del 1 de enero de 2013) introdujo una normativa sobre precios de transferencia que sigue rigurosamente el

**DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>**

modelo del COSEFIM, con la novedad de la inclusión del llamado Sexto Método de valoración. En el caso costarricense, la reforma propuesta a la Ley de Impuesto sobre la Renta en el llamado Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria—que, pese a haber sido aprobado en primer debate legislativo, no resistió el análisis de constitucionalidad en cuanto al procedimiento de aprobación seguido <sup>33</sup>, en una Consulta Legislativa de Constitucionalidad (Voto 4621-12)- se basó en este Modelo. El Poder Ejecutivo, recientemente, ha publicado un Reglamento de Precios de Transferencia con contenido análogo.

Este mismo Consejo también ha acordado una Norma de Subcapitalización, que limita el monto de intereses a deducir al menor de los siguientes: a) el cincuenta por ciento de la renta neta imponible (sin tomar en consideración la deducción de intereses); b) el valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el período impositivo por la relación entre 3 veces el saldo promedio anual del capital contable (patrimonio neto) y el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses. Guatemala, también en su reciente Ley de Actualización Tributaria, incorporó la idea de la relación 1 a 3 entre capital y deuda contenida en dicha Norma, con esta variante: se establece una tasa de interés objetiva ("tasa simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios dentro de los primeros 15 días de enero y julio), la cual se aplica a un monto igual a 3 veces el activo neto total promedio presentado por el contribuyente, constituyendo este el límite máximo de intereses a deducir. El Salvador, en la reforma introducida por el Decreto 957 de 15 de diciembre de 2011, introdujo el criterio limitativo de que el endeudamiento por las operaciones crediticias no puede exceder al resultado de multiplicar po 3 veces el valor del patrimonio o capital contable promedio del prestatario. Costa Rica adoptó en el fallido Proyecto de

---

<sup>33</sup> Decreto 37898, publicado en La Gaceta N° 176 del viernes 13 de setiembre de 2013.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

Solidaridad Tributaria mencionado una versión aun más ajustada a la norma acordada por el Consejo.

El proceso de integración, por otra parte, poco ha abonado al desarrollo de figuras de Derecho Internacional Tributario que, como los convenios para eliminar la doble tributación, inciden en la regulación de los tributos internos, en particular el impuesto sobre la renta y los impuestos al patrimonio. Costa Rica y El Salvador tienen en vigencia, cada uno, solo un Convenio para eliminar la doble imposición, a saber, el suscrito con el Reino de España. Panamá es el país con una red mayor, contando con nueve (España, México, Países Bajos, Corea, Barbados, Luxemburgo, Qatar, Singapur y Portugal), lo cual obedece a que este país optó como estrategia para salir de la lista gris de jurisdicciones no cooperantes de la OCDE la suscripción de este tipo de convenios. Los demás países, Guatemala, Honduras y Nicaragua no tienen convenios de este tipo. Es solo a nivel de *soft law*, que encontramos una iniciativa proveniente del Sistema de Integración Centroamericana: el llamado Grupo de Trabajo de Política Tributaria, aprobó, en su reunión de marzo de 2006, un Modelo de Tratados de Doble Tributación en la Región Centroamericana y República Dominicana, que combina características del modelo OCDE y del modelo de la ONU y cuyo contexto fue la búsqueda de una negociación conjunta –no cristalizada aun- de convenios de doble tributación con los Estados Unidos.

En cuanto a convenios de intercambio de información tributaria, su desarrollo ha obedecido, esencialmente, a presiones externas y no a la dinámica misma del proceso de integración. En esta dirección, podemos encontrar dos etapas: en la primera aparece la suscripción de Convenios de Intercambio de Información Tributaria con los Estados Unidos, ratificados entre 1990 (Costa Rica) y 1991 (Honduras), que se da en el contexto de la preocupación del país del norte por controlar el régimen de las *Foreign Sales Corporations*, entidades que se ubicaban fuera de los Estados Unidos y que podían comprar a una entidad de este país y revender a otra en otro



DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

país, sin que los bienes pasaran por el país de la ubicación de esas entidades.

En una segunda etapa, más reciente, se ha incorporado a los ordenamientos centroamericanos una serie de convenios bilaterales de intercambio de información con varios países en un afán de cumplir con los requerimientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para que determinados países salieran de la llamada *lista gris* de jurisdicciones no cooperantes. Así, para poner el caso de Costa Rica, se encuentran vigentes Acuerdos de Intercambio de Información con Argentina (Ley 9007, vigente desde el 12 de julio de 2012), Australia (Ley 9075, en proceso de darse la notificación correspondiente para su entrada en vigencia), Canadá (Ley 9045, vigente desde el 14 de agosto de 2012), Francia (Ley 9012, vigente desde el 14 de diciembre de 2011), Holanda (Ley 9040, vigente desde el 1 de julio del 2012) y México (Ley 9033, vigente desde el 26 de junio del 2012).

Resulta importante también, como parte de esta estrategia de cumplimiento del estándar internacional, el denominado Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, suscrito por los Gobiernos de El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica el 25 de abril de 2006, convenio ya ratificado por todos los países y que cuenta por 4 para el número mínimo de 12 convenios exigidos por la OCDE.

Y, de manera muy reciente, mediante ley 9118, publicada el 5 de marzo de 2013, Costa Rica ha ratificado la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en su forma enmendada por el Protocolo del 2010 y sus Anexos, la cual, si bien originariamente prevista para países miembros del Consejo de Europa y de la OCDE, permitió la adherencia de otros países, lo cual Costa Rica había hecho en junio 2011. Guatemala, en diciembre de

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

2012, también suscribió esta Convención, y está a la espera de su ratificación interna.

Por último, es de destacar que más allá de lo expuesto el proceso de integración no ha tenido por objeto una armonización de los tributos internos, si bien los propios ordenamientos tributarios internos han venido evolucionando hacia una cierta convergencia, en parte por el influjo técnico de organismos como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Al respecto cabe mencionar la implementación en todos los países centroamericanos de un impuesto al valor agregado en general apegado a la Sexta Directiva de la Unión Europea, siendo Costa Rica la principal excepción en el sentido de que no ha logrado, tras el fracaso de sus dos últimos intentos de reforma tributaria, extender el gravamen a todos los servicios e introducir un sistema de créditos de impuestos basado en el criterio de deducción financiera y no en el de deducción física. En materia de impuesto sobre la renta, es de destacar cómo, en las últimas reformas, países que prácticamente exoneraban las rentas de capital –en particular las de mercado financiero- y las ganancias de capital no habituales, se han venido orientando hacia el esquema del impuesto dual, haciéndolas tributar en una base imponible separada a un tipo impositivo fijo. Es el caso de las reformas de Guatemala del 2010 y El Salvador del 2009, que han optado por un gravamen del 10%. Costa Rica propuso lo mismo en su fallida reforma del 2012, solo que con un tipo impositivo del 15%.

### Bibliografía

**FUENTES, J.A.** Implicaciones Tributarias de la Unión Aduanera en Centroamérica, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Guatemala, 2007.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7833>

**FUNES, O.** "Retos de la Unión Aduanera en Centroamérica", *Serie Estudios y perspectivas*. No. 131, CEPAL, Publicación de las Naciones Unidas, México.

**GARCÍA AÑOVEROS, J. y otros,** Manual del Sistema Tributario Español, 4ª. Edición, Civitas, Madrid, 1996.

**SALAZAR GRANDE, C.E. y ULATE CHACÓN, E.N.** Manual de Derecho Comunitario Centroamericano, 2da. Edición, San Salvador, Imprenta y Offset Ricaldone, 2013.

**SIECA,** Estado de Situación de la Integración Económica Centroamericana, octubre 2012, en <http://www.sicca.int/site/VisorDocs.aspx?IDDOC=Cache/17990000004516.swf>.

**THOMPSON, E. y GARITA, R.,** El Desempeño de las Agencias de Administración Tributaria y de las Aduanas en Centroamérica, Universidad para la Cooperación Internacional, 2005, con el patrocinio del Programa Regional "Centroamérica en la Economía Mundial" del Siglo XXI: [www.asies.org.gt/ca](http://www.asies.org.gt/ca).

**UCKMAR V., CORASANITI G., DE CAPITANI DI VIMERCATE P., ASOREY R.O. y BILLARDI C.,** Manual de Derecho Tributario Internacional, 1ª. Ed., Ediciones La Ley. Argentina.

© Copyright Seast – Todos los derechos reservados

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati