



# Implicaciones tributarias de la unión aduanera en Centroamérica

# 6

## El ICEFI cuenta con un Consejo Asesor integrado por los y las siguientes profesionales:

---

**Julio Francisco Báez**, economista nicaragüense, abogado y profesor universitario, presidente del Instituto Nicaragüense de Estudios Tributarios.

**Fernando Herrero**, economista costarricense, ex Ministro de Hacienda de Costa Rica, y actual Regulador General de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos de Costa Rica.

**Ana de Molina**, economista guatemalteca, ex Ministra de Finanzas Públicas de Guatemala y ex decana de la Facultad de Economía de la Universidad del Istmo.

**Hugo Noé Pino**, economista hondureño, ex Presidente del Banco Central de Honduras y alto funcionario de organismos internacionales.

**José Félix Sanz**, economista español experto en tributación, profesor de la Universidad Complutense de Madrid.

**Alex Segovia**, economista salvadoreño, catedrático y consultor internacional de proyectos regionales y mundiales.

**Ana Sojo**, socióloga y economista costarricense, especialista en políticas contra la pobreza. Actualmente es Primer Oficial de Asuntos Sociales de la División de Desarrollo Social de CEPAL en Chile.

**Juan Alberto Fuentes K.**, economista guatemalteco, ex Coordinador del Proyecto del Informe Nacional de Desarrollo Humano del PNUD en Guatemala y actual Director Ejecutivo del ICEFI.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, está inscrito bajo la legislación guatemalteca y tiene una Junta Directiva Nacional integrada por:

**Juan Alberto Fuentes Knight** (Presidente)

**Alma Quiñones** (Vicepresidenta)

**Edgar Balsells** (Secretario)

**Ana de Molina** (Tesorera y representante de la Junta en el Consejo Asesor)

**Rubén Nájera** (Vocal)

El ICEFI tiene su sede en Ciudad de Guatemala.

Dirección: 9 calle 5-21J zona 10

Teléfonos: (502) 2361 1570 al 74

**[www.icefi.org](http://www.icefi.org)**

Este boletín ha sido publicado con el apoyo financiero de:

# **Implicaciones tributarias de la unión aduanera en Centroamérica**

---

*América Central, Agosto de 2007*

Responsable del texto: Juan Alberto Fuentes K.

ICEFI

Implicaciones tributarias de la Unión Aduanera en Centroamérica.  
-- Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales,  
2007.  
28p.

ISBN: 978-99922-905-4-5

1. Unión Aduanera – Centroamérica. 2. Impuestos.  
3. Zonas de libre circulación de mercancía.  
4. Uniones Aduaneras. 5. DR-CAFTA.  
I. Título

**Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales,  
ICEFI**

9 calle 5-21J zona 10  
Guatemala, Guatemala  
Teléfonos: (502) 2361 1570 al 74  
[www.icefi.org](http://www.icefi.org)

Se permite la reproducción parcial o total de este documento siempre y cuando se cite la fuente.

Primera edición: agosto de 2007  
Diseño de portada: Intercreativa  
Diseño de interiores y diagramación: Intercreativa,  
teléfono (502) 2477 0097  
Tiraje: 2,000 ejemplares  
Impreso en Serviprensa, teléfono (502) 2232 0237

Guatemala, Centroamérica



## Introducción

En este ensayo se analizan las implicaciones tributarias de crear una unión aduanera en Centroamérica. Partiendo de lo que se entiende por Unión Aduanera en la región, se explican en las dos primeras secciones las razones por las cuales se deben contemplar avances graduales que se centren, prioritariamente, en la constitución de una zona de libre circulación de mercancías, independientemente de su origen. Con base en ello se evalúan, en la tercera y cuarta sección, los mecanismos que pueden servir para recaudar los impuestos indirectos que, como consecuencia de la constitución de esta zona de libre circulación de bienes, se dejarían de recaudar en las fronteras.<sup>1</sup> Estos mecanismos se basan en propuestas, discutidas actualmente en Centroamérica, que buscan compatibilizar la existencia de una zona de libre circulación de mercancías con una adecuada recaudación de impuestos, además de asegurar la existencia de inspecciones en puestos fronterizos y en otros lugares por razones migratorias, de salud o de control de armas y narcotráfico. En la quinta sección se analizan algunos problemas y propuestas de transición. Aunque generalmente las uniones aduaneras tienen implicaciones mayores para la tributación indirecta, el ensayo termina, en la sexta sección, con una discusión de algunas implicaciones que la integración económica también puede tener para la tributación directa.

El propósito de este trabajo es doble. Por una parte, busca facilitar el acceso a información sobre un debate que ha estado limitado a un círculo restringido de técnicos y autoridades de Centroamérica. Por otra, espera plantear una visión equilibrada que favorezca un diálogo constructivo y acuerdos en torno a la unión aduanera centroamericana. La conclusión del trabajo es que existen opciones intermedias y graduales para avanzar en este sentido, evitando caer en posiciones extremas, ya sea la de favorecer la creación instantánea de una zona de libre circulación de mercancías con una eliminación de puestos fronterizos de control, o la de evitar cualquier avance por temor a pérdidas y fraudes tributarios.

---

<sup>1</sup> No necesariamente pagado a las aduanas sino a entidades bancarias ubicadas en las fronteras, después de lo cual se autoriza pasar por la aduana e internar en el otro país la mercancía correspondiente. También se ha avanzado con pagos previos a las autoridades tributarias, con lo cual el pago en frontera ya no se hace necesario.



## 1. El objetivo de establecer una Unión Aduanera en Centroamérica

---

En el 2002 los presidentes de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua tomaron la decisión de acelerar el proceso de constitución de una unión aduanera y aprobaron el “Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica”. El desafío es grande. Los países centroamericanos se colocaron así entre el muy limitado grupo de países que buscan conformar uniones aduaneras en vez de zonas de libre comercio o acuerdos preferenciales de alcance parcial. Según un informe reciente sobre acuerdos regionales de comercio notificados a la Organización Mundial de Comercio (OMC) desde que se creó (cuando era el GATT) hasta el 2006, el 84% de los acuerdos regionales consistían en zonas de libre comercio, el 8% eran acuerdos de alcance parcial y otro 8% eran uniones aduaneras (Fiorentino, Verdeja y Toqueboeuf, 2007). De los acuerdos regionales de comercio en negociación en ese momento, el 92% eran ZLC, el 7% eran acuerdos de alcance parcial y solo el 1% eran uniones aduaneras.

Además, si se analiza con más detenimiento la lista de uniones aduaneras registradas en la OMC desde su creación -como GATT- hasta el 2005, de las 11 uniones aduaneras identificadas siete correspondían a la Unión Europea y sus ampliaciones y solamente cuatro correspondían a otros países (Mercado Común Centroamericano en 1961,

CARICOM en 1973, MERCOSUR en 1991 y la EAEC –Comunidad Económica de Eurasia, 1997).<sup>2</sup> También se señala que “Estos datos sugieren que entre las opciones disponibles actualmente, las Zonas de Libre Comercio son las que mejor reflejan las necesidades y los objetivos de su política comercial; por su parte las Uniones Aduaneras parecen ser menos populares y quizás fuera de tono con el clima comercial actual.” (Florentino *et al*, 2007)

Lo anterior puede ser un indicador de que los países centroamericanos se han comprometido a realizar esfuerzos que se apartan de las tendencias mundiales. Sin embargo, no sería la primera vez que Centroamérica lo hiciera, como lo hizo en 1960, al constituir lo que por muchos años se consideró como la experiencia más avanzada de integración económica entre países en desarrollo en el mundo. Actualmente se trata de un desafío innovador que, como entonces, requiere implementar propuestas nuevas pero bien fundamentadas. Existen algunas experiencias de uniones aduaneras (SACU, la Unión Aduanera de África del Sur, y el Consejo Económico de los países del Golfo), no registradas en el documento citado, que pueden servir de referencia para lo que pretende hacer Centroamérica, además de la muy rica experiencia europea. La propia práctica de países con gobiernos federales, especialmente cuando las unidades subnacionales tienen su propia política fiscal, como ocurre en el caso de

<sup>2</sup> Crawford, J.A. and R.V. Fiorentino (2005). Curiosamente, la versión más actualizada de este informe, correspondiente al No. 12, del 2007, no comprende un cuadro equivalente.

Canadá, también es pertinente. Sin embargo, parte de la especificidad de la propuesta centroamericana es que se estaría planteando, al menos inicialmente, una unión aduanera sin una autoridad central y, en particular, sin el equivalente de una política fiscal federal o supranacional.<sup>3</sup>

Para avanzar con la eventual creación de una unión aduanera debiera comenzarse por definir con precisión y difundir lo que ésta significa. En teoría los conceptos de zona de libre comercio y de unión aduanera no deberían dar lugar a confusiones.<sup>4</sup> Constituir una zona de libre comercio consiste en permitir el libre comercio de los bienes que se originan en los países miembros de la zona. Implica extenderle un tratamiento nacional a estos productos y no aplicarles restricciones arancelarias o no arancelarias que impidan o dificulten el libre comercio.

Constituir una unión aduanera significa establecer un solo territorio aduanero que incluye un Arancel Externo Común (AEC) y la libre circulación de bienes independientemente de su origen, lo cual

<sup>3</sup> Así, lo que diferenciaría –entre otras cosas- a la unión aduanera centroamericana de un caso como el de Canadá, en materia de tributación indirecta, es que no habría un componente “federal” del IVA sino solamente IVAs o impuestos equivalentes a lo que en el Canadá se considera “subnacionales”. Sin embargo, el caso del Canadá resulta útil como referencia en la medida que plantea claramente temas de soberanía fiscal de las provincias frente a la autoridad (“supranacional”) del gobierno federal. Véase R. Bird (1999).

<sup>4</sup> Las diferencias más importantes tienen que ver con el posible “desvío” del comercio (“trade deflection”) y lo que ello implica para las reglas de origen, como lo explica R. Pomfret (2001), págs. 185-188.

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

## **2. La constitución de una Zona de Libre Circulación de Mercancías (ZLCM) como etapa intermedia antes de alcanzar la Unión Aduanera**

---

Al impulsar una unión aduanera en Centroamérica, y al ajustar la política fiscal para lograrlo, debe reconocerse que, en la práctica, los países han adoptado políticas comerciales en el pasado que los ha alejado del objetivo de establecer una unión aduanera en un sentido estricto. En particular, los países centroamericanos han reducido el componente “común” del Arancel Externo Común. El Protocolo de Guatemala convenido por los gobiernos en 1993 incluyó una definición de zona de libre comercio congruente con el concepto mencionado en el párrafo anterior pero no incluyó una



definición tan clara del concepto de unión aduanera. En particular, los gobiernos convinieron, en el artículo 15, “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.” No obstante lo anterior, en el artículo 12 establecieron que “Los Estados Parte podrán negociar unilateralmente acuerdos con terceros países”, con lo cual se abrió la posibilidad de erosionar el arancel externo común, que normalmente es uno de los pilares de una unión aduanera.

Con esta definición más laxa de lo que era una unión aduanera se abrió una puerta legal para que en la práctica se erosionara el arancel externo común como consecuencia de la suscripción de acuerdos de libre comercio de algunos países centroamericanos con terceros países. Al no incluir al conjunto de países centroamericanos dieron lugar a concesiones arancelarias diferenciadas entre éstos, a pesar de que avanzaron en años recientes con la conformación de un Arancel Externo Común que se aplica, con base en el principio de Nación Más Favorecida, a las importaciones procedentes de países con los cuales no se han suscrito tratados de libre comercio. El hecho de que los primeros TLCs se negociaron con países que no eran socios comerciales muy importantes redujo la importancia relativa de esta erosión, pero la suscripción del CAFTA, que incluyó acuerdos bilaterales de desgravación, significa que el primer año de vigencia del TLC solamente un 66.7% de

los rubros arancelarios estarían armonizados (Rosenthal, 2006, cuadro 4).

En la medida que el proceso de liberalización comercial con los Estados Unidos avance, los rubros arancelarios armonizados estarían aumentando a un 72.9% a los cinco años de vigencia del CAFTA y a los 10 años alcanzaría un 95.2% (Rosenthal 2006, cuadro 4). El 4.3% de rubros restantes se restringe a productos agrícolas, que se liberalizarían gradualmente en los próximos años hasta alcanzarse el 99.1% de los rubros armonizados a los 15 años de vigencia del TLC. El atraso de la entrada en vigencia del TLC en Costa Rica, suponiendo que llegara a aprobarse, también aumentaría la falta de armonización arancelaria. Más recientemente, la negociación de un acuerdo de libre comercio entre Guatemala, El Salvador y Honduras con Colombia representa la continuación de esta práctica de erosionar el Arancel Externo Común, así como lo sería el TLC que se estaría suscribiendo entre Costa Rica y Panamá, en la medida que Panamá no se adhiriera a la Unión Aduanera Centroamericana. Estos acuerdos no son compatibles con la conformación de una verdadera unión aduanera.

La suscripción de tratados de libre comercio con canastas de bienes que están sujetas a diferentes tasas y períodos de desgravación significa que los países centroamericanos contarán con un arancel externo común solo en la medida que todos culminen con la suscripción de tratados de libre comercio similares con estos socios extrarregionales. Ello ocurre, en particular, en el caso del

TLC negociado con los Estados Unidos, que al final de 10 años de haber entrado en vigencia significa una liberalización de todos los productos industriales, y después de 15 años se extendería a casi todos los productos agropecuarios. Pero, mientras tanto, no existiría un Arancel Externo efectivamente común. La trayectoria para conformar una unión aduanera puede ilustrarse con el Cuadro 1.

transitar de la situación actual a la creación de una auténtica Unión Aduanera requiere pasar antes, como paso intermedio, por la constitución de una zona de libre circulación de bienes originarios y no originarios, aunque no cuente con un AEC en un sentido estricto.

Ahora bien, los problemas derivados de la ausencia de un arancel externo efectivamente

**Cuadro 1**  
Evolución de la Integración Centroamericana, 1960-2021

	Libre comercio de bienes originarios en Centroamérica	Libre circulación de bienes originarios y no originarios
Con Arancel Externo Común	1. MCCA (60s y 70s)	4. Unión Aduanera (2021)
Sin Arancel Externo Común	2. Situación actual (1980-2007)	3. Situación prevista en Protocolo de Guatemala (2007-2021): ZLCM

Aunque la trayectoria lógica hubiera sido pasar de la casilla 1 (AEC con libre comercio de bienes originarios) a la casilla 4 (AEC con libre circulación de bienes originarios y no originarios), Centroamérica estaría siguiendo una trayectoria que incluye un retroceso (a la casilla 2, sin AEC) para luego avanzar a la 3 (libre circulación de bienes originarios y no originarios, sin AEC) hasta culminar con la 4 (libre circulación de bienes originarios y no originarios con AEC).<sup>5</sup> En otras palabras,

común no necesariamente son grandes, y no impiden avanzar con el establecimiento de una zona de libre circulación de mercancías, aprovechando que ya se ha acordado en Centroamérica una normativa arancelaria común. Por una parte, los costos de la falta de armonización arancelaria han disminuido en la medida que ha habido un proceso de liberalización comercial general. Actualmente el margen preferencial que los países centroamericanos pueden otorgar a otros países al suscribir con ellos un acuerdo de libre comercio está cerca, en promedio, de un 6%, puesto que ésta es la tasa arancelaria nominal promedio aplicada por los países centroamericanos a otros países. La tasa arancelaria ponderada por las importaciones es aún menor, de entre 3 y 5%, dependiendo del país, lo cual sugiere que aunque podría

<sup>5</sup> Suponiendo que después de 15 años la gran mayoría de rubros arancelarios estarían armonizados, como consecuencia de la casi completa desgravación convenida en el CAFTA y otros TLCs. El 2021 coincide, además, con el 200 aniversario de la independencia de Centroamérica (como Unión de Repúblicas del Centro de América) de España. De acuerdo a la visión tradicional de un proceso de integración un tanto mecánico de etapas, asociado con Bela Balassa (1961), la trayectoria esperada habría sido pasar de la casilla 2, de una Zona de Libre comercio, a la 4, de Unión Aduanera.



**Cuadro 2**

Tasas arancelarias nominales, ponderadas y no ponderadas, 2005  
(Porcentajes)

País	Promedio	
	Nominal	Ponderado <sup>a</sup>
Costa Rica	6.3	3.2
El Salvador	6.1	4.9
Guatemala	5.9	5.1
Honduras	5.9	4.6
Nicaragua	5.9	3.9
América Central (Sin Parte II)	5.4	n.d.

**Fuente:** Dirección General de Tecnologías de Información. SIECA

<sup>a/</sup> En base al arancel actualizado a marzo 2005, y a las importaciones de terceros países del año 2003

existir cierta dispersión, ésta tampoco es demasiado grande.

Por otra parte, si bien no pueden eliminarse totalmente los incentivos para el desvío de comercio (“trade deflection”, en inglés<sup>6</sup>) resultante de tasas arancelarias un tanto diferentes, pueden establecerse mecanismos para asegurar el pago de impuestos en cada país sin que tengan incidencia las diferencias de tasas, como lo demuestra el hecho que en la Unión Europea coexisten diferentes tasas del IVA sin que ello signifique montos altos de desvío de comercio. Lo anterior conduce a darle prioridad a la definición de mecanismos que permitan una libre circulación de todas las mercancías (originarias y no originarias de Centroamérica), aún en ausencia de

<sup>6</sup> Ello no debe confundirse con los conceptos de “desviación” y “creación” de comercio, utilizados por la teoría neoclásica tradicional para evaluar los efectos de uniones aduaneras o zonas de libre comercio sobre la asignación de recursos. El desvío de comercio puede asociarse principalmente con consumidores que viven en áreas fronterizas y que realizan sus compras en el país con menores tasas. Su impacto fiscal en la Unión Europea no ha sido significativo (Genser 2003).

tasas arancelarias totalmente uniformes. En la práctica significa que la próxima etapa consistiría en crear una “Zona de Libre Circulación de Mercancías” (casilla 3 de la matriz previamente mostrada), más que una unión aduanera en el sentido estricto. Constituir la ZLCM requiere avanzar en varios sentidos.

### 3. La liberalización de los bienes originarios y sus implicaciones fiscales

Para comenzar, correspondería garantizar una efectiva liberalización de los bienes originarios dentro de Centroamérica. Esto ya está casi alcanzado,<sup>7</sup> pero persisten

<sup>7</sup> A. González (2005) sugiere que se acuerde un compromiso jurídico, centroamericano, de no aplicar derechos compensatorios, anti-dumping o salvaguardias entre los países centroamericanos, aprovechando lo escaso que ha sido su aplicación en la práctica.



problemas con productos como el café y el azúcar, que podrían atenderse con regímenes especiales para estos productos, como se ha hecho con otros sectores en otras experiencias de integración (carbón y acero, textiles). Cabría evitar, en lo posible, que tuvieran que aplicarse controles en las fronteras y que lo acordado pudiera asegurarse por la vía de otros controles y políticas convenidas o aceptadas por los cinco gobiernos y, quizás, convenidos con asociaciones de productores y exportadores.

Parecen más serios los problemas que surgen de los bienes producidos al amparo de regímenes aplicables a zonas francas, como la maquila. En la medida que estos productos, que utilizan insumos a los que no se aplican los aranceles –y otros impuestos-, se beneficiaran del libre comercio dentro de Centroamérica, tendrían una ventaja frente a los bienes que no se benefician de estos regímenes. La manera más sencilla de resolver este problema es considerar a estos productos como no originarios y aplicarles el arancel externo, como se ha sugerido hacer en el caso del Consejo de los países del Golfo (Roy y Zarrouk, 2002), junto con los impuestos internos (IVA o impuesto de ventas, junto con impuestos selectivos) para que, una vez pagado el arancel y demás impuestos, puedan circular como bienes nacionalizados dentro de Centroamérica.

En principio existen otras opciones –menos realistas- aplicables a los bienes producidos en regímenes de zonas francas: reformar estos regímenes para que ya no cuenten con esta ventaja, o ampliar la aplicación de estos

regímenes para que no discriminen entre el mercado centroamericano y el resto del mundo. Eliminar estos regímenes de zonas francas, la primera opción, puede enfrentar serios problemas políticos. Ello no significa que sería inconveniente hacerlo, pero los criterios para hacerlo no dependerían solamente, ni principalmente, de la conveniencia de favorecer la libre circulación de mercancías.

La principal desventaja de la segunda opción, de extender este tratamiento a todas las exportaciones o a las no tradicionales sin distinguir por su destino, lo cual equivaldría a hacer de toda Centroamérica una gran zona franca, es que erosionarían los ingresos tributarios aún más de lo que lo hacen actualmente.

#### **4. La libre circulación de bienes originarios y no originarios y sus implicaciones fiscales**

---

Desde la perspectiva de avanzar para construir una unión aduanera el desafío más importante sería asegurar la libre circulación de bienes originarios y no originarios dentro de Centroamérica. Ello significaría que ya no se recaudarían los aranceles, el IVA y otros impuestos selectivos al consumo en las fronteras entre países centroamericanos, y que ya no habría necesidad de exigir la aplicación de normas o reglas de origen para determinar si determinados productos pueden o no exonerarse del pago de aranceles. Frente a

lo que se estaría impulsando caben dos notas de cautela.

Primero, el monto de recursos en juego es grande. Por una parte, incluye la recaudación tributaria obtenida de la aplicación de aranceles a las importaciones, que aún es significativa. En 2006 representaban más de 1% del PIB en todos los países centroamericanos, y entre 7 y 9% del total de sus ingresos tributarios (Cuadro 3). Pero, además, también incluye al IVA y a otros impuestos selectivos aplicados a las importaciones. El IVA aplicado a las importaciones representaba en el 2005 entre 1 y 4% del PIB en los países de la región. Con un creciente proceso de apertura comercial, el conjunto de impuestos (especialmente el IVA o de ventas y los selectivos) que se aplican a

las importaciones pueden representar casi la mitad de la carga tributaria en países como El Salvador y Guatemala en particular. Asegurar una administración y distribución adecuada de estos recursos no es un asunto marginal o secundario.

Segundo, no debe confundirse lo que puede ser una libre circulación de mercancías con lo que es una eliminación de controles fronterizos. Incluso en una unión aduanera en el sentido más estricto los controles pueden ser necesarios para regular la migración, asegurar la inspección de vehículos, garantizar el respeto de normas alimentarias e impedir el tráfico de armas y drogas ilegales (Dymon y Hart, 2005). Conviene en este sentido comunicar un enfoque minimalista,

13

### Cuadro 3

Importancia del IVA aplicado a importaciones y al consumo doméstico, 2005  
Porcentaje del PIB

	IVA aplicado a importaciones	Aranceles	Total
Costa Rica <sup>a</sup>	2.4	1.1	3.5
El Salvador	3.8	1.1	4.8
Guatemala <sup>b</sup>	3.4	1.8	5.2
Honduras <sup>c</sup>	3.5	1.4	4.9
Nicaragua	4.3	1.2	5.4
Panamá	0.9	1.7	2.6
Promedio simple	3.0	1.4	4.4

**Fuente:** Elaboración propia sobre la base de Ministerios de Hacienda, Bancos Centrales.

a/ La recaudación del IVA de Costa Rica es una estimación propia, como la diferencia entre IVA interno reportado por el BCR y el total reportado por Hacienda.

b/ Los datos del PIB están ajustados a la nuevas cuentas nacionales.

c/ La recaudación del IVA de Honduras es una estimación propia, como diferencia entre el total de IVA reportado y el reportado por aduanas.



dejando claro que por el momento no se estaría constituyendo un mercado único en el sentido europeo, sino que el avance se estaría limitando a la eliminación tanto del requisito de origen en puestos fronterizos como de la necesidad de recaudar los impuestos en las fronteras que separan a los países centroamericanos, pero sin que ello signifique eliminar otros controles cercanos o en fronteras.

Establecido lo anterior, queda claro que al establecerse una zona de libre circulación de mercancías, lo que se deja de percibir en impuestos aplicados en frontera tendría que sustituirse por su recaudación por otra vía igualmente –o más- efectiva. En este sentido existen básicamente dos opciones, con variaciones, que se han contemplado para Centroamérica y que se han aplicado en otras experiencias de integración, incluyendo a la Unión Europea, Canadá (tomando en cuenta los arreglos establecidos entre los gobiernos provinciales y el federal), el Consejo de Países del Golfo (Roy y Zarruk, 2002) y la Unión Aduanera de África del Sur (Kira y Stern, 2003), mientras que en América Latina no existen experiencias pertinentes en este campo.<sup>8</sup>

La primera opción es que todos los recursos recaudados en frontera sean centralizados –en la práctica o contablemente- y luego

<sup>8</sup> En América Latina no hay ningún esquema de integración que contemple una libre circulación de bienes originarios y no originarios, por lo que no se han contemplado arreglos tributarios que se ajusten a este tipo de propuesta. Véase, para una revisión general del tema de la integración regional y de la armonización tributaria, a Tanzi, Barreix y Villela (2007).

devueltos a los países de acuerdo con algún criterio convenido entre éstos. La segunda es recaudar los impuestos en el punto de entrada (o en un lugar intermedio, de tránsito) para luego entregar lo recaudado al país de consumo final. Estas opciones pueden aplicarse al conjunto de impuestos (aranceles, IVA y selectivos) o pueden, en principio, aplicarse opciones diferentes a impuestos diferentes. En el cuadro siguiente se identifican los mecanismos de recaudación y distribución en tres esquemas de integración que contemplan una libre circulación de mercancías.

El establecimiento de un mecanismo de este tipo ha sido discutido a fondo en Centroamérica, aunque no públicamente, por un grupo técnico de expertos gubernamentales en temas de integración y finanzas,<sup>9</sup> Ministros de Economía y Ministros de Hacienda o Finanzas. Inicialmente se contempló la posibilidad de un mecanismo que destinara los derechos arancelarios de importación a un fondo común, pero la importancia de estos recursos para cada uno de los países hizo que las propuestas posteriores se orientaran a definir un mecanismo menos centralizado, con devoluciones o entrega inmediata de lo recaudado a la autoridad tributaria de cada país de destino del bien importado.

Originalmente se contemplaron tres propuestas centradas en la imposición de los

<sup>9</sup> Ha existido, con representación de los 5 países que asumieron el compromiso de acelerar la Unión Aduanera, un grupo técnico de tributos internos, orientado por los directores de tributos internos, con un acompañamiento de los directores de aduanas, y con apoyo técnico de la SIECA.

**Cuadro 4****Mecanismos de recaudación y distribución de impuestos aplicados a las importaciones en uniones aduaneras**

Mecanismo de recaudación y distribución de impuestos aplicados a las importaciones		
Centralización (real o contable) de la recaudación o del destino de recursos tributarios	<b>Unión Europea</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aranceles se recaudan en aduanas de cada país</li> <li>• Una proporción de los derechos aplicados a las importaciones sirven para financiar a la Comisión Europea y otra financia transferencias entre países, incluyendo regiones</li> </ul>	<b>Unión Aduanera de África del Sur</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aranceles (existe arancel externo común) e impuestos selectivos (armonizados) se recaudan en cada país (especialmente en la República Sudafricana)</li> <li>• Ingresos recaudados se distribuyen a los países tomando en cuenta: a) sus importaciones intra-uniión (para distribución de aranceles) o b) la inversa del PIB p.c. (para impuestos aplicados al consumo), con 15% de estos ingresos para proyectos de desarrollo.</li> </ul>
Recaudación descentralizada y traslado directo de recursos a país de destino	<b>Unión Europea</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IVA e impuestos selectivos aplicados a importaciones (no comunitarias) son recaudados en el punto de entrada de las importaciones</li> <li>• Lo recaudado se traslada a la administración tributaria del país de destino (consumo final) y una proporción minoritaria se traslada a la Comisión Europea.</li> <li>• Las exportaciones intra comunitarias pagan IVA tasa 0, igual que todas las exportaciones.</li> <li>• Compensaciones de créditos y débitos del IVA entre países se realizan una vez por mes</li> </ul>	<b>Consejo de Países del Golfo</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aranceles (existe Arancel Externo Común, aunque con excepciones) se recaudan cuando ingresan las importaciones a cualquier país, y se trasladan inmediatamente recursos a país de destino (consumo final del bien)</li> <li>• No obstante el compromiso de libre circulación de bienes, persisten algunos controles en aduanas fronterizas entre países, especialmente para controlar bienes prohibidos</li> <li>• No existe IVA ni impuestos selectivos, por lo que no se requiere mecanismo para administrarlos</li> </ul>

**Fuente:** Elaboración propia con base en documentos de la Unión Europea, Roy y Zarrouk (2002) y Kira y Stern (2003).



bienes no originarios: a) la del país de ingreso de las importaciones como recolector y receptor de los impuestos, b) la del país de destino como receptor de los impuestos acudiendo a un sistema de liquidación basado en un sistema intergubernamental de compensación de pagos; y c) la de país de destino como receptor de los impuestos pero acudiendo al agente importador como intermediario de las operaciones de pago de impuestos. Estas propuestas han estado sujetas a críticas con base en el argumento de que favorecen a algunos países a costa de otros (propuesta a), dan lugar al peligro de atrasos en la entrega de pagos y a asignaciones que no corresponden exactamente al principio de aplicar los impuestos con base al destino del consumo final de lo importado (propuesta b),<sup>10</sup> o crean oportunidades para la evasión y el fraude (propuesta c).

Como parte de un esfuerzo técnico que se ha ido afinando en el tiempo existe una propuesta más adecuada que tendría dos componentes o sistemas: el aplicado a las importaciones de productos no originarios cuyo destino no es el mismo país por el cual ingresan los bienes,<sup>11</sup> y el aplicado a productos originarios. En ambos casos se buscaría asegurar su libre circulación

<sup>10</sup> Además, al no depender la recaudación solamente del esfuerzo nacional de cada país, se crean desincentivos para realizar el máximo esfuerzo de recaudación necesario. También puede conducir a cada autoridad tributaria nacional a centrarse más en el control y monitoreo de débitos (que aumenta la recaudación nacional del IVA) que de créditos (que se pagan por la vía del mecanismo de compensación y que afecta la recaudación del conjunto de países). Véase Genser (2003).

<sup>11</sup> En el caso de los bienes destinados al mismo país de ingreso de la mercancía, los bienes continuarían siendo tratados como lo han sido hasta ahora.

dentro del territorio aduanero común. En el primer caso, de productos no originarios, existirían tres opciones para que el importador pague los impuestos (aranceles, IVA y selectivos), haciéndolo a) anticipadamente, lo cual se reflejaría en un pago directo a la administración del país de destino, después de lo cual la mercancía importada circularía como bienes nacionalizados en los demás países; b) en una aduana interior del país de destino, que daría lugar a que esta mercancía circulara como mercancía de tránsito dentro de Centroamérica hasta llegar a esta aduana interior, donde se pagarían los impuestos correspondientes; y c) en la aduana de ingreso de un país diferente al de destino, con lo cual se transferirían los impuestos recaudados inmediatamente a una cuenta de la autoridad tributaria del país de destino. No se requeriría el pago de impuestos en estas aduanas ni la entrega de certificados de origen en ellas, aunque sí de controles para garantizar que se utilizará la documentación adecuada.

En lo que se refiere al comercio de bienes originarios en Centroamérica habría dos mecanismos básicos de control. Por un lado, jugaría un papel fundamental una sola factura (FYDUCA, la Factura y Declaración Única Centroamericana) requerida para transacciones intracentroamericanas. Por otro, los impuestos (IVA y selectivos) correspondientes a cada transacción tendrían que pagarse dentro de las 24 horas siguientes a la emisión y aceptación de la FYDUCA. En la práctica ello significaría que, en casos de aplicación del IVA, se estaría dando simultáneamente la entrega de créditos (para los exportadores intracomunitarios, que



continuarían beneficiándose de la tasa 0) y de débitos (pagados por los importadores intracomunitarios).<sup>12</sup>

Al lograr este pago simultáneo, con una factura única, se estaría evitando el fraude tipo “Carousel” que se ha dado en la Unión Europea. Este aprovecha, precisamente, el rezago entre el momento en que se paga el crédito al exportador y se exige el débito al importador.<sup>13</sup> En el caso centroamericano se requerirá un intercambio ágil y “en línea” entre las administraciones tributarias de cada país, lo cual es especialmente importante ante la ausencia de una autoridad central o supranacional de control.<sup>14</sup> Lo prioritario sería fortalecer las administraciones tributarias de cada país, en términos institucionales y tecnológicos, para asegurar que pudieran hacer este trabajo adecuadamente.<sup>15</sup> Esta propuesta respeta la autonomía fiscal de cada gobierno,

<sup>12</sup> No existiría el sistema de pago diferido que normalmente se asocia con el IVA que se aplica en situaciones de comercio entre países con libre circulación de mercancías, como en la Unión Europea. En este caso el país exportador no le aplica impuestos a sus exportaciones comunitarias (se aplica el IVA tasa 0) y el país importador no le aplica los impuestos a las importaciones en frontera sino que los contribuyentes en el país importador (de destino) pagan el impuesto en el momento de consumo, posteriormente.

<sup>13</sup> En la Unión Europea se compensan los saldos mensualmente, rezago que permite que se dé el fraude tributario. Sobre este tema véase Keen y Smith (2007). Véase también Genser (2003), donde se hace referencia a la conveniencia de contar con facturas únicas, además de otros desafíos del IVA en la Unión Europea.

<sup>14</sup> R. Bird (1999) señala que en estas situaciones es crítico contar con un sistema unificado de auditoría o con un nivel muy alto de intercambio de información.


<sup>15</sup> Esta debilidad justifica una implementación gradual de lo que se ha propuesto, como se indica más adelante.

puesto que no se requeriría de una autoridad supranacional para regular estas operaciones, ni de tasas comunes de los impuestos que se aplican al IVA o a las ventas.<sup>16</sup>

Logrado este fortalecimiento de las administraciones tributarias, Centroamérica contaría con un sistema de tributación que aseguraría mantener y aumentar la recaudación de impuestos aplicables a importaciones de bienes originarios y no originarios, al tiempo que sería compatible con la libre circulación de estos bienes dentro del territorio aduanero, a pesar de contar con un Arancel Externo con diferencias entre países. Debido a que, especialmente durante los primeros años de implementación, podrían existir dificultades con el uso de facturas electrónicas por parte de pequeños exportadores o importadores, especialmente para los ocasionales, convendría contar con algún régimen transitorio, con controles fronterizos, para facilitar la adopción gradual de facturas electrónicas por parte de estos agentes económicos.

También podrían darse otros problemas asociados a la importación de bienes no originarios, como se explica en la siguiente

<sup>16</sup> Tiene la desventaja de que no establece una simetría total entre bienes transferidos de un país a otro y los bienes que solamente circulan dentro de un país. En este caso se estaría sacrificando parcialmente el objetivo de contar con un mercado estrictamente único a cambio de un mayor control y de mayor autonomía de las políticas fiscales nacionales. Sobre diversas propuestas sobre el IVA en un contexto de libre circulación de bienes, tomando en cuenta criterios alternativos para evaluar cada propuesta, véase Genser (2003), así como Bird y Gendron (2000), McLure (2000) y Keen y Smith (2007).



sección. No obstante esta limitación, la propuesta centroamericana podría convertirse en un verdadero ejemplo para otros países que quisieran avanzar con la constitución de uniones aduaneras. El sistema aplicable al comercio comunitario ya se aplica en aproximadamente un 95% del comercio entre Guatemala y El Salvador, mediante el pago electrónico de un formulario aduanal único (FAUCA), sistema que se tomó como base para formular y proponer el sistema de la FYDUCA.<sup>17</sup>

## 5. Problemas prácticos y etapas de transición para conformar una ZLCM

---

A pesar de que las propuestas hechas han estado sujetas a un intenso debate técnico interno, continúan existiendo dudas o temores en Centroamérica acerca de su factibilidad práctica. Estas se han planteado tanto en relación a la recaudación de impuestos aplicables a las importaciones que se originan fuera de la región centroamericana, como de los que se aplican a bienes que se producen y comercian dentro de la región.

---

<sup>17</sup> El FAUCA es un formulario que llena un exportador o importador con información, en particular, sobre la partida arancelaria de lo que se importa o exporta. Al FAUCA se adjunta la factura o facturas correspondientes (por ser exportaciones están exentas del pago del IVA) para documentar el valor de las mercancías intercambiadas. El uso del FAUCA es controlado por los servicios aduaneros de cada país, en algunos casos con el apoyo de entidades del sector privado. A diferencia del FAUCA, la FYDUCA cumpliría simultáneamente con las funciones de información arancelaria y de factura y sería un instrumento electrónico.

En lo que se refiere a las tres modalidades requeridas para recaudar impuestos aplicables a las importaciones no-originarias, la que parecería plantear menos dudas desde la perspectiva de la recaudación es la del pago anticipado por parte del importador, puesto que la autoridad tributaria del país de destino (por ejemplo, Costa Rica) contaría con los ingresos tributarios (arancelarios, IVA o de ventas, y selectivos) aun antes de efectuarse la importación. La segunda modalidad, de mercancía en tránsito, tampoco daría lugar a mayores problemas, aunque sí requeriría ciertos controles—especialmente para asegurar que se utilice la documentación requerida—pero no necesariamente en sitios fronterizos.

La tercera modalidad, de transferencia de los recursos recaudados desde la aduana “periférica” (en Guatemala, por ejemplo) hasta la autoridad tributaria del país de destino (por ejemplo, Costa Rica), ha generado mayores dudas, basadas en dos tipos de temores: a) el rezago en el pago o transferencia de recursos desde el momento en que se recauda hasta el momento en que la administración tributaria del país de destino de la mercancía efectivamente cuenta con los recursos correspondientes, y b) la ausencia de suficientes controles para garantizar que los productos importados realmente sean gravados con los impuestos que corresponde. En otras palabras, hay una percepción de que pueda existir cierto “jineteo” de lo recaudado, por una parte, o simple contrabando, falsificación o incapacidad, por otra.

Estos temores podrían resolverse, al menos en parte y como se ha propuesto,

con la presencia de representantes de la administración tributaria o de aduanas del país de destino de las importaciones (Costa Rica, Nicaragua, etc.) en la aduana periférica (Guatemala) y mediante la contratación de servicios bancarios encargados de percibir y transferir lo recaudado directamente a las cuentas del país de destino de la mercadería. Correspondería, evidentemente, asegurar el uso efectivo de la normativa impositiva y no impositiva de cada país en las aduanas periféricas. Sin embargo, estas medidas no estaría resolviendo el problema del contrabando o de falsificación.

También se han planteado dudas sobre la recaudación de los impuestos (IVA o de ventas, y selectivos) aplicados a los bienes originarios de la región centroamericana. En particular, existen dos tipos de temores. El primero se refiere a las dificultades que pequeños comerciantes o exportadores podrían tener para asegurar la emisión y aceptación de la factura única centroamericana antes de pasar la frontera, lo cual requeriría una entrega simultánea de créditos (para el exportador en el país de origen) y de cobro de débitos (al importador en el país de destino). El segundo problema incluiría la debilidad administrativa para implementar este tipo de mecanismo y para controlar el contrabando y el fraude (y especialmente el fraude de Carrusel, que ha recibido considerable atención en la Unión Europea).

El peligro de fraude tipo Carrusel ha fortalecido las dudas sobre la factibilidad de establecer un sistema viable que permita la libre circulación de mercancías en

Centroamérica, por lo que conviene describir sus rasgos básicos.<sup>18</sup> Para que este tipo de operación de fraude del IVA se lleve a cabo se requiere que operen al menos tres empresas en dos países, con exportaciones de un país a otro. Así, la Empresa 1 del País X transfiere bienes a la Empresa 2 en el País Y. La Empresa 2 adquiere esta mercancía libre de IVA (puesto que a la Empresa 1 del País X se le aplica la tasa 0 del IVA por ser un bien exportado en X) e inmediatamente lo vende a la Empresa 3, que también está en el mismo País Y. Esta Empresa 2 (que luego se convierte en una empresa “fantasma”) le cobra el IVA a la Empresa 3 cuando le entrega la mercancía, pero no registra este pago con las autoridades tributarias del País Y, y al poco rato desaparece. La Empresa 3 vende entonces lo adquirido a la Empresa 2 en el mercado local del País Y, cobra el IVA al consumidor (el débito) y le resta el IVA (crédito) que le pagó a la Empresa 2. La pérdida en este caso es el pago del IVA que le hizo la Empresa 3 a la Empresa 2, y que el fisco no captó. Este esquema se vuelve un “carrusel” cuando, en vez de vender los bienes en el mercado del País Y, la Empresa 3 lo exporta de nuevo al País X (o a otro de la Unión), donde se repite la operación, que puede continuar de manera indefinida.

La existencia de una factura centroamericana única, que no permite un pago diferido, eliminaría la posibilidad de este tipo de fraude. No obstante lo anterior, la posibilidad de que los otros problemas que se han

<sup>18</sup> Keen y Smith (2007) explican este y otros tipos de fraude. Véase también Sánchez Maldonado y Gómez Sala (2007).

## Posibles etapas para establecer la Libre Circulación de Mercancías en Centroamérica

Primera Etapa	Segunda Etapa
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Libre circulación de bienes originarios en Centroamérica que utilizan FYDUCA</li> <li>• Libre circulación de bienes no originarios cuyos impuestos (aranceles, IVA o ventas, y selectivos) se pagan anticipadamente a las autoridades del país de destino o que se registran en un depósito fiscal (régimen de tránsito)</li> <li>• Libre circulación de bienes producidos al amparo de regímenes de zonas francas, pero en condiciones similares a los bienes no originarios (es decir, nacionalizados)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Libre circulación de café y azúcar, sujetos a un acuerdo especial</li> <li>• Libre circulación de bienes originarios cuyos impuestos no se pagan anticipadamente o que no se registran en un depósito fiscal, y cuyos impuestos serían trasladados directamente de la aduana periférica a las autoridades tributarias del país de destino</li> <li>• Libre circulación de bienes originarios que no utilizaban el FYDUCA en la primera etapa, y que ahora tendrían que utilizarla para circular libremente</li> </ul>

Nota: Se define como libre circulación la ausencia del cobro de impuestos en frontera. Se mantienen controles fronterizos durante la primera etapa para monitorear la libre circulación de bienes y para asegurar el pago de impuestos en frontera de aquellos productos que no circulan libremente. Durante ambas etapas se mantendrían otros tipos de controles (de seguridad, migratorios, sanitarios)

planteado puedan darse en la práctica justifica contemplar una estrategia de transición, con etapas que permitan una implementación gradual de lo propuesto, de manera que se puedan introducir correcciones basadas en un proceso de prueba y error pero sin postergar de manera indefinida el establecimiento de una unión aduanera completa. Una forma de avanzar en este sentido sería plantear dos etapas, la primera con una libre circulación de cierto tipo de bienes originarios y no originarios –restringiendo el pago de impuestos en las fronteras a los casos especiales identificados más adelante, y siempre sujeto a un monitoreo realizado en puestos fronterizos- cuya documentación (preferiblemente electrónica) compruebe que

se efectuó un pago anticipado de impuestos (aranceles, ventas, IVA o selectivos) en el país de destino o que disponen de la documentación que ampara la mercancía destinada a un depósito fiscal. Durante esta primera etapa también se podría permitir la libre circulación de las mercancías originarias en Centroamérica que ya contarán con su factura única centroamericana (FYDUCA).

Durante esta primera etapa los casos especiales que no estarían sujetas a una libre circulación serían los bienes no originarios cuyos impuestos no hubieran sido pagados a la autoridad tributaria del país de destino (anticipadamente o por la vía de un depósito fiscal), ni aquellos originarios que no

contaran con la FYDUCA.<sup>19</sup> Esto tendría un efecto positivo de estimular el uso de los otros mecanismos de pago, más seguros para las autoridades tributarias de los países de destino.

En una segunda etapa, y luego de un proceso de prueba y error claramente acotado, se permitiría la libre circulación de bienes no originarios que hubieran pagado los impuestos en la aduana (“periférica”) de ingreso, y se establecería el FYDUCA como requisito aplicable a todos los productos intercambiados entre los países centroamericanos. Esto tendría que hacerse junto con un fortalecimiento de todos los servicios aduanales (especialmente periféricos) y de las administraciones tributarias de cada país, para así evitar que se dieran problemas de contrabando y de fraude, y que garantizara el uso efectivo de la documentación requerida por parte de pequeños comerciantes. A continuación se resume lo que podría ser un proceso de transición con dos etapas, tomando en cuenta básicamente criterios tributarios, aunque podría modificarse para tomar en cuenta criterios adicionales.

## **6. Otras implicaciones tributarias que surgen de una mayor integración económica**

Hay otros temas asociados con una creciente integración económica. Cuando la integración

<sup>19</sup> Podría contemplarse algún régimen especial para facilitar el comercio de este tipo de comercio, pero con atención en puestos fronterizos.

se extiende a los servicios, las implicaciones inmediatas para la política fiscal son limitadas. En particular, la suscripción del CAFTA implica que los compromisos en materia de servicios asumidos con los Estados Unidos también se aplican entre los países centroamericanos (González 2005).

Sin embargo, dos hechos limitan sus implicaciones tributarias. Primero, el hecho que generalmente no se aplican aranceles o medidas en frontera al suministro de servicios, así como la limitada importancia de barreras cuantitativas aplicadas a este sector, significan que la reglamentación y no la eliminación de impuestos resulta más importante como factor que facilita su integración. Segundo, el hecho que el CAFTA excluye la modalidad 4 de suministro de servicios, es decir, que no incluye la posibilidad de suministrar servicios por la vía de la movilidad de mano de obra, significa que se restringe seriamente la expansión del comercio de servicios en la práctica.<sup>20</sup>

Por otra parte, la creación de una Unión Aduanera generalmente se asocia con una política de comercio exterior común. Lo ilustra el ejemplo de la Unión Europea, así como el Consejo de Países del Golfo, que en 2006 aprobó una Ley común de anti-dumping, derechos compensatorios y salvaguardias. Centroamérica, durante la década de 1960 y 1970, también tuvo una política comercial que en buena parte era común, aunque la

<sup>20</sup> Véase Fuentes, Herdocia y Alfaro (2007). El análisis y las propuestas sobre servicios contenidos en este documento se basan en los aportes de M. Marconini.



ausencia de reciprocidad permitió que nunca se pusiera a prueba, ya que no hubo necesidad de que los países centroamericanos hicieran concesiones comerciales conjuntas ante otros socios comerciales. Las negociaciones parciales de TLCs que continúan actualmente sugieren que al presente Centroamérica aún está lejana de contar con una política comercial común y de darle el mismo tratamiento a las importaciones procedentes de terceros países, como lo requiere una verdadera unión aduanera. Sin embargo, el compromiso de asumir un acuerdo de Asociación con la Unión Europea podría ser el inicio de una posición más coherente en este ámbito.

Mientras que la constitución de una unión aduanera plantea posibilidades de una mayor cooperación entre los países centroamericanos en materia de tributación indirecta (aranceles, IVA, ventas y selectivos), en lo que se refiere a la tributación directa existe el peligro de la competencia fiscal (“guerra de incentivos”) entre países. Así, la constitución de uniones aduaneras privilegia la armonización de impuestos indirectos, ya que estos son los que pueden limitar la libre circulación de bienes dentro del territorio aduanero común. Esto se refleja en que se haya avanzado mucho menos en materia de armonización de impuestos directos en casos como los de la Unión Europea. En el caso centroamericano existen dos justificaciones para avanzar más en este campo.

Primero, es especialmente evidente el peligro de una competencia por la inversión extranjera por la vía de incentivos cada vez mayores por parte de países centroamericanos individuales

en áreas como las de la maquila, el turismo o la energía renovable. Esto ya ocurrió durante la etapa de sustitución de importaciones y actualmente tiene nuevas manifestaciones (ICEFI, 2007, págs 138-144). Los esfuerzos actuales por establecer un Código que establezca algunos lineamientos sobre buenas prácticas en materia de incentivos para la inversión podrían tener un impacto para moderar estas presiones. Las normas de la OMC, reformadas recientemente, significan que estarían prohibidas las exenciones al impuesto sobre la renta para actividades de exportación en el 2015. Ello significa que los países centroamericanos deberían formular e implementar programas de reducción gradual de las exenciones que prohíbe la OMC, hasta culminar con su eliminación total en 2015.

Segundo, existen posibilidades de una modernización o actualización conjunta de la legislación en esta materia. Lo ilustra el acuerdo reciente (junio 2007) de los ministros centroamericanos de Finanzas de introducir en cada país legislación basada en un marco legal común para regir los precios de transferencia, con lo cual también puede reforzarse la aplicación del impuesto sobre la renta.<sup>21</sup> Un ejemplo adicional es la propuesta de un acuerdo de doble tributación entre los países del istmo centroamericano y la República Dominicana, por un lado, y otros países o grupos de países por otro. En general, avances conjuntos en el ámbito de la tributación directa podrían contar con mayores posibilidades de tener éxito en la medida que

<sup>21</sup> En Tanzi, Barreix y Villela (2007) se encuentra un resumen y análisis de la propuesta original.

también hubiera una modernización conjunta de la tributación indirecta, lo cual tendría que ser parte del progreso gradual para establecer una unión aduanera.

## Conclusiones

---


La constitución de una unión aduanera en Centroamérica debe concebirse de manera gradual, contemplando como una etapa intermedia la constitución de una zona de libre circulación de mercancías (originarias y no originarias), y dejando para más adelante la conformación de un arancel externo efectivamente común. Establecer una zona de libre circulación de mercancías (ZLCM) requiere asegurar que no se cobren impuestos en puestos aduaneros ubicados en las fronteras que separan a un país centroamericano de otro y que no se exijan reglas de origen. Esto no excluye que se apliquen otro tipo de controles en puestos fronterizos, o cercanos a ellos, por razones de seguridad, migración o salud, o como parte de un proceso de transición hacia una ZLCM efectiva.

Crear una ZLCM significa que se deben buscar alternativas para cobrar el IVA (o impuestos de ventas) e impuestos específicos actualmente cobrados al comercio intra-centroamericano (bienes originarios) y establecer arreglos para el cobro de derechos arancelarios, IVA (o impuesto de ventas) e impuestos específicos aplicables a importaciones no originarias. Este conjunto de impuestos es muy significativo y puede representar más del 5% del PIB para

algunos países, por lo que los mecanismos propuestos para atender estos problemas deben ser claros y efectivos para garantizar que la recaudación pueda mantenerse e incluso aumentar. Se trata de compatibilizar la libre circulación de bienes (originarios y no originarios) con una recaudación igual o mejor que la que actualmente tiene lugar.

Técnicos centroamericanos han estado discutiendo opciones para atender este desafío. Existen algunos casos de uniones aduaneras (Unión Europea, Consejo de Países del Golfo y Unión Aduanera de África del Sur, además de países federales con estados o provincias que tienen su propia política fiscal) cuya experiencia puede ayudar a la evaluación de estas opciones. Aprovechando lo anterior y la propia experiencia de la región, Centroamérica tiene la oportunidad, como lo hizo en 1960 –cuando dio lugar a lo que se consideraba como la experiencia más exitosa de integración entre países en desarrollo– de plantear una propuesta innovadora y bien fundamentada.

Aunque las propuestas originalmente contempladas tenían serias limitaciones, las propuestas más recientes parecen adecuadas para enfrentar el desafío planteado. Pero antes de implementar las propuestas para la libre circulación de bienes, cabría aclarar algunos temas pendientes en lo que se refiere al libre comercio de bienes originarios. En el caso de estos bienes cabría, primero, establecer regímenes especiales para regular el comercio intra-centroamericano de café y azúcar –posiblemente acordados con los productores y exportadores– ante la dificultad



de asegurar su libre comercio. En el caso de los bienes producidos al amparo de regímenes de zonas francas sería necesario, además, darles un tratamiento de bienes no originarios, cobrándoles el Arancel Externo Común y los impuestos internos del país de destino. Alternativamente, aunque ello pareciera más difícil, se podría reformar los regímenes de zonas francas para hacerlos compatibles con la ZLCM y el CAFTA.

Para asegurar la libre circulación de bienes originarios, pero garantizando que se puedan cobrar los impuestos internos (IVA o ventas e impuestos específicos), se ha planteado como propuesta la emisión de una Factura y Declaración Única Centroamericana (FYDUCA) que tendría que utilizarse dentro de Centroamérica, combinado con la obligación de pagar los impuestos dentro de las 24 horas de emitida y aceptada la factura. La factura única y el pago simultáneo de créditos y débitos, involucrando a las administraciones tributarias de los dos países entre los cuales se da una transferencia de bienes, evitaría fraudes como los del “Carrusel” que ha sufrido la Unión Europea.

Se requeriría un intercambio ágil y “en línea” entre las administraciones tributarias de cada país, con su respectivo fortalecimiento institucional y tecnológico para la gestión de este tipo de operaciones. La implementación de estos arreglos podría graduarse con base en el fortalecimiento de las capacidades y de la modernización de las administraciones tributarias de cada país. Sería necesario contar con controles, inicialmente en frontera, para asegurar que se utilizará efectivamente la

FYDUCA. Un sistema análogo ya se aplica a aproximadamente un 95% del comercio entre Guatemala y El Salvador, mediante el pago electrónico de un formulario aduanal único (FAUCA), sistema que se tomó como base para proponer el sistema de la FYDUCA.

Para la recaudación y traslado de los impuestos (aranceles, IVA o ventas y específicos) aplicables a los bienes no originarios se ha planteado la posibilidad de que se den pagos anticipados, un permiso para transitar hasta una aduana interior del país de destino (puede hacerse por la vía de depósitos fiscales o de almacenes generales de depósito) o transferencias inmediatas al país de destino desde la aduana periférica donde ingresa la mercancía. En principio no se necesitaría control en puestos fronterizos pero eventuales problemas de implementación derivados de la debilidad de las aduanas o de las autoridades tributarias sugieren graduar el establecimiento de una zona de libre circulación de mercancías.

En particular, se podrían contemplar, con base en criterios tributarios, dos etapas. Durante la primera se podría restringir la libre circulación de bienes no originarios solamente a aquellos que utilizaran los dos primeros mecanismos de pago (anticipado o por la vía de depósitos fiscales), y limitar la libre circulación de bienes originarios solamente a aquellos que cuentan con la FYDUCA. Los demás bienes estarían sujetos al mismo tratamiento que actualmente se les da, aunque con la posibilidad de establecer un régimen de facilitación para asegurar que las transacciones menores puedan ajustarse gradualmente al uso



de la FYDUCA. En una segunda etapa, y con base en un proceso de prueba y error, se podría permitir la libre circulación de todos los bienes originarios y no originarios, con controles (preferentemente electrónicos) para asegurar que los agentes económicos contarán con la documentación requerida.

Por último, existen otras áreas en que la integración y la tributación van de la mano. En materia de servicios las implicaciones no parecieran ser tan importantes, en parte porque el comercio de servicios depende más de regulaciones que de impuestos, y en parte porque el comercio de servicios todavía está restringido en Centroamérica. Por otro lado, las uniones aduaneras generalmente están más asociadas a arreglos que tienen

que ver con los impuestos indirectos, por su incidencia directa en el comercio, pero la competencia por inversión extranjera por la vía de incentivos también ha dado lugar a iniciativas para acordar un Código de buenas prácticas con un “piso” que limite la amplitud de las exenciones y exoneraciones propuestas. En un sentido más amplio, las acciones conjuntas que se están proponiendo en relación a la tributación indirecta, asociados a la unión aduanera, pueden reforzar otros arreglos complementarios sobre la tributación directa, como el acuerdo reciente de los Ministros de Finanzas sobre un marco legal común para regir los precios de transferencia y eventuales convenios de doble tributación entre los países centroamericanos y otros países.

## Bibliografía

---

- Balassa, B. (1961), *The Theory of Economic Integration*. Homewood, Ill., Richard D. Irwin.
- Bird (1999), “Rethinking Subnacional Taxes: a New Look at Tax Assignment”. *IMF Working Paper* 99/165. Washington DC, December.
- Bird, R. y P.P. Gendron (2000), “CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical “Shating” and Interstate Trade”, *International Tax and Public finance*, 5.
- Crawford, J.A. and R.V. Fiorentino (2005) “The Changing Landscape of Regional Trade Agreements”, *WTO Discussion Paper* No. 8.
- Dyamon, B. y M. Hart (2005), “Policy Implications of a Canada-US Customs Union”, *Discussion Paper*, Policy Research Initiative, North American Linkages, Canada, June.
- Fiorentino, R.V., L. Verdeja y C. Toqueboeuf, (2007), “The Changing landscape of Regional Trade Agreements: 2006 Update”. *WTO Discussion Paper* No. 12, Geneva.



- Fuentes, J.A., M. Herdocia y J.M. Alfaro (2007), Hacia un Pacto de Integración en Centroamérica. Estudio preparado para PAIRCA, San Salvador.
- Genser, B. (2003), “Coordinating VATs Between EU Member States”, *International Tax and Public Finance*, 10.
- González, A. (2005), “La aplicación multilateral del CAFTA y sus implicaciones para la profundización del MCCA”, III Foro de la Red INTAL de Investigaciones en Integración (RedINT), San José, costa Rica, 22 de noviembre de 2005.
- ICEFI (2007), *La política fiscal en la encrucijada: el caso de América Central*. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Artgraphic, Guatemala.
- Keen, M y S. Smith (2007), “VAT Fraud and evasion: What Do We Know, and What Can be Done?”, *IMF Working Paper*, WP/07/31, Washington, February.
- Kirk, R. y M. Stern (2003) “The New Southern African Customs Union Agreement”, *African Region Working Paper Series No. 57*, The World Bank, June.
- McLure, C.E. (2000), “Implementing subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 7 (6).
- Pomfret, R (2001) *The Economics of Regional Trading Arrangements*. Oxford University Press, Oxford.
- Rosenthal, G. (2006), “El DR-CAFTA y su posible incidencia sobre la integración centroamericana”, en ASIES y SEGEPLAN, *Investigaciones sobre el Tratado de Libre comercio TLC entre Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana*, Vol. II, ASIES-SEGEPLAN, Guatemala.
- Roy, J. y J. Zarrouk (2002), “Completing the GCC Customs Union”, The World Bank, June.
- Sánchez Maldonado, J. y J.S. Gómez Sala (2007), “The Reform of Indirect Taxation: VAT and Excises” en J. Martínez-Vazquez y José Félix Sanz-Sanz eds. *Fiscal Reform in Spain. Accomplishments and Challenges*, Edgard Elgar, Cheltenham UK and Northampton MA.
- Tanzi, V, A. Barreix y Luz Villela (2007), “Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences”. IDB, Washington DC, January.



**El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI,** es un centro de investigación que se especializa en el tema fiscal en el istmo. El ICEFI elabora análisis, publicaciones y estudios y realiza su labor de forma independiente de gobiernos, partidos políticos y cualquier otra organización de la sociedad civil.

Con una visión integral y de largo plazo, el Instituto promueve la discusión y reflexión de los temas fiscales en el área para buscar consensos y acuerdos que contribuyan a la edificación de sociedades y estados equitativos, democráticos y prósperos.

## Objetivos Estratégicos

El plan general de trabajo del ICEFI tiene trazados tres objetivos estratégicos. La publicación del Boletín de Estudios Fiscales No. 6 “Implicaciones tributarias de la unión aduanera en Centroamérica” responde al de generar conocimientos, propuestas y diálogos para incidir en la política fiscal en América Central y con ello potenciar las oportunidades de reflexión y discusión de los temas fiscales en cada país de la región.



**ICEFI**

INSTITUTO CENTROAMERICANO  
DE ESTUDIOS FISCALES