



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Hacia la armonización fiscal en la Comunidad Andina

Juan Pablo Gonzales Bustos



Aquesta tesi doctoral està subjecta a la llicència **Reconeixement 3.0. Espanya de Creative Commons.**

Esta tesis doctoral está sujeta a la licencia **Reconocimiento 3.0. España de Creative Commons.**

This doctoral thesis is licensed under the **Creative Commons Attribution 3.0. Spain License.**



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política
Línea de investigación: Derecho financiero y tributario

HACIA LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA COMUNIDAD ANDINA

Director: Dr. José Andrés Rozas Valdés

JUAN PABLO GONZALES BUSTOS

Barcelona, 2017

*“A Dios, a mi Director de tesis, a mi esposa, a mis padres y a mis hermanos, por todo
su apoyo y por estar siempre ahí”*

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objetivo analizar la armonización fiscal en la Comunidad Andina (CAN), y pretende dar respuesta a la interrogante acerca del grado de cumplimiento de las Decisiones comunitarias sobre armonización de impuestos directos e indirectos. Si bien es cierto, que en la CAN, desde muy temprano se dio inicio a este proceso, no fue hasta 1989 cuando se planteó el retomar el tratamiento de este tema, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo que culminó con la aprobación de un conjunto de Decisiones comunitarias con las cuales se dio inicio al proceso de armonización de la tributación indirecta, las cuales dieron paso a la aprobación de otro conjunto de Decisiones con las que se sentaron las bases de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, así como de los impuestos a la renta y al patrimonio.

Esta labor armonizadora que le fue encomendada a la Comisión y la Secretaría General, también ha recibido contribuciones de parte del Tribunal de Justicia de la CAN, quienes en cumplimiento de sus respectivas atribuciones, han llevado adelante una serie de actividades tendentes a acercar las legislaciones de los Países miembros en esta materia.

Hasta donde conocemos, son pocos los trabajos que analizan de forma directa el proceso de armonización fiscal en la CAN. Esta ausencia de estudios específicos sobre armonización fiscal en esta organización internacional es sorprendente, dado que la CAN representa, tras la Unión Europea, una de las organizaciones internacionales más desarrolladas, integrada por órganos e instituciones comunitarias, así como por un conjunto de normas de Derecho comunitario.

La poca dedicación que la doctrina ha prestado al estudio de la armonización fiscal en la CAN pone en evidencia la necesidad de estudiar y atender esta temática. Así, con este trabajo se pretende aportar mayor claridad en la comprensión de este tema, de tal manera que pueda constituirse en un punto de partida en el análisis de la armonización fiscal en la CAN que día a día va cobrando mayor importancia. Para ello, se llevará adelante un análisis sucinto de los antecedentes, la situación actual y las perspectivas de la armonización de la tributación directa e indirecta en la CAN.

Nuestro análisis evidencia que son 12 las Decisiones que la Comisión aprobó en esta materia; de entre estas, sólo cuatro hacen referencia de forma expresa a la armonización fiscal. Por otra parte, son 34 los procesos que el Tribunal de Justicia conoció en esta materia, de entre los que destacan por su importancia seis procesos ya que tuvieron gran relevancia en los lineamientos a seguir en la armonización negativa de la tributación directa e indirecta en la CAN. Por todo ello, es posible afirmar que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta materia, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la CAN es aún incipiente.

ABSTRACT

The objective of this paper is to analyze the tax harmonization in the Andean Community (ANC) and seeking to answer the question about the degree of compliance with the Community Decisions on the harmonization of direct and indirect taxes. However, in the ANC, this process was initiated very early and it was not until 1989 that the treatment of this issue was restarted, putting in place an ambitious work program that culminated with the approval of a set of Community decisions with which the process of harmonization of indirect taxation began. This process gave way to the approval of another set of Decisions through which the basis for the harmonization of taxes on value added and selective consumption, as well as taxes on income and wealth was established.

This harmonizing work entrusted to the Commission and the General Secretariat has also received contributions from the Court of Justice of the ANC, which, in accordance with their respective powers, have carried out a series of activities with the objective of approaching the legislations of the Member States in this area.

As far as we know, there are few studies that directly analyze the process of tax harmonization in the ANC. This lack of specific studies on tax harmonization in this international organization is surprising given that the ANC represents one of the most developed international organizations, composed of European Community bodies and institutions, and a set of rules of law Community level.

The little dedication that the doctrine has given to the study of tax harmonization in the ANC highlights the need to study and attend this research topic. Therefore, this paper aims to provide a broader understanding about this issue, so that it can be a starting point in the analysis of tax harmonization in the ANC, which is becoming more important day by day. To this end, a brief analysis of the background, the current situation and prospects of the harmonization of direct and indirect taxation in the ANC will be carried out.

On one hand, our analysis shows that there are 12 Decisions that the Commission approved in this matter, of which only four expressly refer to tax harmonization. On the other hand, there are 34 cases that the Court had knowledge about, of which six processes stand out because of their importance in the guidelines to be followed in the negative harmonization of direct and indirect taxation in the ANC. Therefore, it is possible to affirm that the necessary steps have been taken to continue making progress in this area, although it is also true that the fiscal harmonization in the ANC is still incipient.

RESUM

El present treball té per objectiu analitzar l'harmonització fiscal a la Comunitat Andina (CAN), i pretén donar resposta a la interrogant sobre el grau de compliment de les decisions comunitàries sobre harmonització d'impostos directes i indirectes. Si bé és cert, a la CAN, des de molt d'hora es va donar inici a aquest procés, no va ser fins a 1989 que es va plantejar el reinici del tractament d'aquest tema, posant en marxa un ambiciós programa de treball que va culminar amb l'aprovació d'un conjunt de Decisions comunitàries amb les quals es va donar inici al procés d'harmonització de la tributació indirecta, les quals van donar pas a l'aprovació d'un altre conjunt de Decisions amb les que es van establir les bases de l'harmonització dels impostos tipus valor afegit i selectiu al consum, així com dels impostos a la renda i al patrimoni.

Aquesta tasca harmonitzadora que li va ser encomanada a la Comissió i la Secretaria General, també ha rebut contribucions de part del Tribunal de Justícia de la CAN, que

en compliment de les seves respectives atribucions, han portat endavant un seguit d'activitats tendents a apropar les legislacions els Països membres en aquesta matèria.

Fins on coneixem, són pocs els treballs que analitzen de forma directa el procés d'harmonització fiscal a la CAN. Aquesta absència d'estudis específics sobre harmonització fiscal en aquesta organització internacional és sorprenent, atès que la CAN representa, després de la Unió Europea, una de les organitzacions internacionals més desenvolupades, integrada per òrgans i institucions comunitàries, així com per un conjunt de normes de Dret comunitari.

La poca dedicació que la doctrina ha prestat a l'estudi de l'harmonització fiscal a la CAN posa en evidència la necessitat d'estudiar i atendre aquesta temàtica. Així, amb aquest treball es pretén aportar més claredat en la comprensió d'aquest tema, de tal manera que pugui constituir-se en un punt de partida en l'anàlisi de l'harmonització fiscal a la CAN que dia a dia va cobrant major importància. Per a això, es durà endavant una anàlisi succinta dels antecedents, la situació actual i les perspectives de l'harmonització de la tributació directa i indirecta a la CAN.

La nostra anàlisi evidencia que són 12 les Decisions que la Comissió va aprovar en aquesta matèria, d'entre aquestes, només quatre fan referència de forma expressa a l'harmonització fiscal. D'altra banda, són 34 els processos que el Tribunal de Justícia va conèixer en aquesta matèria, d'entre aquests, destaquen per la seva importància sis processos ja que van tenir gran importància en els lineaments a seguir en l'harmonització negativa de la tributació directa i indirecta en la CAN. Per tot això, és possible afirmar que s'han donat els passos necessaris per seguir avançant en aquesta matèria, tot i que també és cert que l'harmonització fiscal a la CAN és encara incipient.

ÍNDICE

RESUMEN	III
ÍNDICE	VII
LISTA DE ABREVIATURAS	XIII
LISTA DE TABLAS	XV
LISTA DE FIGURAS	XV

INTRODUCCIÓN

1. Justificación del tema	1
2. Pregunta de investigación:	7
3. Objetivos de la investigación	7
4. Contenido y estructura de la investigación	8
5. Metodología de investigación	10

PRIMERA PARTE: DE LA COMUNIDAD ANDINA

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES Y ACTUALIDAD DE LA COMUNIDAD ANDINA

1. Antecedentes a la Integración Subregional Andina	13
2. Acuerdo de Integración Subregional Andino	17
2.1. Adhesión, retiro y denuncia al Acuerdo de Cartagena	20
3. Desarrollo del proceso de integración subregional andino	24
3.1. El Grupo Andino y la crisis de los ochenta	25
3.2. Nacimiento de la Comunidad Andina	27
4. La Comunidad Andina y el Sistema Andino de Integración	31
4.1 Organizaciones intergubernamentales	34
4.1.1. Consejo Presidencial Andino	34
4.1.2. Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores	36
4.1.3. Comisión de la Comunidad Andina	38
4.2. Organizaciones comunitarias	40
4.2.1. Secretaría General de la Comunidad Andina	40
4.2.2. Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina	43
4.2.3. Parlamento Andino	45

4.2.4. Otras organizaciones comunitarias -----	50
4.3. Instancias de participación de la sociedad civil-----	52
5. Reingeniería del Sistema Andino de Integración -----	55
6. Situación actual de la Comunidad Andina -----	56

CAPÍTULO II

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

1. Antecedentes del proceso de creación del Tribunal de Justicia -----	63
1.1. Trabajos previos a la creación del Tribunal de Justicia -----	66
2. Constitución del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena-----	71
2.1. Proceso de modificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia-----	75
3. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina -----	80
3.1. Estructura del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina-----	84
3.1.1. De los Magistrados y sus suplentes del Tribunal-----	85
3.1.1.1. De los privilegios los Magistrados-----	87
3.1.2. Del Presidente del Tribunal-----	88
3.1.3. Del Secretario del Tribunal-----	90
3.1.4. De los funcionarios del Tribunal -----	91
3.2. Funcionamiento del Tribunal de Justicia-----	92
3.2.1. Sesiones administrativas del Tribunal-----	92
3.2.2. Sesiones judiciales del Tribunal-----	93
3.2.2.1. Sustanciación de las demandas judiciales-----	94
3.2.3. De los recursos económicos del Tribunal -----	96
4. Competencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina -----	97
4.1. Acción de nulidad -----	99
4.1.1. Finalidad, naturaleza y características-----	99
4.1.2. Legitimación activa -----	101
4.1.3. Legitimación pasiva-----	103
4.1.4. Actos susceptibles de recurrir -----	103
4.1.5. Plazo para recurrir -----	105
4.1.6. Suspensión provisional y medidas cautelares -----	105
4.1.7. Efectos de la sentencia de nulidad -----	106
4.2. Acción de incumplimiento-----	107
4.2.1. Fase administrativa o prejudicial -----	109
4.2.2. Fase judicial -----	111
4.2.2.1. Finalidad, naturaleza y objeto -----	112
4.2.2.2. Legitimación activa -----	113
4.2.2.3. Legitimación pasiva-----	115
4.2.2.4. Actos susceptibles de recurrir-----	115
4.2.2.5. Plazo para recurrir-----	116
4.2.2.6. Suspensión provisional y medidas cautelares-----	117
4.2.2.7. Efectos de la sentencia de incumplimiento -----	117

4.2.2.8. Procedimiento sumario por desacato de la sentencia de incumplimiento-----	118
4.2.2.9. Revisión de la sentencia de incumplimiento -----	119
4.3. Interpretación prejudicial -----	120
4.3.1. Finalidad y características -----	121
4.3.2. Carácter facultativo u obligatorio de la consulta -----	121
4.3.3. Oportunidad para formular la consulta -----	122
4.3.4. Legitimación activa-----	123
4.3.5. Efectos de la consulta de interpretación judicial -----	124
4.4. Recurso por omisión o inactividad-----	124
4.4.1. Finalidad y naturaleza jurídica del recurso-----	125
4.4.2. Legitimación activa-----	126
4.4.3. Legitimación pasiva -----	127
4.4.4. Plazo para recurrir-----	127
4.4.5. Efectos de la sentencia por omisión-----	128
4.5. Función arbitral -----	128
4.6. Jurisdicción laboral -----	129
4.6.1. Objeto y finalidad-----	131
4.6.2. Legitimación activa-----	131
4.6.3. Legitimación pasiva -----	131
4.6.4. Plazo para recurrir-----	131
4.6.5. Efectos de la sentencia laboral -----	132

CAPÍTULO III

ORDENAMIENTO JURÍDICO, SISTEMA DE FUENTES Y PRINCIPIOS DE LA COMUNIDAD ANDINA

1. El ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina -----	133
1.1. Antecedentes -----	133
1.2. Definición-----	134
1.3. Contenido -----	138
2. Fuentes del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina -----	140
2.1. Fuentes de Derecho originario-----	142
2.2. Fuentes de Derecho derivado -----	144
2.2.1. Actos típicos-----	146
2.2.1.1. Decisiones del CAMRE y de la Comisión -----	146
2.2.1.2. Resoluciones de la Secretaría General-----	148
2.3. Fuentes de Derecho complementario-----	150
2.3.1. Convenios de complementación industrial -----	150
2.3.2. El Derecho internacional-----	151
2.3.3. Las fuentes no escritas del Derecho comunitario-----	152
2.3.3.1. Los principios generales del Derecho-----	153
2.3.3.2. La jurisprudencia-----	154
2.3.3.3. La costumbre -----	155
3. Jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN-----	156

4. Principios del ordenamiento jurídico comunitario-----	157
4.1. Principio de primacía del Derecho comunitario -----	158
4.2. Principio de aplicación directa o inmediata -----	162
4.3. Principio de efecto directo -----	165
4.4. Principio de autonomía del Derecho comunitario-----	168
4.5. Principio de complemento indispensable. -----	169

SEGUNDA PARTE:

DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA COMUNIDAD ANDINA

CAPÍTULO IV

BASES TEÓRICAS SOBRE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

1. Consideraciones iniciales -----	175
2. Las distorsiones fiscales: Definición, clases y posibles soluciones -----	178
2.1. Una aproximación a la definición de distorsión -----	181
2.2. Tipos de distorsión -----	183
2.3. Posibles soluciones ante las distorsiones fiscales -----	187
3. Aproximación al concepto de armonización. Similitudes y diferencias con figuras afines -----	192
3.1. Concepto de coordinación -----	194
3.2. Concepto de aproximación -----	195
3.3. Concepto de armonización-----	196
3.4. Similitudes y diferencias entre coordinación, aproximación y armonización -----	197
4. La armonización en materia fiscal -----	200
4.1. La armonización fiscal en sentido amplio (<i>lato sensu</i>)-----	201
4.2. La armonización fiscal en sentido estricto (<i>stricto sensu</i>)-----	203
5. Alcance y potestad de la armonización fiscal-----	204
6. Principales obstáculos a la armonización fiscal -----	206
7. Principios generales de la armonización fiscal -----	209
7.1. Principios derivados de la realización del mercado común -----	210
7.1.1. Libre circulación de mercaderías -----	211
7.1.2. Libre circulación de personas -----	212
7.1.3. Libre circulación de servicios -----	214
7.1.4. Libre circulación de capitales -----	216
7.2. Principios que disciplinan la acción de la Comunidad Andina -----	216
7.2.1. Principio de progresividad-----	216
7.2.2. Principio de subsidiariedad-----	218
7.2.3. Principio de proporcionalidad -----	219
7.2.4. Principio de unanimidad -----	220
7.2.5. Principio de no discriminación-----	222
7.3. Principios aplicativos de las normas comunitarias -----	223

7.3.1. Principio de primacía de las Decisiones fiscales -----	224
7.3.2. Principio de aplicabilidad directa de las Decisiones fiscales -----	225
7.3.3. Principio de efecto directo de las Decisiones fiscales -----	226

CAPÍTULO V

LA ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA EN LA COMUNIDAD ANDINA

1. Consideraciones iniciales-----	227
2. Aproximación al concepto de armonización fiscal normativa -----	229
3. Disposiciones del Acuerdo de Cartagena en las que se basa la armonización fiscal normativa -----	232
3.1. Órganos e instituciones facultados a realizar actividades de armonización fiscal normativa -----	238
4. Problemas estructurales de la armonización fiscal normativa en la CAN -----	241
4.1. Limitaciones endógenas-----	242
4.2. Limitaciones exógenas -----	244
5. El proceso de armonización fiscal normativa en la CAN -----	245
6. La armonización de la tributación directa en la Comunidad Andina -----	258
6.1. Convenios para evitar la doble tributación. Decisiones 40-----	263
6.2. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Decisión 578 -----	270
6.3. La armonización directa en el ámbito de la Empresa Multinacional Andina. Decisión 292-----	281
7. La armonización de la tributación indirecta en la CAN -----	284
7.1. AEC, eliminación de subsidios y armonización de incentivos. Decisión 324 -----	286
7.2. Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones. Decisión 330-----	292
7.3. Armonización de impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones. Decisión 388-----	302
7.4. Armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo -----	311
7.4.1. Armonización del impuesto al valor agregado. Decisión 599 -----	327
7.4.2. Armonización del impuesto selectivo al consumo. Decisión 600 -----	343
7.4.3. Modificación de las Decisiones 599 y 600. Decisión 635 -----	348
8. Vigencia de las Decisiones sobre armonización fiscal-----	362

CAPÍTULO VI

LA ARMONIZACIÓN FISCAL NEGATIVA EN LA COMUNIDAD ANDINA

1. Consideraciones iniciales-----	367
2. Aproximación al concepto de armonización negativa -----	368

3. Disposiciones del Acuerdo de Cartagena y del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia en la que se basa la armonización negativa -----	371
4. El proceso de armonización fiscal negativa en la Comunidad Andina -----	374
5. La armonización negativa de la tributación directa en la Comunidad Andina -----	379
5.1. Armonización negativa del régimen para evitar la doble tributación. Decisión 40- 380	
5.2. Armonización negativa del régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Decisión 578 -----	389
5.3. Armonización negativa de la doble tributación en el ámbito de la Empresa Multinacional Andina. Decisión 292-----	406
6. La armonización negativa de la tributación indirecta en la Comunidad Andina-----	408
6.1. La armonización negativa de la eliminación de subsidios y armonización de incentivos. Decisión 324-----	409
6.2. Armonización negativa de la eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones. Decisión 330 -----	409
6.3. Armonización negativa de impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones. Decisión 388 -----	410
6.4. Armonización negativa de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo. Decisiones 599 y 600-----	426
 CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN	
1. Principales conclusiones -----	437
2. Limitaciones de la investigación -----	452
3. Futuras líneas de investigación -----	453
 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	
Bibliografía citada-----	455
Documentos de la Comunidad Andina-----	473
Tratados -----	480
Decisiones del CAMRE y de la Comisión -----	481
Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina -----	488
Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea-----	492

LISTA DE ABREVIATURAS

AC	: Acuerdo de Cartagena (Acuerdo de Integración Subregional Andino)
ALADI	: Asociación Latinoamericana de Integración
ALALC	: Asociación Latinoamericana de Libre Comercio
CAC	: Comisión del Acuerdo de Cartagena
CAF	: Corporación Andina de Fomento
CAMRE	: Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores
CAN	: Comunidad Andina
CCA	: Comisión de la Comunidad Andina
CCAAM	: Consejo Consultivo Andino de Autoridades Municipales
CCEA	: Consejo Consultivo Empresarial Andino
CCLA	: Consejo Consultivo Laboral Andino
CCPICAN	: Consejo Consultivo de Pueblos Indígenas de la Comunidad Andina
CDT	: Certificado de Depósito a Término
CEE	: Comunidad Económica Europea
CELAC	: Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños
CEPAL	: Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CERC	: Consejo de Estado de la República, Colombia
CFF	: Comité Fiscal y Financiero
CIAT	: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CPA	: Consejo Presidencial Andino
DIAN	: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia
EMA	: Empresa Multinacional Andina
FGV	: Fundación Getulio Vargas
FLAR	: Fondo Latinoamericano de Reservas
GOAC	: Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena
GRAN	: Grupo Andino
INTAL	: Instituto para la Integración de la América Latina
ISC	: Impuesto Selectivo al Consumo
IVA	: Impuesto al Valor Agregado
JUNAC	: Junta del Acuerdo de Cartagena
LRTI	: Ley de Régimen Tributario Interno, Ecuador

MERCOSUR	: Mercado Común del Sur
MRE	: Ministros de Relaciones Exteriores
OAS	: Organismo Andino de Salud
OEA	: Organización de Estados Americanos
ONU	: Organización de Naciones Unidas
PA	: Parlamento Andino
PASEDUR	: Protocolo Adicional sobre Elecciones Directas y Universales de sus representantes
PATCPA	: Protocolo Adicional al Tratado Constitutivo del Parlamento Andino
PMTCTJAC	: Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena
RCAMRE	: Reglamento del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores
RCCA	: Reglamento de la Comisión de la Comunidad Andina
RFPAI	: Reglamento de la Fase Prejudicial de la Acción de Incumplimiento
RGPA	: Reglamento General del Parlamento Andino
RSGCA	: Reglamento la Secretaría General de la Comunidad Andina
SAI	: Sistema Andina de Integración
SGCA	: Secretaría General de la Comunidad Andina
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú
TCTJAC	: Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena
TCTJCA	: Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina
TDF	: Tribunal Distrital de lo Fiscal, Ecuador
TJAC	: Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena
TJCA	: Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina
UASB	: Universidad Andina Simón Bolívar
UE	: Unión Europea
UNASUR	: Unión de Naciones Suramericanas

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Procesos resueltos por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina-----	82
Tabla 2: Tipos de distorsiones fiscales -----	184
Tabla 3: Principales Decisiones sobre armonización fiscal -----	257
Tabla 4: Diferencias en materia de convenios para evitar la doble imposición entre el Modelo de OCDE y el Modelo Andino -----	268
Tabla 5: Impuestos indirectos sujetos a armonización -----	309
Tabla 6: Principales sentencias del Tribunal de Justicia sobre armonización fiscal-----	378

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Número de procesos presentados al Tribunal de Justicia -----	376
-------------------------------------------------------------------------------	-----

INTRODUCCIÓN

1. Justificación del tema

La Comunidad Andina (CAN) fue constituida con los objetivos de promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; y, facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano¹. Para alcanzar estos objetivos, se le dotó de personalidad jurídica internacional² y se dispuso una serie de mecanismos, entre otros, la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes³; un programa de liberalización del intercambio comercial⁴ y de servicios⁵; y, un arancel externo común⁶.

Esta organización subregional conformada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, al igual que otras organizaciones de esta naturaleza, por ejemplo, la Unión Europea (UE), presenta tres características fundamentales, a saber: la existencia de un ordenamiento jurídico comunitario, la supranacionalidad, y la creación de órganos e instituciones comunitarias⁷.

A lo largo de sus más de cuatro décadas de constitución, la CAN atravesó por distintas etapas, de una concepción básicamente cerrada de integración hacia adentro, hacia un esquema de regionalismo abierto. El grado de avance alcanzado por la Comunidad Andina planteó la necesidad de introducir reformas en el Acuerdo de Cartagena, tanto de carácter institucional como programático. Las reformas institucionales crearon la Comunidad Andina (antes Grupo Andino) y el Sistema Andino de Integración; por su parte, las reformas programáticas ampliaron los horizontes de la CAN más allá de lo puramente comercial y económico.

¹ Art. 1 del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

² Art. 48 del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

³ Art. 3, inc. b) del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

⁴ Art. 3, inc. d) del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

⁵ Art. 3, inc. h) del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

⁶ Art. 3, inc. e) del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563).

⁷ ROSELL MEDINA, Mónica Roxana: *Marco institucional y seguridad jurídica en la Comunidad Andina*. Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, Perú, 1999.

Dichas reformas formalizaron las reuniones de los Presidentes (Consejo Presidencial Andino) y de los cancilleres (Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores) de los Países miembros como nuevos órganos comunitarios de orientación y dirección política. La participación de los Presidentes y de los Cancilleres dio una nueva dinámica al proceso de integración y, gracias a ello, la CAN logró alcanzar los principales objetivos fijados por el Acuerdo de Cartagena, como la liberación del comercio de bienes y servicios; la adopción de un arancel externo común; y, la armonización de instrumentos y políticas de comercio exterior.

Estos logros alcanzados por la CAN dieron lugar a que varios autores se hayan interesado por el estudio de esta organización internacional. Estos trabajos analizaron los orígenes, desarrollo y proceso de formación de la Comunidad Andina. Así, encontramos estudios que abordan aspectos generales de su constitución, haciendo un recorrido histórico del proceso de integración, señalando las condiciones que dieron origen a su nacimiento y su relación con el cambiante entorno internacional⁸. Otros desarrollan de forma detallada el proceso de integración⁹, analizando períodos concretos del mismo¹⁰, así como los logros alcanzados por esta organización internacional¹¹. Otros abordan el tema desde una perspectiva crítica de las dificultades y limitaciones experimentadas desde su creación¹²; para a partir de ahí, analizar el camino a seguir¹³,

⁸ Véase: MOSLARES GARCÍA, Carlos y TURMO GARUZ, Joaquín: “El proceso de integración andino y las relaciones con la UE y España”, en *Boletín Económico de ICE, Información Comercial Española*, n. 2707, 2002, pp. 39 – 48; LAMELAS CASTELLANOS, Nélica; AGUAYO LORENZO, Eva y CANELO MÁRQUEZ, María Teresa: “Integración y crecimiento económico en la Comunidad Andina: Más allá de la apertura comercial”, en *Revista Galega de Economía*, vol. 14, n. 1 – 2, 2005, pp. 153 – 162; y ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 204, julio – agosto de 2006, pp. 4-13.

⁹ Véase: BERMÚDEZ, Augusto: “Grupo Andino: Una visión crítica y perspectiva”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 19 - 20, 1975, pp. 20 – 30.

¹⁰ Véase: RIOSECO VÁSQUEZ, Alberto: “El proceso de retiro de Chile del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n. 2, 1978, pp. 317 – 398; FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Situación actual y perspectiva de la Comunidad Andina”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, pp. 361 – 365; y ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino: ¿Utopía o realidad jurídica?”, en *Revistas Criterio Jurídico*, vol. 8, n. 1, 2008, pp. 35 – 64.

¹¹ Véase: FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Contexto histórico y avances de la integración en la Comunidad Andina”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 13, 2008, pp. 177 – 196.

¹² GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN: El caso de los actores internos”, en *Revista Investigación y Desarrollo*, vol. 17, n. 2, 2009, pp. 350 – 367.

¹³ Véase: BERMÚDEZ, Augusto: “Grupo Andino: Una visión crítica... *ob. cit.*”, pp. 20 – 30 y BUSTAMANTE, Ana Marleny: “Perspectivas de la integración andina a la luz de la Comunidad Sudamericana de Naciones”, en *Politeia: Revista de Ciencias Políticas*, vol. 29, n. 36, 2006, pp. 116 – 128.

así como la viabilidad de esta organización internacional¹⁴. Otros realizan estudios comparativos a partir de experiencias internacionales, principalmente de la UE¹⁵. Otros se detienen a analizar determinados órganos e instituciones comunitarias, como el Tribunal de Justicia¹⁶ o la Secretaría General¹⁷. Sin embargo, hasta donde conocemos, son pocos los estudios que analizan de forma directa el proceso de armonización fiscal en la Comunidad Andina.

Esta ausencia de estudios específicos sobre armonización fiscal en la CAN es sorprendente, dado que esta organización internacional representa, tras la UE, una de las organizaciones internacionales más desarrolladas¹⁸, integrada por un conjunto de órganos e instituciones comunitarias, cuyo objetivo fundamental es la de velar por el interés general de la Comunidad, así como de los logros alcanzados por la misma.

Resulta difícil comprender la idea de la armonización fiscal en la CAN sin estudiar los antecedentes que han dado lugar al desarrollo de la misma. La armonización fiscal en la CAN, como tendremos oportunidad de ver más abajo, ha ido ganando en importancia a medida que esta iba superando una serie de etapas en su formación. Para entender este proceso, hace falta remontarse en el tiempo y empezar su análisis con el estudio de otras organizaciones internacionales de la misma naturaleza, de las cuales, la UE viene a constituirse en referencia obligada por constituir, al día de hoy, uno de los procesos más avanzados, de ahí que, a lo largo del trabajo, con frecuencia acudamos a la doctrina tributaria de la UE, así como a las sentencias del Tribunal de Justicia de esta

¹⁴ Véase: ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*; y CASAS CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira: “¿Qué pasa con la Comunidad Andina de Naciones – CAN?”, en *Revista Papel Político*, vol. 12, n. 2, julio – diciembre de 2007, Bogotá, Colombia, pp. 591 – 632.

¹⁵ Véase: VELA ORBEGOZO, Bernardo: “La encrucijada del proceso andino de integración”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, pp. 425 – 432; ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*; y ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino... *ob. cit.*”

¹⁶ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: “El acceso a tribunales de justicia supranacionales: Aportes desde la Comunidad Andina y su incipiente ciudadanía comunitaria”, en HERNÁNDEZ RAMOS, Mario, SÁIZ ARNAÍZ, Alejandro, TORRES PÉREZ, Aida y ZELAIA GARAGARZA, Maite (Dir.): *Tribunales en organizaciones de integración: MERCOSUR, Comunidad Andina y Unión Europea*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España, 2012, pp. 101 – 124.

¹⁷ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la Comunidad Andina*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2006.

¹⁸ ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*, p. 5; SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional de la Comunidad Andina: Perspectivas y problemas”, en NOVAK TALAVERA, Fabián (Dir.), *Derecho Comunitario Andino*, Instituto de Estudios Internacionales, Ed. Fondo Editorial, Lima, 2003, pp. 29 y 30; y SALAZAR SANTOS, Felipe: “La personalidad jurídica internacional de la organización creada por el Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), n. 84, octubre de 1983, p. 26.

organización internacional, claro está, respetando las particularidades propias de la CAN.

No podemos dar inicio a nuestro análisis sin antes señalar que, en todo proceso de integración económica, como en la CAN, a medida que pasa el tiempo y se van superando diferentes grados o etapas de integración, tales como la formación de una zona de libre comercio, una unión aduanera, un mercado común y una unión económica¹⁹, se requieren de una serie de actuaciones a llevar a cabo tanto por las instituciones comunitarias como por los Países miembros. Así, a medida que se vaya avanzado en dicho proceso de integración, los retos a abordar serán de mayor trascendencia y requerirán del compromiso de todos los integrantes de la Comunidad.

La CAN ha logrado alcanzar el penúltimo grado de integración económica, es decir, la formación de un mercado común con características propias de un mercado interior, en el que los productos de los Países miembros circulan libremente sin pagar gravámenes arancelarios de ningún tipo. Como es lógico suponer, la consecución de dicho mercado común requiere el libre ejercicio de algunas libertades comunitarias, tales como la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Asimismo, la consecución de dichas libertades requiere, a su vez, la eliminación de barreras al comercio fluido de bienes y servicios en la región; una de estas barreras lo vienen a constituir los sistemas tributarios de los Países miembros, los cuales pueden llegar a constituir auténticas distorsiones fiscales e impedir u obstaculizar el libre ejercicio de dichas libertades, de modo que se hacía necesario revisarlos y adecuarlos al grado de integración alcanzado.

Con relación a este tema, la doctrina tributaria llegó a plantear distintas alternativas para afrontar la eliminación de dichas distorsiones; en concreto, se ha sugerido que la eliminación de las distorsiones fiscales era susceptible de realizarse por un triple procedimiento, a saber: 1) utilización de mecanismos de compensación, 2) armonización fiscal progresiva y, 3) plena integración financiera. De las tres alternativas de solución, la doctrina admitió como solución provisional la primera alternativa,

¹⁹ Véase: CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Europea*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1968, p. 35; STEFANI, Giorgio: “Per una teoria tributaria dell’integrazioni económica internazionale”, en *Revista di Politica Economica*, vol. 50, n. 1, 1960, pp. 37 y ss.; FUENTES QUINTANA, Enrique: *Política fiscal e integración europea*, en AA.VV.: *España ante la integración económica europea*. Ed. Ariel, Barcelona, España, 1966, pp. 121 y ss.; CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea: Análisis de la literatura disponible”, en *Revista Hacienda Pública Española*, n. 6/7, Madrid, España, 1970, p. 405.

rechazó la tercera y, propugnó la segunda como la más adecuada para la eliminación de las distorsiones fiscales. Habiendo alcanzado este consenso, la doctrina fiscal volcó sus esfuerzos en el estudio de la armonización fiscal progresiva. La misma fue concebida como un proceso necesario, dinámico e irreversible de convergencia de legislaciones de los Países miembros.

En la CAN, esta labor le fue encomendada a la Comisión y la Secretaría General, quienes en cumplimiento de este mandato, han llevado adelante una serie de actividades tendentes a acercar las legislaciones de los Países miembros en materia fiscal. Esta actividad, si bien es cierto que fue desarrollada principalmente por estas dos instituciones comunitarias (armonización normativa), también ha recibido contribuciones de parte del Tribunal de Justicia de la CAN (armonización negativa o secundaria). Así pues, junto a la acción normativa llevada adelante por la Comisión, ésta se vio afectada también por un volumen importante de jurisprudencia comunitaria.

Con relación a este tema, la Comisión de la CAN desde muy temprano (1970) ha venido en aprobar un conjunto de Decisiones comunitarias con las que, de forma directa o indirecta, ha buscado acercar las legislaciones de los Países miembros en materia de impuestos directos e indirectos. Cabe remarcar que en los primeros años de constitución de la CAN el desarrollo de este campo fue bastante limitado, habiendo sido sólo posible la aprobación de un reducido número de Decisiones en esta materia. No fue hasta 1989, en el marco del proceso de relanzamiento de la integración andina impulsado por los entonces Presidentes de los Países miembros, cuando se planteó el reinicio del tratamiento del tema de la armonización fiscal, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo que culminó con la aprobación de un conjunto de Decisiones comunitarias con las cuales se dio inicio al proceso de armonización de la tributación indirecta, las cuales dieron paso a la aprobación de otro conjunto de Decisiones con las que se sentaron las bases de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, así como de los impuestos a la renta y al patrimonio.

Este proceso tan brevemente resumido no fue ni mucho menos sencillo de alcanzar, pues el mismo propició tensiones entre los Países miembros acerca de la naturaleza y velocidad de la armonización de políticas económicas a seguir en la CAN, tensiones que dieron lugar a conflictos con posible contenido disruptivo del proceso de integración,

que terminó con la suspensión temporal de Perú de sus compromisos comunitarios relacionados con la construcción del mercado común.

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la CAN ha venido desarrollando desde 2005 una rica jurisprudencia en esta materia y, al igual que otras instituciones de esta naturaleza, pero en menor medida, se ha venido erigiendo en un auténtico motor de la integración andina. Así, el Tribunal, mediante su jurisprudencia ha ido conduciendo el proceso de integración, y dando lugar al surgimiento de una armonización negativa como una vía complementaria a la armonización normativa para la aproximación de las legislaciones tributarias de los Países miembros. Sin embargo, y a pesar de lo que acabamos de señalar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CAN en materia de armonización fiscal no está en absoluto totalmente desarrollada; al contrario, deja varias cuestiones sin resolver y, abre a su vez nuevos interrogantes para ser resueltos; por todo ello, la madurez de la armonización fiscal negativa es aun tímida en lo que se refiere a la armonización de los impuestos directos e indirectos.

De lo que acabamos de señalar hasta aquí, es posible afirmar que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta dirección, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la CAN es aún incipiente. Por este y otros motivos, los efectos prácticos de esta regulación comunitaria están aún por verse; a pesar de ello, puede afirmarse que los pasos están dados en la dirección correcta. Sin embargo, existe el riesgo de que los logros alcanzados puedan no sostenerse en el tiempo, debido a las distorsiones en el mercado común resultantes de importantes incumplimientos en esta materia, en especial en lo relativo a los impuestos indirectos.

La poca dedicación que la doctrina ha prestado al estudio de la armonización fiscal en la CAN no sólo pone en evidencia la necesidad de estudiar y atender esta temática, sino también de considerar que la armonización fiscal, a diferencia de otras materias, no es estática o permanente, al contrario, es dinámica y versátil, en constante transformación y evolución, por lo que su estudio requiere mayor reflexión.

De este modo, con este estudio pretendemos aportar mayor claridad en la comprensión de este particular, de tal manera que pueda constituirse en un punto de partida en el análisis de esta temática, que como hemos señalado, día a día va cobrando mayor importancia en diferentes sectores de la actividad económica de los Países miembros.

2. Pregunta de investigación:

En este orden de ideas que acabamos de señalar, el presente trabajo pretende dar respuesta a la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuál es el grado de cumplimiento de las Decisiones comunitarias de armonización fiscal de impuestos directos e indirectos en la Comunidad Andina?

3. Objetivos de la investigación

Asimos, y tomando como referencia lo que hemos señalado arriba, el presente trabajo contempla un objetivo general y seis objetivos específicos, que van de lo más general a lo más específico (método deductivo), estos son:

Objetivo general:

- Analizar el grado de armonización fiscal alcanzado por la Comunidad Andina.

Objetivos específicos:

- Analizar de forma sucinta los hechos que dieron lugar a la conformación de la CAN y sus principales órganos e instituciones comunitarias, así como de los principales logros obtenidas por esta;
- Examinar los aspectos esenciales de la estructura, funcionamiento y competencias del Tribunal de Justicia de la CAN;
- Analizar el ordenamiento jurídico andino, el sistema de fuentes y los principios sobre los que descansa esta organización internacional;
- Examinar las bases teóricas y los principios en los que encuentra su fundamento el concepto de armonización y armonización fiscal;
- Analizar de forma minuciosa los antecedentes, la situación actual y las perspectivas de la armonización fiscal normativa de la tributación directa e indirecta en la CAN; y,
- Estudiar de forma minuciosa la situación actual y las perspectivas de la armonización fiscal negativa de la tributación directa e indirecta en la CAN.

4. Contenido y estructura de la investigación

Si lo que se desea es conocer lo que es la CAN, de dónde viene, a dónde va y cuáles son los problemas con los que podría tropezar, resulta útil volverse, si quiera brevemente, hacia el pasado para describir sus rasgos originales, el proceso por el que atravesó, los logros alcanzados y las dificultades sobrellevadas; para, a partir de ahí, intentar comprender su situación actual y vislumbrar el camino a seguir, tanto a nivel institucional como a nivel de armonización de la tributación directa e indirecta.

Tomando como referencia lo que acabamos de señalar y para dar respuesta a nuestra pregunta de investigación, así como para alcanzar los objetivos que nos hemos planteado, hemos estructurado la presente tesis en dos partes y seis capítulos. La primera parte, que abarca los tres primeros capítulos, analiza los antecedentes históricos y la actualidad de la CAN y del Tribunal de Justicia, y el análisis del ordenamiento jurídico, el sistema de fuentes y los principios sobre los que descansa esta organización internacional. En la segunda parte, que abarca los tres últimos capítulos, se analizan las bases teóricas de la armonización fiscal en general y, se aborda el análisis en profundidad del proceso de armonización de la tributación directa e indirecta en la CAN. Finalmente, se exponen las principales conclusiones, limitaciones y recomendaciones para futuras líneas de investigación. Todos ellos precedidos de un apartado de consideraciones iniciales (introducción) donde se exponen los aspectos más relevantes de este trabajo y de unas conclusiones parciales.

A continuación concretamos, de forma sucinta, el contenido de cada uno de los capítulos.

En el primer capítulo se explica los antecedentes históricos y la actualidad de la CAN, así como el proceso de constitución de esta organización internacional. El objetivo de este capítulo es ofrecer una visión global de los antecedentes y de sus principales acontecimientos. Este repaso histórico no sólo será esencial para entender íntegramente esta organización internacional, sino también para identificar sus principales organizaciones intergubernamentales y comunitarias, así como las atribuciones y competencias de todas ellas, todo ello como punto de partida para posteriormente abordar el análisis del proceso de armonización fiscal.

En el segundo capítulo se estudia el Tribunal de Justicia de la CAN donde se analizan los aspectos esenciales de su estructura, su funcionamiento y las competencias de este órgano jurisdiccional. El objetivo central de este capítulo es ofrecer un análisis completo acerca de las competencias del Tribunal (acción de nulidad, acción de incumplimiento, interpretación prejudicial, recurso por omisión o inactividad, función arbitral y jurisdicción laboral). Este repaso de las competencias del Tribunal nos será útil para entender la labor armonizadora de este órgano comunitario.

En el tercer capítulo se analiza el ordenamiento jurídico, el sistema de fuentes y los principios sobre los que descansa la CAN; se aborda el análisis de las fuentes de Derecho originario, derivado, complementario y la jerarquía de todas ellas; así como los principios de primacía, aplicación directa, efecto directo, autonomía y complemento indispensable. El objetivo de este capítulo es brindar una visión global acerca del alcance y aplicación del ordenamiento jurídico de la CAN y de los principios de la misma. Este repaso al ordenamiento jurídico andino nos permitirá entender la jerarquía de la que gozan las normas comunitarias andinas sobre las normas de Derecho interno de los Países miembros, que será fuente de varias solicitudes de interpretación prejudicial.

En el cuarto capítulo se examinan las bases teóricas sobre la armonización fiscal, donde, a partir de la descripción del concepto y significado de las distorsiones fiscales, se aborda el concepto de armonización y de armonización fiscal, así como los principios sobre los que se fundamenta. En este capítulo también se analiza, de forma sucinta, otras figuras cercanas a la armonización –coordinación y aproximación–, con el fin de delimitar las características distintivas de cada una de ellas. El objetivo central de este capítulo es exponer el alcance y la potestad de la armonizadora fiscal en la CAN, desarrollando para ello, los principales fundamentos teóricos de la misma.

En el quinto capítulo se estudia la armonización fiscal normativa en la CAN, abordando, en primer lugar, el concepto de este tipo de armonización, las disposiciones legales del ordenamiento jurídico andino sobre las que se basa, así como los problemas estructurales a los que hace frente; a continuación, se ingresa de lleno en el análisis de este proceso donde se analizan de forma minuciosa todas las Decisiones comunitarias aprobadas por la Comisión de la CAN en materia de impuestos directos e indirectos. El objetivo central de este capítulo es analizar el grado de cumplimiento de todas las

Decisiones comunitarias en materia fiscal. Este análisis nos permitirá, entre otras cosas, establecer si efectivamente en la CAN es posible hablar, o no, de armonización fiscal de los impuestos directos e indirectos.

En el último capítulo (capítulo seis) se analiza la armonización fiscal negativa en la CAN, en ella; al igual que en el anterior, se aborda el análisis del concepto de este tipo de armonización, las disposiciones legales del ordenamiento jurídico en la que se basa, así como el proceso de armonización negativa llevada adelante por el Tribunal de Justicia, donde se analizan de forma minuciosa todas las sentencias del Tribunal sobre esta materia. El objetivo de este capítulo es llevar a cabo un análisis pormenorizado de todas las sentencias emitidas por el Tribunal para, a partir del mismo, extraer las principales contribuciones de este órgano jurisdiccional al proceso de armonización fiscal en la CAN.

5. Metodología de investigación

La elaboración de este trabajo ha seguido una metodología histórica y dogmática aplicada a todos los capítulos, la cual se ha basado esencialmente en el análisis e interpretación de las fuentes normativas del ordenamiento jurídico andino, así como de las respectivas líneas jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la CAN, y de las diferentes opiniones doctrinales al respecto.

No hemos descartado consultar otras fuentes complementarias, como las consultas jurídicas formuladas por los particulares hacia las autoridades pertinentes y los conceptos aclarativos expedidos por las Administraciones Tributarias de los Países miembros, para recopilar la información relevante del objeto de este estudio, dado que son limitadas las interpretaciones prejudiciales vertidas por el Tribunal de Justicia de la CAN, en especial, en materia tributaria.

Para su consecución se completó un período de investigación en la Secretaría General de la CAN en Perú entre los meses de noviembre de 2014 a febrero de 2015 al objeto de completar la labor de documentación consultando directamente los archivos institucionales de la Comunidad y confrontando con el personal que allí me atendió el contenido y desarrollo de la investigación realizada.

Primera parte:

De la Comunidad Andina

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES Y ACTUALIDAD DE LA COMUNIDAD ANDINA

1. Antecedentes a la Integración Subregional Andina

Varios autores coinciden en señalar, que el periodo de postguerra de la Segunda Guerra Mundial, constituyó el punto de partida para la suscripción de una serie de acuerdos de complementación e integración económica²⁰. Este periodo se caracterizó por un cambio de patrón de las relaciones comerciales entre los países; adoptando una nueva forma de relacionarse, esta nueva forma de relacionarse, se conocería como el modelo de “industrialización por sustitución de importaciones”, o lo que es lo mismo, “desarrollo hacia adentro”, o “desarrollo cerrado”²¹, el cual pretendía proteger la industria nacional imponiendo aranceles altos a los productos provenientes del exterior²², ya que, el sistema de comercio internacional afectaba negativamente al desarrollo industrial de la región latinoamericana²³.

Es en este ambiente de incertidumbre y desconfianza donde se producen las primeras experiencias de integración en Latinoamérica²⁴, las cuales se remontan a los años 50. Así, en el hemisferio centroamericano, encontramos a la Organización de Estados Centroamericanos (1951), y al Mercado Común Centroamericano (1960); por otra parte, en el hemisferio sudamericano, se encontraba, la ya desaparecida, Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (1960). Organizaciones que de una u otra forma adoptaron el modelo iniciado por los países desarrollados, principalmente, bajo la

²⁰ ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 204, julio – agosto de 2006, p. 5.

²¹ Véase por ejemplo: SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y procesos. Bolivia y la integración*. La Paz, Bolivia, 2010, p. 155. Edición electrónica gratuita. Texto completo disponible en: www.eumed.net/libros/2010e/814/; ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*, p. 5.

²² SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y procesos... ob. cit.*, p. 155.

²³ GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN: El caso de los actores internos”, en *Revista Investigación y Desarrollo*, vol. 17, n. 2, 2009, p. 353.

²⁴ En opinión de Townsend Ezcurra, las primeras experiencias de integración latinoamericana las encontramos en los pensamientos de Simón Bolívar. Según este autor, Bolívar llamó a la unidad de las naciones instándolas a conformar un gran bloque con el objetivo de enfrentar con éxito los problemas de la vida republicana. Así, entre 1819 y 1821 impulsó la creación de la “Gran Colombia”, por lo que puede ser considerado como el primer teórico de las integraciones continentales y el primero que intentó plasmarlas en realidades políticas; TOWNSEND EZCURRA, Andrés: “La nación de repúblicas: Proyecto latinoamericano de Bolívar”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 55 – 75.

influencia del proceso de formación de la Comunidad Económica Europea (CEE), hoy Unión Europea²⁵ (UE).

Sobre la base de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), ampliamente conocido como *Tratado de Montevideo*, y tras la celebración de varias reuniones y la suscripción de varias resoluciones al interior de la misma, tuvo lugar la suscripción del Acuerdo de Integración Subregional Andino, el 26 de mayo de 1969.

La ALALC fue el primer organismo regional latinoamericano²⁶. Al respecto, varios autores coinciden en señalar que, el Tratado de Montevideo, fue el resultado del primer esfuerzo embrionario de integración económica suscrito en la región²⁷; cuyo objetivo principal era la de establecer una zona de libre comercio en el ámbito regional latinoamericano. Sin embargo, como señala Salmón Gárate²⁸, los diferentes mecanismos de desgravación establecidos para tal efecto, favorecieron, sobre todo, a las economías desarrolladas de la región, no resultando del todo adecuadas para las economías con menor desarrollo. Por otra parte, en opinión de Godoy y González²⁹, las constantes presiones de la ALALC a los países pequeños, para la creación de una zona

²⁵ Véase por ejemplo: MOSLARES GARCÍA, Carlos y TURMO GARUZ, Joaquín: “El proceso de integración andino y las relaciones con la UE y España”, en *Boletín Económico de ICE, Información Comercial Española*, n. 2707, 2002, p. 39; y, LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena al establecimiento de la Comunidad Andina”, en ESTEVADEORDAL, Antonio y CAROLYN, Robert (Coord.): *Las Américas sin Barreras: Negociaciones Comerciales de Acceso a mercados*”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2001, p. 145.

²⁶ Su origen se remonta al 18 de febrero de 1960, cuando a iniciativa de la Secretaría Ejecutiva de la Comisión Económica Para América Latina y el Caribe (CEPAL), tuvo lugar la suscripción del “Tratado de Montevideo”, por medio del cual se estableció la ALALC (El Tratado de Montevideo fue suscrito por siete países latinoamericanos: Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay. Posteriormente se adhirieron a dicho Tratado: Colombia (1961); Ecuador (1961); Venezuela (1966) y Bolivia (1967)). Sin embargo, al no haber alcanzado los objetivos planteados con la creación de la ALALC, el 12 de agosto de 1980, los 11 Países miembros convinieron en suscribir un nuevo Tratado que sustituiría al actual, por medio del cual se instituyó la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), siendo su objetivo el establecimiento en forma gradual y progresiva de un mercado común latinoamericano. Sobre el Tratado de Montevideo, y el tránsito de la ALALC al Tratado de la ALADI, véase: CHAÍN LIZCANO, Guillermo: *Comercio Exterior*. Ed. Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1987, pp. 282 - 288.

²⁷ Véase por ejemplo: CASAS CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira: “¿Qué pasa con la Comunidad Andina de Naciones – CAN?”, en *Revista Papel Político*, vol. 12, n. 2, julio – diciembre de 2007, p. 594 y ss.; TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “Los pilares jurídicos de la Comunidad Andina: ¿Elementos decisivos para su supervivencia?”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, p. 317; SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional de la Comunidad Andina: Perspectivas y problemas”, en NOVAK TALAVER, Fabián (Dir.), *Derecho Comunitario Andino*, Instituto de Estudios Internacionales, Ed. Fondo Editorial, Lima, 2003, p. 22; y, LUNA CAMPO, Armando: *Elementos de Derecho comunitario: Panorámica de la ALALC y el Pacto Andino*, Ed. Ediciones Jurídicas, Bogotá, 1974, p. 41.

²⁸ SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional... *ob. cit.*”, p. 22.

²⁹ GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN... *ob. cit.*”, p. 354.

de libre comercio, propició la inquietud de suscribir acuerdos subregionales al interior de la ALALC.

Precisamente, este último aspecto –los mecanismos de desgravación desfavorables para las economías de menor desarrollo–, movió a los presidentes de Colombia, Chile y Uruguay, a presentar un proyecto de establecimiento de esquemas de integración subregional en el seno de la ALALC, empero, dicho proyecto no fue considerado³⁰; sin embargo, la idea de subregionalización, ya había nacido en el seno de la ALALC.

La idea de establecer esquemas de integración subregional, movió al entonces Presidente colombiano, Carlos Lleras Restrepo, visitar a su homólogo chileno, Eduardo Frei Montalva³¹; en palabras de Mauricio Guerrero Cordero³², a ambos les asistía el convencimiento de que la integración económica era el único camino para salir del subdesarrollo; y, viendo el lento devenir de los acontecimientos suscitados en el seno de la ALALC, con relación a la creación de una zona de libre comercio³³, los Gobiernos de Colombia, Chile, Venezuela y los representantes personales de los primeros mandatarios de Ecuador y Perú, fueron movidos a suscribir una trascendental declaración conjunta, conocida como la “Declaración de Bogotá”, suscrita el 16 de agosto de 1966, en la que acuerdan el relanzamiento del proceso de integración latinoamericana iniciado a través de la ALALC. En dicha Declaración, señalaban la necesidad de efectuar acciones conjuntas en pro de una integración subregional.

De la Declaración de Bogotá, surgieron las Bases del Programa de Acción Inmediata, que estableció la creación de una “Comisión Mixta”, que sería la encargada de redactar un Acuerdo de Integración Subregional. En procura de alcanzar este objetivo, se concretaron numerosas reuniones a nivel de plenipotenciarios y expertos

³⁰ NUN PEICIBOVICI, Bernardo: *Integración Subregional Andina: Estudio sobre el Acuerdo de Cartagena*. Ed. Andrés Bello, Santiago de Chile, 1971, p. 42.

³¹ Según Valencia y Londoño, los orígenes del Acuerdo de Cartagena, se remontan a la iniciativa de los Presidentes de Chile y Colombia. VALENCIA HERRERA, Sara y LONDOÑO, Jaime Alberto: “Coordinación de políticas económicas en los procesos de integración”, en *Revista Ecos de Economía*, n. 17, octubre de 2003, p. 141.

³² GUERRERO CORDERO, Mauricio: *Diez años del Grupo Andino: Memorias de un protagonista*. Centro internacional de investigaciones para el desarrollo. Oficina regional para América Latina y el Caribe, Bogotá, 1980, p. 5.

³³ GUERRERO CORDERO, Mauricio: “El régimen común de la inversión extranjera en el Grupo Andino”, en *Revista Derecho de la Integración*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, n. 8, abril de 1971, p. 9.

gubernamentales, en un periodo de intensa actividad negociadora³⁴. Según Nun Peicibovici³⁵ y Pico Mantilla³⁶, la Comisión Mixta, desde su establecimiento y a lo largo de sus diferentes reuniones, tuvo como objetivo, tratar los problemas relacionados con los acuerdos subregionales³⁷.

Todas las reuniones fueron de vital importancia, no obstante, fue en la sexta reunión de la Comisión Mixta, celebrada en agosto de 1968, donde se presentó y estudio el anteproyecto del Acuerdo Subregional preparado por un Comité de Expertos. Sin embargo, los seis países participantes no lograron ponerse de acuerdo. Bolivia, Colombia y Chile manifestaron su conformidad y decisión de suscribir el proyecto. Ecuador solicitó un receso por cambio de Gobierno. Perú y Venezuela formularon varias reservas. De esta forma, y como señalan Mauricio Guerrero³⁸ y Augusto Bermúdez³⁹, la Declaración de Bogotá, puede ser considerada como el punto de partida del proceso de integración subregional andina.

Este primer paso para constituir acuerdos subregionales, fue plenamente respaldado por los Presidentes de los Estados Americanos, quienes, reunidos en Punta del Este, República Oriental del Uruguay, del 12 al 14 de abril de 1967, suscribieron una trascendental declaración, conocida como la “Declaración de los Presidentes de América”.

En dicha Declaración, los Presidentes latinoamericanos encomendaron a sus respectivos Ministros de Relaciones Exteriores, que, en la próxima reunión del Consejo de Ministros de la ALALC, adoptarán las medidas necesarias para propiciar la concertación de acuerdos subregionales, de carácter transitorio, con regímenes de

³⁴ BERMÚDEZ, Augusto: “Grupo Andino: Una visión crítica y perspectiva”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 19 - 20, julio – octubre de 1975, p. 22.

³⁵ NUN PEICIBOVICI, Bernardo: *Integración Subregional Andina... ob. cit.*, pp. 47 y ss.

³⁶ PICO MANTILLA, Galo: *Código de la Comunidad Andina*. 2ª Ed., Ed. Impresional Cía. Ltda., Quito, Ecuador, 2008, pp. 8 y ss. Edición electrónica gratuita: EUMED.NET. Texto completo disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2006c/196/>

³⁷ Entre junio de 1967 y agosto de 1968, la Comisión Mixta llevó adelante un total de seis reuniones, en las cuales trataron varios temas, así por ejemplo: las normas a las cuales debían sujetarse los acuerdos, tomando como base la Declaración de Bogotá y la Declaración de los Presidentes de América; el esquema del proyecto de acuerdo subregional; la aprobaron de las “Bases del Acuerdo Subregional”; y, constituyeron un Comité de Expertos, quienes tuvieron a su cargo la elaboración del Proyecto de Acuerdo de Integración Subregional.

³⁸ GUERRERO CORDERO, Mauricio: “El régimen común... ob. cit.”, p. 9.

³⁹ BERMÚDEZ, Augusto: “Grupo Andino... ob. cit.”, p. 21.

desgravación internos y armonización de tratamientos hacia terceros, en forma más acelerada y que sean compatibles con los objetivos de la integración regional⁴⁰.

De lo anterior, y como señala Nun Peicibovici⁴¹, tres fueron los principios a los que debían someterse los acuerdos de integración subregional, estos son: Transitoriedad, aceleración y compatibilidad. En consecuencia, estas disposiciones del Programa de Acción, concedieron vía libre a la conformación de acuerdos subregionales entre los Países miembros de la ALALC; empero, aún hacía falta la suscripción de los instrumentos que reglamenten y viabilicen dicha conformación. Estos instrumentos fueron las Resoluciones 202 (CM-II/VI-E)⁴², 203 (CM-II/VI-E)⁴³ y 222 (VII)⁴⁴ de la Conferencia de las Partes Contratantes de la ALALC; las cuales señalaban las bases y el procedimiento a seguir para la suscripción de dichos acuerdos.

2. Acuerdo de Integración Subregional Andino

Como ya señalamos *supra*, los acontecimientos previos a la suscripción del Acuerdo de Integración Subregional fueron de vital importancia, es el caso de la suscripción de la Declaración de Bogotá, documento con el que se dio inicio a dicho proceso; por otra parte, la Declaración de los Presidentes de América, respaldó y dio vía libre para que la ALALC emitiera los instrumentos necesarios para dar paso a la suscripción de Acuerdos Subregionales; finalmente, las Resoluciones 202, 203 y 222 de la ALALC, aprobaron las bases y el procedimiento para la suscripción de Acuerdos Subregionales.

⁴⁰ El Inc. d) num. 2) cap. I del programa de Acción dispone: “*Propiciar la concertación de acuerdos subregionales, de carácter transitorio, con regímenes de desgravación internos y armonización de tratamientos hacia terceros, en forma más acelerada que los compromisos generales y que sean compatibles con el objetivo de la integración regional. Las desgravaciones subregionales no se harán extensivas a países no participantes en el acuerdo subregional, ni crearán para ellos obligaciones especiales*”.

⁴¹ NUN PEICIBOVICI, Bernardo: *Integración Subregional Andina... ob. cit.*, pp. 54 y 55.

⁴² Aprobada el 2 de septiembre de 1967. Dicha Resolución, aprobó las “Normas de los Acuerdos Subregionales” a las cuales debían sujetarse los países que desearan suscribir dichos acuerdos. Los escasos dos artículos y diez numerales de la Resolución, se limitaron a encomendar a la Conferencia de las Partes Contratantes del Tratado de Montevideo, que establezcan las normas a las que debían someterse los Acuerdos Subregionales.

⁴³ Aprobada el 2 de septiembre de 1967. Dicha Resolución, aprobó las Bases del Acuerdo Subregional presentado por Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela. Asimismo, delegaron en el Comité Ejecutivo Permanente del Tratado de Montevideo, la facultad de comprobar la compatibilidad del Acuerdo Subregional a celebrarse; así como su adecuación a los objetivos del Tratado de Montevideo.

⁴⁴ Aprobada el 17 de diciembre de 1967. Dicha Resolución, aprobó las Normas a las que debía someterse la celebración de los Acuerdos Subregionales.

Habiendo superado satisfactoriamente estos pasos previos, los Gobiernos de Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador y Perú⁴⁵, reunidos en Cumbre de Jefes de Estado, celebrada en Cartagena, Colombia, el 26 de mayo de 1969, suscribieron el “Acuerdo de Integración Subregional Andino”⁴⁶, dando así inicio al proyecto de integración conocido como “Grupo Andino”⁴⁷ o “Pacto Andino”. El cual, habiendo superado los requisitos establecidos por el artículo 110 del mismo, y de las resoluciones 203 y 222 de la ALALC⁴⁸, entró en vigor el 16 de octubre de 1969; días después, tuvo lugar la celebración de la Primera Sesión Ordinaria de la Comisión, oportunidad en la que se aprobó la primera Decisión de la Comisión (Decisión 1)⁴⁹, por medio de la cual, se designó al Acuerdo de Integración Subregional Andino con el nombre de “Acuerdo de Cartagena” (AC).

Los objetivos iniciales del AC, recogiendo lo manifestado en la Declaración de los Presidentes de América, fueron el de “*promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países miembros, acelerar su crecimiento mediante la integración económica, facilitar su participación en el proceso de integración previsto en el Tratado de Montevideo y establecer condiciones favorables para la conversión de la ALALC en un*

⁴⁵ Venezuela que había participado en todas las negociaciones desde la suscripción de la Declaración de Bogotá, hasta la redacción del Proyecto del Acuerdo, finalmente no suscribió el documento. Según Nun Peicibovici, diversas fueron las causas que condujeron a Venezuela a no suscribir el Acuerdo de Integración Subregional. Así por ejemplo: el reciente ingreso de Venezuela a la ALALC; el problema de los mercados; la industrialización venezolana; la inestabilidad monetaria, la inflación y balanzas de pago deficitarias; y, la infraestructura de las comunicaciones. Factores que propiciaron la no suscripción del Acuerdo por parte de Venezuela. NUN PEICIBOVICI, Bernardo: *Integración Subregional Andina... ob. cit.*, pp. 59 y ss. Por su parte, Casas y Correa, sostiene que Venezuela no pudo ser parte del acuerdo, debido al cambio de gobierno. CASAS CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira: “¿Qué pasa con la... ob. cit.”, p. 595.

⁴⁶ Para una mayor descripción de las principales características, objetivos, mecanismos y una relación sucinta de los principales compromisos adquiridos por los países signatarios del Acuerdo de Integración Subregional; así como de los antecedentes de la suscripción de dicho Acuerdo, véase: INTAL: “Grupo Andino. Comentario”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 2, n. 5, octubre de 1969, pp. 117 – 129; y, JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Historia Documental del Acuerdo de Cartagena*. INTAL. Buenos Aires, Argentina, 1974.

⁴⁷ Para mayores detalles de lo que fue el Grupo Andino, adónde va y cuáles son los problemas con los que puede tropezar en la actualidad, véase: SALGADO, Germánico: “El Grupo Andino: Entre dos concepciones de la integración económica”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 84 – 99.

⁴⁸ Por disposición del mencionado artículo y de las Resoluciones 203 y 222 de la ALALC, el Acuerdo debía previamente ser sometido a la consideración del Comité Ejecutivo Permanente de la ALALC, para verificar su compatibilidad con los principios y objetivos del Tratado de Montevideo, para que posteriormente pueda ser ratificado por los Países miembros según procedimiento interno, y previa comunicación de dicho acto a la Secretaría Ejecutiva de la ALALC pueda entrada en vigor.

⁴⁹ Decisión 1, de 25 de octubre de 1969, de Designación del Acuerdo de Integración Subregional con el nombre de “Acuerdo de Cartagena”.

mercado común (...),⁵⁰. Para alcanzar estos objetivos, se establecieron ciertos mecanismos, como por ejemplo: la Armonización de las Políticas Económicas y Sociales y la Aproximación de las Legislaciones Nacionales⁵¹; el establecimiento de un Programa de Liberación de intercambio más acelerado que el establecido en el seno de la ALALC⁵²; el establecimiento de un Arancel Externo Común⁵³; la Integración Física⁵⁴; y, el tratamiento preferencial a favor de Bolivia y Ecuador⁵⁵.

Conforme señalaba la versión original del AC, se establecieron varios Órganos del Acuerdo⁵⁶, el cual distinguía entre Órganos principales y Órganos auxiliares. Entre los primeros encontramos a la Comisión del Acuerdo de Cartagena (CAC)⁵⁷ y a la Junta del Acuerdo de Cartagena (JUNAC)⁵⁸; y entre los segundos al Comité Consultivo⁵⁹ y al Comité Asesor Económico y Social⁶⁰.

Este primer documento, no contemplaba la creación de un Tribunal de Justicia como tal para que pueda resolver las discrepancias con motivo de la interpretación o ejecución del AC y de las normas que lo complementaban; disponiendo en este sentido, que de no encontrar soluciones a las discrepancias entre estos, los Países miembros deberían sujetarse a los procedimientos establecidos en el “Protocolo para la Solución de Controversias”⁶¹ del Tratado de Montevideo⁶².

⁵⁰ Art. 1 de la versión original del AC.

⁵¹ Inc. a) art. 3 de la versión original del AC.

⁵² Inc. c) art. 3 de la versión original del AC.

⁵³ Inc. d) art. 3 de la versión original del AC.

⁵⁴ Inc. g) art. 3 de la versión original del AC.

⁵⁵ Inc. h) art. 3 de la versión original del AC.

⁵⁶ Para una mayor descripción de la organización y estructura de los primeros órganos del Acuerdo; así como de sus principales características y objetivos, véase: VENDRELL, Francisco José: “La organización del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 8, n. 18 - 19, marzo y julio de 1975, pp. 59 - 79.

⁵⁷ La Comisión del Acuerdo de Cartagena, al cual nos referiremos indistintamente como CAC o simplemente como la Comisión, fue establecida como el Órgano máximo del Acuerdo, constituida por un representante plenipotenciario de cada uno de los Gobierno de los Países miembros, se reunían de forma ordinaria tres veces al año, y de forma extraordinaria a convocatoria de su presidente.

⁵⁸ La Junta del Acuerdo de Cartagena, al cual nos referiremos indistintamente como JUNAC o simplemente como la Junta, fue establecida como el Órgano Técnico del Acuerdo, integrada por tres miembros, cuyas acciones respondían al interés de la subregión en su conjunto, y funcionaba de forma permanente.

⁵⁹ Los Comités Consultivos, eran los órganos a través de los cuales los Países miembros mantenían una estrecha vinculación con la Junta.

⁶⁰ Los Comités Asesor Económico y Social, se encontraba integrado por representantes de empresarios y trabajadores de los Países miembros, mantenían una estrecha vinculación con la Junta.

⁶¹ Establecido por el Consejo de Ministros mediante Resolución ALALC/Resolución 165 (CM-I/III-E) sobre “Establecimiento de un mecanismo provisional para resolver las controversias entre las Partes

Posteriormente, el AC, fue objeto de varias modificaciones por medio de Protocolos y Tratados Constitutivos, tales como: el Instrumento Adicional al Acuerdo de Cartagena Para la Adhesión de Venezuela (1973), Protocolo Adicional Relativo al Retiro de Chile del Acuerdo de Cartagena (1976), Protocolo de Lima (1976), Protocolo de Arequipa (1978), Protocolo de Quito (1987), Protocolo de Trujillo (1996), y Protocolo de Sucre (1997). Asimismo, fueron incorporados dos importantes Instituciones, a decir, el Parlamento Andino, por medio del Tratado Constitutivo del Parlamento Andino (1979)⁶³; y, el Tribunal de Justicia, por medio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena (1979)⁶⁴.

De igual forma, fue objeto de varias codificaciones –cinco en total– aprobadas a su turno por la Comisión, por medio de las Decisiones: 117⁶⁵, 147⁶⁶, 236⁶⁷, 406⁶⁸ y 563⁶⁹; siendo esta última, la que a la fecha se encuentra vigente.

2.1. Adhesión, retiro y denuncia al Acuerdo de Cartagena

Como ya señalamos *supra*, Venezuela, aun habiendo suscrito la Declaración de Bogotá, y haber formado parte de todo el proceso, finalmente no suscribió el Acuerdo de Integración Subregional, por lo que, en cumplimiento del artículo 109 del AC, tuvo que dar inicio a un largo proceso de adhesión, que culminaría con la firma del Instrumento Adicional al Acuerdo de Cartagena Para la Adhesión de Venezuela⁷⁰.

Dicho proceso dio inicio con la aprobación de las Decisiones 11⁷¹, 13⁷² y 21⁷³, las cuales disponían la participación de Venezuela en las Sesiones Ordinarias y

Contratantes del Tratado de Montevideo”. Disponible en: http://www.iadb.org/intal/intalcdi/Derecho_Integracion/documentos/001-Documentacion_02.pdf

⁶² Art. 23 de la versión original del AC.

⁶³ Modificado posteriormente por medio del Protocolo Adicional al Tratado Constitutivo del Parlamento Andino (1997), y por el Protocolo Adicional al Tratado Constitutivo del Parlamento Andino Sobre Elecciones Directas y Universales de sus Representantes (1997).

⁶⁴ Modificado posteriormente por el Protocolo de Cochabamba. Relativo a: Protocolo Modificador de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (1996).

⁶⁵ Decisión 117, de 17 de febrero de 1977, de Codificación del Acuerdo de Cartagena.

⁶⁶ Decisión 147, de 7 de septiembre de 1979, de Codificación del Acuerdo de Cartagena.

⁶⁷ Decisión 236, 15 de julio de 1988, de Codificación del Acuerdo de Cartagena.

⁶⁸ Decisión 406, de 25 de junio de 1997, de Codificación del Acuerdo de Integración subregional andino (Acuerdo de Cartagena), GOAC. Lima, 4 de julio de 1997, núm. 273, pp. 1 – 48.

⁶⁹ Decisión 563, 25 de junio de 2003, de Codificación del Acuerdo de Integración Subregional (Acuerdo de Cartagena). GOAC. Lima, 1 de julio de 2003, núm. 940, pp. 1 – 28.

⁷⁰ Suscrita el 13 de febrero de 1973, en vigor desde el 31 de diciembre de 1973.

⁷¹ Decisión 11, de 13 de marzo de 1970, de Participación de observadores en las reuniones de la Comisión.

Extraordinarias de la Comisión y de la Junta en calidad de invitado especial. Posteriormente, habiendo Venezuela manifestado oficialmente su voluntad de participar en el proceso de integración, la Comisión, por medio de la Decisión 35⁷⁴ dispuso la creación de un grupo de trabajo de alto nivel técnico integrado por representantes de los gobiernos de los Países miembros del Acuerdo y de Venezuela, con la finalidad de estudiar y analizar los planteamientos concretos para la incorporación de Venezuela al marco jurídico del AC⁷⁵.

Fue en el noveno período extraordinario de sesiones de la Comisión, donde se llegó a un completo entendimiento entre los Países miembros del Acuerdo y Venezuela. Dicho entendimiento fue plasmado en el Acta Final del denominado “Consenso de Lima” en la cual se consignan los acuerdos alcanzados, oportunidad donde tuvo lugar la aprobación de la Decisión 70⁷⁶, referente a las “Condiciones para la adhesión de Venezuela al Acuerdo”⁷⁷. De esta forma, el Grupo Andino había concluido con satisfacción su cometido de incorporar un nuevo socio al Acuerdo. Sin embargo, nuevamente tuvo que ponerse a trabajar, empero, en esta oportunidad, en el retiro de uno de sus socios.

Las diferencias entre el modelo de política económica de “desarrollo cerrado” adoptado por el Grupo Andino, y la de política económica de “desarrollo abierto” adoptado por Chile; y los conflictos surgidos a raíz de la aprobación de las Decisiones 24⁷⁸, 37⁷⁹ y 37-A⁸⁰, las cuales restringían las inversiones extranjeras en los Países miembros del Acuerdo, movieron al Gobierno de Chile a plantear su retiro del AC, y tras varias reuniones infructuosas, el 5 de octubre de 1976, durante el Vigésimo Período de

⁷² Decisión 13, de 17 de julio de 1970, de Participación de Venezuela en las Reuniones relacionadas con el proceso de integración subregional.

⁷³ Decisión 21, de 31 de diciembre de 1970, de Participación de Venezuela en las reuniones relacionadas con el proceso de integración subregional.

⁷⁴ Decisión 35, de 10 de marzo de 1971, de Creación de un grupo de trabajo integrado por representantes de los Países miembros y de Venezuela.

⁷⁵ Art. 1 de la Decisión 35.

⁷⁶ Decisión 70, de 13 de febrero de 1973, de Condiciones para la adhesión de Venezuela al Acuerdo.

⁷⁷ Venezuela fue incorporado al AC de forma oficial el 31 de diciembre de 1973, al entrar en vigor el Instrumento Adicional al Acuerdo de Cartagena para la Adhesión de Venezuela.

⁷⁸ Decisión 24, de 31 de diciembre de 1970, de Régimen común de tratamiento a los capitales extranjero y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

⁷⁹ Decisión 37, de 24 de junio de 1971, de Ajustes al margen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

⁸⁰ Decisión 37-A, de 17 de julio de 1971, de Modificación del artículo 1 de la Decisión 37.

Sesiones Ordinarias de la Comisión, tuvo lugar la suscripción del “Protocolo Adicional Relativo al Retiro de Chile del Acuerdo de Cartagena”⁸¹.

El Protocolo establecía dos soluciones alternativas: (i) la posibilidad de crear un régimen especial para Chile, o (ii) facilitar el retiro de Chile del Acuerdo. Habiendo transcurrido el plazo previsto por el artículo 1 del Protocolo, y no habiendo llegado a un acuerdo entre las partes, el 30 de octubre de 1976, el entonces Presidente de Chile, Augusto Pinochet Ugarte, anunció el retiro de Chile del AC. En la misma fecha, habiéndose oficializado el retiro de Chile del AC, la Comisión, aprobó la Decisión 102⁸² disponiendo el cese para Chile de todos sus derechos y obligaciones derivados del Acuerdo, Protocolos, Decisiones y Resoluciones, excepto los derechos y obligaciones emanados de las Decisiones 40⁸³, 46⁸⁴, 56⁸⁵ y 94⁸⁶, los que permanecerían plenamente vigentes. Según Olga Lozano y Sandra Zuluaga⁸⁷, Chile se retiró del AC debido a que no logró la aprobación de un régimen especial compatible con su nueva política de apertura económica, la cual entraba en contradicción con la Decisión 24 de la Comisión.

Posteriormente, Venezuela que había sido el primer y único país en adherirse al AC; el 19 de abril de 2006, por medio de su Presidente –Hugo Rafael Chávez Frías– anunció el retiro de Venezuela de la ya Comunidad Andina⁸⁸. Días después, mediante nota del Ministerio de Relaciones Exteriores⁸⁹, a la Secretaría General de la Comunidad Andina, de 22 de abril de 2006, comunicó y oficializó esta decisión.

⁸¹ Aprobado el 5 de octubre de 1976, durante el Vigésimo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión, en Lima, Perú.

⁸² Decisión 102, de 30 de octubre de 1976, de Cese de Chile de los derechos y obligaciones derivados del Acuerdo de Cartagena.

⁸³ Decisión 40, de 16 de noviembre de 1971, de Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y del Convenio Tipo para la celebración de Acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.

⁸⁴ Decisión 46, de 18 de diciembre de 1971, de Régimen uniforme de la empresa multinacional y reglamento de tratamiento aplicable al capital subregional.

⁸⁵ Decisión 56, de 20 de agosto de 1972, de Transporte internacional por carretera.

⁸⁶ Decisión 94, de 14 de diciembre de 1975, de Sistema troncal andino de carreteras.

⁸⁷ LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... *ob. cit.*, p. 147.

⁸⁸ Dicho comunicado tuvo lugar durante la celebración de la Reunión Multilateral de los Jefes de Estado de Paraguay, Uruguay y Bolivia, en La Asunción, Paraguay, el 19 de abril de 2006.

⁸⁹ Mediante la presente nota, el Gobierno venezolano, por medio del Ministerio de Relaciones Exteriores, haciendo alusión a cinco puntos, en los que respalda su decisión, expresa su decisión de denunciar al Acuerdo de Cartagena.

Tras la formalización de esta decisión, se dio inicio al procedimiento de denuncia⁹⁰, a tal efecto, funcionarios de la Secretaría General de la Comunidad Andina, se trasladaron a Venezuela para elaborar dos primeros documentos de trabajo (SG/dt 341⁹¹ y SG/dt 347⁹²); posteriormente, sobre la base de estos documentos, se elaboró un último documento (SG/dt 356⁹³), en el que se propone la suscripción de varios documentos para dar viabilidad a la denuncia de Venezuela.

Sobre la base de este último documento, fue suscrito el “Memorando de Entendimiento entre la República Bolivariana de Venezuela y los Países miembros de la Comunidad Andina”⁹⁴, sobre la aplicación del artículo 135 del AC, en el cual, se conforma un Grupo de Trabajo entre los Países miembros de la Comunidad Andina, y Venezuela,

⁹⁰ El AC, no contempla disposiciones referentes al procedimiento en caso de denuncia de un País miembro, limitándose a señalar las consecuencias de dicho acto (art. 135 AC). Empero, como señala Sainz Borgo, la denuncia, al constituirse en un acto complejo, se compone de varias etapas para cumplir su objetivo, tales como: notificación, aceptación y ejecución. En el caso concreto de Venezuela, se siguieron las directrices generales dispuestos en la Convención de Viena Sobre Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969. La notificación se realizó conforme señala el artículo 135 del AC, y 42.2 de la Convención de Viena, con lo que se activó el procedimiento de la denuncia. La Aceptación es tramitada de acuerdo a lo dispuesto por el AC y por el artículo 54 de la Convención de Viena, que fija los lineamientos generales para estos casos. La ejecución se dio por medio de la suscripción del Memorando de Entendimiento entre la República Bolivariana de Venezuela y los Países miembros de la Comunidad Andina, expresada por medio de la Decisión 641 de la Comisión. SAINZ BORGO, Juan Carlos: “La salida de Venezuela de la Comunidad Andina”, en *Revista electrónica Politeia*, Instituto de Estudios Políticos, vol. 30, n. 38, junio de 2007. [Fecha de consulta: 14 de enero de 2013]. Disponible en: http://www2.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0303-97572007000100005&lng=es&nrm=iso

⁹¹ SECRETARÍA GENERAL: “Consideraciones jurídicas de la denuncia del Acuerdo de Cartagena por parte de Venezuela y sobre la protección del acervo histórico de las relaciones entre los Países miembros de la Comunidad Andina”, SG/dt 341 de 3 de mayo de 2006.

⁹² SECRETARÍA GENERAL: “Acervo histórico normativo y perspectivas de las relaciones entre los Países miembros de la Comunidad Andina y Venezuela”, SG/dt 347 de 28 de junio de 2006. Dicho documento que consta de cuatro apartados y un anexo, hace referencia al acervo normativo del Programa de Liberación que debería continuar rigiendo entre los Países miembros de la Comunidad Andina y Venezuela, por un periodo no inferior a cinco años, así como la conveniencia y los efectos de la participación de Venezuela en los Órganos Principales del AC. Asimismo, el anexo hace referencia a los posibles efectos jurídicos derivados de la denuncia de Venezuela al AC en ciertas materias del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

⁹³ SECRETARÍA GENERAL: “Ayuda memoria: Resumen aspectos jurídicos derivados de la denuncia del Acuerdo de Cartagena por parte de Venezuela”, SG/dt 356 de 2 de agosto de 2006. Dicho documento, tras hacer una breve referencia a los dos documentos de trabajo anteriores, propone la suscripción de los siguientes documentos: 1. Entendimiento sobre aplicación del artículo 135 del AC entre los Países miembros de la Comunidad Andina y la República Bolivariana de Venezuela”; 2. Decisión, referente a la “aplicación del artículo 135 del AC entre los Países miembros de la Comunidad Andina y la República Bolivariana de Venezuela”; y, 3. “Protocolo de aplicación de un mecanismo de solución de controversias provisional entre los Países miembros de la Comunidad Andina y la República Bolivariana de Venezuela”.

⁹⁴ Suscrito el 9 de agosto de 2006, durante el Ciento Veintiocho Período de Sesiones Extraordinarias de la Comisión, en Lima, Perú, y ratificado por medio de la Decisión 641 de la misma fecha y año. Relativo a: “Aprobación del memorando de entendimiento suscrito entre los Países miembros de la Comunidad Andina y la República Bolivariana de Venezuela”.

con el objetivo de establecer los mecanismos necesarios para garantizar la efectiva aplicación de los derechos y obligaciones establecidos en el artículo 135 del AC⁹⁵.

De esta manera, concluyó el proceso de denuncia con el que Venezuela terminó de retirarse de la Comunidad Andina, siendo el 22 de abril de 2011 la fecha definitiva en que Venezuela quedó excluida de la Comunidad Andina al concluir el plazo de cinco años dispuesto por el artículo 135 del AC.

3. Desarrollo del proceso de integración subregional andino

Como ya tuvimos oportunidad de señalar al principio del trabajo, el periodo de postguerra de la II Guerra Mundial, se caracterizó por el predominio del modelo de “industrialización por sustitución de importaciones”, por lo que, cuando se gestó la integración, se asumió este modelo, erigiendo barreras que amparaba a la naciente industria nacional⁹⁶. En palabras de Horacio Godoy y Roberto González⁹⁷, el Grupo Andino fue creado en un ambiente de desconfianza, inseguridad y miedo; empero, la suscripción de dicho Acuerdo, posibilitó el establecimiento de mecanismo que garantizaba una mejor distribución de los beneficios a los países más pequeños de la región. Las condiciones especiales establecidas en favor de Bolivia y Ecuador, así lo demostraban.

Como era de esperar, durante los primeros años de puesta en marcha del Grupo Andino, este concentró todos sus esfuerzos en la consecución de sus objetivos; tales como la liberación del comercio de bienes, la adopción de un arancel externo común, la armonización de los instrumentos de comercio y política económica, la ejecución del programa industrial y, la integración física.

Empero, la incertidumbre generada por la adhesión de Venezuela⁹⁸, y especialmente por el retiro de Chile del AC, produjo un estancamiento del proceso de integración⁹⁹. Lo

⁹⁵ Los principales puntos en los que debían llegar a acuerdos eran los siguientes: salvaguardias, régimen de origen y solución de controversias, medidas sanitarias y fitosanitarias, y obstáculos técnicos al comercio que amparen los derechos y obligaciones que se mantienen entre las Partes, en el marco del programa de liberación comercial de bienes, en concordancia con el artículo 135 del Acuerdo de Cartagena.

⁹⁶ ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración... *ob. cit.*, p. 5.

⁹⁷ GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN... *ob. cit.*, p. 353 y 354.

⁹⁸ En palabras de Augusto Bermúdez, el ingreso de Venezuela al Grupo Andino, dimensionó de una manera diferente las perspectivas económicas, financieras y políticas del Grupo Andino, por lo que, el

que propicio la suscripción de dos instrumentos adicionales al AC: el Protocolo de Lima¹⁰⁰, y el Protocolo de Arequipa¹⁰¹; ambos documentos, en líneas general, se limitaron a ampliar los plazos previstos para concretar el Programa de Liberación, el Arancel Externo Mínimo Común, la Programación Industrial, y el inicio del proceso de aproximación al Arancel Externo Común; asimismo, ampliaron el plazo para la aplicación de varios Regímenes Especiales previstos en favor de Bolivia y Ecuador.

Pese a los inconvenientes señalados, la década de los 70, no fue del todo mal. Durante esta primera década, se dieron pasos importantes para el desarrollo de su estructura institucional, logrando constituir casi todos los órganos e instituciones del Grupo Andino –a excepción del Consejo Presidencial Andino¹⁰²–. En este sentido, a iniciativa de la Comisión y de la Junta del AC, se propició la creación de importantes instituciones, a decir: el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena¹⁰³, el Parlamento Andino¹⁰⁴ y el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores¹⁰⁵; órganos de naturaleza política, instaurados para la institucionalización, y proyección externa de los Países miembros¹⁰⁶.

3.1. El Grupo Andino y la crisis de los ochenta

De forma general, la década de los 80, Latinoamérica se encontraba sumida en la crisis de la deuda, y como consecuencia de la misma, se produjo el cierre de sus economías. En palabras de Lozano y Zuluaga¹⁰⁷, esto codujo a la adopción de mecanismos de comercio administrado, dirigidos a minimizar los efectos negativos de las preferencias arancelarias sobre la difícil situación de la balanza de pagos. En consecuencia, la

ingreso de Venezuela represento el hecho más positivo del proceso de integración subregional andino; BERMÚDEZ, Augusto: “Grupo Andino... *ob. cit.*, p. 23.

⁹⁹ LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... *ob. cit.*, p. 147.

¹⁰⁰ Suscrito el 30 de octubre de 1976, en Lima, Perú.

¹⁰¹ Suscrito el 21 de abril de 1978, en Arequipa, Perú.

¹⁰² Constituido el 23 de mayo de 1990, con el objetivo de institucionalizar la celebración de las Cumbres Presidentes de los países del Grupo Andino.

¹⁰³ Constituido el 28 de mayo de 1979, mediante la suscripción del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Luego de un largo proceso de ratificación, entro en vigor el 19 de mayo de 1983, y tras las gestiones destinadas para su instalación en su sede oficial (Quito, Ecuador), inicio sus actividades el 2 de enero de 1984.

¹⁰⁴ Constituido el 25 de octubre de 1979, mediante la suscripción del Tratado Constitutivo del Parlamento Andino, en La Paz, Bolivia, en vigor en enero de 1984.

¹⁰⁵ Constituido el 12 de noviembre de 1979.

¹⁰⁶ Véase por ejemplo: CASAS CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira: “¿Qué pasa con la... *ob. cit.*, p. 595; SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional... *ob. cit.*, p. 25; y, MALDONADO LIRA, Héctor: *30 años de integración. Balance y perspectivas*, Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, 1999, p. 43.

¹⁰⁷ LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... *ob. cit.*, p. 148.

atención de los países se volcó a la administración de sus economías internas y a la crisis de la deuda¹⁰⁸.

Bajo estas condiciones, varios autores coinciden en señalar, que habiendo superado los años 70, se ingresó en la famosa “década perdida de los 80”; durante este periodo, la región se encontraba sumida en una situación de crisis política, económica y social, caracterizada por la proliferación de incumplimientos a los compromisos adquiridos en el seno del Grupo Andino, aspectos que frenaban, o incluso hacían retroceder el proceso de integración¹⁰⁹.

Sin embargo, y como señala Carmona Estanga¹¹⁰, estas dificultades no fueron óbice para el logro de un conjunto apreciable de avances, pero impidieron materializar los principales objetivos del Acuerdo, tales como: la formación de la unión aduanera, programación industrial conjunta y armonización de políticas económicas y sociales; por lo que se planteó formular un nuevo modelo de integración, mediante una transición evolutiva y no traumática hacia un nuevo modelo de integración andina; empero, rescatando los avances y el patrimonio acumulado, pero otorgándole un toque innovador.

Es así, que a finales de los años 80, tuvo lugar la suscripción del Protocolo de Quito¹¹¹, misma que significó la primera gran modificación del AC, mediante este instrumento se introdujeron importantes enmiendas al Acuerdo, todo con el objetivo de adaptarlo a las circunstancias actuales del momento histórico, empero, teniendo el cuidado de no alterar las bases ni objetivos fundamentales del mismo. Las razones principales que propiciaron la adecuación del AC, se encuentran en el documento denominado “Plan de

¹⁰⁸ SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos... ob. cit.*, p. 155.

¹⁰⁹ Véase por ejemplo: SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos... ob. cit.*, p. 155; GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN... *ob. cit.*”, p. 356; ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración... *ob. cit.*”, p. 6; LAMELAS CASTELLANOS, Nélida; AGUAYO LORENZO, Eva y CANELO MÁRQUEZ, María Teresa: “Integración y crecimiento económico en la Comunidad Andina: Más allá de la apertura comercial”, en *Revista Galega de Economía*, vol. 14, n. 1 – 2, 2005, p. 155; y, LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... *ob. cit.*”, p. 148.

¹¹⁰ CARMONA ESTANGA, Pedro: “El protocolo modificador del Acuerdo de Cartagena: Negociaciones y características”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), n. 134, mayo de 1988, pp. 3-13.

¹¹¹ Suscrito el 12 de mayo de 1987, en Lima, Perú. En vigor desde el 25 de mayo de 1988 tras su ratificación por los Países miembros del Acuerdo.

Reorientación del Proceso Andino de Integración”¹¹², adoptado por la Comisión en 1983.

Sin duda alguna, una de las principales modificaciones introducidas por este Protocolo, tuvo que ver con la reestructuración de los “Órganos del Acuerdo”, en este sentido, por disposición del artículo 5 del Protocolo, los órganos del Acuerdo se clasifican en: principales, auxiliares y subsidiarios¹¹³. A los órganos principales se incorporan el Tribunal de Justicia y el Parlamento Andino. Los Consejos Consultivos Empresarial y Laboral se consolidan como órganos auxiliares. Y se abrió la posibilidad de conformar nuevos órganos subsidiarios a iniciativa de la Comisión.

La Comisión adquirió capacidad de legislación exclusiva sobre materias de su competencia, expresando su voluntad mediante Decisiones¹¹⁴. Con relación a la Junta, a más de modificar algunas de sus competencias, se estableció la ciudad de Lima como su sede permanente¹¹⁵. Con relación a la solución de controversias, se deja de acudir al Protocolo de Solución de Controversias de la ALALC, y se dispone que sea el Tribunal de Justicia quien conozca los conflictos que puedan surgir con motivo de la aplicación del Acuerdo¹¹⁶.

3.2. Nacimiento de la Comunidad Andina

A finales de la década de los 80, e inicios de los 90, era posible vislumbrar una voluntad política de impulsar el proceso de integración, esta vez con una actitud diferente, más abierta a la apertura económica, lo que dio lugar al surgimiento de un nuevo concepto de “regionalismo abierto”¹¹⁷; así, en 1989, durante la Quinta Cumbre Presidencial

¹¹² En líneas generales, el Plan de Reorientación, señalaba, que si bien es cierto, el proceso de integración andina había tenido periodos de dinamismo y ampliación, no es menos cierto también, que había tenido periodos de estancamiento y aun de retrocesos, no habiendo alcanzado los objetivos planteados pese a los esfuerzos realizados; ya que, algunos de los mecanismos e instrumentos del proceso, en la práctica habían sido muy difíciles de aplicar. Estas dificultades de integración se vieron agravadas por la crisis mundial de grandes proporciones por la que atravesaba la región latinoamericana, y por ende todos los Países miembros del Acuerdo.

¹¹³ El artículo 5 de la versión original del AC establecía solamente dos tipos de órganos, los principales (la Comisión y la Junta), y los auxiliares (el Comité Consultivo y el Comité asesor Económico y Social). Este nuevo artículo establece cuatro Órganos Principales, dos Órganos Auxiliares, y varios Órganos Subsidiarios.

¹¹⁴ Art. 6 del Protocolo de Quito.

¹¹⁵ Art. 13 del Protocolo de Quito.

¹¹⁶ Art. 15 del Protocolo de Quito.

¹¹⁷ El modelo de “regionalismo abierto” fue promovido por la CEPAL, que buscaba la liberación comercial y avanzar en los acuerdos preferenciales entre países. Véase: ADKISSON, Richard V.: “The

Andina, celebrada en Galápagos, Ecuador¹¹⁸, se decidió abandonar el modelo de “desarrollo cerrado” y dar paso a un nuevo modelo de “desarrollo abierto”, a este efecto, se aprobó un nuevo “Diseño Estratégico para la Orientación del Grupo Andino”. Dicho documento señalaba el rumbo y las acciones a seguir con miras a fortalecer la integración andina y orientar su evolución. En este sentido, postula dos grandes objetivos: consolidar el espacio económico andino; y mejorar la articulación del Grupo Andino en el contexto internacional¹¹⁹.

A partir de ahí, cada reunión de los Presidentes andinos aceleró el proceso, acortando plazos y eliminando los mecanismos de reserva o defensa originalmente establecidos¹²⁰. Según Lozano y Zuluaga¹²¹, a partir de este momento, las reuniones presidenciales se convirtieron en un factor definitivo para el avance en el proceso de integración andina¹²².

Estos acontecimientos constituyeron el punto de inflexión del resurgimiento de la integración andina, facilitando su adaptación a las nuevas condiciones del entorno económico mundial, caracterizado por la apertura de las economías y la globalización. El comercio y el mercado adquirieron el protagonismo principal, para cuyo efecto, se aplicaron políticas de liberalización comercial y apertura económica, desregularización de mercados, privatización y, reducción del Estado. Por su parte, los Países miembros se comprometieron a eliminar entre sí los aranceles y formar una zona de libre comercio, permitiendo que el comercio intracomunitario creciera en forma dinámica. Asimismo,

Andean Group: Institutional Evolution, Intraregional Trade, and Economic Development”, en *Journal of Economic Issues*, vol. 37, n. 2, 2003, p. 373.

¹¹⁸ Celebrada el 18 de diciembre de 1989, en Galápagos, Ecuador.

¹¹⁹ Con el primer objetivo se buscaba perfeccionar el mercado ampliado subregional; mejorar las infraestructuras y los servicios de transporte y de comunicaciones; impulsar la integración y la cooperación de los sectores productivos; aumentar la fluidez en la circulación de capitales, bienes, servicios y personas; aplicar tratamiento preferencial; y, fomentar la integración fronteriza y del turismo. El segundo objetivo pretendía mejorar la capacidad andina para competir a escala internacional; fortalecer la acción externa conjunta; y, converger con los objetivos de la unidad latinoamericana.

¹²⁰ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo Presidencial Andino: 1989 - 2002*, pp. 39 - 84; 117 - 139 y 157 - 168. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/public/Presidentes.pdf>

¹²¹ LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... *ob. cit.*, p. 149.

¹²² Entre 1989 y 1991 los Presidentes de los Países miembros identificaron los lineamientos dentro de los cuales se debería consolidar la Zona de Libre Comercio y el Arancel Externo Común. Las Actas de Galápagos, La Paz, Caracas y Barahona, recogieron los mencionados lineamientos y señalaron las fechas dentro de los cuales los países debían adoptar las decisiones domésticas que les permitieran cumplir los acuerdos alcanzados. Según Germánico Salgado, la decisión de los Presidentes de reunirse semestralmente para impulsar la integración, tuvo efectos notables sobre la vida del Acuerdo; SALGADO, Germánico: “Integración andina y apertura externa. Las nuevas tendencias”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América latina*, n. 125, mayo – junio de 1993, p. 131.

se liberalizaron los servicios, especialmente los de transporte en sus diferentes modalidades¹²³.

Todo el proceso hasta aquí señalado, culminó el 10 de marzo de 1996 con la suscripción del “Protocolo de Trujillo”¹²⁴, con la suscripción de dicho Protocolo, se creó la “Comunidad Andina” (CAN) en remplazo del Grupo Andino como una “organización subregional con personería o personalidad jurídica internacional”¹²⁵; e “integrada por los Estados soberanos de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela¹²⁶, y por los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración”¹²⁷ (SAI).

Asimismo, se transformó la Junta del AC en Secretaría General de la CAN¹²⁸; se institucionalizó el Consejo Presidencial Andino y el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, como nuevos órganos de orientación y dirección política del Acuerdo, incorporándolos a la estructura organizativa de la CAN; de esta forma, se encomendó en los Presidentes de los Países miembros la conducción de la CAN, otorgándole al mismo tiempo, la dirección política que hasta ese momento no lo tenía¹²⁹.

En este sentido, el Protocolo de Trujillo estableció seis órganos principales, dos instituciones consultivas, dos instituciones financieras, y una Universidad. Asimismo, como ya señalamos *supra*, otorgó Personalidad Jurídica Internacional a la CAN, y privilegios e inmunidades a los miembros de los órganos principales del SAI; introduciendo de esta forma, profundas modificaciones de carácter institucional para adaptarlo al entorno internacional que tanto había cambiado desde 1969. En palabras de

¹²³ Véase por ejemplo: SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos... ob. cit.*, pp. 152 y ss.; y, LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... ob. cit.”, p. 149.

¹²⁴ El Protocolo de Trujillo Modificatorio del Acuerdo de Integración Subregional Andino, fue suscrito el 10 de marzo de 1996, durante la VIII Reunión del Consejo Presidencial Andino, en Trujillo, Perú. En vigor desde el 3 de junio de 1997.

¹²⁵ Art. 48 del AC (Decisión 406).

¹²⁶ Venezuela que había sido el primer y único país en adherirse al AC, el 19 de abril de 2006, anunció su retiro de la CAN. Días después, mediante nota del Ministerio de Relaciones Exteriores a la Secretaría General de la CAN, comunicó y oficializó esta decisión. Para mayores detalles, véase: apartado 2.1. del presente trabajo.

¹²⁷ Art. 5 del AC (Decisión 406).

¹²⁸ El 1 de agosto de 1997, con la instalación de la Secretaría General, inició oficialmente sus actividades la CAN.

¹²⁹ En opinión de Maldonado Lira, el SAI ordenó y sistematizó el funcionamiento de las instituciones y órganos creados a lo largo de más de veinticinco años del quehacer integrador del entonces Grupo Andino. Asimismo, se estableció el funcionamiento y relacionamiento de las principales instituciones básicas del AC; MALDONADO LIRA, Héctor: “Preservar la Comunidad Andina: Una tarea prioritaria”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, p. 118.

José Luís Da Cruz y José Manuel Sobrino¹³⁰, el Protocolo de Trujillo, se constituyó en una de las reformas institucionales más importantes ocurrida en los últimos años dentro del panorama jurídico comparado de la región¹³¹.

Según Godoy y González¹³², de las reformas institucionales introducidas por el Protocolo de Trujillo, quizá la más importante fue la adopción del “principio de supranacionalidad” establecido por medio de la aplicación directa y de preeminencia de sus disposiciones, haciendo que las normas andinas sean de cumplimiento obligatorio para los Países miembros y que no requieran de procesos especiales para entrar en vigor. En opinión de Solares Gaité¹³³, la incorporación del Consejo Presidencial Andino y el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, en la estructura institucional de la CAN, dio al proceso de integración una dirección política, que hasta entonces había sido eminentemente técnica y comercial.

Finalmente, con la suscripción del “Protocolo de Sucre”¹³⁴, los Presidentes de los Países miembros, deciden dar un paso hacia delante y establecer un mercado común. En este sentido, deciden profundizar la integración con los demás bloques económicos regionales, y establecer programas de comercio intrasubregional de servicios.

Otra de las innovaciones introducidas por el Protocolo de Sucre, es que por primera vez desde su suscripción, señala que las disposiciones del AC, permanecerán vigentes de forma indefinida¹³⁵, ya que, como señalamos *supra*, su vigencia se encontraba supeditada a la consecución de los objetivos perseguidos por el Tratado de Montevideo.

¹³⁰ DA CRUZ VILLAÇA, José Luis y SOBRINO HEREDIA, José Manuel: “Del Pacto a la Comunidad Andina: El Protocolo de Trujillo de 10 de marzo de 1996, ¿Simple reforma institucional o profundización en la integración subregional?”, en *Gaceta Jurídica de la C.E. y de la Competencia*, D-26, 1996, p. 87.

¹³¹ Para mayores detalles acerca de la reforma institucional de la CAN, véase por ejemplo: CASTAÑEDA ARRASCUE, Oscar: “La Comunidad Andina y el Nuevo Sistema Andino de Integración”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 1, 1996, pp. 21 - 24; MENDOZA FANTINATO, Guido: “La Comunidad Andina: ¿Una institucionalidad moderna?”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 1, 1996, pp. 31 - 38; ORE LEÓN, José: “La Comunidad Andina: Instituciones y Órganos”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 1, 1996, pp. 25 - 30; y, SALAZAR MANRIQUE, Roberto: “Principios básicos en el Derecho Comunitario Andino”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 3, 1996, pp. 207 - 223.

¹³² GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN... *ob. cit.*, p. 357.

¹³³ SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos... ob. cit.*, p. 180.

¹³⁴ Suscrito el 25 de junio de 1997, en Quito, Ecuador. En vigor desde el 14 de abril de 2003.

¹³⁵ Art. 25 del Protocolo de Sucre.

4. La Comunidad Andina y el Sistema Andino de Integración

Varios autores coinciden en señalar que el Grupo Andino –hoy Comunidad Andina–, se inspiró en la experiencia de la Comunidad Económica Europea –hoy UE–, adquiriendo un cierto grado de parentesco con el modelo comunitario europeo¹³⁶. Según Espíndola y Herrera¹³⁷, tanto la ALADI, como la CAN, copiaron a la UE el modelo de áreas de libre comercio, con la idea de reproducir esta experiencia en Latinoamérica y en la subregión andina.

Según Carlos Moslares y Joaquín Turmo¹³⁸, el proceso de integración subregional andino, “*responden a una filosofía europea continental, que implica un mayor grado de integración comercial que la mera área de libre comercio y conlleva la creación de mecanismos políticos institucionales y sistemas de compensación de desequilibrios regionales...*”. En palabras de, Alfredo Fuentes Fernández¹³⁹, “*la UE es un esquema de integración muy similar al de la CAN, es un ‘sistema de integración hermano’: hay un Parlamento Europeo y un Parlamento Andino, hay un Tribunal de Justicia para cada sistema...*”. Para Maldonado Lira¹⁴⁰, en el continente americano no existe otro proceso de integración con el tejido institucional y organizacional como con el que cuenta la CAN.

Otros autores van más allá al señalar que la CAN, fue la primera gran iniciativa que apuntaba a una integración profunda entre países en vías de desarrollo, por lo que, de entre todos los procesos de integración latinoamericanos, el proceso de institucionalización y organización del Grupo Andino, es el más estructurado e institucionalizado; siendo el primero en exhibir una red completa de órganos e

¹³⁶ Véase por ejemplo: ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*, p. 5; SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional... *ob. cit.*, pp. 29 y 30; y, SALAZAR SANTOS, Felipe: “La personalidad jurídica internacional de la organización creada por el Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), n. 84, octubre de 1983, p. 26.

¹³⁷ ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino: ¿Utopía o realidad jurídica?”, en *Revistas Criterio Jurídico*, vol. 8, n. 1, 2008, p. 38.

¹³⁸ MOSLARES GARCÍA, Carlos y TURMO GARUZ, Joaquín: “El proceso de integración... *ob. cit.*, p. 40.

¹³⁹ FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Situación actual y perspectiva de la Comunidad Andina”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, p. 364.

¹⁴⁰ MALDONADO LIRA, Héctor: *Pacto andino. Mercado de la integración del año 2000*, Ed. Universitaria, Caracas, Venezuela, 1996, p. 22.

instituciones comunitarias¹⁴¹; agrupadas dentro de una sofisticada y estable estructura, situándole a la vanguardia de los procesos de integración en Latinoamérica, quizás sólo por detrás de la UE¹⁴². De ahí, como señala Germánico Salgado¹⁴³, otras iniciativas de integración de la región, hayan seguido modelos muy parecidos al adoptado por la CAN.

Según Alberto Solares Gaité¹⁴⁴, el proceso de integración andina, al igual que otras experiencias similares, tuvo luces y sombras, avances y retrocesos. Sin embargo, y como señala Jaime Acosta Puertas¹⁴⁵, en las últimas cuatro décadas los Países miembros fueron capaces de crear una sofisticada institucionalidad comunitaria.

Dicha institucionalidad, como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, fue producto de la suscripción del Protocolo de Trujillo, el cual introdujo reformas estructurales en el proceso de integración. Por medio de este instrumento, se creó la CAN como una organización subregional con personalidad jurídica internacional, y se estableció el SAI, con la finalidad de permitir una coordinación efectiva de los órganos e instituciones que lo conforman, todo esto, con el objetivo de profundizar la integración andina, promover su proyección externa y fortalecer el proceso de integración de los Países miembros¹⁴⁶.

En este sentido, la configuración de la CAN, tomando como base el modelo de integración de la UE, no se limitó a la creación de una zona de libre comercio; al contrario, basándose en la experiencia de esta organización internacional, y gracias a la transferencia de *know how*, ha ido creando varios órganos e instituciones¹⁴⁷. Así, apelando a la clasificación seguida por la CAN, el SAI se encuentra conformado por

¹⁴¹ Véase por ejemplo: SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos...* *ob. cit.*, p. 184; CASAS CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira: “¿Qué pasa con la... *ob. cit.*, p. 598; VELA ORBEGOZO, Bernardo: “La encrucijada del proceso andino de integración”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, p. 427; y, ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*, p. 5.

¹⁴² QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la Comunidad Andina*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2006, p. 50.

¹⁴³ SALGADO, Germánico: “Integración andina y apertura externa... *ob. cit.*, p. 133.

¹⁴⁴ SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos...* *ob. cit.*, p. 184.

¹⁴⁵ ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina... *ob. cit.*, p. 4.

¹⁴⁶ Véase por ejemplo: FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Contexto histórico y avances de la integración en la Comunidad Andina”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 13, 2008, p. 190; y, SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional... *ob. cit.*, pp. 29 y 30.

¹⁴⁷ MOSLARES GARCÍA, Carlos y TURMO GARUZ, Joaquín: “El proceso de integración... *ob. cit.*, p. 41.

tres órganos intergubernamentales; siete órganos comunitarios; y, varias instituciones de participación con la sociedad, estas son¹⁴⁸:

Organizaciones intergubernamentales

- Consejo Presidencial Andino;
- Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores; y,
- Comisión de la Comunidad Andina.

Organizaciones comunitarias

- Secretaría General de la Comunidad Andina;
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina;
- Parlamento Andino;
- Corporación Andina de Fomento;
- Fondo Latinoamericano de Reservas;
- Organismo Andino de Salud; y,
- Universidad Andina Simón Bolívar.

Instancias de participación de la sociedad civil

- Consejo Consultivo Empresarial;
- Consejo Consultivo Laboral;
- Consejo Consultivo de Pueblos Indígenas; y,
- Consejo Consultivo de Autoridades Municipales.

Como se puede observar, el SAI cuenta con una frondosa estructura institucional, a los cuales se les ha asignado diferentes competencias, desde políticas y normativas, hasta jurisdiccionales, deliberantes, ejecutivas, financieras, educativas, y consultivas. Estando reservado a los órganos del Sistema, el papel central de la conducción de la CAN, mientras que las instituciones, estarían llamadas a brindar apoyo al trabajo de los diferentes órganos del Sistema.

¹⁴⁸ En el marco del proceso andino de integración, se han creado también Consejos, Comités y otros mecanismos, con capacidad de asesorar a los órganos e instituciones de la CAN. Para mayor información, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos informativos de la Comunidad Andina*, SG/di 962 de 7 de octubre de 2001. [Fecha de consulta: 25 de febrero de 2013]. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=120&tipo=SA&title=instancias-asesoras>.

Con el fin de lograr la mejor coordinación del SAI, el Presidente del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, convocará y presidirá la “Reunión de Representantes de las instituciones que conforman el Sistema”¹⁴⁹, la cual se realiza de manera ordinaria al menos una vez al año y, de forma extraordinaria, cada vez que lo solicite cualquiera de sus instituciones integrantes. La Secretaría General de la CAN actuará como Secretaría de la Reunión¹⁵⁰.

Acto seguido, y siguiendo la clasificación señalada *supra*, pasamos a desarrollar los aspectos principales de los órganos e instituciones del SAI, a tal efecto, conviene aclarar que por la naturaleza del trabajo, nos detendremos a analizar con mayor detenimiento – pero sin extendernos demasiado– los órganos e instituciones del Sistema que de forma directa guardan relación con el trabajo; limitándonos a hacer breves referencias a aquellas que no lo hagan¹⁵¹.

4.1 Organizaciones intergubernamentales

4.1.1. Consejo Presidencial Andino

En 1990, por disposición de los Presidentes de los Países miembros del AC, fue instituido el Consejo Presidencial Andino (CPA)¹⁵², integrado por los Presidentes de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela¹⁵³. El CPA, tiene por misión: evaluar, impulsar y orientar la integración andina. Para el cumplimiento de sus objetivos, se acordó celebrar reuniones de trabajo semestrales; recayendo en el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la obligación de preparar dichas reuniones. De las reuniones de trabajo del CPA, emanarían las Directrices Presidenciales, las cuales debían ser instrumentadas por los órganos e instituciones del SAI.

¹⁴⁹ La primera reunión formal de coordinación de representantes del SAI, tuvo lugar el 15 de enero de 1998, en la ciudad de Quito, Ecuador.

¹⁵⁰ Arts. 9 y 10 del AC (Decisión 406).

¹⁵¹ Para mayor información acerca de los antecedentes, estructura, formación y funciones de los diferentes órganos e instituciones del SAI, véase por ejemplo: QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, pp. 49 - 167.

¹⁵² El CPA, fue instituido mediante la suscripción del “Instrumento de creación del Consejo Presidencial Andino y del Sistema de Coordinación de las Instituciones de integración andina”, suscrito el 23 de mayo de 1990, en Machu Picchu, Perú.

¹⁵³ Como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, el 19 de abril de 2006 Venezuela anunció su retiro de la CAN, a partir de ahí, el CPA, sólo se encuentra conformado por los Gobiernos de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

El Protocolo de Trujillo, como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, institucionalizó el CPA como “máximo órgano del SAI”¹⁵⁴, ratificando al mismo tiempo, su conformación por los Jefes de Estado de los Países miembros del AC. Asimismo, institucionalizó las Directrices Presidenciales, las cuales debían ser instrumentadas por los órganos e instituciones del SAI que éste determine, conforme a las competencias y mecanismos establecidos en sus respectivos Tratados o Instrumentos Constitutivos. El CPA, expresa su voluntad mediante Directrices, sobre los distintos ámbitos de la integración.

Conforme reza el artículo 12 del AC (Decisión 406), corresponde al CPA: definir la política de integración subregional andina; orientar e impulsar las acciones de interés de la Subregión; evaluar el desarrollo y los resultados del proceso de la integración; considerar y emitir pronunciamientos sobre los informes, iniciativas y recomendaciones presentados por los órganos e instituciones del SAI; y, examinar todas las cuestiones y asuntos relativos al desarrollo del proceso de integración y su proyección externa.

A diferencia de lo establecido en su Instrumento de creación, el CPA se reúne de forma ordinaria una vez al año, de preferencia en el país que ejerce la Presidencia del mismo, y de manera extraordinaria, cada vez que lo estime conveniente, en el lugar que se acuerde antes de su convocatoria. Dicha reunión tiene por finalidad, tomar conocimiento de las acciones realizadas por los órganos e instituciones del SAI, así como de sus planes, programas y sugerencias¹⁵⁵. Asimismo, dicha reunión, tiene por finalidad, establecer los lineamientos de trabajo y prioridades y, en general, señalar el rumbo de la integración en sus diferentes vertientes.

El CPA, cuenta con un Presidente que ejerce la máxima representación política de la CAN, y permanece en sus funciones un año calendario, misma que es ejercida sucesivamente y en orden alfabético por cada uno de los Países miembros. Entre otras cosas, corresponde al Presidente del CPA: convocar y presidir las Reuniones Ordinarias y Extraordinarias del Consejo; ejercer la representación del Consejo y de la CAN; supervisar el cumplimiento de las Directrices emanadas del CPA; y, llevar a cabo las gestiones que le sean solicitadas por el Consejo¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Art. 11 del AC (Decisión 406).

¹⁵⁵ Art. 13 del AC (Decisión 406).

¹⁵⁶ Art. 14 del AC (Decisión 406).

En definitiva, y como señala Jorge Antonio Quindimil López¹⁵⁷, con el CPA, nos encontramos ante un órgano de máxima importancia para la integración de la CAN; ya que se constituye en un foro de diálogo político, donde se fomenta avenencias entre sus miembros sobre temas de interés común.

4.1.2. Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores

En 1979, por disposición de los Plenipotenciarios de los Países miembros del AC, fue constituido el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores de los Países del Grupo Andino, ampliamente conocido como Consejo Andino¹⁵⁸. De forma general, el Consejo Andino, tenía por misión: formular la política exterior conjunta de los países del AC, a cuyo efecto debía orientar y coordinar la acción externa de los diversos órganos del sistema andino. Para el cumplimiento de sus objetivos, se acordó celebrar reuniones cuando las partes lo estimaren necesario y, por lo menos dos veces cada año. Siendo su presidente el Ministro de RREE del País miembro sede de la reunión. De las reuniones del Consejo Andino, emanaban Declaraciones, Acuerdos, Disposiciones o Recomendaciones.

Al igual que el CPA, el Consejo Andino, fue institucionalizado por el Protocolo de Trujillo como Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores (CAMRE), conformado por los Ministros de Relaciones Exteriores de los Países miembros del AC¹⁵⁹. Actualmente, funciona como órgano de tipo intergubernamental y de coordinación. Expresan su voluntad mediante Declaraciones y Decisiones, adoptadas por consenso. Las Decisiones del CAMRE forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN¹⁶⁰, mientras que las Declaraciones, son manifestaciones de la voluntad de carácter no vinculante, de naturaleza política.

Conforme reza el artículo 16 del AC (Decisión 406), corresponde al CAMRE: formular la política exterior de los Países miembros en los asuntos que sean de interés subregional, así como orientar y coordinar la acción externa de los diversos órganos e instituciones del SAI; formular, ejecutar y evaluar, en coordinación con la Comisión, la

¹⁵⁷ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, pp. 64 y 65.

¹⁵⁸ El Consejo Andino, fue instituido mediante la suscripción del “Instrumento Constitutivo del Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores del Grupo Andino”, suscrito el 12 de noviembre de 1979, en Lima, Perú.

¹⁵⁹ Art. 15 del AC (Decisión 406).

¹⁶⁰ Art. 17 del AC (Decisión 406).

política general del proceso de integración; dar cumplimiento a las Directrices que le imparte el CPA, y otras más expresamente señaladas en el mencionado artículo. En líneas generales, se le asigna competencias referidas a la Política Exterior Común de los Países miembros del AC, la cual fue consagrada definitivamente por el Protocolo de Sucre de 1997.

Al igual que lo establecido en su Instrumento Constitutivo, el CAMRE, se reúne de forma ordinaria dos veces al año, de preferencia en el país que ejerce la Presidencia del mismo, y de manera extraordinaria, cada vez que lo estime conveniente, a petición de cualquiera de sus miembros, en el lugar que se acuerde antes de su convocatoria¹⁶¹. Asimismo, podrá reunirse en forma ampliada con los representantes titulares ante la Comisión, por lo menos una vez al año y, a nivel de alternos, cada vez que lo considere necesario, a fin de tratar asuntos relativos al AC que sean de íteres común de ambos órganos, tales como: preparar las reuniones del CPA; elegir y revocar al Secretario General de la CAN; proponer al CPA las modificaciones al AC; evaluar la gestión de la Secretaría General; y, considerar las iniciativas y propuestas de los Países miembros o la Secretaría General¹⁶², en palabras de Jorge Antonio Quindimil López¹⁶³, se reunirán de forma ampliada para tratar cuestiones de gran calado jurídico, institucional y de seguimiento del AC.

El CAMRE, se encuentra presidido por el MRE del país que se encuentra a cargo de la presidencia del CPA, y permanece en sus funciones un año calendario¹⁶⁴.

En definitiva, por su propia naturaleza, el CAMRE, es el primero de los órganos del SAI con competencias normativas, es decir, se trata de un órgano legislativo y de decisión de la CAN, y como señala Felipe Salazar Santos¹⁶⁵, en su calidad de órgano de orientación política superior, nace con la misión de contribuir a la formulación de la política exterior de los Países miembros del AC en asuntos que sean de interés subregional. Desempeña sus funciones, con apego a lo establecido en el AC, sus

¹⁶¹ Art. 18 del AC (Decisión 406).

¹⁶² Art. 20 del AC (Decisión 406).

¹⁶³ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, pp. 75 y 76.

¹⁶⁴ Art. 19 del AC (Decisión 406).

¹⁶⁵ SALAZAR SANTOS, Felipe: "La personalidad jurídica... ob. cit.", p. 35.

Protocolos modificatorios, así como por su Reglamento, aprobado mediante Decisión 407¹⁶⁶.

4.1.3. Comisión de la Comunidad Andina

La Comisión de la Comunidad Andina (CCA y/o Comisión), a diferencia del CPA y del CAMRE, si fue prevista por el AC de 1969, según el artículo 6 de la versión original del AC, la Comisión fue instituida como el “órgano máximo del Acuerdo”, conformada por un representante plenipotenciario de cada uno de los Países miembros. Entre otras cosas, tenía por misión: “formular la política general del Acuerdo y adoptar las medidas que fueran necesarias para el logro de sus objetivos”¹⁶⁷. Para el cumplimiento de sus objetivos, se acordó celebrar tres reuniones ordinarias al año, y de forma extraordinaria cuando sea convocado por su Presidente. De las reuniones de la Comisión, emanaban las Decisiones, las cuales formaban parte del ordenamiento jurídico del AC.

La Comisión gozó del privilegio de constituirse como órgano máximo del AC por algo más de veinte años, sin embargo, con la institución del CPA en 1990, poco a poco fue perdiendo esa exclusividad; y tras la suscripción del Protocolo de Trujillo en 1996, y el establecimiento del CPA como “máximo órgano del SAI”¹⁶⁸, la Comisión terminó de ceder varias de sus atribuciones en favor del CPA y del CAMRE.

Actualmente, la Comisión está constituida por un representante plenipotenciario de cada uno de los Gobiernos de los Países miembros¹⁶⁹ (por lo general, por Ministros de Comercio e Integración), constituyéndose como uno de los órganos normativos de la CAN. Expresan su voluntad mediante la adopción de Decisiones¹⁷⁰. Las Decisiones de la CCA, al igual que del CAMRE forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN.

Conforme reza el artículo 22 del AC (Decisión 406), entre otras cosas, corresponde a la Comisión: formular, ejecutar y evaluar la política de integración en materia de comercio e inversiones; adoptar las medidas que sean necesarias para el logro de los objetivos del AC, así como para el cumplimiento de las Directrices del CPA; coordinar la posición

¹⁶⁶ Decisión 407, de 25 de junio de 1997, de Reglamento del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores. *GOAC*. Lima, 4 de julio de 1997, núm. 273, pp. 34 – 39.

¹⁶⁷ Inc. a) art. 7 de la versión original del AC.

¹⁶⁸ Art. 11 del AC (Decisión 406).

¹⁶⁹ Art. 21 del AC (Decisión 406).

¹⁷⁰ Art. 21 del AC (Decisión 406).

conjunta de los Países miembros en foros y negociaciones internacionales, en el ámbito de su competencia; aprobar los presupuestos anuales y evaluar la ejecución presupuestal de la Secretaría General y del Tribunal de Justicia de la CAN, así como fijar la contribución de cada uno de los Países miembros.

En la misma línea de la versión original del AC, la Comisión, se reunirá de forma ordinaria tres veces al año, y en forma extraordinaria cuando sea convocada por su Presidente a petición de cualquiera de los Países miembros o de la Secretaría General. Sus sesiones se celebrarán en la sede de esta última, pero podrán llevarse a cabo también fuera de ella. La asistencia a las reuniones de la Comisión es obligatoria, considerándose la ausencia o inasistencia como abstención¹⁷¹. Asimismo, a solicitud de uno o más de los Países miembros, o de la Secretaría General, podrá reunirse como Comisión Ampliada¹⁷²; conformada conjuntamente por los representantes titulares ante esta y los Ministros o Secretarios de Estado del área respectiva, recayendo en el Presidente de la Comisión la dirección de la misma¹⁷³.

La Comisión, cuenta con un Presidente que permanecerá un año calendario en su cargo. Dicha función será ejercida por el representante del país que ocupe la presidencia del CPA¹⁷⁴. Entre otras cosas, corresponde al Presidente de la Comisión, presidir las reuniones ordinarias, extraordinarias y las de forma ampliada de la Comisión.

A diferencia del CPA y del CAMRE; la Comisión, adoptará sus Decisiones con el voto favorable de la mayoría absoluta de los Países miembros¹⁷⁵, y no por unanimidad –salvo algunas excepciones¹⁷⁶–, permitiéndole de esta manera, aprobar sus disposiciones sin

¹⁷¹ Art. 24 del AC (Decisión 406).

¹⁷² Conforme señala el artículo 25 del AC, la Comisión Ampliada se reunirá con el objetivo de tratar asuntos de carácter sectorial, considerar normas para hacer posible la coordinación de los planes de desarrollo y la armonización de las políticas económicas de los Países miembros, así como para conocer y resolver todos los demás asunto de interés común del AC.

¹⁷³ Art. 25 del AC (Decisión 406).

¹⁷⁴ Art. 23 del AC (Decisión 406).

¹⁷⁵ Art. 26 del AC (Decisión 406).

¹⁷⁶ Según el artículo 26 del AC, en las materias incluidas en los anexos I y II del Acuerdo, así como los Programas y Proyectos de Desarrollo Industrial, la Comisión, adoptará sus Decisiones con el voto favorable de la mayoría absoluta de los Países miembros y sin que haya voto negativo.

tropezar con el bloqueo de alguno de sus miembros¹⁷⁷. De esta forma, las Decisiones de la Comisión, hoy por hoy, constituyen el grueso del Derecho derivado de la CAN.

Llegados a este punto, nos encontramos en condiciones de señalar que la Comisión, sigue desempeñando una función principal como órgano normativo de la CAN; sin embargo, tras la suscripción del Protocolo de Trujillo, se ha visto obligada a ceder parte de sus competencias en favor del CPA y del CAMRE. A la fecha, la nueva asignación de competencias de la Comisión, se circunscribe, fundamentalmente, a cuestiones comerciales y de inversión. No obstante, debemos hacer referencia al hecho de que la Comisión, hoy por hoy, ostenta el poder presupuestario de la CAN, ya que es la encargada de aprobar los presupuestos anuales de la Secretaría General y del Tribunal de Justicia, así como fijar la contribución de cada uno de los Países miembros. Desempeña sus funciones, con apego a lo establecido en el AC y sus Protocolos modificatorios, así como por su Reglamento¹⁷⁸.

4.2. Organizaciones comunitarias

4.2.1. Secretaría General de la Comunidad Andina

La Secretaría General de la Comunidad Andina (SGCA y/o Secretaría General), al igual que la Comisión, si fue prevista por la versión original del AC de 1969 bajo la denominación de Junta del AC, según el originario artículo 13 del AC, la Junta fue instituida como el “órgano técnico del Acuerdo”, y se encontraba integrada por tres miembros, quienes debían actuar únicamente en función de los intereses de la subregión en su conjunto. Entre otras cosas, tenía por misión: “velar por la aplicación del Acuerdo y por el cumplimiento de las Decisiones de la Comisión”¹⁷⁹. Fue el primero de los órganos en funcionar de forma permanente¹⁸⁰.

El Protocolo de Trujillo, como ya adelantamos *supra*, transformó la Junta del AC, en Secretaría General de la CAN y la estableció como “órgano ejecutivo de la Comunidad

¹⁷⁷ Conforme señala el artículo 28 del AC, el país que incurriera en un retraso mayor a cuatro trimestres en el pago de sus contribuciones a la Secretaría General o al Tribunal de Justicia, no podrá ejercer el derecho a voto en la Comisión hasta tanto regularice su situación.

¹⁷⁸ Decisión 471, de 12 de agosto de 1999, de Reglamento de la Comisión de la Comunidad Andina. GOAC. Lima, 17 de agosto de 1999, núm. 470, pp. 1 – 9. Modificado por la Decisión 508, de 28 de agosto de 2001, de Modificación de la Decisión 471 (Reglamento de la Comisión de la Comunidad Andina). GOAC. Lima, 7 de septiembre de 2001, núm. 708, pp. 1 – 2.

¹⁷⁹ Inc. a) art. 15 de la versión original del AC.

¹⁸⁰ Art. 18 de la versión original del AC.

Andina”¹⁸¹, encomendándole actuar únicamente en función de los intereses de la subregión. Asimismo, cuando corresponda, deberá otorgar apoyo técnico a los demás órganos e instituciones del SAI. A diferencia de la Junta del AC –dirigida por un cuerpo colegiado de tres miembros–, la Secretaría General, se encuentra dirigida por un Secretario General; para el cumplimiento de sus funciones, contará con el apoyo de Directores Generales y de personal técnico y administrativo necesario¹⁸². Funciona de forma permanente, su sede se encuentra en la ciudad de Lima, Perú¹⁸³.

A diferencia de las tres primeras instituciones analizadas, la Secretaría General, por su naturaleza de órgano ejecutivo y técnico de la CAN, cuya misión es la de brindar apoyo técnico al conjunto del SAI; se le ha asignado un conjunto de competencias de la más amplia gama, así, conforme reza el artículo 30 del AC (Decisión 563), entre otras cosas, corresponde a la Secretaría General: velar por la aplicación del AC y por el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN; atender los encargos del CAMRE y de la Comisión; formular al CAMRE y a la Comisión propuestas de Decisiones; efectuar los estudios técnicos y coordinaciones encomendadas por otros órganos del SAI; llevar las actas de las reuniones ampliadas del CAMRE y de la Comisión; ser depositaria de las actas de las reuniones y demás documentos de los órganos del SAI; editar la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (GOAC), y otra más expresamente señaladas en el referido artículo 30 del AC.

Como acabamos de señalar *supra*, la Secretaría General, se encuentra a cargo de un Secretario General, elegido por consenso por el CAMRE en reunión ampliada, por un periodo de cinco años, pudiendo ser reelegido por una sola vez¹⁸⁴. Debiendo éste ser una personalidad de alta representatividad, reconocido prestigio y nacional de uno de los Países miembros. Al igual que la Institución a la que representa, actuará únicamente en función de los intereses de la subregión en su conjunto. La elección del Secretario General, deberá ser formalizada mediante Decisión del CAMRE en reunión ampliada¹⁸⁵.

¹⁸¹ Art. 29 del AC (Decisión 406), concordante con el artículo 1 del Reglamento la Secretaría General de la Comunidad Andina (RSGCA).

¹⁸² Art. 29 del AC (Decisión 563), concordante con el artículo 2 del RSGCA.

¹⁸³ Art. 31 del AC (Decisión 563).

¹⁸⁴ Art. 32 del AC (Decisión 563), concordante con el artículo 5 del RSGCA.

¹⁸⁵ Art. 6 del RSGCA.

Conforme reza el artículo 34 del AC (Decisión 563), entre otras cosas, corresponde al Secretario General: ejercer la representación jurídica de la Secretaría General; velar por la aplicación de las normas comunitarias y determinar los casos en que exista incumplimiento del ordenamiento jurídico; expedir las Resoluciones, Propuestas, Laudos Arbitrales y demás actos de la Secretaría General; contratar y remover al personal técnico y administrativo; participar con derecho a voz en las sesiones del CAMRE, de la Comisión y de sus respectivas reuniones ampliadas; y, presentar el informe anual de sus actividades al CAMRE en reunión ampliada¹⁸⁶. Según José Luis Da Cruz y José Manuel Sobrino¹⁸⁷, las nuevas atribuciones asignadas al Secretario General de la CAN, a partir de la suscripción del Protocolo de Trujillo, parecen haberle transformado en un órgano singular del SAI.

De igual forma, corresponde al Secretario General, aprobar la estructura orgánico-funcional de la Secretaría General, previa opinión favorable de la Comisión. Dicha estructura, deberá estar conforme a las funciones establecidas en el AC y al presupuesto asignado, y observando los principios de simplicidad, celeridad, eficiencia y transparencia¹⁸⁸.

Asimismo, corresponde al Secretario General, designará a los Directores Generales, previa consulta a los Países miembros y de conformidad con la estructura orgánico-funcional de la Secretaría General. Debiendo estos ser profesionales de alto nivel, designados estrictamente en función de su formación académica, idoneidad, honorabilidad y experiencia¹⁸⁹; dicha designación será por un período de tres años, el cual podrá ser renovado por una sola vez¹⁹⁰. Los Directores Generales, deberán ser nacionales de alguno de los Países miembros del AC.

Como Directores Generales, tendrán a su cargo una Dirección General por áreas temáticas, determinadas en función de la estructura orgánico-funcional de la Secretaría

¹⁸⁶ Las atribuciones encomendadas al Secretario General de la CAN conforme reza el artículo 34 del AC (Decisión 563), son ampliamente desarrolladas por el artículo 11 del RSGCA.

¹⁸⁷ DA CRUZ VILLAÇA, José Luis y SOBRINO HERRERA, José Manuel: “Del pacto a la Comunidad... *ob. cit.*, p. 123.

¹⁸⁸ Art. 23 del RSGCA.

¹⁸⁹ Art. 35 del AC (Decisión 563).

¹⁹⁰ Art. 17 del RSGCA.

General¹⁹¹, y les corresponderá, entre otras cosas: planificar, organizar, dirigir y controlar la marcha de la Dirección a su cargo¹⁹².

Para el cumplimiento de sus funciones, la Secretaría General, así como todos sus bienes, gozan en el territorio de cada uno de los Países miembros, de los privilegios e inmunidades necesarios para la realización de sus propósitos¹⁹³. Asimismo, sus locales, bienes, archivos y haberes son inviolables y gozan de inmunidad contra todo procedimiento judicial, salvo renuncia expresa a ésta¹⁹⁴.

La Secretaría General, desempeña sus funciones de conformidad a lo establecido en el AC y su Reglamento¹⁹⁵. Expresa su voluntad por medio de Resoluciones y Dictámenes¹⁹⁶, las cuales forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN.

Por todo lo señalado hasta aquí, y siguiendo a Quindimil López¹⁹⁷, nos encontramos en condiciones de señalar, que la Secretaría General ha contribuido a reforzar y consolidar el proceso de integración, ya que, nos encontramos ante un órgano ejecutivo, de marcado carácter técnico y administrativo, con una posición de privilegio en el proceso de elaboración de normas derivadas del ordenamiento jurídico de la CAN.

4.2.2. Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

En el entendido de que dedicaremos el Capítulo II del presente trabajo, a desarrollar ampliamente los aspectos fundamentales del Tribunal de Justicia, desde sus orígenes hasta la actualidad, creemos oportuno en este momento, con el objetivo de completar el panorama institucional de la CAN, realizar, siquiera, breves referencias del mismo y de su papel en el proceso de integración subregional.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCA), al igual que el CPA y el CAMRE, no fu contemplado en la versión original del AC de 1969. Su creación se

¹⁹¹ Art. 16 del RSGCA.

¹⁹² Para mayor detalle de las funciones de los Directores Generales, véase el artículo 18 del RSGCA.

¹⁹³ Art. 49 del AC (Decisión 563), concordante con el artículo 39 del RSGCA.

¹⁹⁴ Art. 49 del AC (Decisión 563), concordante con el artículo 38 del RSGCA.

¹⁹⁵ Decisión 409, de 25 de junio de 1997, de Reglamento de la Secretaría General de la Comunidad Andina. GOAC. Lima, 4 de julio de 1997, núm. 273, pp. 39 – 48. Modificada posteriormente por la Decisión 426, de 14 de diciembre de 1997, de Modificación del artículo 19 de la Decisión 409 (Reglamento de la Secretaría General de la Comunidad Andina). GOAC. Lima, 18 de diciembre de 1997, núm. 314, pp. 24 – 24.

¹⁹⁶ Art. 29 del AC.

¹⁹⁷ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, p. 104.

remonta al 28 de mayo de 1979, oportunidad donde se constituyó como Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena¹⁹⁸ (TJAC). Luego de un largo proceso de ratificación, inició sus actividades el 2 de enero de 1984. En 1987, por disposición del artículo 5 del Protocolo de Quito, fue incorporado al AC como órgano principal del mismo. Posteriormente, tras la suscripción del Protocolo de Cochabamba¹⁹⁹ el 28 de mayo de 1996, cambio su denominación a TJCA, y fue instituido como órgano jurisdiccional de la misma, con la organización y las competencias que se establecen en dicho Tratado y sus Protocolos Modificatorios²⁰⁰. El TJCA, tiene su sede en la ciudad de Quito, Ecuador.

Actualmente, el TJCA, se constituye como el “órgano jurisdiccional de la Comunidad Andina”²⁰¹. Se rige por su Tratado Constitutivo de creación, sus Protocolos Modificatorios, y por las disposiciones del AC²⁰². Es de carácter permanente, supranacional y comunitario; fue instituido para declarar la legalidad del Derecho comunitario y asegurar su interpretación y aplicación uniforme en todos los Países miembros de la CAN. El TJCA y sus magistrados, gozan en el territorio de los Países miembros de las inmunidades reconocidas por los usos internacionales²⁰³.

El TJCA, está integrado por cuatro magistrados²⁰⁴, nacionales de origen de los Países miembros del Acuerdo, quienes gozan de plena independencia en el ejercicio de sus funciones. Son designados por un periodo de seis años y podrán ser reelegidos por una sola vez²⁰⁵.

Como órgano supranacional de la CAN, cuenta con competencia en los cuatro Países miembros del Acuerdo para conocer los siguientes procedimientos: acción de nulidad, acción de incumplimiento, interpretación prejudicial, recurso por omisión o inactividad, función arbitral y jurisdicción laboral.

¹⁹⁸ Constituido mediante la suscripción del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, de 28 de mayo de 1979, en Cartagena, Colombia.

¹⁹⁹ Suscito el 28 de mayo de 1996, en Cochabamba, Bolivia. Relativo a: Protocolo Modificador del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

²⁰⁰ Art. 5 del Tratado de Creación del TJCA.

²⁰¹ Art. 40 del AC (Decisión 563).

²⁰² Art. 41 del AC (Decisión 563).

²⁰³ Art. 12 del Tratado de Creación del TJCA.

²⁰⁴ Según el artículo 6 del Tratado de Creación del TJCA, el Tribunal estará integrado por cinco magistrados; sin embargo, a raíz de la denuncia de la República de Venezuela al AC, el CAMRE, mediante Decisión 633 de 12 de junio de 2006, dispuso que el número de Magistrados que integre el TJCA, será igual al número de Países miembros de la CAN.

²⁰⁵ Art. 8 del Tratado de Creación del TJCA

Mediante sus Sentencias, al interpretar y aplicar el Derecho comunitario andino, ha dotado del mayor contenido posible al ordenamiento jurídico comunitario; todo esto, en aplicación de los principios de efecto directo, aplicación inmediata y supremacía o preeminencia del Derecho comunitario andino. Actividad que le ha permitido ubicarse como la tercera corte internacional más activa del mundo, luego de la Corte Europea de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁰⁶.

Un aspecto importante a destacar, es el hecho de que para el cumplimiento de las Sentencias y Laudos emitidos por el TJCA, no requerirá de homologación o *exequátur* en ninguno de los Países miembros del Acuerdo²⁰⁷.

Las normas legales que reglamentan el funcionamiento del TJCA, se encuentran dispuestas en la Decisión 472²⁰⁸, de codificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; Decisión 500²⁰⁹, sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; y, por el Reglamento Interno del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina²¹⁰; las cuales tendremos oportunidad de analizar ampliamente *infra*.

4.2.3. Parlamento Andino

El Parlamento Andino (PA), al igual que el TJCA, no fue contemplado en la versión original del AC de 1969. Su creación se remonta al 25 de octubre de 1979, oportunidad donde se suscribió el “Tratado Constitutivo del Parlamento Andino” (TCPA) en La Paz, Bolivia. Luego de un largo proceso de ratificación entró en vigor en enero de 1984. En 1987, por disposición del artículo 5 del Protocolo de Quito, fue incorporado al AC como órgano principal del mismo. Finalmente, en 1997, tuvo lugar la suscripción de dos importantes instrumentos, a decir; “Protocolo Adicional al Tratado Constitutivo del Parlamento Andino”²¹¹ (PATCPA), en reemplazo del anterior; y, Protocolo Adicional sobre Elecciones Directas y Universales de sus representantes²¹² (PASEDUR),

²⁰⁶ Para mayor información, véase: <http://www.tribunalandino.org.ec>

²⁰⁷ Art. 41 del Tratado de Creación del TJCA.

²⁰⁸ Decisión 472, de 16 de septiembre de 1999, de Codificación del Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *GOAC*. Lima, 17 de septiembre de 1999, núm. 483, pp. 5 – 13.

²⁰⁹ Decisión 500, de 22 de junio de 2001, de Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *GOAC*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 2 – 24.

²¹⁰ Aprobada en Sesión Plenaria del Tribunal en fecha 18 de mayo de 2004.

²¹¹ Suscrito el 23 de abril de 1997, en Sucre, Bolivia.

²¹² Suscrito el 23 de abril de 1997, en Sucre, Bolivia.

instrumentos que junto al AC y el Reglamento General del Parlamento Andino²¹³ (RGPA), regulan su funcionamiento.

Actualmente, el PA se constituye como el “órgano deliberante común del Sistema Andino de Integración”²¹⁴. Su naturaleza es comunitaria, representa a los pueblos de la CAN, y se encuentra constituido por Representantes elegidos por sufragio universal y directo²¹⁵; debiendo actuar en función de los objetivos e intereses comunes de los Países miembros del Acuerdo²¹⁶.

Para el cumplimiento de sus funciones, el PA, cuenta con personalidad jurídica internacional y capacidad de ejercicio de la misma²¹⁷. Sus Miembros como parte del SAI, gozan en el territorio de cada uno de los Países miembros, de los privilegios e inmunidades necesarias para la realización de sus propósitos. Sus locales, bienes y haberes son inviolables y gozan de inmunidad contra todo procedimiento judicial, salvo renuncia expresa de ésta²¹⁸.

Conforme reza el artículo 12 del PATCPA, entre otras cosas, corresponde al PA: promocionar y orientar el proceso de integración; examinar la marcha del proceso de integración y cumplimiento de sus objetivos; promover la armonización de las legislaciones de los Países miembros; participar en la generación normativa del proceso de integración, a través de iniciativas normativas comunitarias que guarden relación con los objetivos programáticos y la estructura del Sistema; promover relaciones de cooperación y coordinación con los Parlamentos de los Países miembros, los órganos e instituciones del SAI, así como con los órganos parlamentarios de integración o cooperación de terceros países.

El Protocolo de Trujillo, en lo referente a la elección de los Representantes al PA, dispuso la obligación de efectuar elecciones mediante sufragio universal y directo dentro el plazo de cinco años²¹⁹. En abril de 1997, tuvo lugar la suscripción del

²¹³ Aprobado el 29 de agosto de 2006.

²¹⁴ Art. 1 del PATCPA.

²¹⁵ Art. 2 del PATCPA. Inicialmente, se encontraba conformada por cinco representantes elegidos por los Órganos Legislativos de la Partes Contratantes.

²¹⁶ Art. 3 del PATCPA.

²¹⁷ Art. 9 del PATCPA.

²¹⁸ Art. 10 del PATCPA.

²¹⁹ Art. séptimo del Protocolo de Trujillo.

PASEDUR, el cual dispuso la elección de cinco representantes titulares al PA²²⁰, así como sus respectivos suplentes, debiendo celebrarse dichas elecciones en la fecha en que se efectúen Elecciones Legislativas u otras generales en cada País Miembro de la CAN. Los Representantes al PA, serán elegidos por un periodo de cinco años, pudiendo ser reelegidos²²¹.

A la fecha, Colombia, Ecuador y Perú, han dado cumplimiento a este mandato, es decir, han elegido a sus representantes por medio de votación directa. Por su parte, Bolivia, tiene previsto elegir a sus representantes en las próximas elecciones generales.

El PA en su modalidad de Sesión Plenaria, como órgano supremo de conducción y toma de decisiones, elegirá de entre sus miembros titulares, un Presidente y tres Vicepresidentes²²². El Presidente será elegido por un periodo de dos años, y ejercerá la máxima representación política del PA²²³. Por su parte, los Vicepresidentes representarán a cada uno de los Países miembros, distintos al del Presidente, quienes conformaran la Mesa Directiva, y permanecerán en sus funciones por el periodo de dos años²²⁴.

Conforme reza el artículo 23 del RGPA, entre otras cosas, corresponde al Presidente del PA: ejercer la representación legal del PA; convocar y presidir las Sesiones Ordinarias y Extraordinarias de la Plenaria y de la Mesa Directiva; ejecutar, coordinar y supervisar la correcta y oportuna aplicación de las Decisiones, Resoluciones y Recomendaciones de la Plenaria y la Mesa Directiva; representar al PA en sus relaciones con los demás órganos e instituciones del SAI; y todas aquellas expresamente señaladas en el referido artículo.

Asimismo, el PA, contará con un Secretario General, que será designado por la Plenaria a propuesta de la Mesa Directiva, por un periodo de dos años, pudiendo ser reelegido²²⁵. El Secretario General del PA, ejercerá la Gerencia Técnica y Administrativa con funciones permanentes en la Oficina Central del PA. Las funciones asignadas al

²²⁰ Art. 3 del PASEDU.

²²¹ Art. 5 del PATCPA.

²²² Art. 7 del PATCPA, en concordancia con el artículo 22 del RGPA.

²²³ Art. 22 del RGPA.

²²⁴ Art. 25 del RGPA.

²²⁵ Art. 27 del RGPA.

Secretario General, se encuentran previstas en el artículo 28 del RGPA, a las cuales nos remitimos.

En cuanto a su estructura, son órganos del PA: la Plenaria, la Mesa Directiva, las Comisiones, la Oficina Central, las Oficinas de las Representaciones Parlamentarias Nacionales y los Órganos Subsidiarios y Adscritos²²⁶. La Plenaria se constituye como el órgano supremo de conducción y toma de decisiones del PA²²⁷. Conformada por Parlamentarios Andinos que actúan como Principales²²⁸. Debiendo reunir un *quórum* de la mitad más uno de sus miembros para poder sesionar²²⁹. Sus atribuciones se encuentran establecidas en el artículo 34 del RGPA.

La Plenaria del PA podrá reunirse en sesiones solemnes, ordinarias y extraordinarias, las cuales tendrán como sede permanente la ciudad de Bogotá, Colombia²³⁰. La Sesión Solemne se encuentra reservada para la recepción de Jefes de Estado o de Gobierno; y, para la conmemoración de actos de trascendental importancia para la institución²³¹. Por su parte, las Sesiones Ordinarias se encuentra distribuidas en dos periodos durante el año: el primer periodo comprende entre los meses de marzo y junio; y el segundo entre los meses de agosto y noviembre; debiendo celebrar sus sesiones los tres primeros días de la última semana de cada mes²³². Finalmente, las Sesiones extraordinarias, se encuentran reservadas para conocer asuntos urgentes de temas específicos y de primordial interés institucional, las cuales podrán ser convocadas a solicitud de la Mesa Directiva o por una tercera parte de los Parlamentarios titularse²³³.

La Mesa Directiva funciona como un órgano colegiado de orientación, coordinación, dirección, ejecución y supervisión de los actos que emanan del Plenario y demás órgano del PA²³⁴. Integrada por el Presidente y los Vicepresidentes del PA, así como por el Secretario General, este último, sólo con derecho a voz. Asimismo, podrá reunirse en sesión ampliada con la participación de los Presidentes de las Comisiones que estime

²²⁶ Art. 30 del RGPA.

²²⁷ Art. 31 del RGPA.

²²⁸ Art. 32 del RGPA.

²²⁹ Art. 33 del RGPA.

²³⁰ Art. 35 del RGPA.

²³¹ Art. 36 del RGPA.

²³² Art. 37 del RGPA.

²³³ Art. 38 del RGPA.

²³⁴ Art. 40 del RGPA.

necesario²³⁵. La Mesa Directiva, estará presidida por el presidente del PA²³⁶. Sus funciones se encuentran establecidas por el artículo 42 del RGPA.

Las Comisiones se constituyen como órganos colegiados permanentes a través de las cuales, se ejercen las tareas básicas de análisis, evaluación, propuesta, control y armonización legislativa, en temas y asuntos que son de interés común para el fortalecimiento del proceso de integración andina. En consecuencia, corresponde a las Comisiones: elaborar, estudiar, analizar y discutir propuestas de armonización legislativa en los temas que sean de su competencia²³⁷.

La oficina central del PA, funciona con carácter permanente en la ciudad de Bogotá, Colombia; administrada por el Secretario General bajo la supervisión de la Mesa Directiva. Asimismo, la oficina central cuenta con las unidades y personal técnico y administrativo de planta que fuere necesario para el desarrollo de sus actividades²³⁸.

Las oficinas de Representación Parlamentaria Nacional del PA, se encuentran en cada uno de los Países miembros del Acuerdo, como órganos de enlace y coordinación con la Secretaría General, las Comisiones, la Mesa Directiva y demás Miembros del PA. Cada Representación Parlamentaria, designará el personal requerido para el manejo de las oficinas de su representación²³⁹.

Ya para terminar, el PA, podrá promover la constitución y funcionamiento de organismos de investigación y de formación especializada, en áreas o temas vinculados con los objetivos institucionales o que contribuyan al desarrollo del proceso de integración. Sus objetivos, organización y actividades se encuentran reguladas por sus respectivos instrumentos constitutivos y sus propios estatutos y/o reglamentos²⁴⁰.

Las sesiones de la Plenaria, Mesa Directiva, y de las Comisiones, se pronunciarán mediante: Recomendaciones²⁴¹, Decisiones²⁴², Propuestas²⁴³, Declaraciones²⁴⁴ y Actos

²³⁵ Art. 47 del RGPA.

²³⁶ Arts. 40 y 41 del RGPA.

²³⁷ Art. 49 del RGPA.

²³⁸ Art. 61 del RGPA.

²³⁹ Art. 62 del RGPA.

²⁴⁰ Art. 65 del RGPA.

²⁴¹ Propuestas dirigidas a los órganos del SAI, a los Gobiernos y Parlamentos de los Países miembros, así como a sus propias Comisiones sobre temas específicos.

²⁴² Instrumentos determinativos relativos a temas comprendidos en el ámbito de los objetivos y las competencias del PA.

de Coordinación y Control respecto de los asuntos de su competencia, contenidos en los artículos 11 y 12 del PATCPA²⁴⁵ y deberán ser aprobados por mayoría simple de sus miembros²⁴⁶.

En definitiva, con el PA, nos encontramos ante un órgano deliberante y de naturaleza comunitaria, la cual representa a los pueblos de la CAN. Sin embargo, sólo se le ha investido de competencias consultivas, deliberativas y de promoción o fomento del proceso de integración²⁴⁷. En palabras de Quindimil López²⁴⁸, la omisión más llamativa acerca de las atribuciones del PA, lo constituye la exclusión de su participación directa y decisiva en el proceso de formación del Derecho comunitario andino, es decir, la inexistencia de atribuciones legislativas. Este extremo, ya lo había advertido Salazar Santos²⁴⁹ en 1983, al señalar que el PA carecía de facultades decisorias por no contar con funciones legislativas, así como por no poder ejercer control sobre el comportamiento de la Comisión y de la entonces Junta del AC.

En un afán de tratar de subsanar estas carencias, en 1996, el Protocolo de Trujillo, otorgó al PA ciertas competencias en el proceso legislativo, permitiéndolo sugerir a los órganos del SAI proyectos de normas sobre temas de interés común. Sin embargo, aún se encuentra limitado a realizar Recomendaciones, Decisiones, Propuestas, Declaraciones y Actos de Coordinación de contenido político, social y cultural, empero, sin mayor trascendencia jurídica.

4.2.4. Otras organizaciones comunitarias

Si bien es cierto que los órganos e instituciones de la CAN hasta aquí analizados, pueden ser considerados como los de mayor relevancia a los objetivos del presente trabajo; no es menos cierto, que el tejido institucional de la CAN, se encuentra conformado por otros órganos e instituciones de vital importancia para el andamiaje del

²⁴³ Instrumentos por los cuales se proponen acciones o normas de carácter orgánico respaldadas por un estudio, análisis o documento de propuesta detallada y completa, que el PA remite a los otros órganos e instituciones del SAI o a los Gobiernos y Parlamentos Nacionales para su ejecución o adopción.

²⁴⁴ Instrumentos mediante los cuales la Plenaria o la Mesa Directiva, expresan una determinada posición u opinión sobre asuntos relacionados con los objetivos del PA, la marcha general del proceso de integración y demás temas de trascendencia.

²⁴⁵ Art. 43 del AC (Decisión 563), concordante con el artículo 13 del PATCPA, y artículo 93 del RGPA.

²⁴⁶ Art. 14 del PATCPA, concordante con el artículo 93 del RGPA.

²⁴⁷ Véase por ejemplo el artículo 12 del PATCPA.

²⁴⁸ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la...* ob. cit., p. 119.

²⁴⁹ SALAZAR SANTOS, Felipe: "La personalidad jurídica..." ob. cit., p. 34.

AC. En este sentido, dedicaremos, siquiera algunas líneas, a hacer referencia a estos órganos, así como al papel que desempeñan en el proceso de integración.

En este sentido, siguiendo el orden propuesto por el AC, nos toca hacer referencia a las Instituciones Financieras de la CAN, dichas instituciones vienen a ser la Corporación Andina de Fomento (CAF) y el Fondo Latinoamericano de Reservas (FLAR), los cuales tienen por objetivo impulsar el proceso de integración andino. La CAF, es una de las primeras instituciones creadas por el Grupo Andino, su origen se remonta a 1966, como consecuencia directa de la suscripción de la Declaración de Bogotá. En 1967, la Comisión Mixta esbozó las bases de creación de la CAF, para que finalmente el 7 de febrero de 1968, los gobiernos de los Países miembros suscribieran su Convenio Constitutivo²⁵⁰. Dos años más tarde, el 8 de junio de 1970, la CAF inició formalmente sus operaciones, fijando su sede en Caracas, Venezuela.

Actualmente, la CAF, se constituye en la institución financiera del SAI, cuyo objetivo principal es la de impulsar el desarrollo sostenible y la integración regional de Latinoamérica, mediante la prestación de múltiples servicios financieros, de alto valor agregado, tales como: operaciones de crédito, asignación de recursos no reembolsables, y apoyo en la estructuración técnica y financiera de proyectos de los sectores público y privado de los Países Accionistas²⁵¹; lo que le ha permitido convertirse en la principal fuente de financiamiento de proyectos de infraestructura en Latinoamérica.

Por su parte, el FLAR, se constituye en otra de las instituciones financieras del SAI, cuyo objetivo principal es la de trabajar por la estabilidad de los Países miembros, mejorando su posición externa y fortaleciendo la solidaridad regional. En este sentido, brinda innovadores servicios financieros y técnicos de alta calidad a los Países miembros²⁵² y a otros clientes oficiales, en particular en la administración de activos. Corresponde al FLAR: apoyar la balanza de pagos de los Países miembros; mejorar sus

²⁵⁰ Años después, tras la modificación de su Convenio constitutivo, y gracias a su política de financiamiento e inversión de proyectos y sus lineamientos estratégicos, se permitió la incorporación como Países miembros a las naciones latinoamericanas, caribeñas y europeas, con los mismo derechos de sus fundadores, lo que le permitió ampliar su campo de acción y consolidarse como una pieza clave para el desarrollo de Latinoamérica en su conjunto.

²⁵¹ A la fecha, la CAF, se encuentra integrado por 18 países de Latinoamérica y Europa (Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Costa Rica, Ecuador, España, Jamaica, México, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana, Trinidad y Tobago, Uruguay y Venezuela), además de 14 bancos privados de la región.

²⁵² Actualmente, el FLAR se encuentra integrado por: Bolivia, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela.

condiciones de inversión de las reservas internacionales; y, contribuir a la armonización de las políticas cambiarias, monetarias y financieras de los Países miembros.

Otro de los órganos principales del SAI lo constituye el Organismo Andino de Salud (OAS), creado el 31 de enero de 1970, cuya finalidad es la de coordinar y apoyar las acciones que realizan los Países miembros, individual o colectivamente, para el mejoramiento de la salud de sus pueblos. Asimismo, coordina y promueve acciones con órganos subregionales, regionales e internacionales, destinadas a mejorar el nivel de salud de los Países miembros, dando prioridad a los mecanismos de cooperación que impulsan el desarrollo de sistemas y metodologías subregionales de salud. Corresponde al OAS: armonizar y construir políticas de salud; propiciar espacios para el intercambio de experiencias; y, diseñar estrategias en respuesta a problemas comunes de salud.

Finalmente, la Universidad Andina Simón Bolívar (UASB), creada en 1985 por el PA mediante Decisión 132/V ORD²⁵³, se constituye como la institución educativa por excelencia del SAI, dedicada a la investigación, la enseñanza, la prestación de servicios –especialmente para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos–, y al fomento del espíritu de cooperación y coordinación entre las universidades de la subregión, así como al fortalecimiento de los principios de la CAN. Corresponde a la UASM: coadyuvar al proceso de integración subregional andina desde la perspectiva científica, académica y cultural; contribuir a la capacitación científica, técnica y profesional de recursos humanos en los países andinos; y, fomentar y difundir los valores culturales de la subregión. Para ello, ha centrado su ámbito de acción en los estudios de posgrado, en áreas de relevancia para la subregión, en los niveles de Diplomado y Especialización Superior, Máster y Doctorado²⁵⁴.

4.3. Instancias de participación de la sociedad civil

Finalmente, dentro de la estructura institucional de la CAN, aparecen también los Consejos Consultivos, Comités y Convenios creados por los diferentes órganos del SAI

²⁵³ Suscrita el 16 de diciembre de 1985, durante el Quinto Período de Sesiones Ordinarias del Parlamento Andino, en La Paz, Bolivia, del 11 a 16 de diciembre de 1985. Para mayores detalles, véase: PARLAMENTO ANDINO: *Parlamento Andino: Quinto período de sesiones ordinarias: 11 al 16 de diciembre de 1985, La Paz, Bolivia*, Ed. Parlamento Andino, La Paz, Bolivia, 1986.

²⁵⁴ Para mayores detalles acerca de la vocación institucional, los ámbitos de enseñanza y cooperación internacional de la UASB, véase: AYALA MORA, Enrique: “Misión de la Universidad Andina Simón Bolívar”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 47 – 51.

como instancias auxiliares del proceso de integración, los cuales facilitan la participación de la sociedad civil con los diferentes órganos e instituciones de la CAN, a los cuales, acto seguido haremos referencia.

El Consejo Consultivo Empresarial Andino²⁵⁵ (CCEA), y el Consejo Consultivo Laboral Andino²⁵⁶ (CCLA), se constituyen en instituciones consultivas del SAI, encargadas respectivamente y de forma especializada de velar por los interés de los empresarios y trabajadores. Corresponde al CCEA y al CCLA: emitir opinión ante el CAMRE, la Comisión, o la Secretaría General, a solicitud de estos o por propia iniciativa, sobre los programas o actividades del proceso de integración que fuera de interés para su sector; asistir a las reuniones de grupos de trabajo y de expertos gubernamentales vinculadas a su actividad sectorial a las que fueran convocadas, con el objetivo de coadyuvar en la elaboración de proyectos de Decisión; y, participar con derecho a voz en las reuniones del CAMRE y de la Comisión a las que fueran invitados²⁵⁷.

El Consejo Consultivo de los Pueblos Indígenas de la Comunidad Andina²⁵⁸ (CCPICAN), es otra de las instituciones consultivas del SAI, cuyo objetivo consiste en promover la participación activa de los pueblos indígenas en los asuntos vinculados con la integración subregional, en sus ámbitos económico, social, cultural y político²⁵⁹. Entre otra cosas, corresponde al CCPICAN: emitir opinión ante el CAMRE, la Comisión o la Secretaría General, a iniciativa propia o a requerimiento de éstos, sobre asuntos vinculados con la participación de los pueblos indígenas en el proceso de integración; así como todas aquellas expresamente señaladas por el artículo 3 de la Decisión 674.

²⁵⁵ Creado el 28 de enero de 1983 mediante Decisión 175, de 28 de enero de 1983, de Creación del Consejo Consultivo Empresarial Andino. Posteriormente, fue modificado mediante las Decisiones 187, 438 y 442, siendo esta última la que se encuentra vigor.

²⁵⁶ Creado el 28 de enero de 1983 mediante Decisión 176, de 28 de enero de 1983, de Creación del Consejo Consultivo Laboral Andino. Posteriormente, fue modificado mediante las Decisiones 188, 441 y 494, siendo las dos últimas las que se encuentran en vigor.

²⁵⁷ Segundo párrafo del artículo 144 del AC (Decisión 563), concordante con el artículo 3 de la Decisión 441, y con el artículo 3 de la Decisión 442.

²⁵⁸ Creado el 26 de septiembre de 2007 mediante Decisión 674, de 26 de septiembre de 2007, de Consejo consultivo de los pueblos indígenas de la Comunidad Andina. *GOAC*, Lima, 28 de septiembre de 2007, núm. 1547, pp. 3 – 4.

²⁵⁹ Art. 1 de la Decisión 674.

El Consejo Consultivo Andino de Autoridades Municipales²⁶⁰ (CCAAM), es otra de las instituciones consultivas del SAI, orientado a impulsar acciones para fortalecer las ciudades y los Gobiernos locales como actores de la integración²⁶¹. Entre otras cosas, corresponde al CCAAM: emitir opinión ante el CAMRE, la Comisión o la Secretaría General, sobre temas del proceso de integración de interés local; así como todas aquellas expresamente señaladas por el artículo 4 de la Decisión 585.

Asimismo, es necesario hacer referencia a los convenios que forman parte del SAI, nos estamos refiriendo al Convenio Andrés Bello de Integración Educativa, Científica y Cultural²⁶²; al Convenio Simón Rodríguez de Integración Socio-Laboral²⁶³, sustituido por el Protocolo Sustitutorio del Convenio Simón Rodríguez²⁶⁴; y, al Sistema Andino José Celestino Mutis sobre agricultura, seguridad alimentaria y conservación del medio ambiente²⁶⁵.

Por otra parte, el CAMRE, así como la Comisión, por medio de Decisiones, han venido creando Comités de Carácter Técnico, conformado por autoridades sectoriales de alto nivel de los Países miembros o por funcionarios con capacidad para comprometerlos. Dichos comités tienen por misión emitir opiniones técnicas no vinculantes a solicitud del CAMRE, la Comisión o la Secretaría General para el mejor desempeño de sus funciones.

Finalmente, la Comisión, así como la Secretaría General, han venido constituyendo diferentes Grupos Asesores *Ad-hoc* o Reuniones de Expertos Gubernamentales o no Gubernamentales de carácter temporal, con el objetivo de emitir opinión técnica no vinculante sobre determinados temas de su competencia. Entre estos, a manera de

²⁶⁰ Creado el 7 de mayo de 2004 mediante Decisión 585, de 7 de mayo de 2004, de Creación del Consejo Consultivo Andino de Autoridades Municipales. *GOAC*, Lima, 13 de mayo de 2004, núm. 1067, pp. 18 – 19.

²⁶¹ Art. 1 de la Decisión 585,

²⁶² Suscrito el 31 de enero de 1970, en Bogotá, Colombia, por los Ministros de Educación de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela. Posteriormente se adhirieron Panamá (1980), España (1981) y Cuba (1998).

²⁶³ Suscrito el 26 de agosto de 1973, en Caracas, Venezuela, por los Ministros de Trabajo de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela.

²⁶⁴ Suscrito el 24 de junio de 2001, en Valencia, Venezuela, por los Ministros de Trabajo de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

²⁶⁵ Suscrito el 25 de julio de 1983, por la Comisión mediante Decisión 182, de 25 de julio de 1983, de Sistema andino “José Celestino Mutis” sobre agricultura, seguridad alimentaria y conservación del ambiente.

ejemplo, podemos mencionar a la Reunión de Expertos Gubernamentales en Impuestos Indirectos²⁶⁶.

5. Reingeniería del Sistema Andino de Integración

Como acabamos de ver, el SAI de la CAN, cuenta con una frondosa estructura institucional, siendo el primero, en el ámbito latinoamericano, en exhibir una red completa de órganos e instituciones comunitarias, agrupadas dentro de una sofisticada y estable estructura, a los cuales se les ha asignado diferentes competencias, desde políticas y normativas, hasta jurisdiccionales, deliberantes, ejecutivas, financieras, educativas, y consultivas. Sin embargo, dado el actual contexto internacional, se hace necesario nuevamente pensar en fortalecer y renovar dichas instituciones.

En este entendido, el CPA en su condición de máximo órgano de SAI, durante sus reuniones celebradas en Lima y Bogotá, el 28 de julio²⁶⁷ y el 8 de noviembre de 2011²⁶⁸, por medio de las ya conocidas Directrices Presidenciales, encomendaron al CAMRE y a la Comisión, fortalecer y dar un renovado dinamismo al proceso andino de integración, a tal efecto, consideraron necesario emprender un proceso de “revisión y reingeniería de la estructura institucional y funcionamiento del SAI”, con el objetivo de adecuarla a los retos del contexto internacional.

En cumplimiento de dichas directrices, el CAMRE, durante su Trigésima Cuarta Reunión Ampliada con los Representantes Titulares ante la Comisión, celebrada en Lima, Perú el 22 de agosto de 2011, acordaron desarrollar un estudio sobre el estado actual de la CAN, con el objetivo de contar con una propuesta para la adecuación del SAI a las características del nuevo regionalismo latinoamericano.

Un año después, durante la Trigésima Quinta Reunión del CAMRE en forma ampliada con los Representantes Titulares ante la Comisión, fue aprobada la Decisión 773²⁶⁹,

²⁶⁶ Para mayor información acerca de la composición y funcionamiento de los Consejos, Comités y Grupos Asesores de la CAN creados por Decisiones del CAMRE y de la Comisión, véase: SECRETARÍA GENERAL: “Composición y funcionamiento de los Consejos, Comités y Grupos de la Comunidad Andina”, *Documentos informativos*, SG/di 962, de 7 de octubre de 2011.

²⁶⁷ En ocasión de la celebración de la XVIII Reunión del CPA, celebrada en la ciudad de Lima, Perú, el 28 de julio de 2011.

²⁶⁸ En ocasión de la celebración de la XVIII Reunión Extraordinaria del CPA, celebrada en la ciudad de Bogotá, Colombia, el 8 de noviembre de 2011.

²⁶⁹ Decisión 773, de 30 de julio de 2012, de Reingeniería del Sistema andino de Integración. *GOAC*, Lima, 31 de julio de 2012, núm. 2077, pp. 1 – 2.

referente a “Reingeniería del Sistema Andino de Integración”, por medio de dicha Decisión, se encomendó realizar una consultoría para el proceso de reingeniería del SAI, designación que recayó sobre la CEPAL y la Fundación Getulio Vargas (FGV). En dicha oportunidad, se encomendó a la CEPAL evaluar los aspectos temáticos del SAI; por su parte, la FGV debía evaluar los aspectos institucionales de la CAN²⁷⁰.

A su vez, la Decisión 773, creó un Comité Coordinador del Proceso de Reingeniería del SAI conformado por representantes de cada uno de los Países miembros, cuya misión fue la de apoyar, supervisar y monitorear los trabajos a realizar por la CEPAL y por la FGV. Asimismo, encomendó a la Secretaría General, colaborar con dicho proceso a fin de que pueda desarrollarse de la manera más eficaz y en los plazos establecidos²⁷¹.

Dichos estudios fueron concluidos y entregados al CAMRE el 15 de junio de 2013²⁷², en dicha oportunidad, los MRE de los Países miembros, por medio de la Decisión 791²⁷³, decidieron conformar un Grupo de Trabajo de Alto Nivel para que presenten al CAMRE en Reunión Ampliada con la Comisión, una propuesta sobre la nueva visión y los lineamientos estratégicos y la priorización de los ámbitos de acción a seguir por la CAN²⁷⁴. Con la presentación de dichos estudios por parte de la CEPAL y la FGV, se pretende profundizar aún más la integración andina con el objetivo de construir una CAN con un núcleo más fortalecido. Asimismo, se espera que los resultados de dichos estudios, puedan ser implementados próximamente.

6. Situación actual de la Comunidad Andina

Actualmente la CAN se encuentra integrada por los Estados soberanos de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Asimismo, forman parte de la CAN en calidad de Estados asociados: Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay²⁷⁵, Chile²⁷⁶; estos últimos, podrán ser

²⁷⁰ Art. 1 de la Decisión 773.

²⁷¹ Art. 3 de la Decisión 773.

²⁷² En ocasión de la celebración de la Trigesimo Sexta Reunión del CAMRE en forma Ampliada con los Representantes Titulares ante la Comisión, en Lima, Perú, el 15 de junio de 2013.

²⁷³ Decisión 791, de 15 de junio de 2013, de Grupo de trabajo de la reingeniería del Sistema Andino de Integración. *GOAC*, Lima, 17 de junio de 2013, núm. 2211, pp. 2 – 2.

²⁷⁴ Art. 2, de la Decisión 791.

²⁷⁵ Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay adquirieron la calidad de Estados Asociados de la CAN como consecuencia directa de la convergencia entre la CAN y el MERCOSUR, para permitir la progresiva conformación de lo que entonces fuera la Comunidad Suramericana de Naciones, hoy UNASUR. Dicha medida fue formalizada por medio de la Decisión 613, de 7 de julio de 2005, de Asociación de la República de Argentina, de la República Federal del Brasil, de la República del Paraguay y de la

invitados a participar en las reuniones de los órganos e instituciones del SAI, a iniciativa del propio órgano o institución o como respuesta a una solicitud del País miembro asociado, para abordar temas de interés común. Por su parte, España, México y Panamá mantienen su calidad de países observadores de la CAN.

La Secretaría General como órgano ejecutivo de la CAN, en el ejercicio de sus funciones de administración del proceso de integración, recibe el apoyo y la colaboración directa de la UE, y de forma especial de España y Francia, así como de la CAF mediante la cooperación técnica no reembolsable.

En sus más de cuarenta años de existencia, el proceso andino de integración iniciado en 1969, ha logrado alcanzar importantes logros que no se limitan al campo comercial, al contrario, estos se extienden a diversos campos de su agenda de integración. Así, entre los más significativos, podemos mencionar los siguientes²⁷⁷:

- El desarrollo de un sistema institucional andino con órganos e instituciones principales de carácter político y técnico, así como un conglomerado de instituciones que cubren las distintas áreas del proceso;
- Fortalecimiento de un ordenamiento jurídico comunitario sobre la base de supranacionalidad, lo que ha posibilitado el acceso directo de los ciudadanos a la jurisdicción del TJCA;
- Desarrollo de una política exterior común, que establece los parámetros, criterios y modalidades de acción para un mejor relacionamiento con terceros países y grupos de países²⁷⁸;
- Consolidación de la zona de libre comercio andina desde 1993, libre del pago de aranceles para el 100% de los productos, así como el establecimiento de un arancel externo común vigente desde el 1 de febrero de 1995²⁷⁹;

República Oriental del Uruguay, Estados partes del MERCOSUR, a la Comunidad Andina. *GOAC*, Lima, 7 de julio de 2005, núm. 1215, pp. 1 – 2.

²⁷⁶ Chile adquirió la condición de País miembro asociado de la CAN, por medio de la Decisión 645, de 20 de septiembre de 2006, de Otorgamiento de la condición de País miembro asociado de la Comunidad Andina a la República de Chile. *GOAC*, Lima, 21 de septiembre de 2006, núm. 1401, pp. 2 – 4.

²⁷⁷ Para mayores detalles acerca de los logros alcanzados por la CAN, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Informe de gestión, mayo 2010 – febrero 2013*, Lima, Perú, 2013; y LÓPEZ BUSTILLO, Adolfo: “Los primeros cuarenta años de integración andina”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 100 – 114.

²⁷⁸ Véase, Decisiones 458, de 25 de mayo de 1999. *GOAC*. Lima, 1 de junio de 1999, núm. 444; 475, de 13 de febrero de 2000. *GOAC*. Lima, de 4 de febrero de 2000, núm. 475; 476, de 27 de abril de 2000. *GOAC*. Lima, 2 de mayo de 2000, núm. 559, y; 499, de 22 de junio de 2001. *GOAC*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680.

- Un régimen común para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal, así como la armonización de impuestos tipo valor agregado y selectivos al consumo, y; armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes²⁸⁰;
- Definición de una agenda para la armonización de políticas macroeconómicas entre los Países miembros²⁸¹;
- Consolidación de una serie de derechos adicionales a los ciudadanos comunitarios que se derivan de su pertenencia a la CAN, así por ejemplo: mecanismo de asistencia y protección consular para ciudadanos comunitarios que se encuentran fuera del territorio andino; derechos comunes frente a las empresas de transporte aéreo y terrestre²⁸²;
- Libre circulación de personas en territorio comunitario en calidad de turistas sin necesidad de visa ni pasaporte. Así como la consolidación del Pasaporte Andino con características técnicas de seguridad y de nomenclatura con reconocimiento internacional²⁸³;
- Regulación de la migración laboral y portabilidad de la seguridad social²⁸⁴;
- Consolidación de una política comunitaria de integración y desarrollo fronterizo para la ejecución de proyectos binacionales en las fronteras de los Países miembros²⁸⁵;
- Consolidación de planes conjuntos para promover la salud de sus habitantes²⁸⁶;

²⁷⁹ Véase, Decisiones 234, de 11 de diciembre de 1987; y 377, de 19 de junio de 1995. *GOAC*. Lima, 22 de junio de 1995, núm. 182.

²⁸⁰ Véase, Decisiones 40, de 16 de noviembre de 1971; 578, de 4 de mayo de 2004. *GOAC*. Lima, 5 de mayo de 2004, núm. 1063; 599 y 600, de 12 de julio de 2004. *GOAC*. Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093; y, 388, de 2 de julio de 1996. *GOAC*. Lima, de 17 de julio de 1996, núm. 211.

²⁸¹ Los resultados de la agenda para la armonización de políticas macroeconómicas en los países andinos, pueden observarse en: SECRETARÍA GENERAL: *Convergencia macroeconómica andina 2011*, Ed. Pull Creativo S.R.L., Lima, Perú, 2012.

²⁸² Véase, Decisiones 548, de 25 de junio de 2003. *GOAC*. Lima, de 27 de junio de 2003, núm. 938; 539, de 11 de marzo de 2003. *GOAC*. Lima, 12 de marzo de 2003, núm. 905; 619, de 15 de julio de 2005. *GOAC*. Lima, 25 de julio de 2005, núm. 1221; y, 586, de 7 de mayo de 2004. *GOAC*. Lima, 13 de mayo de 2004, núm. 1067.

²⁸³ Véase, Decisiones 503 y 504, de 22 de junio de 2001. *GOAC*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680; 525 y 526, de 7 de julio de 2002. *GOAC*. Lima, 9 de junio de 2002, núm. 814.

²⁸⁴ Véase, Decisiones 545, 546 y 547, de 25 de junio de 2003. *GOAC*. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938.

²⁸⁵ Fuentes Hernández nos ofrece un estudio completo acerca de las áreas de frontera en los esquemas de integración, acerca de su importancia en la articulación de las economías y la sociedad; FUENTES HERNÁNDEZ, Alfredo: "Integración y desarrollo de fronteras en la Comunidad Andina", en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 160 – 171.

²⁸⁶ Véase Decisión 528, de 7 de julio de 2002. *GOAC*. Lima, de 9 de julio de 2002, núm. 814, pp. 13-14.

- Regulación del transporte terrestre, aéreo y marítimo de mercancías y de personas²⁸⁷, y;
- Regulación y promoción de temas de medioambiente²⁸⁸.

Como se puede observar, son importantes los logros alcanzados por la CAN como bloque subregional, y considerando que a la fecha se encuentra en pleno proceso el análisis de reingeniería del SAI, con el cual se pretende dar una nueva visión y nuevos lineamientos estratégicos a seguir por la CAN, hacen presumir que la misma –la CAN–, se encuentra transitando por el camino correcto para alcanzar su objetivo final de promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y cooperación económica y social²⁸⁹.

Sin embargo, no es menos cierto que en Latinoamérica viene desarrollándose una nueva ola integracionista²⁹⁰, donde coexisten mecanismos subregionales como la CAN y Mercado Común del Sur (MERCOSUR)²⁹¹, así como nacientes esquemas de integración regional y continental, como lo son la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR)²⁹² y la Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños (CELAC)²⁹³.

²⁸⁷ Véase, Decisiones 257, de 28 de noviembre de 1989; 289, de 21 de marzo de 1991. *GOAC*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80; 358, de 26 de mayo de 1994. *GOAC*. Lima, 8 de junio de 1994, núm. 154; 359, de 26 de mayo de 1994. *GOAC*. Lima, 10 de junio de 1994, núm. 155; 398 y 399, de 17 de enero de 1997. *GOAC*. Lima, 27 de enero de 1997, núm. 243; y, 434, de 11 de junio de 1998. *GOAC*. Lima, 17 de junio de 1998, núm. 347; y, 619, de 15 de julio de 2005. *GOAC*. Lima, 25 de julio de 2005, núm. 1221.

²⁸⁸ Para mayor información del proceso de incorporación de la temática ambiental y de desarrollo sostenible en la CAN, véase: GUINAND, Luisa Elena: “De cómo se incorporó el tema ambiental y el desarrollo sostenible en la agenda de integración andina y otras reflexiones”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 136 – 146.

²⁸⁹ Art. 1, párrafo primero del AC (Decisión 563).

²⁹⁰ Para mayores detalles acerca de los diferentes procesos de integración en Suramérica, comenzando por la ALALC, la ALADI, las experiencias de la CAN y el MERCOSUR, de la Comunidad Suramericana a la UNASUR, véase: MALDONADO LIRA, Héctor: “Preservar la Comunidad Andina... *ob. cit.*, pp. 115 – 125.

²⁹¹ El Tratado constitutivo del MERCOSUR, fue suscrito en Asunción, Paraguay, el 26 de marzo de 1991, los principales objetivos que perseguía el MERCOSUR pueden resumirse en los siguientes: libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países; el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común; la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, y; el compromiso de armonizar sus legislaciones para lograr el fortalecimiento del proceso de integración. Actualmente, el MERCOSUR se encuentra conformado por: el Consejo del Mercado Común, el Grupo Mercado Común, la Comisión de Comercio del MERCOSUR, la Comisión Parlamentaria Conjunta, el Foro Consultivo Económico-Social y la Secretaría Administrativa del MERCOSUR.

²⁹² El Tratado Constitutivo de la UNASUR, fue suscrito en Brasilia, Brasil, el 23 de mayo de 2008, con el objetivo de: “*construir, de manera participativa y consensuada, un espacio de integración y unión en lo cultural, social, económico y político entre sus pueblos, otorgando prioridad al diálogo político, las políticas sociales, la educación, la energía, la infraestructura, el financiamiento y el medio ambiente, entre otros, con miras a eliminar la desigualdad socioeconómica, lograr la inclusión social y la participación ciudadana, fortalecer la democracia y reducir las asimetrías en el marco del*

Precisamente estas dos últimas, y concretamente la UNASUR, fue concebida con la idea de buscar una coordinación, complementariedad y convergencia entre los procesos de integración subregionales existentes en Latinoamérica. Integración suramericana que pretende ser alcanzada por medio de un proceso innovador, que incluya todos los logros y lo avanzado por los procesos de MERCOSUR y la CAN, así como la experiencia de Chile, Guyana y Surinam²⁹⁴.

Siguiendo los postulados de la UNASUR, los Presidentes de los Países miembros de la CAN, reunidos el 8 de noviembre de 2011, en la ciudad de Bogotá, Colombia, encomendaron al Secretario General de la CAN, para que de forma conjunta con los Secretarios Generales del MERCOSUR y la UNASUR, identifiquen elementos comunes de complementariedad y diferencias con miras a una futura convergencia de los tres procesos de integración.

En cumplimiento de dicho mandato, el 18 de enero de 2012, la Secretaría General llevó a cabo una primera reunión con representantes de las Secretarías Generales del MERCOSUR y la UNASUR. En dicha oportunidad, el Secretario General de la CAN puso en consideración de sus similares, un documento denominado “Criterios sobre la Convergencia y Complementariedad entre la CAN, el MERCOSUR y UNASUR”²⁹⁵.

Fruto de dicha reunión fue la elaboración de un primer borrador del documento denominado “Propuestas de Coordinación, Complementariedad y Convergencia entre los Procesos de Integración Regional Suramericanos”²⁹⁶. Posteriormente, en enero 2013, en ocasión de la celebración de la Cumbre de la CELAC, en la ciudad de

fortalecimiento de la soberanía e independencia de los Estados”. Los órganos de UNASUR son: el Consejo de Jefas y Jefes de Estado y de Gobierno; el Consejo de Ministras y Ministros de Relaciones Exteriores; el Consejo de Delegadas y Delegados y la Secretaría General.

²⁹³ El Tratado Constitutivo de la CELAC, fue suscrito en Playa del Carmen, México, el 23 de febrero de 2010, se trata de un organismo intergubernamental regional, que promueve la integración y el desarrollo de los países latinoamericanos.

²⁹⁴ Véase: Preámbulo del Tratado Constitutivo de la UNASUR.

²⁹⁵ CONTRERAS BASPINEIRO, Adalid: *Criterios sobre la convergencia y complementariedad entre la CAN, el MERCOSUR y UNASUR*, Propuesta del Secretario General a.i. de la CAN para consideración de las Secretarías Generales de UNASUR y MERCOSUR, Lima, Enero 17 de 2012. En líneas generales, el documento hace referencia a la construcción de la ciudadanía comunitaria suramericana teniendo en cuenta los avances registrados en la CAN y el MERCOSUR, al traslado de determinados ámbitos de acción de la CAN y MERCOSUR a la UNASUR, al desarrollo de normativa suramericana que recoja y sustituya progresivamente determinados ámbitos de acción de la CAN y MERCOSUR a la UNASUR, ampliación de la cooperación técnica (sur-sur) subregional en el ámbito regional y, a la complementariedad en el ámbito económico-comercial.

²⁹⁶ Propuesta de coordinación, complementariedad y convergencia entre los procesos de integración regional suramericanos, Documento Preliminar preparado por la Secretaría General de UNASUR y la Secretaría General de la Comunidad Andina, abril de 2012.

Santiago, se llevó adelante una primera reunión de Presidentes Pro Témpore y Secretarios Generales de la UNASUR, MERCOSUR y CAN, con la ALADI como invitado especial, con la finalidad de analizar los documentos anteriormente elaborados.

CAPÍTULO II

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

1. Antecedentes del proceso de creación del Tribunal de Justicia

Como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, la versión original del AC suscrito en 1969 no contempló de forma expresa la creación de un órgano jurisdiccional para la solución de controversias que pudiera surgir con motivo de la interpretación o ejecución del Acuerdo o las Decisiones de la Comisión; limitándose a remitir en estos casos a lo establecido en el “Protocolo para la Solución de Controversias”²⁹⁷ de la ALALC, suscrito en Asunción, Paraguay, el 2 de setiembre de 1967²⁹⁸.

No obstante, como señaló Felipe Salazar Santos²⁹⁹, la idea de constituir un órgano jurisdiccional propio del Acuerdo, estuvo presente durante el proceso de negociaciones del AC; en tal sentido, hubo alegaciones a favor de establecer desde el principio un sistema adecuado de solución de controversias, que incluyera sanciones en caso de incumplimiento a lo dispuesto en el AC, así como en las disposiciones emanadas de los órganos del Acuerdo³⁰⁰. En opinión de Alberto Zelada Castedo³⁰¹, el Grupo Andino, nació a la vida con una visible deficiencia en su ordenamiento jurídico y en su sistema institucional, es decir, sin una institución tan importante como un Tribunal de Justicia³⁰².

²⁹⁷ Con relación al Protocolo para la Solución de Controversias de la ALALC, es necesario recordar, que para la fecha de suscripción del AC, dicho Protocolo, aun se encontraba pendiente de ratificación por parte de los Países suscribientes del Tratado de Montevideo, suscrito el 18 de febrero de 1960.

²⁹⁸ Art. 23 de la versión original del AC.

²⁹⁹ SALAZAR SANTOS, Felipe: “Solución de conflictos en organizaciones interestatales para la integración económica y otras formas de cooperación económica”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 11, n. 28 - 29, noviembre de 1978, p. 29.

³⁰⁰ Al respecto, en opinión de Pachón Muñoz, el proceso de integración subregional, fue concebido en su mayoría por economistas, quienes mostraron un desprecio total por la ciencia del derecho, y en particular una fobia contra los abogados, lo que condujo a eliminar del proceso de integración, el órgano judicial equivalente al órgano de control de legalidad del proceso de integración europeo; PACHÓN MUÑOZ, Manuel: *Propiedad industrial y Derecho comunitario andino*, Ed. Ediciones legales, Bogotá, Colombia, 1990, p. 9 y 10.

³⁰¹ ZELADA CASTEDO, Alberto: “El control de la legalidad, la solución de controversias y la interpretación uniforme del derecho común en el esquema de integración del Grupo Andino”, en VV.AA.: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1985, p. 126.

³⁰² En opinión de Orrego Vicuña, los diferentes procesos de integración económica llevadas adelante en América Latina, se caracterizaron de igual forma, por la ausencia de un Tribunal de Justicia, que pueda actuar tanto en la solución de controversias como en el control de la legalidad de los actos de sus

La versión original del AC de 1969, se limitó a establecer en un solo artículo todo lo referente a la solución de controversias al interior del Acuerdo. De esta forma, por disposición del originario artículo 23 del AC³⁰³, se estableció un sistema de solución de controversias clásico y conservador, similar al de la ALALC³⁰⁴, consagrando las fases de negociación, buenos oficios, mediación, conciliación y arbitraje³⁰⁵; a tal efecto, se encomendó a la Comisión, en su condición de órgano máximo del Acuerdo, llevar a cabo los procedimientos que fueren necesarios cuando se presentaran discrepancias con motivo de la interpretación o ejecución del Acuerdo, de las Decisiones de la Comisión, o de las Resoluciones de la Junta.

De esta forma, y como señaló Francisco Orrego Vicuña³⁰⁶, se encomendó a los Países miembros en conflicto buscar soluciones a través de negociaciones directas entre sí; sólo en caso de no poder llegar a una solución concreta, o de ser esta parcial e insuficiente, la Comisión debía interponer sus buenos oficios de mediación, conciliación y arbitraje. A tal efecto, en aplicación de los artículos 27 a 29 del Reglamento de la Comisión, esta, la Comisión, podía designar un Comité de Conciliación compuesto por un representante nacional de cada uno de los Países miembros del Acuerdo; debiendo este Comité, investigar y escuchar a las partes en conflicto, y con el voto de la mayoría de sus miembros, emitir un informe con las proposiciones conducentes a la solución final de la controversia.

De no lograrse avenimiento con la intervención de la Comisión, los Países miembros en conflicto recurrirían al procedimiento de arbitraje establecido en el Protocolo para la

instituciones; ORREGO VICUÑA, Francisco: “La creación de un tribunal de justicia en el Grupo Andino”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 7, n. 15, 1974, p. 31.

³⁰³ A efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 23 del AC, este fue reglamentado y complementado por el capítulo VII del Reglamento de la Comisión: “De las controversias”, artículos 27 al 30, aprobado mediante Decisión 6, de 25 de octubre de 1969.

³⁰⁴ Al respecto, Hugo Poppe Entrambasaguas, fue categórico al señalar que, fue un error ligar el proceso de integración andina a los procedimientos establecidos por la ALALC. Asimismo, señaló que el Acuerdo, debía haber instituido, desde el principio, un sistema judicial propio y autónomo: POPPE ENTRAMBASAGUAS, Hugo: “Las dos etapas de la función jurisdiccional en el Pacto Andino”, en *Informe Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Labores 1986*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1987, p. 49.

³⁰⁵ En opinión de Fernando Uribe Restrepo, los mecanismos indirectos y condicionados adoptados por el AC, es decir, la fases de negociación, buenos oficios, mediación, conciliación y arbitraje; utilizados por el Derecho internacional en sus primeras etapas, no resultaron ser los más adecuados para un proceso complejo y profundo como pretendía ser el Grupo Andino; URIBE RESTREPO, Fernando: “El tribunal andino de justicia”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria de 1989*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1990, p. 66.

³⁰⁶ ORREGO VICUÑA, Francisco: “La creación de un tribunal de justicia... *ob. cit.*, p. 36.

Solución de Controversias de la ALALC³⁰⁷. De esta forma, y como señala Francisco Villagrán Kramer³⁰⁸, el AC, al dotar a la Comisión de competencias para conocer y resolver asuntos de interés del Acuerdo, tal como señalaba el originario artículo 7 del AC, le asignó competencias no sólo de orden ejecutivo, sino también normativas y jurisdiccionales.

Así, a medida que se iba configurando y aplicando el sistema normativo del Grupo Andino³⁰⁹, y los diversos mecanismos del proceso de integración, se hacía evidente la necesidad de contar con un órgano jurisdiccional propio para la solución de controversias. Según Felipe Salazar Santos³¹⁰ y Francisco Orrego Vicuña³¹¹, un sistema de semejante complejidad –como pretendía ser el Grupo Andino–, cuyos órganos principales contaban con atribuciones de trascendental importancia, los cuales de forma permanente iban generando normas jurídicas aplicables en todo el territorio de la subregión; requerían de un estricto control de legalidad, tanto de las actuaciones de los órganos como de los Estados; asimismo, requería de una aplicación uniforme del derecho, y sobre todo, de una interpretación uniforme del mismo, por lo que no podía funcionar sin un sistema jurisdiccional debidamente institucionalizado y adecuado a las características del proceso de integración del Grupo Andino.

La urgencia de crear un sistema adecuado para la solución de controversias y el control de la legalidad en el Grupo Andino fue advertida por Francisco Orrego Vicuña³¹². A juicio de este autor, el sistema escogido por el Grupo Andino fue absolutamente

³⁰⁷ El procedimiento establecido por el Protocolo para la Solución de Controversias de la ALALC, consistía en la realización de tres fases sucesivas, a decir: 1. Negociaciones directas entre los Estados en conflicto; 2. Intervención facultativa del Comité Ejecutivo Permanente, a voluntad de los Estados implicados, quien trataría de hacer llegar a un acuerdo, pero sin tocar el fondo del problema; y, 3. Arbitraje, donde las partes podían acudir al Tribunal Arbitral de la ALALC, para lo cual, de común acuerdo, debían elegir tres jueces de listas previamente elaboradas. Durante el procedimiento, el Tribunal podía solicitar a las partes en conflicto, aportar las pruebas que estimare conveniente para llegar a solucionar el conflicto.

³⁰⁸ VILLAGRÁN KRAMER, Francisco: “Sistematización de la estructura jurídica del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 6, n. 12, 1973, p. 23.

³⁰⁹ Como referencia general de la forma, efecto y entrada en vigencia de los actos de los órganos del AC, García-Amador, examina la forma que adoptan los distintos actos de los órganos principales del AC, las Decisiones de la Comisión y las Resoluciones de la Junta. Así como la recepción del Derecho subregional en el Derecho interno; GARCÍA-AMADOR, Francisco V.: “Naturaleza y validez de los actos de los órganos subregionales andinos”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 9, n. 21, marzo de 1976, pp. 13 - 46.

³¹⁰ SALAZAR SANTOS, Felipe: “Solución de conflictos en organizaciones... *ob. cit.*, p. 30.

³¹¹ ORREGO VICUÑA, Francisco: “La creación de un tribunal de justicia... *ob. cit.*, p. 36.

³¹² *Ibidem*, p. 35.

inapropiado puesto que se limitaba a reproducir el mecanismo de la ALALC con todas sus limitaciones y deficiencias³¹³. Por su parte, Francisco José Vendrell³¹⁴, fue categórico al señalar que el órgano que con más urgencia requería el Grupo Andino era una Corte de Justicia; señalaba además, que la creación de este órgano representaría una garantía para todos los sectores del proceso de integración. En palabras de Felipe Salazar Santos³¹⁵, la experiencia derivada del funcionamiento del Acuerdo, había demostrado que el mecanismo adoptado para la solución de controversias, era impracticable por cuanto no respondía a las verdaderas necesidades jurídicas del proceso de integración, que como tuvimos oportunidad de ver *supra*, había sido concebido como un proceso de integración complejo y avanzado.

En este sentido, fueron posteriores iniciativas las que contemplaron la creación de un órgano jurisdiccional del Grupo Andino. Así por ejemplo: la recomendación de la Comisión a la Junta para llevar adelante los estudios necesarios para la conformación de un órgano jurisdiccional del Acuerdo; la valiosa contribución del Instituto para la Integración de la América Latina (INTAL); la declaración de los MRE de los Países miembros, de la urgencia de crear un órgano jurisdiccional del AC; y otros más, los cuales, pasamos a desarrollar con mayor detalle *infra*.

1.1. Trabajos previos a la creación del Tribunal de Justicia

Tras la suscripción del AC, bien pronto se advirtió cuán inadecuado había resultado el camino escogido para la solución de controversias³¹⁶; así lo reconoció la Comisión en su Sexto Período de Sesiones Extraordinarias en diciembre de 1971, donde puso en evidencia la necesidad de crear un órgano jurisdiccional para la solución de controversias que se suscitan con motivo de la aplicación del Acuerdo, las Decisiones de la Comisión, y las Resoluciones de la Junta.

En dicha oportunidad, recomendó a la Junta, en su condición de órgano técnico del Acuerdo, llevar a cabo los estudios necesarios para disponer antes del último Período de

³¹³ Asimismo, Orrego Vicuña señalaba que la creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo Subregional, significaría un cambio profundo en los métodos y procedimientos que hasta ese momento se venían siguiendo en los procesos de integración de América Latina, en cuanto a la solución de controversia y el control de la legalidad de los mismos; ORREGO VICUÑA, Francisco: “La creación de un tribunal de justicia... *ob. cit.*, p. 44.

³¹⁴ VENDRELL, Francisco José: “La organización del Acuerdo... *ob. cit.*, p. 79.

³¹⁵ SALAZAR SANTOS, Felipe: “Solución de conflictos en organizaciones... *ob. cit.*, p. 31.

³¹⁶ *Ibidem*, p. 29.

Sesiones Ordinarias de 1972 –de la Comisión–, los elementos de juicio indispensables para formular recomendaciones a los Gobiernos sobre la creación de un órgano jurisdiccional propio del Acuerdo.

Dando cumplimiento a dicha recomendación, la Junta en coordinación con el INTAL, dentro del programa de asistencia técnica Junta-INTAL, durante el transcurso de 1972, realizaron una extensa investigación relacionada con el tema. En este sentido, el INTAL entregó a la Junta dos primeros estudios técnicos necesarios para la elaboración de una propuesta de la Junta sobre la creación de un órgano jurisdiccional del Acuerdo³¹⁷. Asimismo, colaboró en la organización de una reunión de expertos que tuvo lugar en Lima, Perú, del 26 a 28 de junio; oportunidad donde se estudiaron distintos aspectos relacionados con la creación de un órgano jurisdiccional del AC³¹⁸.

Asimismo, para la elaboración de dichos documentos, por invitación de la Comisión Europea y de la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas, dos funcionarios de la Junta viajaron a Bruselas y Luxemburgo con el fin de estudiar los procedimientos y forma de funcionamiento del sistema jurisdiccional establecido en dichas comunidades para la solución de conflictos y para el control de la legalidad del Derecho comunitario.

Contando ya con los documentos elaborados por el INTAL, habiendo participado de numerosas reuniones sobre solución de conflictos en procesos de integración y habiendo

³¹⁷ El primero de los estudios, elaborado por el Dr. Félix Peña, en su condición de Director del INTAL, a partir de experiencias de solución de conflictos en otros procesos de integración económica (tales como: la ALALC, en el MCCA, en la CEE, en la Comunidad de África Oriental y el GATT), analiza los procedimientos para la solución de conflictos en procesos de integración o de cooperación económica; INTAL: *Estudios sobre procedimientos para solucionar conflictos: Los métodos para la solución de conflictos y para asegurar la vigencia del derecho en procesos de integración económica o de cooperación comercial*, estudio dirigido por el Sr. Félix Peña, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 5, n. 11, octubre de 1972, pp. 121 - 131. El segundo estudio, elaborado por el Dr. Francisco Villagrán K., esquematiza la estructura normativa del AC, con el objetivo de establecer, con la mayor precisión posible, su naturaleza y alcance jurídico, y si está o no condicionada a modalidades especiales de incorporación al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros; asimismo, analiza las funciones y decisiones de los órganos instituidos por el Acuerdo, su naturaleza y alcance jurídico, así como las modalidades de recepción o inserción en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros del Acuerdo; VILLAGRÁN KRAMER, Francisco: “Sistematización de la estructura jurídica... *ob. cit.*”, pp. 11 - 34.

³¹⁸ En la realización de estos trabajos, la Junta, con la colaboración del INTAL, celebró diversas reuniones de expertos en los meses de junio y noviembre de 1972 y concurrió a otras reuniones internacionales sobre la materia. En esta reuniones se contó con la colaboración de los señores Gerard Olivier, Director General Adjunto del Servicio Jurídico de la Comisión de las Comunidades Europeas; Pierre Pescatore, juez de la Corte de las Comunidades Europeas; Walter Munch, Director General del Servicio Jurídico de la Comisión de las Comunidades Europeas, y Maurice Lagrande, antigua abogado general de la Corte de las Comunidades Europeas.

solicitado informes a eminentes consultores jurídicos sobre el tema, la Junta preparó un primer borrador de bases de un tratado para constituir un órgano jurisdiccional del Acuerdo; asimismo, convocó a una reunión de expertos gubernamentales para analizar dicho documento, reunión que se celebró del 6 a 8 de noviembre de 1972.

Concluida dicha reunión, la Junta tuvo a bien elaborar dos documentos finales, uno relativo a un informe sobre el establecimiento de un órgano jurisdiccional del Acuerdo³¹⁹ y otro en el que presentaba las bases de un Tratado de creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo³²⁰; ambos presentados al Décimo Período de Sesiones Extraordinarias de la Comisión, celebrada el 12 de diciembre de 1972, en Lima, Perú. Con la presentación de ambos trabajos, la Junta propuso confiar el control de la legalidad del Derecho comunitario a un Tribunal de Justicia, al que se le debería atribuir las competencias necesarias para cumplir su cometido.

Posteriormente, en oportunidad de celebrar la Cuarta Reunión de Ministros de Relaciones Exteriores de los Países miembros, en agosto de 1973, la Junta, de forma contundente, advirtió la vital importancia que tenía la creación de un órgano jurisdiccional propio del Acuerdo; posición que fue plenamente respaldada por los Ministros, quienes en dicha oportunidad se hicieron eco de la urgente necesidad de crear un órgano jurisdiccional del Acuerdo destinado a la solución de eventuales

³¹⁹ A grandes rasgos, el informe presentado por la Junta a la Comisión, consta de cinco capítulos: el capítulo I, fue destinado a explicar brevemente el proceso desarrollado en la elaboración del informe; el capítulo II, analiza los problemas relativos a la estructura jurídica del Acuerdo; el capítulo III, señala las razones por las cuales la Junta considera necesario recomendar un sistema de control de la legalidad y de interpretación uniforme del Acuerdo; el capítulo IV, desarrolla las acciones de nulidad, incumplimiento y de interpretación prejudicial que se podría ejercer ante el Tribunal de Justicia; el capítulo V, describe algunas recomendaciones sobre las características y organización del órgano jurisdiccional del Acuerdo; JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe de la Junta sobre el establecimiento de un órgano jurisdiccional del Acuerdo de Cartagena*, COM/X-E/di 5, del 12 de diciembre de 1972 (numeral 4 del Acta final – COM/VI-E), en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 6, n. 13, julio de 1973, pp. 135 - 148.

³²⁰ Las bases del Tratado, prevén asignar al Tribunal tres grandes competencias: 1) anular las Decisiones de la Comisión y las Resoluciones de la Junta que violen el ordenamiento jurídico del Acuerdo; 2) comprobar y sancionar el incumplimiento de la estructura jurídica del Acuerdo; y, 3) interpretar las normas que conforman la estructura jurídica del Acuerdo. Debiendo desempeñar sus funciones de forma permanente, y estar integrado por tres magistrados designados de común acuerdo por los gobiernos de los Países miembros; JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Bases de un tratado de creación del tribunal de justicia del Acuerdo de Cartagena*, anexo de COM/X-E/di 5, del 12 de diciembre de 1972, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 6, n. 13, julio de 1973, pp. 148 - 150.

controversias en la interpretación o cumplimiento de los compromisos adquiridos por los Países miembros”³²¹.

Sin embargo, dado que el normal funcionamiento del Acuerdo, de forma general, no presentaba conflictividad, dicho documento elaborado por la Junta, no recibió la atención que requería y su tratamiento fue postergado por una serie de circunstancias³²². No obstante, la Junta, habiendo concluido su trabajo, mediante Propuesta N° 43 de 18 de enero de 1974, presentó el Proyecto del Tratado para la Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo.

Años después, el incumplimiento de algunos de los compromisos adquiridos por los Países miembros³²³, puso nuevamente sobre la mesa el asunto del órgano jurisdiccional³²⁴. Así, en 1977, en ocasión del Vigésimosegundo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión, ésta, la Comisión, encomendó a la Junta convocar a una Primera Reunión de Expertos Gubernamentales para llevar a cabo el análisis técnico-jurídico de la Propuesta 43 presentada años atrás por la Junta, referente al Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Habiéndose finalmente celebrado dicha reunión, los días 27 a 29 de junio del mismo año, en Lima, Perú.

³²¹ Véase: Acta Final de la cuarta Reunión de Ministros de Relaciones Exteriores de los Países miembros del Acuerdo de Cartagena; JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Historia documental del Acuerdo... ob. cit.*, p. 481.

³²² Como ya tuvimos oportunidad de ver en el Capítulo I, el 10 de marzo de 1971, inició formalmente el proceso de adhesión de Venezuela al AC, negociaciones que se prolongaron hasta el 13 de febrero de 1973. Inmediatamente después, debido a las diferencias del nuevo modelo de política económica adoptado por Chile, tuvieron que ponerse a trabajar en las condiciones acerca del retiro de este país del Acuerdo, negociaciones que se prolongaron hasta el 30 de octubre de 1976. Asimismo, en medio de ambos procesos, surgieron algunos conflictos a raíz de la aplicación de la Decisiones 24 del AC. Aspectos estos, que de una u otra forma, postergaron el tratamiento de la creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

³²³ Al respecto, Fernando Uribe Restrepo, señaló que el afán de acelerar al máximo el proceso de integración, el exceso de optimismo en relación a las verdaderas posibilidades del proceso y, sobre todo, la difícil situación económica de la subregión en los años 70, hicieron que los compromisos iniciales adoptados en el marco del Acuerdo, resultaran de difícil o imposible cumplimiento; así lo demostró la realidad, ya que se fueron suscitando una serie de incumplimientos a los compromisos iniciales adquiridos por los Países miembros del Acuerdo. Tal fue la situación de incumplimientos, que fue necesario la suscripción de dos Protocolos adicionales Acuerdo (Protocolo de Lima, 1976 y Protocolo de Arequipa, 1978), los cuales tuvieron como objetivo primario, la ampliación de los plazos previstos en el Acuerdo para el cumplimiento de los diferentes compromisos adquiridos; URIBE RESTREPO, Fernando: “El tribunal andino y la solución de controversias”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria 1992*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1993, p. 235.

³²⁴ En opinión de Alberto Rioseco Vásquez, los esfuerzos de la Junta del AC destinados a crear un Tribunal andino de Justicia, que habría permitido una interpretación uniforme del Derecho comunitario andino, un control de la legalidad de los actos de los órganos, y un mecanismo de solución de conflictos y controversias, hasta ese momento no habían tenido éxito; RIOSECO VÁSQUEZ, Alberto: “El proceso de retiro de Chile del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n. 2, 1978, p. 325.

Esta nueva iniciativa por concretar el órgano jurisdiccional del Acuerdo, recibió, tal vez, lo que podría considerarse como su principal respaldo, formulada ahora desde el más alto nivel político del Acuerdo, es decir, de los Presidentes de los Países miembros del Acuerdo, mediante la suscripción de la denominada “Declaración de Bogotá” de 8 de agosto de 1978³²⁵.

Por medio de este documento, los Presidentes, plantearon la impostergable necesidad de crear un Tribunal de Justicia propio del Acuerdo, que controlase la legalidad de las normas emanadas desde la Comisión y la Junta, dirimiese las controversias suscitadas por los incumplimientos de los Países miembros, e interpretase los principios que conforman la estructura jurídica del acuerdo. Dicha Declaración, fue determinante para consolidar la creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo³²⁶.

La Comisión acogió con buen agrado el mandato presidencial andino y encomendó a la Junta convocar la Segunda Reunión del Grupo de Expertos Gubernamentales³²⁷ para proseguir con el análisis del Proyecto del Tratado de creación del Tribunal de Justicia contenida en la Propuesta N° 43/Rev. 2³²⁸. En dicha oportunidad, los expertos gubernamentales dieron por concluidas las negociaciones del Tratado en el plano técnico y jurídico; sin embargo, quedaron por concretar algunos aspectos de carácter político³²⁹.

Posteriormente, la Comisión, en su afán de concretar la suscripción del Tratado, recomendó a los Gobiernos de los Países miembros, designar negociadores con poder suficiente para iniciar las negociaciones formales para la suscripción del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia³³⁰. A tal efecto, convocó a una Primera Reunión de negociación para el día 16 de febrero de 1979, con el objetivo de finalizar las negociaciones pendientes para la suscripción del Tratado.

³²⁵ Véase: Acta Final del Vigésimocuarto Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión, Anexo III, 17 de abril a 15 de agosto de 1978, COM/XXIV/Acta, Lima.

³²⁶ Véase: PICO MANTILLA, Galo: *Documentos básicos de la integración andina*, (2da. Ed.), Ed. Congreso Nacional de Representantes, Quito, Ecuador, 1984, p. 245.

³²⁷ Celebrada en la ciudad de Lima, Perú, entre los días 14 y 16 de septiembre de 1978.

³²⁸ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe sobre el proceso y estado actual de la discusión del Proyecto de Tratado para la creación del Tribunal Andino de Justicia (Proyecto N° 43/Rev. 2 de la Junta)*, JUN/di 355, Lima, 16 de junio de 1977.

³²⁹ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe de la Junta a la Comisión sobre le Tribunal Andino de Justicia*, COM/XXV/di 6, de 23 de octubre de 1978, pp. 1 y 2.

³³⁰ *Ibidem*, p. 3.

Tras varias reuniones, las negociaciones para la suscripción del Tratado de creación del Tribunal de Justicia concluyeron en el mes de abril del mismo año con la presentación de un Informe Final. Posteriormente, en cumplimiento del mandato presidencial de 1978, y en ocasión de conmemorar el Décimo aniversario de la suscripción del AC, fue suscrito el “Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena” el 28 de mayo de 1979, en Cartagena, Colombia.

2. Constitución del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena

Como ya mencionamos líneas arriba, el AC de 1969, no contempló de forma expresa la creación de un Tribunal de Justicia para la solución de controversias que pudieran surgir con motivo de la interpretación o ejecución del Acuerdo y las normas que lo complementan. Sin embargo, sus orígenes se encuentran estrechamente vinculados al Acuerdo ya que la consecución de los objetivos del mismo requería la construcción de órganos e instituciones que velaran por el proceso de integración.

En este sentido, fueron posteriores documentos los que contemplaron la creación del Tribunal de Justicia³³¹, documentos sobre los que el 28 de mayo de 1979 tuvo lugar la suscripción del “Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena” (TCTJAC), suscrito por los Estados de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. Luego de un largo proceso de ratificación, entró en vigor el 19 de mayo de 1983. Posteriormente, en cumplimiento del artículo 14 del TCTJAC, la Comisión aprobó el Estatuto del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena (ETJAC)³³² con el que disciplinaba el funcionamiento del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena (TJAC)³³³ así como sus respectivos procedimientos.

Tras varias gestiones destinadas para su instalación, inició formalmente sus actividades el 2 de enero de 1984³³⁴, en Quito, Ecuador. Ya en pleno funcionamiento del

³³¹ Entre estos, podemos señalar: los trabajos realizados por la Junta y el INTAL; la Declaración de los Ministros de Relaciones Exteriores de los Países miembros del Grupo Andino; y, la Declaración de los Presidentes de los Países Andinos, formulada en Bogotá el 8 de agosto de 1978.

³³² Aprobado por medio de Decisión 184, de 19 de agosto de 1983, de Estatuto del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

³³³ Con el ánimo de facilitar la lectura, a partir de aquí, cuando nos refiramos al Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, lo haremos indistintamente como: TJAC, Tribunal de Justicia, o Tribunal.

³³⁴ Previamente, a convocatoria del Gobierno de Ecuador, los Plenipotenciarios de los Países miembros, reunidos en Quito, Ecuador, los días 18 y 19 de julio de 1983, designaron por unanimidad a los primeros Magistrados Titulares y sus respectivos suplentes del TJAC, designación que recayó sobre los doctores: Hugo Poppe Entrambasaguas (Bolivia), Luís Carlos SÁCHICA Aponte (Colombia), Eduardo Hurtado Larrea

Tribunal³³⁵, fue el propio órgano jurisdiccional quien dictó su Reglamento Interno³³⁶, cuyo objetivo fue desarrollar las disposiciones del Tratado de Creación, así como del Estatuto. En 1987, por disposición del artículo 5 del Protocolo de Quito fue incorporado al AC como órgano principal del mismo; empero, se regía por su respectivo Tratado Constitutivo³³⁷.

Las razones principales que motivaron la creación del Tribunal³³⁸ fueron la de garantizar el estricto cumplimiento de los compromisos derivados directa o indirectamente del AC, salvaguardar la estabilidad del Acuerdo, y garantizar los derechos y obligaciones que de él se derivaban; ya que, las dificultades que presentaba su ejecución, así como los actos que lo desarrollaban, obedecían en gran parte a la complejidad del ordenamiento jurídico del mismo. Así, con la suscripción de dicho Tratado se pretendía crear un órgano jurisdiccional del más alto nivel, independiente de los Gobiernos de los Países miembros y de otros órganos del Acuerdo, con capacidad de declarar el Derecho comunitario, dirimir las controversias que surjan e interpretarlos uniformemente³³⁹.

En este sentido, el TCTJAC³⁴⁰, reservó sus primeros artículos para establecer el ordenamiento jurídico del AC³⁴¹; obligar a los Países miembros al cumplimiento de las Decisiones de la Comisión³⁴² y las Resoluciones de la Junta³⁴³; establecer los principios

(Ecuador), Gonzalo Ortiz de Sevallos Roedel (Perú), y José Guillermo Andueza Acuña (Venezuela); Véase: MORENO LOAYZA, Guadalupe: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena como medio jurídico de solución de controversias*, Ed. TJAC, Quito, Ecuador, 1987, pp. 39 y 40.

³³⁵ En opinión de Galo Pico Mantilla, el inicio de las actividades del Tribunal, trajo consigo una serie de dificultades, las cuales fueron superadas gracias a la perseverancia de sus integrantes, quienes se encontraban convencidos del extraordinario aporte jurídico que representaría el Tribunal para el AC; PICO MANTILLA, Galo: *Código de la Comunidad Andina... ob. cit.*, p. 12.

³³⁶ Aprobado el 5 de marzo de 1984.

³³⁷ Art. 14 del Protocolo de Quito.

³³⁸ En palabras de F. Orrego Vicuña, “el establecimiento del Tribunal, inspirado en las necesidades de un proceso de integración intensivo, permitirá satisfacer los tres requerimientos básicos de un sistema de derecho equilibrado, esto es, asegurar que el individuo goce de una protección real, tanto respecto de los actos subregionales como de aquellos de su propio Estado, así como de otros estados partícipes en el proceso; asegurar que el ejercicio de competencias por parte de los órganos subregionales esté sometido a un control que sea capaz de remediar y evitar todo vicio de ilegalidad, abuso o desviación de poder; y, finalmente, asegurar que la interpretación de las normas, sus efectos y alcances, sea formulada de manera uniforme por un órgano independiente en que todos los intereses encuentren una debida garantía”; ORREGO VICUÑA, Francisco: “La creación de un tribunal de justicia... ob. cit.”, p. 44.

³³⁹ Véase: exposición de motivos del TCTJAC.

³⁴⁰ Con el ánimo de facilitar la lectura, a partir de aquí, cuando nos refiramos al Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, lo haremos indistintamente como: TCTJAC, Tratado de Creación del Tribunal de Justicia o, Tratado de Creación del Tribunal.

³⁴¹ Art. 1 del TCTJAC.

³⁴² Art. 2 del TCTJAC.

³⁴³ Art. 4 del TCTJAC.

fundamentales de aplicación inmediata, efecto directo y supremacía de sus disposiciones³⁴⁴; y, comprometer a los Países miembros a adoptar las medidas que fueren necesarias para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico del AC³⁴⁵. Asimismo, le atribuyó competencias exclusivas para conocer las controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico del Acuerdo, prohibiendo expresamente a los Países miembros a someter tales controversias a tribunales, sistemas de arbitraje o procedimiento alguno distinto de los contemplados en el TCTJAC; prohibición que quedaba sin efecto, en el hipotético de que la controversia que surja, sea con una Parte Contratante del Tratado de Montevideo que no sea miembro del Acuerdo, de darse el caso, si se podía acudir a los dispuesto por el artículo 23 del AC³⁴⁶.

Inicialmente, el Tribunal de Justicia se encontraba conformado por cinco Magistrados nacionales de origen de los Países miembros³⁴⁷, designados de ternas presentadas por cada País Miembro³⁴⁸ por un periodo de seis años³⁴⁹, quienes gozaban en el territorio de los Países miembros de las inmunidades reconocidas por los usos internacionales³⁵⁰. Asimismo, se le asignó competencias para conocer y resolver acciones de nulidad³⁵¹ e incumplimiento³⁵², así como conocer las solicitudes de interpretación prejudicial³⁵³ realizadas por los Jueces nacionales de los Países miembros. Por otra parte, por disposición del artículo 32 del Tratado de Creación del Tribunal, las sentencias dictadas por el Tribunal no requerían de homologación o *exequátur* en ninguno de los Países miembros del Acuerdo.

En este sentido, el ordenamiento jurídico del todavía Grupo Andino –hoy Comunidad Andina– fue el mayor beneficiario de la suscripción del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia ya que en él se establecieron los principios fundamentales de aplicación inmediata, efecto directo, complemento indispensable, y supremacía de sus disposiciones, los cuales rigen el Derecho comunitario andino³⁵⁴.

³⁴⁴ Art. 3 del TCTJAC.

³⁴⁵ Art. 5 del TCTJAC.

³⁴⁶ Art. 33 del TCTJAC.

³⁴⁷ Art. 7 del TCTJAC.

³⁴⁸ Art. 8 del TCTJAC.

³⁴⁹ Art. 9 del TCTJAC.

³⁵⁰ Art. 13 del TCTJAC.

³⁵¹ Véase: Sección Primera, Capítulo III, del TCTJAC.

³⁵² Véase: Sección Segunda, Capítulo III, del TCTJAC.

³⁵³ Véase: Sección Tercera, Capítulo III, del TCTJAC.

³⁵⁴ Arts. 2 a 4 del TCTJAC.

Sin embargo, y como ya señalamos *supra*, el Tribunal de Justicia nació a la vida institucional en un ambiente caracterizado por la proliferación de incumplimientos de los compromisos adquiridos por los Países miembros del Acuerdo, aspectos que frenaban o incluso hacían retroceder el proceso de integración³⁵⁵. Por otra parte, y como señala Juan Mauricio Vacchino³⁵⁶, la entrada en vigor e inició de funciones del Tribunal, coincidió con una etapa de evidentes dificultades en el proceso de integración como consecuencia de la crisis internacional; etapa al que diferentes autores coincidieron en llamar como la “década perdida” de los 80, ya que durante este periodo, la región se encontraba sumida en una situación de crisis política, económica y social³⁵⁷.

Esta situación de incerteza total tuvo como consecuencia una escasa actividad del Tribunal durante sus primeros años de funcionamiento, como consecuencia de lo que Jorge A. Quindimil López³⁵⁸ y Roberto Salazar Manrique³⁵⁹ vinieron a llamar como “pacto de caballeros” o “acuerdo de facto”, entre Estados para no demandarse entre ellos ante el Tribunal; situación que se vio agravada por la actitud pasiva de la Junta ante el Tribunal, ya que quedó al arbitrio de la misma, la posibilidad de acudir o no al pronunciamiento del Tribunal, situación que en la práctica no ocurrió, por considerar que la gravedad de la situación exigía soluciones políticas y no judiciales para procurar la rectificación de las infracciones cometidas por los Países miembros del Acuerdo. Por otra parte, las personas naturales y jurídicas, verdaderos afectados en sus derechos por los constantes incumplimientos de los Países miembros a los compromisos contraídos,

³⁵⁵ En palabras de Salazar Manrique, el tardío nacimiento del Tribunal de Justicia, con relación a la Organización Subregional, propició la acumulación de centenares de incumplimientos a los compromisos adquiridos por los Países miembros, incumplimientos que no pudieron ser corregidos judicialmente de manera oportuna, por la ausencia de un órgano jurisdiccional competente; SALAZAR MANRIQUE, Roberto: “Proyecto de reformas al Tratado del Tribunal”, en *Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas*, n. 12, 1996, p. 1. Disponible en: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_frontpage&Itemid=1

³⁵⁶ VACCHINO, Juan Mario: “Presentación”, en SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Ed. Instituto para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1985, p. 2;

³⁵⁷ Véase por ejemplo: SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y procesos... ob. cit.*, p. 155; GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN... ob. cit., p. 356; ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración... ob. cit., p. 6; LAMELAS CASTELLANOS, Nélica; AGUAYO LORENZO, Eva y CANELO MÁRQUEZ, María Teresa: “Integración y crecimiento económico... ob. cit., p. 155; y, LOZANO, Olga y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena... ob. cit., p. 148.

³⁵⁸ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y Derecho de la... ob. cit.*, p. 341.

³⁵⁹ SALAZAR MANRIQUE, Roberto: “Proyecto de reformas al Tratado... ob. cit., p. 128.

carecían de legitimación para iniciar una acción de incumplimiento ante el Tribunal; y el Tribunal carecía de competencia para hacerlo por sí mismo³⁶⁰.

En opinión de Felipe Salazar Montoya³⁶¹, la Junta no intentó acción alguna de incumplimiento contra los Países miembros de la Subregión, debido a la existencia de contradicciones entre el ordenamiento jurídico andino y la realidad de la subregión, por lo que el conflicto rebasaba el tratamiento judicial y exigía un tratamiento político. En consecuencia, los constantes incumplimientos al ordenamiento jurídico del Acuerdo por parte de los propios Países miembros, los particulares, así como de los órganos del Acuerdo, como veremos *infra*, promovieron la revisión del régimen jurídico del Tratado de Creación del Tribunal –entre ellos, el del propio Tribunal–, buscando consolidar y reforzar el papel central de Tribunal en el proceso de integración de la Subregión.

2.1. Proceso de modificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia

Ya en pleno desarrollo de las actividades del Tribunal, y como consecuencia directa de las experiencias de la misma, las primeras voces de modificación al Tratado de Creación del Tribunal de Justicia surgieron precisamente del seno del propio Tribunal; así lo hizo constar su primer presidente, Luis Carlos SÁCHICA Aponte, en su discurso ante la Comisión del AC³⁶².

En dicha oportunidad, haciendo referencia a la situación de crisis en que nació el Tribunal, SÁCHICA Aponte, manifestó la imperiosa necesidad de actualizar la organización y funcionamiento del Tribunal para convertirlo en un instrumento útil al proceso de integración subregional³⁶³. En este sentido, adelantó la posibilidad de ampliar las competencias del Tribunal para permitirle investigar por sí misma las infracciones al ordenamiento jurídico andino. Asimismo, partiendo de la experiencia de las primeras acciones interpuestas ante dicho Tribunal las cuales fueron presentadas por

³⁶⁰ POPPE ENTRAMBASAGUAS, Hugo: “Las dos etapas de la función jurisdiccional... *ob. cit.*, p. 53.

³⁶¹ SALAZAR MONTOYA, Felipe: “Discurso ante la Cuarta Reunión del Comité de Coordinación Técnica del Sistema de Coordinación Permanente entre los Organismos de la Integración Andina”, (celebrada los días 29 y 30 de octubre de 1987), en JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe Final de la Cuarta Reunión del Comité de Coordinación Técnica del Sistema de Coordinación Permanente entre los Organismos de la Integración Andina*, SCP.IA/CT/IV/Informe Final, Ed. Junta del Acuerdo de Cartagena, Lima, Perú, 1987, p. V-8.

³⁶² Para mayores detalles, véase: SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: *Discurso ante la Comisión...* *ob. cit.*, p. III – 35.

³⁶³ *Ibidem*, pp. III – 35 a III – 36.

personas particulares³⁶⁴, Sáchica Aponte, a tiempo de hacer referencia a las cinco primeras acciones de incumplimiento presentadas ante el Tribunal, ya consideraba la posibilidad de ampliar a los particulares el derecho de acceder directamente ante el Tribunal con sus pretensiones³⁶⁵.

Asimismo, la intervención de Sáchica Aponte ante la Comisión puso en evidencia las lagunas de las que adolecía el Tratado de Creación del Tribunal. En este sentido, hacía referencia a la existencia de una gama de relaciones jurídicas suscitadas por el proceso de integración, las cuales no se encontraban cubiertas por el TCTJAC. Así por ejemplo: las relaciones jurídicas entre los Países miembros, las relaciones jurídicas entre los Países miembros y los órganos comunitarios, las relaciones jurídicas entre los particulares y los Países miembros, las relaciones entre los órganos comunitarios y los particulares y, aun las relaciones entre particulares del área de la subregión³⁶⁶.

El segundo llamado de modificación al TCTJAC no se hizo esperar, así, un año después, en 1985, en ocasión de celebrar el Quinto Período de Sesiones Ordinarias del Parlamento Andino³⁶⁷, fue esta institución, por medio de la Recomendación 110/V³⁶⁸, el que hizo un llamo a los Países miembros del Acuerdo, a modificar el TCTJAC ampliando sus competencias³⁶⁹. Poco tiempo después, el Tribunal, tuvo a bien recoger la iniciativa parlamentaria, así, en febrero de 1986, el entonces Presidente del Tribunal, Hugo Poppe Entrambasaguas, partiendo de la experiencia vivida en los dos primeros años de existencia del Tribunal, presentó a los Países miembros y los órganos del Acuerdo, un proyecto articulado que recogía todas las propuestas de modificación del

³⁶⁴ Habiendo dado inicio formalmente a sus funciones el Tribunal, la primera demanda no se hizo esperar; el 24 de enero de 1984, mes y año en que entró en funciones el Tribunal, fue presentada la primera demanda ante el Tribunal por un ciudadano peruano, la que no fue admitida por falta de competencia del Tribunal. A esta, le siguieron otras tres, también formuladas por particulares, las cuales fueron inadmitidas por defectos formales en las mismas. La quinta y la sexta no fueron admitidas por tratarse de acciones de incumplimiento entre particulares. La primera demanda de nulidad fue presentada el 22 de marzo de 1985, contra una Resolución de la Junta. Finalmente, la primera providencia de interpretación prejudicial fue dictada el 3 de diciembre de 1987. Para mayores detalles, véase: TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. 1984-1988*. vol. I, Ed. BID – INTAL, Buenos Aires, Argentina, 1994, pp. 1 – 124.

³⁶⁵ SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: *Discurso ante la Comisión... ob. cit.*, pp. III – 35 a III – 36.

³⁶⁶ *Ibidem*, p. III – 37.

³⁶⁷ Celebrado los días 11 a 16 de diciembre de 1985, en La Paz, Bolivia.

³⁶⁸ Suscrita el 16 de diciembre de 1985, durante el Quinto Período de Sesiones ordinarias del Parlamento Andino, en La Paz, Bolivia.

³⁶⁹ Para mayores detalles, véase: PARLAMENTO ANDINO: *Parlamento Andino: Quinto período de sesiones... ob. cit.*, pp. 5 y ss.

Tribunal, y un proyecto final unificado del Tratado Constitutivo del Tribunal³⁷⁰. Sin embargo, esta iniciativa del Tribunal no fue acogida con agrado por los Países miembros del Acuerdo³⁷¹, y al igual que ocurriera en su momento con la suscripción del TCTJAC, el proyecto modificadorio del Tribunal no fue objeto de atención por parte de los Países miembros del Acuerdo, y su tratamiento fue postergado por varios años.

Cuatro años después, en 1990, durante la celebración de la IV Reunión del CPA³⁷², los Presidentes andinos, expresaron la necesidad de dar cumplimiento al ordenamiento jurídico andino. A tal efecto encomendaron al CAMRE y a la Comisión, la conformación de una Comisión de Alto Nivel, con la finalidad de elaborar, antes del 31 de marzo de 1991, una propuesta de reforma del Tratado de Creación del Tribunal³⁷³, para lo cual, contaría con el apoyo del propio Tribunal y de la Junta del AC³⁷⁴. Un año después en ocasión de celebrar la V Reunión del CPA³⁷⁵, a tiempo de reiterar el

³⁷⁰ Las principales modificaciones sugeridas por el Tribunal al Tratado Constitutivo del mismo, pueden resumirse en los siguientes puntos: 1) Acción popular de nulidad, accesible a cualquier persona, contra las decisiones de la Comisión y las Resoluciones de la Junta, cuando tengan alcance general; 2) Legitimación activa a los particulares para interponer una acción de nulidad contra las mismas normas, cuando demuestren tener un interés legítimo; 3) Legitimación activa a los particulares para interponer acción de incumplimiento contra un País miembro; 4) Acción de los particulares por daños y perjuicios provenientes del mal funcionamiento de servicios públicos comunitarios, o causados por los funcionarios de la integración; 5) Facultar a las partes para solicitar directamente ante el Tribunal una interpretación prejudicial en los procesos en los cuales se suscite la cuestión prejudicial; 6) Facultar al Tribunal para servir de árbitro entre los órganos del Acuerdo y entre particulares, en controversias relacionadas con el Derecho comunitario; 7) Crear una acción por inactividad; 8) Competencia para declarar la compatibilidad, en un caso dado, entre el Derecho interno de un País miembro y el Derecho comunitario; 9) Convertir en obligatoria la faculta de la Junta para iniciar la acción de incumplimiento contra un País miembro; y, 10) Competencia para conocer de controversias surgidas de contratos celebrados por los Países miembros o por los órganos comunitarios, en ejecución de normas del ordenamiento jurídico del Acuerdo. Para mayores detalles, véase: TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Informe sobre la situación actual del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena enviado a los representantes de los Países miembros y a los órganos comunitarios por el Presidente del Tribunal”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria de 1989*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1990, pp. 101 – 102.

³⁷¹ Como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, los primeros años de existencia del Tribunal de Justicia, se caracterizó por la escasa actividad del mismo, esto como consecuencia de la pasividad jurídica de la Junta, y del acuerdo de facto entre los Países miembros para no demandarse entre sí ante el Tribunal; por lo que, esta iniciativa del Tribunal, en el cual se concedía legitimación activa a los particulares para acudir directamente ante el Tribunal con su pretensión, entre otras cosas, no fue del completo agrado de los Países miembros, de ahí su rechazo, o falta de interés por el mismo.

³⁷² Celebrada en La Paz, Bolivia, del 29 a 30 de noviembre de 1990

³⁷³ Habiendo sido conformada la Comisión de Alto Nivel, se reunieron por primera vez los días 19 y 20 de marzo de 1991, tras la reunión, elevaron un informe final, en el que destacaban que la acción de incumplimiento prevista en el TCTJAC, constituía un mecanismo eficaz para garantizar la ejecución de los compromisos derivados del AC, y que lo que correspondía era que la Junta la ejerciere. Para mayores detalles, véase: TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Reformas al Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria 1992*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1993, pp. 46 – 47.

³⁷⁴ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo... ob. cit.*, p. 113.

³⁷⁵ Celebrada en Caracas, Venezuela, del 17 a 18 de mayo de 1991.

principio de aplicación directa de las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino –conforme establece el artículo 3 del TCTJAC–, e instruir a las autoridades nacionales su aplicación sin restricciones y promover su difusión; nuevamente encomendaron al CAMRE revisar el Tratado de Creación del Tribunal, empero, en esta ocasión, teniendo en cuenta las sugerencias de modificación presentadas por los Países miembros, la Comisión de Alto Nivel anteriormente conformada y el propio Tribunal³⁷⁶.

Posteriormente, durante la VI Reunión del CPA³⁷⁷, los Presidentes andinos, instruyeron al CAMRE convocar en el primer trimestre de 1992, a una Reunión de Plenipotenciarios³⁷⁸ con miras a examinar y suscribir un Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal³⁷⁹. Tres años después, el 18 de agosto de 1995, a tiempo de concluir la segunda Reunión de Plenipotenciarios anteriormente conformada, finalmente se convino en un Proyecto de Protocolo Modificadorio del TCTJAC³⁸⁰.

Inmediatamente después, en septiembre de 1995, en ocasión de celebrar la VII Reunión del CPA³⁸¹, dentro del proceso de adecuación del todavía Grupo Andino, los Presidentes de los Países miembros, deciden instituir el SAI- a tal efecto, instruyen al CAMRE- convocar a la mayor brevedad posible a una reunión de Plenipotenciarios, con la finalidad de considerar el Proyecto de Protocolo Modificadorio del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, concluido el 18 de agosto de 1995, y compatibilizarlo con el resto de reformas acordadas para el SAI³⁸².

En marzo de 1996³⁸³, los Presidentes andinos, suscriben el Protocolo de Trujillo³⁸⁴ (Protocolo Modificadorio del Acuerdo de Integración Subregional Andino), por medio

³⁷⁶ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo...* *ob. cit.*, pp. 145 - 146.

³⁷⁷ Celebrada en Cartagena de Indias, Colombia, del 3 a 5 de diciembre de 1991.

³⁷⁸ Dicha Reunión de Plenipotenciarios, tuvo lugar entre los días 16 a 18 de marzo de 1992, en Quito, Ecuador, empero, no se pudo llegar a un entendimiento íntegro sobre la totalidad de las modificaciones propuestas para el Tribunal; esto, como consecuencia directa de la inestabilidad política en Perú; para mayores detalles, véase: TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Reformas al Tratado de Creación... *ob. cit.*, pp. 47 – 48.

³⁷⁹ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo...* *ob. cit.*, p. 164.

³⁸⁰ Para mayores detalles, véase: DÁVALOS GARCÍA, Gualberto: “La misión del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina”, en VV.AA.: *Memorias: Seminario Internacional “La integración, Derecho y los Tribunales Comunitarios”*, Ed. Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Quito – Cuenca – Guayaquil – Trujillo, julio – agosto de 1996, p. 46.

³⁸¹ Celebrada en Quito, Ecuador, el 5 de septiembre de 1995.

³⁸² Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo...* *ob. cit.*, pp. 174 - 177.

³⁸³ En ocasión de celebrar la VIII Reunión del CPA, del 9 a 10 de marzo de 1996, en Trujillo, Perú.

del cual crean la Comunidad Andina –en reemplazo del Grupo Andino–, integrada por los Estados de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela³⁸⁵, y por los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración; entre estos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Asimismo, establecen que el Tribunal de Justicia –de la Comunidad Andina– es el órgano jurisdiccional de la CAN, el cual se rige por su Tratado Constitutivo, sus Protocolos Modificatorios y por el AC. Asimismo, por medio de las ya conocidas “Directrices presidenciales”, los Presidentes andinos, nuevamente encomendaron al Presidente del CAMRE, convocar a la mayor brevedad posible a los Plenipotenciarios de los Países miembros³⁸⁶, con el objetivo de conciliar el Proyecto de Protocolo Modificadorio del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, con las reformas institucionales introducidas al AC por el Protocolo de Trujillo³⁸⁷.

De esta forma, el largo proceso de modificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia –iniciado el mismo año en que entró en vigencia el Tribunal, y por el propio Tribunal– vio su culminación el 28 de mayo de 1996, oportunidad donde, sobre la base del proyecto anteriormente presentado, y considerando las modificaciones introducidas por el Protocolo de Trujillo al AC, fue suscrito el “Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena” (PMTCTJAC), ampliamente conocido como “Protocolo de Cochabamba”³⁸⁸, el cual por disposición de su artículo primero, dispuso la modificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia por el del “Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina” (TCTJCA), cambiando de esta forma su denominación por el de Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCA).

Posteriormente, en la IX³⁸⁹ y X³⁹⁰ Reunión del CPA, de 1997 y 1998 respectivamente, los Presidentes andinos, a tiempo de resaltar la experiencia acumulada, la jurisprudencia y la capacidad institucional alcanzada por el Tribunal de Justicia, instaron a los Países miembros a ratificar en el menor plazo posible, el PMTCTJAC, suscrito en la ciudad de

³⁸⁴ Suscrito el 10 de marzo de 1996, en vigor desde el 3 de junio de 1997.

³⁸⁵ Tras la renuncia de Venezuela al AC, la CAN, se encuentra conformado por los Países de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

³⁸⁶ Dicha reunión de Plenipotenciarios tuvo lugar en la ciudad de La Paz, Bolivia, el mismo finalizó su cometido de compatibilización el 21 de mayo de 1996.

³⁸⁷ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo...* *ob. cit.*, p. 200.

³⁸⁸ Mediante dicho Protocolo, se otorgó tres nuevas competencias al Tribunal, correspondientes al recurso por omisión o inactividad, a la función arbitral y a la jurisdicción laboral.

³⁸⁹ Celebrada en Sucre, Bolivia, del 22 a 23 de abril de 1997.

³⁹⁰ Celebrada en Guayaquil, Ecuador, del 4 a 5 de abril de 1998.

Cochabamba, Bolivia, el 28 de mayo de 1996³⁹¹. En mayo de 1999³⁹², los Presidentes andinos, reunidos en ocasión de celebrar el Trigésimo aniversario de la suscripción del AC, así como del Vigésimo aniversario de la suscripción del TCTJAC; ratificaron su compromiso de fortalecer y apoyar decididamente al Tribunal de Justicia³⁹³.

Finalmente, tras la ratificación del PMTCTJAC, por parte de los Países miembros del Acuerdo, entró en vigor el 25 de agosto de 1999, fecha en la cual quedaron depositados todos los instrumentos de ratificación en la Secretaría General³⁹⁴. De esta forma, dio inicio formalmente a sus funciones el nuevo Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina como órgano jurisdiccional de la ya Comunidad Andina, con la organización y las competencias que su Tratado Constitutivo y su Protocolo Modificatorio establecen. En opinión de Jorge A. Quindimil López³⁹⁵, la entrada en vigor del Protocolo de Cochabamba, significó el aumento del protagonismo del Tribunal de Justicia, esto, como consecuencia de las nuevas competencias asignadas al Tribunal, como son: el recurso por omisión, la función arbitral y la jurisdicción laboral; asimismo, gracias a la ampliación de la legitimación activa para interponer la acción de nulidad, y sobre todo, en la acción de incumplimiento, posibilitó a los particulares el acceso al Tribunal.

3. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

Con la entrada en vigor del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia se puede decir que dio inicio la segunda etapa del Tribunal, en esta segunda etapa, el Tribunal se constituye como el órgano jurisdiccional de la CAN³⁹⁶. Se rige por su Tratado

³⁹¹ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo... ob. cit.*, pp. 236 y 264 – 265.

³⁹² En ocasión de celebrar la XI Reunión del CPA, celebrada en Cartagena de Indias, Colombia, del 26 a 27 de mayo de 1999.

³⁹³ Para mayor detalle, véase: SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo... ob. cit.*, pp. 291 - 292.

³⁹⁴ Al respecto, la Secretaría General, mediante nota de prensa de 25 de agosto de 1999, señaló: “La Comunidad Andina cuenta a partir de hoy con un sistema jurídico de solución de controversias mucho más avanzado, al haber entrado en vigencia el Protocolo Modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia. (...) el Protocolo de Cochabamba (...), es un instrumento fundamental que fortalece el sistema de solución de controversias de la Comunidad Andina, al asignarle nuevas competencias y reforzar las que ya tiene. (...) las reformas que hoy entran en vigencia introducen nuevas posibilidades dentro del sistema jurídico andino, ya que entre otras cosas, le da al Tribunal la posibilidad de actuar como árbitro en determinados casos y permite a las personas naturales y jurídicas acudir directamente a este órgano jurisdiccional” SECRETARÍA GENERAL: *Nota de prensa*, 25 de agosto de 1999. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/prensa/notas/nprensa25-08-99.htm>

³⁹⁵ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, p. 348.

³⁹⁶ Art. 40 del AC (Decisión 563).

Constitutivo, sus Protocolos Modificatorios, y por las disposiciones del AC³⁹⁷. Es de carácter permanente, supranacional y comunitario³⁹⁸, y fue instituido para declarar la legalidad del Derecho comunitario y asegurar su interpretación y aplicación uniforme en todos los Países miembros de la CAN³⁹⁹. El Tribunal en ejercicio de sus atribuciones, actuará únicamente salvaguardando los intereses comunitarios y los derechos que los Países miembros poseen dentro del ordenamiento jurídico andino⁴⁰⁰.

Como órgano supranacional, cuenta con competencia territorial en los cuatro Países miembros de la CAN, pero no es el único, ya que los órganos judiciales nacionales de los Países miembros, al igual que el Tribunal, están llamados a velar por el cumplimiento de las normas que forman parte del ordenamiento jurídico andino; constituyéndose de esta forma, en auténticos jueces ordinarios, o de primera instancia del Derecho comunitario andino. En consecuencia, tanto el Tribunal de Justicia como los órganos judiciales nacionales de los Países miembros, vienen a integrar el denominado “sistema judicial comunitario” de la CAN⁴⁰¹.

Además de las ya conocidas competencias del tribunal –acción de nulidad, acción de incumplimiento e interpretación prejudicial–, se le asignó tres nuevas competencias, a decir: recurso por omisión o inactividad⁴⁰², la de función arbitral⁴⁰³, y la de jurisdicción laboral⁴⁰⁴. Llegando a conocer y resolver un número elevado de procesos en sus diferentes competencias, tal como se muestra en la siguiente tabla (Tabla 1):

³⁹⁷ Art. 41 del AC (Decisión 563).

³⁹⁸ En opinión de Fuentes Fernández, la reforma del TCTJCA, producida en 1996, otorgó carácter supranacional al ordenamiento jurídico de la CAN y le permitió contar con un sistema avanzado en materia de solución de controversias y de control de legalidad de las disposiciones adoptadas por los órganos comunitarios; al cual podían acudir no sólo los Gobiernos y la Secretaría General, sino también los particulares; FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Contexto histórico y avances... *ob. cit.*”, p. 178.

³⁹⁹ Art. 4, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁰⁰ Art. 4, párrafo segundo del ETJCA.

⁴⁰¹ En opinión de Vilaboy Lois, la organización judicial comunitaria, viene a constituirse en una organización heterogénea, estructurada en un doble nivel jurisdiccional, uno centralizado en sede del Tribunal comunitario, y otro descentralizado, integrado por todos los órganos jurisdiccionales nacionales de los Países miembros; VILABOY LOIS, Lotario: “El sistema judicial comunitario”, en MARIÑO MENÉNDEZ, Fernando M. (Dir.), *Derecho procesal comunitario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2001, p. 17.

⁴⁰² Véase: Sección Cuarta, Capítulo III, del TCTJCA.

⁴⁰³ Véase: Sección Quinta, Capítulo III, del TCTJCA.

⁴⁰⁴ Véase: Sección Sexta, Capítulo III, del TCTJCA.

Tabla 1: Procesos resueltos por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

Periodo	Proceso	Número	% sobre el total
1985 – 2016	Interpretación Prejudicial	3.732	94,65 %
1985 – 2016	Acción de Incumplimiento	123	3,12 %
1985 – 2016	Acción de Nulidad	62	1,57 %
1985 – 2016	Demandas laborales	19	0,48 %
1985 – 2016	Recursos por omisión	7	0,18 %
1985 - 2016	Función arbitral	0	0,00 %
TOTAL		3.943	100,00 %

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos del Tribunal de Justicia de la CAN, disponible en: www.tribunalandino.org.ec, fecha de última consulta: 22 de mayo de 2017.

Como se puede observar en la Tabla 1, hasta finales del año 2016, el Tribunal de Justicia, conoció y resolvió 3.732 procesos de interpretación prejudicial solicitadas por Jueces nacionales; 123 acciones de incumplimiento en contra de los Países miembros del Acuerdo; 62 acciones de nulidad contra Decisiones del CAMRE, la Comisión y Resoluciones de la Secretaría General; 19 procesos laborales; y, 7 recursos por omisión o inactividad de los órganos comunitarios; no habiendo ejercido en ninguna oportunidad la función arbitral; habiendo conocido un total de 3.943 procesos resueltos por el Tribunal de Justicia⁴⁰⁵. Constituyéndose de esta forma, como la tercera Corte Internacional más activa del mundo, ubicado sólo por detrás de la Corte Europea de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴⁰⁶.

De lo señalado en el párrafo anterior, claramente se puede concluir que la principal actividad que desempeña el Tribunal es la de interpretar por vía prejudicial las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, ya que, del cien por cien de los procesos que llegó a conocer hasta finales del año 2016, el 94,65% corresponde precisamente a este tipo de procesos. Muy por debajo, se encuentran los procesos reservados para solicitar el cumplimiento de las obligaciones emanadas de las normas o Convenios que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, es decir, la acción de incumplimiento, la cual representa, simplemente el 3,12% de los procesos que conoció el Tribunal. La acción de nulidad, concebida con la finalidad de velar por la legalidad de las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino, representa tan sólo el 1,57% de los procesos conocidos por el Tribunal. Finalmente, las tres nuevas competencias introducidas por el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia, es decir,

⁴⁰⁵ VIGIL TOLEDO, Ricardo: “El reflejo de la jurisprudencia europea en los fallos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina: Aspectos teóricos y pragmáticos”, en HERNÁNDEZ RAMOS, Mario, SÁIZ ARNAÍZ, Alejandro, TORRES PÉREZ, Aida y ZELAIA GARAGARZA, Maite (Dir.): *Tribunales en organizaciones de integración: MERCOSUR, Comunidad Andina y Unión Europea*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España, 2012, p. 234.

⁴⁰⁶ Para mayor información, véase: <http://www.tribunalandino.org.ec>

la jurisdicción laboral, el recurso por omisión o inactividad y la función arbitral, en conjunto, no logran superar el 1% del total de los procesos conocidos por el Tribunal.

Como se puede observar, el Tribunal, en ejercicio de sus competencias y con base en los principios de efecto directo, aplicación inmediata y supremacía del Derecho comunitario andino, establecidos en los primeros artículos de su Tratado Constitutivo, ha permitido dotar del mayor contenido posible al ordenamiento jurídico andino al interpretar y aplicar el Derecho comunitario de la CAN, contribuyendo de esta forma, a su consolidación como uno de los principales órganos del SAI. Actualmente, y tal como señala el propio Tribunal, ciertamente se puede afirmar que se trata de un sistema normativo debidamente estructurado, ordenado e institucionalizado⁴⁰⁷.

Por otra parte, es necesario recordar, que tras la aprobación del Protocolo de Trujillo, la fuente de procedencia del conjunto de normas que forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN se vio aumentada, pues ahora, a parte de la Comisión, anteriormente único órgano con facultades para aprobar Decisiones, ahora, el CAMRE, de igual forma cuenta con facultades para aprobar Decisiones. Asimismo, los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países miembros entre sí, también forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN⁴⁰⁸. En consecuencia, las normas legales que forman parte del Derecho comunitario andino han experimentado un notable crecimiento en los últimos años, repercutiendo directamente en la actividad procesal del Tribunal.

Finalmente, resulta necesario hacer referencia al conjunto de normas legales que reglamentan el funcionamiento del Tribunal. Así, haciendo una clasificación jerárquica de las mismas; encontramos la primera referencia sobre el funcionamiento del Tribunal en el propio AC⁴⁰⁹, en efecto, la Sección E⁴¹⁰, del Capítulo II⁴¹¹, artículos 40 y 41, consagran al Tribunal de Justicia como el órgano jurisdiccional de la CAN; establece que el mismo se rige por su Tratado Constitutivo, sus Protocolos Modificatorios y el

⁴⁰⁷ Para mayores detalles, véase: <http://www.tribunalandino.org.ec>

⁴⁰⁸ Véase el artículo 1 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

⁴⁰⁹ Decisión 563, de 25 de junio de 2003, Codificación del Acuerdo de Integración Subregional (Acuerdo de Cartagena). *GOAC*. Lima, 1 de julio de 2003, núm. 940, pp. 1 – 28.

⁴¹⁰ Referente a: Del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

⁴¹¹ Referente a: De la Comunidad Andina y el Sistema Andino de Integración.

propio AC; asimismo, fija su sede en la ciudad de Quito, Ecuador⁴¹². El Tratado Constitutivo⁴¹³, es la segunda norma que reglamenta el funcionamiento del Tribunal. Esta norma, también de Derecho originario, establece el ordenamiento jurídico de la CAN, crea y organiza el Tribunal y establece las competencias del mismo.

Por su parte, el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina⁴¹⁴ (ETJCA), tiene por finalidad regular el funcionamiento, así como el ejercicio de las competencias del Tribunal. Finalmente, el Reglamento Interno del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina⁴¹⁵ (RITJCA) es el instrumento que desarrolla las normas del Tratado Constitutivo y del Estatuto del Tribunal, relativas a su organización y funcionamiento interno; a cuyas letras nos remitimos para referirnos, a continuación, a su composición, organización y atribuciones.

3.1. Estructura del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

Al referirnos a la estructura del Tribunal de Justicia, necesariamente debemos hacer referencia a su composición, organización y funcionamiento, y como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, tanto su Tratado Constitutivo, su Estatuto y su Reglamento Interno, son las normas que regulan la estructura del Tribunal. En este sentido, el Capítulo II⁴¹⁶, del Tratado Constitutivo, es la que crea y establece la composición del Tribunal. Por su parte, los Capítulos I⁴¹⁷, II⁴¹⁸, III⁴¹⁹, IV⁴²⁰, V⁴²¹ y VI⁴²² del Título Primero⁴²³, del Estatuto, son las encargadas de regular su organización y

⁴¹² Asimismo, la Sección I, “De la Solución de Controversias”, del mismo Capítulo II, “De la Comunidad Andina y el Sistema Andino de Integración”, artículo 47, señala: “La solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina se sujetará a las normas del Tratado que crea el Tribunal de Justicia.”

⁴¹³ Codificada mediante Decisión 472, de 16 de septiembre de 1999, de Codificación del Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *GOAC*. Lima, 17 de septiembre de 1999, núm. 483, pp. 5 – 13.

⁴¹⁴ Codificada mediante Decisión 500, de 22 de junio de 2001, de Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *GOAC*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 2 – 24.

⁴¹⁵ Aprobado en sesión plenaria por el Tribunal, en ejercicio de la potestad que le atribuye el artículo 13 del TCTJCA, y Disposición Transitoria Tercera de su Estatuto, en fecha 18 de mayo de 2004, en San Francisco de Quito, Ecuador. Publicado en la *GOAC*, núm. 1071, de 27 de mayo de 2004.

⁴¹⁶ Referente a: De la creación y organización del Tribunal.

⁴¹⁷ Referente a: De los Magistrados y sus suplentes.

⁴¹⁸ Referente a: Del Presidente.

⁴¹⁹ Referente a: Del Secretario.

⁴²⁰ Referente a: De la estructura administrativa del Tribunal.

⁴²¹ Referente a: De los recursos económicos del Tribunal

⁴²² Referente a: Del funcionamiento del Tribunal.

⁴²³ Referente a: Del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

funcionamiento. Finalmente, el Reglamento Interno, es la que desarrolla las normas previamente mencionadas.

3.1.1. De los Magistrados y sus suplentes del Tribunal

Si bien es cierto, que el artículo 6 del Tratado Constitutivo, señala que “el Tribunal –de la CAN– estará integrado por cinco Magistrados”⁴²⁴, es necesario recordar, que tras la denuncia al AC por parte de Venezuela, el 22 de abril de 2006, a la fecha, la CAN se encuentra conformado por los Estados de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, por lo que, todas las organizaciones e instituciones del SAI, entre ellas el Tribunal, se encuentran conformados por representantes de estos cuatro Países miembros.

En este sentido, a solicitud del propio Tribunal⁴²⁵, el CAMRE, con la atribución otorgada por el artículo 6 del Tratado Constitutivo⁴²⁶, mediante Decisión 633⁴²⁷ de 12 de junio de 2006, dispuso que el “*número de Magistrados que integre el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, será igual al número de Países miembros de la Comunidad Andina*”. Por lo que, actualmente, el TJCA, se encuentra integrado por cuatro magistrados, nacionales de origen de los Países miembros de la CAN.

La designación de los Magistrados⁴²⁸, así como de sus suplentes, se encuentra en manos de Plenipotenciarios⁴²⁹ designados por los Países miembros, quienes procederán a realizar dicha designación a partir de ternas presentadas por los Países miembros, a tal efecto, el Gobierno del país sede del Tribunal –Ecuador–, convocará a dichos Plenipotenciarios⁴³⁰. Para los casos de ausencia definitiva o temporal, así como de cualesquier impedimento o recusación que pueda surgir; cada Magistrado tendrá un

⁴²⁴ En concordancia con el artículo 6 del Tratado Constitutivo, el artículo 2, párrafo segundo, del Reglamento Interno señala “*El Tribunal –de la CAN– está integrado por cinco Magistrados*”.

⁴²⁵ El 2 de junio de 2006, la entonces Presidenta del Tribunal, Dra. Olga Navarrete, en representación del Tribunal, solicitó al Secretario General de la CAN, poner en consideración del CAMRE, la necesidad de modificar el número de Magistrados que integran el Tribunal.

⁴²⁶ El mencionado artículo refiere: “*...El Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, en consulta con el Tribunal, podrá modificar el número de magistrados (...), en el número y con las atribuciones que para el efecto se establezcan en el Estatuto...*”

⁴²⁷ Decisión 633, *ob. cit.*

⁴²⁸ Conforme señala en artículo 6 del Tratado Constitutivo, los postulantes a Magistrados del Tribunal, deberán gozar de una alta consideración moral y reunir las condiciones requeridas en su país para el ejercicio de las más altas funciones judiciales, o ser jurisconsulto de notoria competencia. Asimismo, los suplentes de los Magistrados, deberán reunir iguales cualidades que los principales, así lo señala el artículo 9 del Tratado Constitutivo del Tribunal.

⁴²⁹ Hasta la fecha, los Plenipotenciarios designados por los Países miembros, vienen siendo los propios Embajadores de los Países miembros de la CAN acreditados en Quito, Ecuador.

⁴³⁰ Art. 7 del TCTJCA.

primer y segundo suplente que lo reemplace⁴³¹. Tanto el primer como el segundo suplente, en su orden, podrán ser convocados por el Presidente del Tribunal⁴³², previa disposición del mismo⁴³³. La designación de los Magistrados, así como de sus suplentes, deberá realizarse con no menos de dos meses de anticipación a la finalización del período de funciones de sus predecesores⁴³⁴.

Habiéndose procedido ya a la designación de los Magistrados, así como de sus suplentes, dentro los treinta días siguientes al inicio del período de funciones del Tribunal, los Magistrados designados, previo al inicio de sus funciones, deberán prestar juramento⁴³⁵ de ejercer sus funciones a conciencia y con absoluta imparcialidad, así como de mantener reserva de las actuaciones del Tribunal que así lo requieran y de cumplir los deberes inherentes a sus funciones. A continuación, el Presidente del Tribunal declarará a los Magistrados en posesión de sus cargos, pudiendo entrar de inmediato al ejercicio de sus funciones⁴³⁶.

Conforme señala el artículo 18 del Reglamento Interno, los Magistrados del Tribunal, tienen el deber de asistir a las sesiones judiciales del Tribunal y de participar en la deliberación y decisión de cada una de las cuestiones sometidas a su conocimiento. En el ejercicio de sus funciones, los magistrados gozan de plena independencia y no podrán desempeñar otras actividades profesionales, remuneradas o no, excepto las de naturaleza docente, y se abstendrán de cualquier actuación incompatible con el carácter de su cargo⁴³⁷.

La designación de los Magistrados será por un período de seis años, debiendo renovarse parcialmente cada tres años, no obstante, al cabo del período de sus funciones, podrán

⁴³¹ Art. 9 del TCTJCA.

⁴³² Conforme señala el artículo 13 del ETJCA, los suplentes de los Magistrados, serán convocados en los siguientes casos: “a) Cuando el Magistrado designado no hubiese concurrido, sin justificación suficiente a juicio del Tribunal, al acto de posesión, dentro de los treinta días siguientes al de la iniciación de su período; b) En los casos de fallecimiento, renuncia, remoción o vacancia del cargo, por el tiempo que falte del período respectivo; c) En los casos de licencia, por el tiempo que dure ésta; y, d) En los casos de impedimento o recusación declarados con lugar, solamente en el proceso correspondiente y hasta la finalización del mismo...”

⁴³³ Art. 13 del ETJCA.

⁴³⁴ Art. 7 del ETJCA.

⁴³⁵ Conforme señala el artículo 5 del Reglamento Interno, los Magistrados, titulares y suplentes, al tomar posesión de su cargo, deberán prestar el siguiente juramento: “Juro que cumpliré mis deberes y ejerceré a conciencia mis atribuciones de Magistrado del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, que obraré con absoluta imparcialidad e independencia, y que mantendré la reserva respecto de las actuaciones que así lo requieran”.

⁴³⁶ Art. 9 del ETJCA.

⁴³⁷ Art. 6 del TCTJCA.

ser reelegidos por una sola vez⁴³⁸. El periodo de funciones de los Magistrados, así como de sus suplentes, es considerado fijo y comenzará a partir del día quince de enero del año en que finalice el período de funciones de sus predecesores⁴³⁹. En caso de vacancia absoluta del Magistrado titular, deberá ser reemplazado por su suplente hasta el fin del periodo del titular⁴⁴⁰. Al término del período de funciones, los Magistrados cesantes continuarán en el ejercicio de su cargo hasta la fecha en que tomen posesión quienes los reemplacen⁴⁴¹.

Los Magistrados así como los suplentes del Tribunal, podrán ser removidos de sus funciones a requerimiento de uno de los Gobiernos de los Países miembros del Acuerdo, dicha remoción procederá, únicamente cuando en el ejercicio de sus funciones hubieran incurrido probadamente en la comisión de falta grave⁴⁴² prevista en el Estatuto del Tribunal de Justicia⁴⁴³. El Gobierno del País miembro que desee solicitar la remoción de un Magistrado, deberá formular su solicitud a través del Gobierno del País sede del Tribunal, mediante solicitud motivada de remoción. Conocido que fuere dicha solicitud, el Gobierno del País sede del Tribunal, comunicará dicha solicitud motivada de remoción a los demás Países miembros del Acuerdo y al Magistrado inculcado. Asimismo, convocará a los Plenipotenciarios designados por los Países miembros del Acuerdo con el objetivo de resolver dicha remoción; reunidos que fueren los Plenipotenciarios, oirán al Magistrado inculcado y resolverán por unanimidad y en forma motivada si hay lugar o no a la remoción⁴⁴⁴.

3.1.1.1. De los privilegios los Magistrados

Por disposición del artículo 49 del AC (Decisión 563), los órganos e instituciones del SAI, entre estos el Tribunal de Justicia, gozarán en el territorio de cada uno de los Países miembros del Acuerdo de los privilegios e inmunidades necesarios para la realización de sus propósitos. Asimismo, sus representantes y funcionarios

⁴³⁸ Art. 8 del TCTJCA.

⁴³⁹ Art. 8 del ETJCA.

⁴⁴⁰ Art. 8 del ETJCA.

⁴⁴¹ Art. 11 del TCTJCA, concordante con el artículo 8 del ETJCA.

⁴⁴² Conforme señala el artículo 11 del Estatuto del Tribunal, se consideran faltas graves de los Magistrados las siguientes: “a) *La mala conducta notoria; b) Cualquier acción incompatible con el carácter de su cargo; c) La falta reiterada a los deberes inherentes a su función; d) El desempeño de actividades profesionales, remuneradas o no, excepto las de naturaleza docente o académica; y e) La violación del juramento prestado al tomar posesión del cargo*”.

⁴⁴³ Véase artículos 10 del TCTJCA y 11 del ETJCA.

⁴⁴⁴ Véase artículos 10 del TCTJCA y 12 del ETJCA.

internacionales, es decir, los Magistrados y el Secretario del Tribunal, gozarán de los privilegios e inmunidades necesarios para desempeñar con independencia sus funciones. Por otra parte, sus locales –del Tribunal–, bienes y haberes, son inviolables y gozarán de inmunidad contra todo procedimiento judicial, salvo renuncia expresa a ésta⁴⁴⁵. En este sentido, el Tratado Constitutivo, obliga a los Países miembros del Acuerdo a otorgar al Tribunal todas las facilidades para el adecuado cumplimiento de sus funciones⁴⁴⁶.

Para el cumplimiento de los privilegios e inmunidades otorgados a los Magistrados, el Secretario y los funcionarios internacionales del Tribunal; el Tratado Constitutivo, así como su Estatuto, se remiten a lo dispuesto por las normas y usos internacionales, particularmente, por lo señalado en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas⁴⁴⁷, en cuanto a la inviolabilidad de sus personas, archivos y de su correspondencia oficial, y en todo lo referente a la jurisdicción civil y penal, con las excepciones establecidas en el artículo 31⁴⁴⁸ de dicha Convención⁴⁴⁹.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, los Magistrados del Tribunal, tendrán la categoría equivalente a la de Jefes de Misión y gozarán de las mismas inmunidades y privilegios que el Derecho internacional reconoce y otorga a tales cargos diplomáticos. Por su parte, el Secretario y los funcionarios internacionales del Tribunal, gozarán de la categoría que se establezca entre el Tribunal y el Gobierno del país sede del Tribunal⁴⁵⁰.

3.1.2. Del Presidente del Tribunal

⁴⁴⁵ Art. 49 del AC (Decisión 563), concordante con el art. 12, párrafo tercero del TCTJCA.

⁴⁴⁶ Art. 12, párrafo primero, concordante con el art. 6, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁴⁷ Suscrito el 18 de abril de 1961, en vigor desde el 24 de abril de 1964.

⁴⁴⁸ Artículo 31 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas: “1. El agente diplomático gozará de inmunidad de la jurisdicción penal del Estado receptor. Gozará también de inmunidad de su jurisdicción civil y administrativa, excepto si se trata: a) de una acción real sobre bienes inmuebles particulares radicados en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante para los fines de la misión; b) de una acción sucesoria en la que el agente diplomático figure, a título privado y no en nombre del Estado acreditante, como ejecutor testamentario, administrador, heredero o legatario; c) de una acción referente a cualquier actividad profesional o comercial ejercida por el agente diplomático en el Estado receptor, fuera de sus funciones oficiales; 2. El agente diplomático no está obligado a testificar; 3. El agente diplomático no podrá ser objeto de ninguna medida de ejecución, salvo en los casos previstos en los incisos a, b y c del párrafo 1 de este artículo y con tal de que no sufra menoscabo la inviolabilidad de su persona o de su residencia; y, 4. La inmunidad de jurisdicción de un agente diplomático en el Estado receptor no le exime de la jurisdicción del Estado acreditante.”

⁴⁴⁹ Art. 12, párrafo segundo del TCTJCA, concordante con el art. 6, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁵⁰ Art. 12, párrafo tercero del TCTJCA, concordante con el art. 6, párrafo segundo.

El Tribunal de Justicia cuenta con un Presidente que ejerce la máxima representación del Tribunal, permanece en sus funciones un año calendario y es ejercida sucesivamente por cada uno de los Magistrados según el orden previamente establecido⁴⁵¹ por el propio Tribunal⁴⁵². En caso de que un Magistrado se vea impedido o dificultado de ejercer la Presidencia del Tribunal en el período que le corresponde, alterando el orden previamente establecido⁴⁵³, el cargo del Presidente del Tribunal, será ejercido por el que le siga en turno; no obstante, el Magistrado declinante, podrá ejercer la Presidencia del Tribunal en el período siguiente, restableciendo de esta forma el orden previsto⁴⁵⁴.

La elección del Presidente, así como la prestación del juramento de rigor y la toma de posesión del cargo, tendrá lugar en sesión administrativa del Tribunal a efectuarse en el transcurso del mes de enero de cada año⁴⁵⁵.

En los casos de ausencia temporal del Presidente del Tribunal, como consecuencia de licencia, enfermedad, cumplimiento de misiones de servicio, u otros motivos justificados; la Presidencia del Tribunal será ejercida de forma automática por el tiempo que dure la ausencia, por el último Magistrado en ejercicio que haya ocupado el cargo de Presidente del Tribunal. Si la ausencia del Presidente fuera definitiva, siguiendo el procedimiento previamente señalado, el Tribunal procederá a designar un nuevo Presidente para el resto del período⁴⁵⁶.

En el ejercicio de sus funciones, el Presidente del Tribunal desarrolla una doble función: una administrativa y otra jurisdiccional. Así, conforme señala el artículo 15 del Estatuto del Tribunal de Justicia, corresponde al Presidente del Tribunal: representar al Tribunal en toda circunstancia; dirigir sus actividades, trabajos y servicios; convocar y presidir sus sesiones y audiencias; ejercer las atribuciones y funciones inherentes a su autoridad; y, ejercer las funciones especificadas por el artículo 7 del Reglamento Interno. Asimismo, corresponde al Presidente del Tribunal; coordinar reuniones y acciones con las máximas autoridades judiciales de los Países miembros del AC⁴⁵⁷; enviar cada año el

⁴⁵¹ El orden de rotación de la Presidencia de Tribunal, fue establecida en Sesión administrativa de fecha 23 de enero de 2001, complementada por en la Sesión administrativa de 24 de enero de 2003.

⁴⁵² Art. 14, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁵³ Conforme señala el párrafo cuarto, del artículo 6 del RITJCA, la alteración del orden establecido para el cargo de Presidente del Tribunal, deberá contar con el voto unánime de los Magistrados del Tribunal.

⁴⁵⁴ Art. 14, párrafo segundo del ETJCA, concordante con el art. 6, párrafo tercero del RITJCA

⁴⁵⁵ Art. 6, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁵⁶ Art. 16, párrafo tercero del ETJCA.

⁴⁵⁷ Art. 45 del TCTJCA.

proyecto de presupuesto del Tribunal a la Comisión⁴⁵⁸; tomar juramento a los Magistrados⁴⁵⁹ y Secretario⁴⁶⁰ del Tribunal; convocar a los suplentes de los Magistrados⁴⁶¹; y, designar los asuntos judiciales a los Magistrados para su sustanciación⁴⁶².

3.1.3. Del Secretario del Tribunal

Conforme señala el artículo 14 del Tratado Constitutivo, el Tribunal nombrará un Secretario para el buen funcionamiento del Tribunal⁴⁶³; debiendo éste —el Secretario— ser nacional de origen de alguno de los Países miembros del Acuerdo, además de gozar de alta consideración moral y ser abogado de notoria competencia⁴⁶⁴. La designación del Secretario del Tribunal, deberá realizarse con tres meses de anticipación al vencimiento del período de funciones del Secretario saliente⁴⁶⁵.

El Secretario del Tribunal tomará posesión de su cargo previo juramento de rigor ante el Presidente del Tribunal y permanecerá en sus funciones tres años calendario, pudiendo ser reelegido por una sola vez⁴⁶⁶. Por disposición del artículo 17 del Estatuto del Tribunal, el cargo de Secretario del Tribunal, deberá rotar entre los Países miembros del Acuerdo; a tal efecto, la selección del Secretario se llevará a cabo entre los postulantes de aquellos Países miembros cuyos nacionales no lo hayan ido desempeñando en el ciclo de rotación que corresponda⁴⁶⁷.

En los casos de impedimento o ausencia temporal del Secretario del Tribunal, cuando sea por motivos justificados, corresponde al Presidente del Tribunal designar al funcionario que ejercerá interinamente el cargo⁴⁶⁸. Si la ausencia del Secretario fuera definitiva por vacancia o abandono, siguiendo el procedimiento previamente señalado,

⁴⁵⁸ Art. 16 del TCTJCA, concordante con el art. 27 del ETJCA.

⁴⁵⁹ Art. 9 del ETJCA.

⁴⁶⁰ Art. 17, párrafo tercero del ETJCA.

⁴⁶¹ Art. 13 del ETJCA.

⁴⁶² Art. 37 del ETJCA.

⁴⁶³ Concordante con el art. 17, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁶⁴ Art. 18 del ETJCA.

⁴⁶⁵ Art. 8, párrafo primero del RITJCA.

⁴⁶⁶ Art. 17, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁶⁷ Art. 8, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁶⁸ Art. 21, párrafo segundo del ETJCA, concordante con el art. 10, párrafo primero del RITJCA.

el Tribunal procederá a designar un nuevo Secretario por un nuevo período de tres años⁴⁶⁹.

Al igual que el Presidente del Tribunal, el Secretario del Tribunal ejerce una doble función: una administrativa y otra procesal. Así, conforme señala el artículo 19 del Estatuto del Tribunal, corresponde al Secretario del Tribunal, entre otras cosas: dirigir bajo la autoridad del Presidente la Secretaría del Tribunal; atender el despacho judicial del Tribunal, la recepción, trámite y custodia de todos los documentos, autos y notificaciones; dar fe y expedir certificaciones y copias de los asuntos que cursan en el Tribunal; convocar y concurrir a las sesiones del Tribunal; redactar y custodiar las actas correspondientes a las actuaciones del Tribunal; cumplir las obligaciones y ejercer las atribuciones dispuestas en el Estatuto y el Reglamento Interno del Tribunal; y, ejercer las funciones especificadas por el artículo 9 del Reglamento Interno.

Al igual que los Magistrados del TJCA, el Secretario del Tribunal, podrá ser removido de su cargo como consecuencia de incurrir en alguna de las faltas graves contempladas en el artículo 11 del Estatuto del Tribunal⁴⁷⁰, en tal caso, el Tribunal examinará el caso, escuchará al afectado y adoptará resolución de remoción en sesión plenaria⁴⁷¹. Por otra parte, las faltas leves en las que incurra el Secretario, serán tratadas conforme señala el Reglamento de Personal del Tribunal.

3.1.4. De los funcionarios del Tribunal

Como toda organización de carácter permanente, como lo es el Tribunal, éste –el Tribunal–, requiere de personal suficiente para poder desempeñar sus funciones. En este sentido, el Tratado Constitutivo, faculta al Tribunal nombrar al personal necesario para el cumplimiento de sus funciones⁴⁷², pudiendo ser estos, personal administrativo, técnico y de servicios⁴⁷³.

⁴⁶⁹ Art. 21, párrafo primero del ETJCA, concordante con el art. 10, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁷⁰ Conforme señala el artículo 11 del ETJCA, se consideran faltas graves las siguientes: “a) *La mala conducta notoria; b) Cualquier acción incompatible con el carácter de su cargo; c) La falta reiterada a los deberes inherentes a su función; d) El desempeño de actividades profesionales, remuneradas o no, excepto las de naturaleza docente o académica; y e) La violación del juramento prestado al tomar posesión del cargo*”.

⁴⁷¹ Art. 20, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁷² Art. 14 del TCTJCA, concordante con el art. 23 del ETJCA.

⁴⁷³ Art. 3, párrafo primero del RITJCA.

En la designación y contratación del personal necesario al que hacemos referencia *supra*, el Tribunal tendrá en cuenta únicamente la idoneidad, competencia y honorabilidad de los candidatos, y procurará, en cuanto ello no fuera incompatible con los criterios mencionados, que en la designación de los cargos haya una distribución geográfica subregional tan amplia y equitativa como sea posible⁴⁷⁴.

Los procedimientos de selección, así como las modalidades de contratación, categorías, períodos, derechos, obligaciones y el régimen disciplinario del personal del Tribunal, serán adoptados por el Tribunal en Sesión Plenaria mediante Reglamento⁴⁷⁵.

3.2. Funcionamiento del Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia, en el ejercicio de sus funciones, lleva adelante dos clases de sesiones: administrativas y judiciales, las cuales podrán ser ordinarias o extraordinarias, mismas que se desarrollan conforme a lo previsto por su Estatuto y Reglamento Interno⁴⁷⁶.

3.2.1. Sesiones administrativas del Tribunal

Las sesiones administrativas del Tribunal se encuentran reservadas para ejercer la potestad normativa, administrativa y disciplinaria del Tribunal, en el ámbito estrictamente de su competencia interna⁴⁷⁷. Conforme señala el artículo 25 del RITJCA, ejercerá las siguientes funciones estatutarias: dictar reglamentaciones generales bajo la forma de Acuerdos y decisiones administrativas; aprobar el proyecto de presupuesto anual del Tribunal; definir la estructura orgánica y el personal necesario para el funcionamiento del Tribunal; adoptar el Reglamento de personal; y, designar al Secretario del Tribunal y al personal administrativo, técnico y de servicios del Tribunal.

El *quórum* necesario para deliberar y decidir válidamente en las sesiones administrativas del Tribunal, será de un mínimo de tres de sus Magistrados, y adoptará sus decisiones con el voto conforme de al menos tres Magistrados⁴⁷⁸. A las sesiones administrativas del Tribunal, deberán asistir de forma obligatoria el Secretario y el Jefe

⁴⁷⁴ Art. 24 del ETJCA.

⁴⁷⁵ Art. 25 del ETJCA.

⁴⁷⁶ Art. 29 del TCTJCA, concordante con el art. 2, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁷⁷ Art. 25 del RITJCA.

⁴⁷⁸ Art. 31 del ETJCA.

Administrativo del Tribunal, empero, sin derecho a voto. Asimismo, el Tribunal para los casos que considere útil o necesario, podrá invitar a las sesiones administrativas del Tribunal a otros funcionarios o terceras personas⁴⁷⁹.

3.2.2. Sesiones judiciales del Tribunal

Las sesiones judiciales del Tribunal se encuentran reservadas para proveer sobre las cuestiones relativas a las acciones, solicitudes y recursos que sean sometidos a su conocimiento, así como para los actos procesales y procedimientos judiciales en curso⁴⁸⁰. Por norma general, las sesiones del Tribunal, tanto ordinarias como las extraordinarias, se celebrarán en la sede del Tribunal, en la fecha y hora señalada en la convocatoria. Sin embargo, cuando la mayoría de los Magistrados considere que por razones de seguridad o de conveniencia, una sesión del Tribunal deba celebrarse en otro lugar, podrán sesionar válidamente en el lugar que dispongan⁴⁸¹.

Por disposición del artículo 17 del Reglamento Interno del Tribunal, se celebraran sesiones judiciales ordinarias una vez por semana, debiendo ser convocadas por escrito con un mínimo de veinticuatro horas de anticipación⁴⁸². Por otra parte, por disposición de la misma norma legal, en caso de urgencia, podrán celebrarse sesiones judiciales extraordinarias a convocatoria del Presidente del Tribunal, sea esta por iniciativa propia o a requerimiento de al menos tres de los Magistrados, en cuyo caso, la convocatoria podrá realizarse verbalmente y la sesión podrá celebrarse el mismo día, debiendo en ambos casos, dejar constancia de lo obrado en acta.

Las sesiones del tribunal se prolongaran el tiempo que fuere necesario para agotar los puntos del orden del día, hasta un máximo de cinco horas por sesión⁴⁸³. De no agotarse el orden del día en dicha sesión, los puntos pendientes, conservando el orden establecido, formaran parte del que corresponda a la siguiente sesión⁴⁸⁴. Sin embargo, cuando la mayoría de los Magistrados presentes así lo decida, podrán declararse en

⁴⁷⁹ Art. 27, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁸⁰ Art. 16 del RITJCA.

⁴⁸¹ Art. 17, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁸² La convocatoria para la sesión ordinaria del Tribunal, deberá ir acompañada del orden del día, así como del proyecto de acta correspondiente a la sesión anterior.

⁴⁸³ Art. 18, párrafo tercero del RITJCA.

⁴⁸⁴ Art. 18, párrafo cuarto del RITJCA.

sesión permanente hasta agotar el orden del día⁴⁸⁵. A las sesiones judiciales del Tribunal, asistirán únicamente los Magistrados y el Secretario del Tribunal⁴⁸⁶.

Conforme señala el artículo 32 del Estatuto del Tribunal, el *quórum* necesario para deliberar y decidir válidamente en las sesiones judiciales del Tribunal, deberá seguir los siguientes criterios: 1) la adopción de autos de sustanciación estará a cargo del Magistrado sustanciador; 2) la adopción de autos interlocutorios requerirá la presencia de al menos tres Magistrados y se adoptará con el voto conforme de al menos tres de ellos; 3) la adopción de autos interlocutorios que pone fin al juicio y de las sentencias requerirá la presencia de los cuatro Magistrados⁴⁸⁷ y se adoptarán con el voto conforme de al menos tres de ellos⁴⁸⁸. Si la sesión judicial fuere para conocer procesos de interpretación prejudicial, o procesos laborales, el *quórum* necesario para deliberar y decidir válidamente será de un mínimo de tres Magistrados, y adoptaran sus decisiones con el voto conforme de al menos tres Magistrados⁴⁸⁹.

3.2.2.1. Sustanciación de las demandas judiciales

Conforme señala el artículo 23 del Reglamento Interno, la sustanciación de las demandas judiciales⁴⁹⁰, así como de las solicitudes de interpretación prejudicial⁴⁹¹ que reciba el Tribunal, serán asignadas a los Magistrados por medio de sorteos independientes⁴⁹², a realizarse según la naturaleza de la acción deducida. Realizado que

⁴⁸⁵ Art. 18, párrafo tercero del RITJCA.

⁴⁸⁶ Art. 2, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁸⁷ Si bien es cierto el artículo 32 del Estatuto del Tribunal, señala que la adopción de autos interlocutorios que ponga fin al juicio y de las sentencias requerirá la presencia de los cinco Magistrados del Tribunal; recordemos en este punto, que como consecuencia de la denuncia de Venezuela al AC, el CAMRE, mediante Decisión 633, dispuso que el número de Magistrados que integre el Tribunal de Justicia, será igual al número de Países miembros de la CAN, es decir, cuatro.

⁴⁸⁸ Art. 32, párrafo primero del ETJCA.

⁴⁸⁹ Art. 32, párrafo segundo del ETJCA.

⁴⁹⁰ La presentación de las demandas judiciales al Tribunal, relacionados con las acciones de nulidad y de incumplimiento, con el recurso por omisión o inactividad y con las reclamaciones de carácter laboral, deberán ser dirigidas al Presidente del Tribunal y presentada ante el Secretario del Tribunal, cumpliendo los requisitos establecido por el Capítulo II, “De la demanda”, del Título Segundo, “De los procedimientos ante el Tribunal”, del Estatuto del Tribunal.

⁴⁹¹ La presentación de solicitudes de interpretación prejudicial al Tribunal, deberán ser dirigidas al Presidente del Tribunal y presentada ante el Secretario del Tribunal, cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 125 del Estatuto, así como de la “Nota informativa sobre el planteamiento de la solicitud de interpretación prejudicial por los órganos judiciales nacionales” elaborada por el Tribunal, publicado en la GOAC, núm. 694, de 3 de agosto de 2001.

⁴⁹² Conforme señala el artículo 9, numeral 5) del Reglamento Interno, por disposición del Presidente del Tribunal, corresponde al Secretario del Tribunal, organizar y llevar a cabo el sorteo para la sustanciación de las demandas judiciales y de las solicitudes de interpretación prejudicial que sean sometidas al Tribunal, sorteo que deberá efectuarse antes de las sesiones judiciales.

fuere el sorteo, corresponde al Presidente del Tribunal, asignar entre todos los Magistrados la sustanciación de las demandas y solicitudes de interpretación prejudicial⁴⁹³. Los sorteos se efectuarán de modo tal que a cada Magistrado se le asigne, en cada tipo de causas, la sustanciación de un número igual al que corresponda a los demás Magistrados, debiendo dichos sorteos ser públicos y llevarse a cabo en acto previo a la sesión judicial donde se produzca la respectiva asignación⁴⁹⁴.

Asignado que fueren las demandas judiciales o las solicitudes de interpretación prejudicial, el Magistrado a cargo de la sustanciación de la misma, deberá comunicar por escrito al Tribunal, los puntos controvertidos objeto de la sentencia del Tribunal, así como las razones que deberán fundamentar la decisión en torno a cada uno de tales puntos, y opinar sobre si la demanda se encuentra provista o no de fundamento⁴⁹⁵.

Recibido que fuere el informe del Magistrado a cargo de la sustanciación de la demanda judicial o de la de interpretación prejudicial, los Magistrados deliberarán con carácter provisional, en torno a la resolución de las diversas cuestiones de hecho y de derecho de la controversia. Si en dicha oportunidad, la mayoría de los Magistrados apoya, al menos en lo sustancial, la orientación del Magistrado sustanciador para la elaboración del proyecto de sentencia, el Presidente encargará su redacción. En caso contrario, es decir, cuando la propuestas del Magistrado sustanciador no reciba el apoyo de la mayoría de los Magistrados, la redacción del proyecto de sentencia será encomendada a uno de los Magistrados cuya opinión forme parte del criterio de la mayoría, salvo que el Magistrado sustanciador acoja las orientaciones de la mayoría de los Magistrados, en tal caso continuará como redactor del proyecto⁴⁹⁶.

Finalizada que fuera la deliberación de las demandas judiciales o interpretación prejudicial, el Magistrado sustanciador radicará el proyecto de sentencia en la Secretaría del Tribunal; acto seguido, el Secretario del Tribunal distribuirá dicho proyecto de sentencia a los demás Magistrados, el mismo formará parte del orden del día de la siguiente sesión judicial⁴⁹⁷.

⁴⁹³ Art. 37 del ETJCA, concordante con el art. 7, numeral 7) del RITJCA.

⁴⁹⁴ Art. 23, párrafo tercero del RITJCA.

⁴⁹⁵ Art. 24, párrafo primero del RITJCA.

⁴⁹⁶ Art. 24, párrafo segundo del RITJCA.

⁴⁹⁷ Art. 24, párrafo tercero del RITJCA.

Corresponde al Presidente del Tribunal convocar y presidir los debates en las sesiones y audiencias que celebre el Tribunal⁴⁹⁸. Con la convocatoria de la sesión deberá distribuirse el orden del día de la sesión judicial, el cual estará integrado principalmente por las ponencias de los Magistrados, los cuales serán puestos a conocimiento de los Magistrados con un mínimo de dos días laborables de anticipación⁴⁹⁹.

Ya en la sesión judicial, previa verificación del *quórum* necesario para poder deliberar, el Presidente del Tribunal someterá a deliberación y decisión las ponencias de los Magistrados. En dicha oportunidad, respetando el orden del día, otorgará la palabra al Magistrado sustanciador, quien hará la presentación de la misma y podrá añadir las explicaciones, precisiones y aclaraciones que estime necesarias. Tras la intervención del Magistrado sustanciador, quedará abierto el debate, a continuación, los Magistrados en general, y el ponente en particular, podrán intervenir en el curso del debate para responder a las consultas y a los argumentos de los demás Magistrados, así como para proponer modificaciones al texto presentado⁵⁰⁰. Finalizada la intervención de los Magistrados, corresponde al Presidente del Tribunal, declarar agotado el debate⁵⁰¹.

Concluido el debate sobre la ponencia de la demanda judicial o solicitud de interpretación prejudicial, el Presidente del Tribunal someterá a votación las modificaciones propuestas, si estas son acogidas por la mayoría, se votará la ponencia con las modificaciones aprobadas. De darse el caso que la mayoría de los Magistrados no aprobara la ponencia, el Presidente del Tribunal, asignará su reestructuración por sorteo a uno de los Magistrados integrantes de la citada mayoría⁵⁰²; debiendo repetirse el procedimiento para poder aprobar la nueva ponencia.

3.2.3. De los recursos económicos del Tribunal

Tal como vimos *supra*, tanto el AC⁵⁰³ como el Tratado Constitutivo⁵⁰⁴, facultan a la Comisión aprobar anualmente el presupuesto del Tribunal de Justicia. A tal efecto, el Tribunal, reunidos en sesión administrativa, prepararán y aprobarán el proyecto del

⁴⁹⁸ Art. 7, numeral 9) y 11) del RITJCA.

⁴⁹⁹ Art. 17, párrafos tercero y cuarto del RITJCA.

⁵⁰⁰ Art. 20, párrafo tercero del RITJCA.

⁵⁰¹ Art. 20, párrafo cuarto del RITJCA.

⁵⁰² Art. 21, párrafo tercero del RITJCA.

⁵⁰³ Art. 22, inc. i) del AC (Decisión 563).

⁵⁰⁴ Art. 16 del TCTJCA.

presupuesto anual del Tribunal⁵⁰⁵, y el Presidente del Tribunal, lo llevará o enviará a la Comisión, con una anticipación no menor de treinta días al último período de sesiones ordinarias de la Comisión⁵⁰⁶. Asimismo, la Comisión, es la encargada de fijar mediante Decisión, la contribución proporcional de cada uno de los Países miembros del Acuerdo al presupuesto del Tribunal⁵⁰⁷. El retraso de forma consecutiva mayor a cuatro trimestres en el pago de las contribuciones al Tribunal por parte de un País miembro del Acuerdo, significará la suspensión del derecho a voto del País miembro que incurra en impagos en las sesiones de la Comisión hasta tanto regularice su situación⁵⁰⁸.

Como se puede observar, la principal fuente de ingresos de los que se nutre el Tribunal vienen a ser las contribuciones anuales de los Países miembros del Acuerdo al presupuesto del Tribunal; dichas contribuciones, conforme señala el artículo 26 del Estatuto del Tribunal, forman parte de los ingresos ordinarios del Tribunal. Por otra parte, los ingresos de cualquier naturaleza, diferentes a los primeros, vienen a constituirse como ingresos extraordinarios del Tribunal, los cuales serán administrados de forma conjunta por el Tribunal. Finalmente, la ejecución del presupuesto anual del Tribunal, le está encomendada al Presidente del Tribunal como único responsable, sin embargo, podrá delegar responsabilidad en funcionarios administrativos del Tribunal⁵⁰⁹.

4. Competencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

El Tribunal de Justicia fue instituido como el órgano jurisdiccional de la CAN⁵¹⁰, se rige por su Tratado Constitutivo, sus Protocolos Modificatorios, y por las disposiciones del AC⁵¹¹. Es de carácter permanente, supranacional y comunitario, instituido para declarar la legalidad del Derecho comunitario y asegurar su interpretación y aplicación uniforme en todos los Países miembros⁵¹². Como órgano supranacional, cuenta con jurisdicción y competencia para actuar sobre los cuatro Países miembros de la CAN⁵¹³.

⁵⁰⁵ Art. 27 del ETJCA, concordante con el artículo 25, numeral 2) del RITJCA.

⁵⁰⁶ Art. 16 del TCTJCA, concordante con el artículo 27 del ETJCA y con el Artículo 7, numeral 4) del RITJCA.

⁵⁰⁷ Art. 22, inc. i) del AC.

⁵⁰⁸ Art. 28 del AC.

⁵⁰⁹ Art. 28 del ETJCA, concordante con los artículos 7, inc. 5), y 26, inc. 4) del RITJCA.

⁵¹⁰ Art. 40 del AC, concordante con el art. 5, párrafo primero del TCTJCA y con el art. 4, párrafo primero del ETJCA.

⁵¹¹ Art. 41 del AC.

⁵¹² Art. 4, párrafo primero del ETJCA.

⁵¹³ Art. 3 del ETJCA.

Según el artículo 5 del TCTJCA, las competencias asignadas al Tribunal son las que establece su Tratado Constitutivo y sus Protocolos Modificatorios. Así, en el ejercicio de su principal misión de interpretar y aplicar el Derecho comunitario andino, al Tribunal se le ha asignado un conjunto de competencias, las cuales se encuentran destinadas a controlar la legalidad, el cumplimiento y la aplicación de la normativa andina; dichas competencias se encuentran reguladas además del Tratado Constitutivo, por el Estatuto del Tribunal, normas legales que atribuyen al Tribunal de Justicia un marco competencial para salvaguardar la legalidad en la CAN, estas competencias son:

- Acción de nulidad;
- Acción de incumplimiento;
- Interpretación prejudicial;
- Recurso por omisión o inactividad;
- Función arbitral; y,
- Jurisdicción laboral.

Como se puede observar, el Tratado Constitutivo atribuye competencias al Tribunal para obrar como intérprete supremo del ordenamiento comunitario (interpretación prejudicial), así como para garantizar su observancia por parte de los órganos e instituciones del SAI (acción de nulidad, recurso por omisión o inactividad, jurisdicción laboral) y de los Países miembros (acción de incumplimiento)⁵¹⁴. Asimismo, el Tribunal podrá extender sus competencias a conflictos del ámbito del Derecho privado que tenga su fundamento en el Derecho andino (función arbitral)⁵¹⁵.

Acto seguido, y siguiendo la clasificación señalada *supra*, pasamos a desarrollar los aspectos principales de cada una de las competencias asignadas al Tribunal; a tal efecto, conviene aclarar que por la naturaleza propia del trabajo, nos detendremos a analizar con mayor detenimiento –pero sin extendernos demasiado– las competencias del

⁵¹⁴ TROCONIS VILLARREAL, Moisés: “Introducción al estudio de la solución jurisdiccional de las controversias en la Comunidad Andina”, en FEBRES FAJARDO, Carlos Eduardo (Coord.), *El Derecho internacional en tiempos de globalización: El Derecho internacional privado*, Tomo I, Ed. Editorial Venezolana C. A., Mérida, Venezuela, 2005, p. 40.

⁵¹⁵ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, p. 108.

Tribunal que de forma directa guardan relación con el trabajo, limitándonos a hacer breves referencias a aquellas que no lo hagan⁵¹⁶.

4.1. Acción de nulidad

Conforme ha señalado el Tribunal, la acción de nulidad es el medio jurídico establecido para garantizar la legalidad de los actos de los órganos del SAI. Se trata de un verdadero procedimiento de control de la legalidad del sistema, cuya salvaguarda ha sido encomendada al Tribunal desde el Preámbulo del Tratado de su creación⁵¹⁷. Así, corresponde al Tribunal velar por la recta aplicación del ordenamiento jurídico andino, asegurando el respeto y la vigencia del principio de jerarquía normativa establecido en el artículo 1 del Tratado Constitutivo, y garantizar que los Países miembros cumplan las normas que lo conforman y se abstengan de adoptar medidas que lo contraríen⁵¹⁸.

Por medio de la acción de nulidad, el Tribunal controla la legalidad, cuestiona, y si cabe, declara la nulidad de las Decisiones del CAMRE y de la Comisión, así como de las Resoluciones de la Secretaría General y los Convenios de Complementación Industrial dictadas con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN⁵¹⁹.

4.1.1. Finalidad, naturaleza y características

De conformidad con lo previsto en el artículo 17 del Tratado Constitutivo: *“Corresponde al Tribunal declarar la nulidad de las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, de la Comisión de la Comunidad Andina, de las Resoluciones de la Secretaría General y de los Convenios a que se refiere el literal e) del Artículo 1, dictados o acordados con violación de las normas que conforman el*

⁵¹⁶ Para mayor información acerca de las competencias del Tribunal, véase por ejemplo: QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la...* ob. cit., pp. 371 – 418 y TROCONIS VILLARREAL, Moisés: “Introducción al estudio de la solución...” ob. cit., pp. 40 – 56.

⁵¹⁷ El párrafo tercero del Preámbulo del TCTJCA, textualmente señala: *“CONSIENTES de que es indispensable garantizar el cumplimiento estricto de los compromisos derivados directa o indirectamente del Acuerdo de Cartagena, con el fin de que la integración alcance los efectos que de ella esperan los pueblos de los Países miembros”*.

⁵¹⁸ Proceso 01-AN-96, sentencia del 5 de noviembre de 1999, GOAC. Lima, 20 de diciembre de 1999, núm. 520, pp. 25-39. Criterio reiterado en los procesos: 24-AN-99, 79-AN-2000, 10-AN-2002, 23-AN-2002, 39-AN-2004, 214-AN-2005, 05-AN-97 y en procesos acumulados 01-AN-2006, 02-AN-2006 y 01-AN-2007. Asimismo, véase: proceso 01-AI-96.

⁵¹⁹ Proceso 79-AN-2000, sentencia del 19 de octubre de 2001, GOAC. Lima, 16 de noviembre de 2001, núm. 730, pp. 1-13. Criterio reiterado en procesos acumulados 01-AN-2006, 02-AN-2006 y 01-AN-2007.

ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, incluso por desviación de poder, cuando sean impugnados por algún País Miembro, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina, la Secretaría General o las personas naturales o jurídicas en las condiciones previstas en el Artículo 19 de este Tratado”.

Como puede observarse, los motivos de nulidad cubren todos los supuestos de legalidad. Según Troconis Villarreal, el acto recurrible, llámese, Decisión, Resolución o Convenio de Complementación, ha de ser obligatorio, es decir, que despliegue efectos obligatorios en la esfera jurídica de sus destinatarios; asimismo, dicho acto recurrible, ha de ser definitivo y no preparatorio, es decir, que recoja la manifestación definitiva de la voluntad del órgano o de los Países miembros que lo suscriban⁵²⁰. Al respecto, el Tribunal ha señalado que los motivos por los cuales se puede recurrir son todos aquellos que pueden afectar la validez de un acto administrativo, sea en el fondo o en la forma, y pueden desembocar en la nulidad absoluta o relativa del acto⁵²¹.

Con relación a la finalidad de la acción de nulidad, el Tribunal en reiteradas oportunidades ha declarado que la finalidad de la acción de nulidad ejercitada contra una determinada disposición del ordenamiento jurídico andino, es la tutela del mismo, a fin de que aquélla –la norma legal impugnada– quede sin efecto por contrariar las normas superiores del Derecho comunitario andino⁵²². En palabras de Galo Pico Mantilla, la acción de nulidad, tiene por finalidad preservar la legalidad en el procedimiento de aprobación de las Decisiones de la Comisión y Resoluciones de la Secretaría General –a las que podríamos agregar las Decisiones del CAMRE y los Convenios de Complementación Industrial suscrito por los Países miembros–, los cuales constituyen el conjunto de normas comunitarias derivadas de la CAN⁵²³.

En cuanto a su naturaleza, puede ser clasificada como una acción de naturaleza híbrida, ya que conlleva un carácter eminentemente subjetivo por lo que respecta a la

⁵²⁰ TROCONIS VILLARREAL, Moisés: “Introducción al estudio de la solución... *ob. cit.*, p. 52.

⁵²¹ Proceso 05-AN-97, sentencia del 8 de junio de 1998. GOAC. Lima, 7 de agosto de 1999, núm. 361, pp. 1-28.

⁵²² Proceso 01-AN-96..., *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 24-AN-99, 79-AN-2000, 10-AN-2002, 23-AN-2002, 39-AN-2004, 214-AN-2005, 02-AN-2007 y en los procesos acumulados 01-AN-2006, 02-AN-2006 y 01-AN-2007.

⁵²³ PICO MANTILLA, Galo: *Jurisprudencia andina* (2da. Ed.), Ed. Impreseñal Cía. Ltda., Quito, Ecuador, 2009, p. 18. Edición electrónica gratuita: EUMED.NET. Texto disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009a/490/>

legitimación para interponerla, así como un carácter predominantemente objetivo en cuanto se encuentra consagrada en interés general a fin de que prevalezca la defensa de la legalidad abstracta de las normas de nivel superior sobre las normas y los actos de inferior categoría. Por ello, su ejercicio no persigue, cuando menos en forma directa, el restablecimiento de derechos particulares y concretos, sino el imperio de la jerarquía normativa, característica de todo ordenamiento jurídico⁵²⁴.

De lo señalado hasta aquí, se puede decir que la acción de nulidad se constituye como una acción eminentemente de carácter público⁵²⁵, en la medida que busca restituir la legalidad del ordenamiento jurídico constituido. Precisamente este carácter público de la acción de nulidad hace que el mismo carezca de un término de caducidad para su ejercicio; por otra parte, su ejercicio –de la acción de nulidad–, se encuentra reservado exclusivamente para la defensa e interés de la legalidad. En consecuencia, la sentencia que pone fin al proceso produce excepcionalmente efectos retroactivos, aunque siempre *erga omnes* y con autoridad de cosa juzgada⁵²⁶.

4.1.2. Legitimación activa

Los artículos 17 y 102 del Tratado Constitutivo y del Estatuto del Tribunal respectivamente, legitiman activamente para incoar una acción de nulidad a los Países miembros, al CAMRE, la Comisión, la Secretaría General, así como a las personas naturales o jurídicas en las condiciones previstas en el artículo 19 del Tratado Constitutivo. De entre ellos, sólo el CAMRE, la Comisión y la Secretaría General, pueden acudir de forma directa y sin restricción al Tribunal con su pretensión; sin embargo, como diría Farías Mata⁵²⁷, una limitación de la legitimación activa aparece en el Tratado Constitutivo, limitación que va dirigida a los Países miembros y las personas naturales o jurídicas de los países signatarios del Acuerdo, en principio habilitados permanentemente para acudir al Tribunal.

⁵²⁴ Proceso 01-AN-96..., *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 24-AN-99, 79-AN-2000, 10-AN-2002, 23-AN-2002, 39-AN-2004, 214-AN-2005, 02-AN-2007 y en los procesos acumulados 01-AN-2006, 02-AN-2006 y 01-AN-2007

⁵²⁵ Según Uribe Restrepo, la acción de nulidad es por excelencia “una acción pública por esencia ya que se consagra en beneficio de la legalidad y no para proteger directamente intereses particulares o subjetivos”; URIBE RESTREPO, Fernando: *El derecho de la integración en el Grupo Andino*, Ed. Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Quito, Ecuador, 1990, pp. 77 y 140.

⁵²⁶ Proceso 01-AN-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en el proceso 4-AN-97.

⁵²⁷ FARÍAS MATA, Luis Enrique: “Vías de acceso a la alta jurisdicción andina: Los recursos de anulación, de incumplimiento y de interpretación prejudicial”, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, (Caracas Venezuela), n. 79, 1991, p. 68.

Los Países miembros, al tenor del artículo 18 del Tratado Constitutivo, pueden incoar la acción de nulidad de las Decisiones del CAMRE y de la Comisión, así como de los Convenios de Complementación Industrial que hubieren sido aprobados sin su voto favorable. A este efecto, para que la acción de nulidad de las Decisiones del CAMRE y de la Comisión sea admitida, la demanda de nulidad deberá llevar anexa, además de los requisitos establecidos de forma general por los artículos 45 y 46 del Estatuto del Tribunal, la demostración de que la Decisión impugnada fue aprobada sin su voto favorable⁵²⁸, extremo que podrá acreditarse con la certificación de la Secretaría General, en su condición de órgano permanente de la CAN, de que dicha Decisión no fue aprobada con su voto favorable.

Si lo que se pretende fuera la nulidad de un Convenio de Complementación Industrial, bastará con acompañar a la demanda de nulidad la copia del Convenio impugnado⁵²⁹ el cual, recordemos, debió ser aprobado sin el voto favorable del país que pretende la nulidad del mismo. Finalmente, las Resoluciones de la Secretaría General podrán ser impugnadas por cualquier País Miembro sin limitación alguna⁵³⁰.

Con relación a la legitimación activa de las personas naturales o jurídicas, la acción de nulidad no queda librada de forma irrestricta a todas las personas naturales o jurídicas que denuncien una presunta infracción de las Decisiones, Resoluciones o Convenios de Complementación que formen parte del ordenamiento jurídico andino. Al contrario, conforme señala el artículo 19 del Tratado Constitutivo, la acción de nulidad se encuentra reservada para aquellas personas, sean estas naturales o jurídicas, que puedan acreditar de forma fehaciente y con carácter previo que las Decisiones del CAMRE o de la Comisión, las Resoluciones de la Secretaría General o los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países miembros entre sí, objeto de la demanda de nulidad, afecta sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos⁵³¹.

⁵²⁸ Art. 48, inc. a) del ETJCA.

⁵²⁹ Art. 48, inc. c) del ETJCA.

⁵³⁰ PICO MANTILLA, Galo: *Jurisprudencia andina... ob. cit.*, pp. 18 y 19.

⁵³¹ Para mayores detalles acerca la legitimación activa de las personas naturales o jurídicas para poder interponer una acción de nulidad, véase por ejemplo: Proceso 04-AN-97, sentencia del 17 de agosto de 1998. *GOAC*. Lima, 21 de septiembre de 1998, núm. 373, pp. 1-26; proceso 14-AN-2001, sentencia del 1 de febrero de 2002. *GOAC*. Lima, 18 de marzo de 2002, núm. 773, pp. 18-27.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal al señalar que, presentado que fuera una acción de nulidad por parte de una persona natural o jurídica, con carácter previo, debe definirse si el accionante cumple con los presupuestos señalados por el artículo 19 del Tratado Constitutivo –que afecte sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos–; de ser así, podrá ser considerado como legitimado para actuar dentro la demanda de acción de nulidad en calidad de demandante. Para acreditar la legitimación en la acción, bastará con demostrar cualquiera de los elementos o factores acreditantes de la titularidad, bien sea el “interés legítimo” o la “afectación de un derecho subjetivo”⁵³². La demostración de cualesquiera de los factores acreditantes, deberá ser suficiente para que el Tribunal dé por cumplido el requisito establecido por el artículo 19 del Tratado Constitutivo, y lo admita como legitimado de la acción de nulidad⁵³³.

4.1.3. Legitimación pasiva

Del tenor los artículos 17, 18 y 19 del Tratado Constitutivo, así como de los artículos 101 y 102 del Estatuto del Tribunal, se desprende, por un lado, que los legitimados pasivos en la incoación de una acción de nulidad, vienen a ser precisamente los órganos del SAI, a quienes se les ha encomendado la generación de normas derivadas o de Derecho secundario del ordenamiento jurídico andino, es decir, el CAMRE, la Comisión y la Secretaría General. Por otro lado, en el entendido de que los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países miembros entre sí, forman parte del denominado Derecho secundario, los Países miembros suscribientes de dichos Convenios de igual forma adquieren la calidad de legitimados pasivos en la incoación de una acción de nulidad.

4.1.4. Actos susceptibles de recurrir

Según se desprende del tenor del artículo 17 del Tratado Constitutivo, son recurribles vía acción de nulidad, las Decisiones del CAMRE y de la Comisión, las Resoluciones

⁵³² Proceso 14-AN-2001... *ob. cit.*

⁵³³ Con relación a la legitimación activa de las personas naturales o jurídicas, para poder incoar una acción de nulidad, el Tribunal ha señalado: “*Que el espíritu de las reformas introducidas por el Protocolo de Cochabamba al Tratado originario de Creación del Tribunal, (...) sobre la intervención de los particulares ante el órgano jurisdiccional de la Comunidad en materia de acciones de nulidad, persigue ampliar su participación según la nueva concepción contenida en la norma del artículo 19*”. En efecto, la suscripción del Protocolo de Cochabamba, perseguían en esta materia posibilitar o ampliar en su caso, la participación de los particulares de los Países miembros en el proceso de control de la legalidad y de aplicación de las normas comunitarias. Para ello amplió dicha facultad, eliminando determinadas restricciones o limitaciones. Véase: Proceso 14-AN-2001... *ob. cit.*

de la Secretaría General, y los Convenios de Complementación Industrial a que se refiere el literal e) del artículo 1 del Tratado Constitutivo. En similar sentido se ha manifestado el Tribunal al señalar que, del conjunto de normas comunitarias de Derecho positivo que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, dispuestas por el artículo 1 del Tratado Constitutivo, sólo las contempladas en los literales c), d) y e) pueden ser puestas en tela de juicio por medio de una acción de nulidad⁵³⁴.

Ahora bien, no todas las Decisiones, Resoluciones o Convenios de Complementación Industrial pueden ser objeto de nulidad, al contrario, para que opere la acción de nulidad, dichas normas legales, deben haberse dictado o acordado contraviniendo el ordenamiento jurídico de la CAN, o habiendo incurrido en desviación de poder. Así, el Tribunal, sometido que fuere a su conocimiento una acción de nulidad, está obligado a determinar si las normas legales acusadas son, por su naturaleza, contenido y finalidad actos susceptibles de ser demandados en acción de nulidad⁵³⁵.

Al respecto, el Tribunal en reiteradas oportunidades ha puesto de relieve, que las normas sujetas al control de legalidad, vía acción de nulidad, son todas aquellas que puedan afectar la validez de un acto administrativo⁵³⁶, sea en el fondo o en la forma y puedan desembocar en la nulidad absoluta o relativa del acto⁵³⁷. Con relación a la validez del acto, el Tribunal, recurriendo a la doctrina francesa, ha señalado que la incompetencia y el vicio de forma constituyen la legalidad externa del acto, sobre los cuales se ejerce un control formal, mientras que la desviación de poder y la ilegalidad relativa al objeto y a la causa o motivos, configurarían los vicios que afectan la legalidad interna, sobre los cuales se ejerce un control material o de fondo de la actividad administrativa⁵³⁸.

De lo señalado *supra*, se puede concluir que para que una norma del ordenamiento jurídico andino –llámese Decisión, Resolución o Convenio de Complementación

⁵³⁴ Véase por ejemplo: Proceso 23-AN-2002, sentencia del 19 de agosto de 2003. *GOAC*. Lima, 2 de octubre de 2003, núm. 991, pp. 1-16. Criterio reiterado en las sentencias de los procesos: 39-AN-2004, 214-AN-2005 y en los procesos acumulados 01-AN-2006, 02-AN-2006 y 01-AN-2007.

⁵³⁵ Proceso 24-AN-99, sentencia del 2 de febrero de 2000. *GOAC*. Lima, 8 de marzo de 2000, núm. 542, pp. 1-12.

⁵³⁶ Para mayor información acerca de la validez del acto administrativo, así como de las causales de anulación del mismo, véase: Proceso 04-AN-97... *ob. cit.*

⁵³⁷ Proceso 5-AN-97... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 01-AN-98, 35-AN-2001, 39-AN-2004 y 214-AN-2005.

⁵³⁸ Véase: Proceso 01-AN-98, sentencia del 13 de octubre de 2000. *GOAC*. Lima, 10 de enero de 2001, núm. 631, pp. 1-14. Criterio reiterado en los procesos: 35-AN-2001, 39-AN-2004 y 214-AN-2005.

Industrial– pueda ser impugnado bajos los términos del artículo 17 del Tratado Constitutivo, resulta necesario que dichas normas hayan sido dictadas o acordadas con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, incluso por desviación de poder; es decir, para que un acto pueda ser susceptible de anulación debe concurrir en la misma incompetencia, vicios en la forma, en la causa o en el objeto; incluso desviación de poder⁵³⁹.

4.1.5. Plazo para recurrir

Los sujetos legitimados podrán incoar la acción de nulidad dentro los dos años siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma de la cual se pretende su nulidad⁵⁴⁰. Sin embargo, vencido el plazo para reclamar la nulidad del acto ante el Tribunal, los legitimados activos, podrán acudir a los Tribunales Nacionales y solicitar la inaplicabilidad de la Decisión o Resolución al caso concreto, siempre que el mismo se relacione con la aplicación de tal norma y su validez se cuestione, conforme a lo dispuesto en el artículo 17 del Tratado Constitutivo⁵⁴¹.

Presentada la solicitud de inaplicabilidad ante el Juez nacional, éste –el Juez nacional–, consultará al Tribunal acerca de la legalidad de la Decisión, Resolución o Convenio del cual se pretende la inaplicabilidad, y suspenderá el proceso hasta recibir la providencia del mismo, la que será de aplicación obligatoria en la sentencia del Tribunal nacional⁵⁴².

Recibida por el Tribunal la consulta acerca de la legalidad del acto que se reclama, procederá a notificar dicha solicitud de inaplicabilidad a los Países miembros, al CAMRE, a la Comisión y a la Secretaría General, los cuales en el plazo de 30 días tendrán derecho a presentar alegaciones u observaciones escritas⁵⁴³. Transcurrido dicho plazo, el Tribunal deberá pronunciarse sobre la legalidad o ilegalidad de la norma o del acto que se cuestiona.

4.1.6. Suspensión provisional y medidas cautelares

⁵³⁹ Véase: Proceso 01-AN-98... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 35-AN-2001, 39-AN-2004 y 214-AN-2005.

⁵⁴⁰ Art. 20 del TCTJCA, concordante con el artículo 103 del ETJCA.

⁵⁴¹ Art. 20, párrafo segundo del TCTJCA.

⁵⁴² Art. 20, párrafo tercero del TCTJCA, concordante con el art. 104, párrafo primero del ETJCA.

⁵⁴³ Art. 104, párrafo primero del ETJCA.

Si bien es cierto que la interposición de la acción de nulidad no afecta a la eficacia o vigencia de la norma o Convenio impugnado, por gozar estos de presunción de legalidad, no es menos cierto que el Tribunal, a petición de la parte demandante, y previo afianzamiento si así lo considera necesario, podrá ordenar la suspensión provisional de la ejecución de la Decisión, Resolución o Convenio acusados de nulidad o disponer otras medidas cautelares, si causa o pudiere causar al demandante perjuicios irreparables o de difícil reparación mediante la sentencia definitiva⁵⁴⁴.

Dicha suspensión provisional o interposición de medidas cautelares se encuentran reguladas por el artículo 105 del Estatuto del Tribunal de Justicia. Así, para que el Tribunal pueda disponer la suspensión provisional de la ejecución del acto demandado, u otras medidas cautelares, deben concurrir las siguientes reglas:

1. Si la demanda de nulidad se dirige contra una disposición comunitaria de contenido general, basta que haya manifiesta violación de otra de superior categoría del mismo ordenamiento, que se pueda percibir mediante una elemental comparación entre ésta y aquella;
2. Si la acción ejercitada tuviere como objeto la nulidad de una norma de contenido particular, deberán aparecer comprobados, además, los perjuicios irreparables o de difícil reparación que causa o pudiere causar al demandante, la ejecución de la norma demandada; y,
3. Si la medida se solicita y se sustenta de modo expreso en la demanda.

Asimismo, si el Tribunal lo considera necesario, con carácter previo al decreto de suspensión o interposición de medidas cautelares, podrá exigir al solicitante constituir caución o fianza que asegure la reparación de los eventuales perjuicios que se generen por la suspensión cuando la sentencia que defina el proceso no sea de anulación. El afianzamiento podrá consistir en caución, garantía de compañía de seguros o aval bancario.

4.1.7. Efectos de la sentencia de nulidad

La sentencia dictada por el Tribunal en una acción de nulidad, tal y como indica el Tribunal, deberá limitarse a confrontar la norma objeto de la demanda con la

⁵⁴⁴ Art. 21, párrafo segundo del TCTJCA, concordante con el artículo 105, párrafo segundo del ETJCA.

disposición superior que se alega vulnerada. En el caso de que los Magistrados llegaren al convencimiento de la denuncia, deberán decretar pura y simplemente la anulación de la norma demandada sin agregar ninguna declaración indemnizatoria. En consecuencia, la sentencia dictada por el Tribunal, tendrá siempre carácter declarativo y no de condena⁵⁴⁵.

El Tribunal podrá declarar la nulidad total o parcial de la Decisión, Resolución o Convenio impugnado, en dicho acto, y por mandato del artículo 22 del Tratado Constitutivo, deberá señalar los efectos de la sentencia en el tiempo. Si la declaración de la nulidad fuera total, la norma legal objeto de la demanda de nulidad quedará retirada del ordenamiento jurídico andino, y la sentencia surtirá efectos *erga omnes*. Por el contrario, si la declaración de nulidad fuera parcial, el Tribunal señalará el plazo para que el órgano autor del acto adopte las disposiciones de la misma.

Conocido que fuera la declaración del Tribunal, el órgano correspondiente de la CAN cuyo acto haya sido anulado, deberá adoptar las disposiciones que se requieran para asegurar el cumplimiento efectivo de la sentencia dentro el plazo fijado por el propio Tribunal⁵⁴⁶. Por otra parte, ningún acto anulado o suspendido por el Tribunal podrá ser reproducido por quien lo dictó si conserva en esencia las mismas disposiciones anuladas o suspendidas, a menos que con posterioridad a la sentencia hayan desaparecido los fundamentos legales de la anulación declarada⁵⁴⁷.

4.2. Acción de incumplimiento

Conforme ha señalado el Tribunal de Justicia, la acción de incumplimiento, es el instrumento básico y fundamental mediante el cual el Tribunal está llamado a vigilar, en última instancia, el cumplimiento de las obligaciones que adquieren los Países miembros⁵⁴⁸ de acatar y no obstaculizar la aplicación de las normas que conforman el

⁵⁴⁵ Véase: Proceso 01-AN-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 24-AN-99, 10-AN-2002, 39-AN-2004 y 214-AN-2005

⁵⁴⁶ Art. 22, párrafo segundo del TCTJCA, concordante con el artículo 106, párrafo segundo del ETJCA.

⁵⁴⁷ Art. 106, párrafo tercero del ETJCA.

⁵⁴⁸ Con relación a las obligaciones adquiridas por los Países miembros, Troconis Villarreal ha señalado que: “cada Estado Miembro tiene el deber de cumplir con tales obligaciones y compromisos, independientemente de que los otros Estados o los órganos de la Comunidad cumplan o no los suyos...”; TROCONIS VILLARREAL, Moisés: “Introducción al estudio de la solución... *ob. cit.*, p. 43.

ordenamiento jurídico de la CAN⁵⁴⁹. En este sentido, la labor del Tribunal, es lograr un clima de armonía y de respeto total al ordenamiento jurídico andino por parte de los Países miembros del Acuerdo.

Al igual que la acción de nulidad, la competencia para conocer la acción de incumplimiento le fue asignada al Tribunal desde el mismo Preámbulo del Tratado Constitutivo, cuando se lo constituyó como el órgano jurisdiccional comunitario, supranacional, autónomo, independiente y del más alto nivel, con capacidad de declarar e interpretar el Derecho comunitario, aplicarlo de manera uniforme e imparcial, así como para dirimir las controversias que puedan surgir del mismo⁵⁵⁰.

En cumplimiento de dicha atribución, corresponde al Tribunal, en primer lugar, velar por la recta aplicación del ordenamiento jurídico andino establecido por el artículo 1 del Tratado Constitutivo y, en segundo lugar, garantizar que los Países miembros cumplan las normas que lo integran, respeten su intangibilidad y se abstengan de adoptar medidas que lo contraríen⁵⁵¹.

De lo señalado *supra*, podemos decir que se entiende por incumplimiento y como consecuencia objeto de censura, la conducta de un País miembro contraria al ordenamiento jurídico andino, sean estas por la expedición de normas internas contrarias a dicho ordenamiento, por la no expedición de normas internas destinadas a su cumplimiento o, por la realización de cualesquiera acto u omisión, deliberado o no, opuestos al ordenamiento jurídico andino o que de alguna manera dificulten u obstaculicen su aplicación⁵⁵².

⁵⁴⁹ Proceso 1-AI-96, sentencia de 30 de octubre de 1996. *GOAC*. Lima, 21 de abril de 1997, núm. 243, pp. 1-29. Criterio reiterado por el proceso 4-AI-98, sentencia de 27 de octubre de 1999. *GOAC*. Lima, 20 de diciembre de 1999, núm. 520, pp. 17-25.

⁵⁵⁰ Véase: Proceso 1-AI-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 4-AI-98, 7-AI-99 y 1-AI-2011.

⁵⁵¹ Proceso 1-AI-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 4-AI-98 y 7-AI-99.

⁵⁵² Conforme señala Moreiro González, las obligaciones pueden derivarse indistintamente del Derecho originario, derivado, de los principios generales del Derecho comunitario, y de las sentencias del Tribunal. El incumplimiento de cualesquiera de estas obligaciones, sea por acciones u omisiones contrarias al Derecho comunitario, puede derivar en una acción de incumplimiento; siendo las más frecuentes: la ejecución fuera de plazo de una obligación comunitaria, la ejecución incorrecta o insuficiente de las obligaciones comunitarias, la negativa a cooperar con las autoridades comunitarias en ámbitos que exigen la cooperación, las abstenciones deliberadas o no deliberadas respecto de la ejecución de una obligación comunitaria, así como las situaciones generadas por particulares; MOREIRO GONZÁLEZ, Carlos J.: "El recurso por incumplimiento", en MARINÑO MENÉNDEZ, Fernando M. (Dir.), *Derecho procesal comunitario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2001, pp. 96 – 99.

A diferencia de la acción de nulidad –donde los legitimados activos pueden acudir directamente al Tribunal–, la acción de incumplimiento comprende dos fases, una administrativa o prejudicial ante la Secretaría, y otra eminentemente judicial ante el Tribunal de Justicia. En consecuencia, y como diría Galo Pico Mantilla⁵⁵³, el incumplimiento del ordenamiento jurídico andino y de las obligaciones que de él se deriven, pueden ser subsanados por dos vías: la administrativa con intervención de la Secretaría General y la jurisdiccional con la actuación del Tribunal.

4.2.1. Fase administrativa o prejudicial

La fase prejudicial de la acción de incumplimiento, viene a constituirse en una especie de presupuesto procesal previo a la incoación de la acción de incumplimiento. Dicha fase tiene por finalidad abrir un diálogo entre la Secretaría General y el País Miembro reclamado con el objetivo de llegar a una solución extrajudicial respecto al asunto controvertido. En dicha fase, debe otorgarse al País Miembro reclamado la oportunidad procesal para corregir o enmendar su conducta contraria al ordenamiento jurídico andino⁵⁵⁴.

La fase administrativa o prejudicial, regulada por el Reglamento de la Fase Prejudicial de la Acción de Incumplimiento⁵⁵⁵ (RFP AI), podrá ser iniciada de oficio por la propia Secretaría General, o a requerimiento de uno de los Países miembros o de una persona natural o jurídica afectada en sus derechos mediante nota de reclamo de incumplimiento.

El inicio del procedimiento de investigación estará a cargo de la Secretaría General; a tal efecto, podrá actuar de oficio sobre la base de su propia información, o de aquella aportada por los Países miembros o por las personas naturales o jurídicas en su reclamo de incumplimiento⁵⁵⁶. Dicho proceso, dará inicio con la notificación de la nota de

⁵⁵³ PICO MANTILLA, Galo: *Jurisprudencia andina... ob. cit.*, p. 24.

⁵⁵⁴ Véase, proceso 4-AI-98... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 2-AI-2009, 50-AI-2002 y 1-AI-2011.

⁵⁵⁵ Aprobada mediante Decisión 623, de 16 de julio de 2005, de Reglamento de la fase prejudicial de la acción de incumplimiento. *GOAC*, Lima, 25 de julio de 2005, núm. 1221, pp. 43 – 50.

⁵⁵⁶ Cuando el procedimiento de investigación sea iniciada a requerimiento de uno de los Países miembros o de cualquier persona natural o jurídica, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del reclamo, la Secretaría General con carácter previa a la admisión del reclamo, deberá analizar la documentación presentada y verificar si la misma cumple con los requisitos establecidos por los artículos 24 y 25 del Tratado Constitutivo y del artículo 14 del RFP AI

observaciones elaborada por la Secretaría General⁵⁵⁷, o con la copia del reclamo de incumplimiento elaborada por un País Miembro o persona natural o jurídica según sea el caso.

Con la notificación de la nota de observaciones o del reclamo de incumplimiento, la Secretaría General establecerá un plazo para contestar, el mismo deberá ser prudencial y compatible con la gravedad de la observación, en todo caso, no podrá ser mayor a 60 días calendario ni menor a 10 días hábiles⁵⁵⁸. Si la investigación fuera sobre incumplimientos flagrantes o cuando el incumplimiento alegado consistiera en la aplicación de un gravamen o restricción al comercio calificado por Resolución, el plazo no podrá exceder los 20 días hábiles⁵⁵⁹.

Recibida la respuesta a la nota de observaciones o vencido el plazo señalado para contestar⁵⁶⁰, la Secretaría General dentro de los 15 días hábiles siguientes, mediante dictamen motivado⁵⁶¹, deberá pronunciarse sobre cuál es, a su juicio, el estado de cumplimiento de las obligaciones derivadas del ordenamiento jurídico de la CAN por parte del País miembro reclamado; debiendo ser esta de cumplimiento o incumplimiento⁵⁶².

Si el dictamen fuere de incumplimiento, según las circunstancias del caso, concederá al País miembro reclamado un nuevo plazo no mayor a 30 ni menor a 15 días para que este informe sobre las medidas dirigidas a corregir el incumplimiento⁵⁶³. Si transcurrido dicho plazo el País miembro persistiere en su conducta de incumplimiento, la Secretaría General deberá solicitar a la brevedad posible el pronunciamiento del Tribunal. En todo

⁵⁵⁷ De conformidad a lo señalado por el artículo 4 del RFPAL, la nota de observaciones deberá estar dirigida a la autoridad nacional competente y deberá contener: a) la identificación y descripción de las mediadas o conductas que la Secretaría General considera que configura el incumplimiento; b) la identificación de las normas del ordenamiento jurídico que estaría siendo objeto de incumplimiento; c) las razones por las cuales la Secretaría General considera que existe incumplimiento; y d) la indicación de un plazo prudencial compatible con la gravedad del caso.

⁵⁵⁸ Véase: Arts. 23, 24 y 25 del TCTJCA; y, artículos 4, inc. e) y 16 del RFPAL.

⁵⁵⁹ Arts. 4, inc. e) y 16, párrafo primero del RFPAL.

⁵⁶⁰ De conformidad a lo señalado por los artículos 6 y 17 del RFJAI, la SGCA podrá prorrogar el plazo concedido para contestar a la nota de observaciones, siempre y cuando dicha solicitud sea presentada dentro del plazo concedido, y tenga por finalidad dar cumplimiento a las observaciones señaladas.

⁵⁶¹ Acerca del dictamen motivado de la Secretaría General, Troconis Villarreal ha señalado: “*El dictamen debe ser suficientemente motivado para que el Estado tome conocimiento preciso de las razones que lo sustentan; (...) y debe fundarse en las mismas razones básicas que apoyaron la Nota de Observaciones, toda vez que los motivos de la demanda no deben diferir en lo esencial de los invocados en el procedimiento administrativo previo*”, TROCONIS VILLARREAL, Moisés: Introducción al estudio de la solución... *ob. cit.*, pp. 45 y 46.

⁵⁶² Art. 23, párrafo primero del TCTJCA, concordante con los artículos 8 y 20 del RFPAL.

⁵⁶³ Arts. 9, inc. g) y 21, inc. g) del RFPAL.

caso, el País miembro o la persona natural o jurídica afectada en su derecho, podrá adherirse a la acción de la Secretaría General⁵⁶⁴.

Si la Secretaría General no solicitare el pronunciamiento del Tribunal dentro de los 60 días siguientes de emitido el dictamen, o si no emitiere su dictamen dentro de los 65 días siguientes a la fecha de presentación de la reclamación, o si el dictamen no fuera de incumplimiento; el País miembro reclamante o la persona natural o jurídica afectada en sus derechos podrá acudir directamente al Tribunal con su reclamación⁵⁶⁵.

Como se puede observar de lo señalado supra, la fase prejudicial de la acción de incumplimiento, culminará con la elaboración y emisión del dictamen de cumplimiento o incumplimiento. En dicho dictamen, la Secretaría General deberá pronunciarse sobre cuál es, a su juicio, el estado de cumplimiento de las obligaciones por el País miembro reclamado. En consecuencia, la emisión del dictamen de incumplimiento, constituye el acto que pone fin a la fase prejudicial de la acción de incumplimiento, quedando allanado el camino para acudir al Tribunal con la acción de incumplimiento propiamente dicho.

4.2.2. Fase judicial

Anteriormente hemos señalado que para que se pueda incoar válidamente la acción de incumplimiento en sede del Tribunal, previamente debe agotarse una fase administrativa ante la Secretaría General, el cual, viene a constituirse en requisito previo de admisibilidad para el ejercicio de la acción. En lo concerniente a este punto, el Tribunal, ya desde la primera sentencia de incumplimiento emitida dentro el proceso 1-AI-96⁵⁶⁶, ha precisado que la incoación de una acción de incumplimiento debe estar precedida por tres pasos previos, estos son:

1. La formulación de observaciones por escrito, hecha por la Secretaría General al País miembro al que se imputa el incumplimiento. Observaciones que pueden ser formuladas de oficio o a instancia de un País miembro o personas particulares;

⁵⁶⁴ Arts. 23, párrafo segundo y 24, párrafo segundo del TCTJCA, concordante con el artículo 12, párrafos primero y segundo del RFPAL.

⁵⁶⁵ Arts. 24, párrafos segundo y tercero, y 25, párrafo primero del TCTJCA.

⁵⁶⁶ Proceso 1-AI-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 4-AI-98, 7-AI-99, 2-AI-2009 y 50-AI-2002.

2. La respuesta del país cuya conducta es objeto de las observaciones, la cual deberá realizarse dentro de un plazo que no excederá de dos meses; y,
3. La elaboración y emisión de un dictamen por la Secretaría General, el cual podrá ser de cumplimiento o incumplimiento, en el cual se determine si la conducta asumida por el País miembro reclamado es contraria o no al ordenamiento jurídico de la CAN.

Asimismo, en reiterada jurisprudencia, el Tribunal ha señalado que con el objetivo de garantizar al País miembro reclamado el derecho de defensa, los motivos del incumplimiento que se imputen en las observaciones y en el dictamen de la Secretaría General, deben ser los mismos y a su vez deben estar reflejados en la demanda judicial de incumplimiento; debiendo existir correspondencia y suficiente congruencia en los tres momentos procesales, es decir, entre las razones del incumplimiento aducidas en la nota de observaciones y las contenidas en el dictamen de incumplimiento, con las alegadas posteriormente en la demanda judicial de incumplimiento⁵⁶⁷.

4.2.2.1. Finalidad, naturaleza y objeto

La acción de incumplimiento constituye el instrumento por excelencia, mediante el cual el Tribunal está llamado a vigilar el cumplimiento de las obligaciones y compromisos adquiridos por los Países miembros de acatar y no obstaculizar la aplicación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN⁵⁶⁸.

En este sentido, la acción de incumplimiento tiene por finalidad el restablecimiento del ordenamiento jurídico andino infringido por parte de uno de los Países miembros. Por medio de dicha acción, se pretende la cesación voluntaria o por mandato del Tribunal, del incumplimiento de la norma infringida por parte del País miembro infractor de sus obligaciones y compromisos adquiridos.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la acción, el Tribunal ha precisado que: “*en cuanto hace a la naturaleza de la acción de incumplimiento, ésta es esencialmente contenciosa y la sentencia que de ella se derive no sólo es declarativa en el sentido de limitarse a la*

⁵⁶⁷ Proceso 1-AI-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 4-AI-98, 2-AI-99, 7-AI-99, 43-AI-99, 3-AI-2010 y 50-AI-2002.

⁵⁶⁸ Proceso 7-AI-99, sentencia del 12 de noviembre de 1999. *GOAC*. Lima, 20 de diciembre de 1999, núm. 520, pp. 39-56. Criterio reiterado en los procesos: 50-AI-2002 y 2-AI-2009.

mera declaración de la existencia de un derecho o de una obligación, sino que también está llamada a imponer el cumplimiento de una prestación de hacer o de no hacer (...) la sentencia de incumplimiento implica para el País cuya conducta ha sido objeto de reclamo, la obligación de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia, dentro del plazo determinado de tres meses, a partir de su notificación”⁵⁶⁹.

Con relación al objeto de la acción de incumplimiento, el Tribunal ha manifestado que la acción de incumplimiento tiene por objeto garantizar y fortalecer el proceso de integración de la CAN, mediante la verificación del cumplimiento de los compromisos adquiridos por los Países miembros; así como ofrecer al ciudadano andino garantías procesales para asegurarle la aplicación de las obligaciones adquiridas por los Países miembros⁵⁷⁰.

4.2.2.2. Legitimación activa

El ejercicio de la acción de incumplimiento se encuentra reservado a la Secretaría General, a los Países miembros y a las personas naturales o jurídicas afectadas en sus derechos por el incumplimiento del ordenamiento jurídico andino por parte de un País miembro⁵⁷¹. El ejercicio de dicha acción por cualesquiera de los legitimados, requiere del cumplimiento de ciertos requisitos, que variarán en función de quien sea el legitimado activo.

De la literalidad del artículo 23 del Tratado Constitutivo, se desprende que la Secretaría General en su condición de órgano ejecutivo de la CAN, en ejercicio de la facultad otorgada por el AC de velar por el cumplimiento del ordenamiento jurídico andino⁵⁷², es la llamada en primer lugar a incoar la acción de incumplimiento ante el Tribunal. Empero, para que la Secretaría General pueda acudir al Tribunal, resulta indispensable la elaboración y emisión de un dictamen motivado de incumplimiento⁵⁷³ en el cual se determine que la conducta asumida por un País miembro es contraria al ordenamiento jurídico comunitario.

⁵⁶⁹ Proceso 1-AI-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 4-AI-98, 7-AI-99, 50-AI-2002 y 1-AI-2011.

⁵⁷⁰ Proceso 1-AI-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en el proceso 3-AI-2010.

⁵⁷¹ Arts. 23, 24 y 25 del TCTJCA, concordante con el artículo 108 del ETJCA.

⁵⁷² Art. 30, inc. a) del AC.

⁵⁷³ Para mayores detalles acerca de la elaboración y emisión del dictamen de incumplimiento, véase el punto 4.2.1. Fase administrativa o prejudicial de la acción de incumplimiento.

Si el dictamen emitido por la Secretaría General fuera de incumplimiento y el País miembro persistiere en su conducta, la Secretaría General tendrá el camino allanado para incoar la acción de nulidad ante el Tribunal, en este caso, para que la acción de incumplimiento sea admitida por el Tribunal, la demanda de incumplimiento deberá llevar anexada, además de los requisitos establecidos de forma general por los artículos 45 y 46 del Estatuto del Tribunal, la copia del dictamen motivado emitido por la Secretaría General⁵⁷⁴. El País miembro o la persona natural o jurídica afectados en sus derechos, podrán adherirse a la acción de la Secretaría General⁵⁷⁵.

Con relación a la legitimación activa de los Países miembros y de las personas naturales o jurídicas, ésta se encuentra limitada por los artículos 24 y 25 del Tratado Constitutivo. En efecto, los Países miembros y las personas naturales o jurídicas, sólo podrán acudir de forma directa al Tribunal en defecto de la Secretaría General. Así, si el dictamen emitido por la Secretaría General fuere de incumplimiento y el País miembro persistiere en su conducta, y la Secretaría General no intentare la acción dentro los 60 días siguientes de emitido el dictamen, o si el dictamen no fuere de incumplimiento, o si no emitiere su dictamen dentro de los 65 siguientes a la fecha de presentación del reclamo de incumplimiento; los Países miembros o las personas naturales o jurídicas tendrán el camino allanado para acudir directamente al Tribunal.

Para que la acción de incumplimiento presentado por un País miembro o una persona natural o jurídica sea admitida por el Tribunal, la demanda de incumplimiento deberá llevar anexada a la misma, copia del dictamen motivado emitido por la Secretaría General, si el dictamen fuera de incumplimiento, la acreditación de que han transcurrido 60 sin que la Secretaría General hubiera intentado la acción, si el dictamen fuera de cumplimiento, bastará con la presentación de dicho dictamen. De ser el caso, presentar documentales que acrediten que han transcurrido más de 65 días desde la fecha de presentación del reclamo de incumplimiento, y la manifestación de que la Secretaría General no ha emitido su dictamen⁵⁷⁶.

Si la acción de incumplimiento fuera presentada únicamente por persona natural o jurídica, además de los requisitos previamente señalados, acompañará documentales que

⁵⁷⁴ Art. 49, inc. a) del ETJCA.

⁵⁷⁵ Art. 23, párrafo segundo del TCTJCA.

⁵⁷⁶ Art. 49, inc. a) del TCTJCA.

acrediten que la Decisión, Resolución o Convenio impugnado afecta sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos. Asimismo, tendrá la obligación de presentar declaración bajo juramento de no haber iniciado acción alguna por los mismos hechos ante ninguna jurisdicción nacional⁵⁷⁷.

4.2.2.3. Legitimación pasiva

Del tenor de los artículos 23, 24 y 25 del Tratado Constitutivo, se desprende que los legitimados pasivos en la incoación de una acción de incumplimiento, vienen a ser los Países miembros supuestamente infractores del ordenamiento jurídico andino. Dicha infracción puede derivar de actos, omisiones o prácticas legislativas, administrativas o judiciales adoptados por cualesquier órgano constitucional del País miembro infractor.

4.2.2.4. Actos susceptibles de recurrir

Como ya hemos tenido oportunidad de ver supra, la acción de incumplimiento puede ser incoada cuando se considere que un País miembro ha incurrido en incumplimiento del ordenamiento jurídico andino. En este sentido, las acciones u omisiones susceptibles de ser objeto de censura podrán estar constituidas por: 1) la expedición de normas internas contrarias al ordenamiento jurídico andino, 2) la no expedición de normas que den cumplimiento a dicho ordenamiento, y 3) la realización de cualesquier acto u omisión opuesto al mismo o que de alguna manera dificulte u obstaculice su aplicación⁵⁷⁸.

Al respecto, el Tribunal en reiterada jurisprudencia ha señalado, que los principios fundamentales del Derecho comunitario tutelados por el Tribunal, vienen a ser el de aplicación directa y el de preeminencia. Por el primero se entiende la capacidad jurídica de la norma comunitaria para generar derechos y obligaciones, y por el de preeminencia, la virtud que tiene la norma comunitaria de ser imperativa y de primar sobre el derecho interno de los Países miembros⁵⁷⁹.

Estos principios del Derecho comunitario impone a los Países miembros del Acuerdo dos obligaciones básicas, a decir: obligaciones "de hacer" y de "no hacer". Por medio de

⁵⁷⁷ Art. 49, incs. b) y c) del TCTJCA.

⁵⁷⁸ Art. 107, párrafo segundo del ETJCA, concordante con el artículo 4 del TCTJCA.

⁵⁷⁹ Proceso 8-AI-98, sentencia de 20 de octubre de 1999. GOAC. Lima, 26 de noviembre de 1999, núm. 512, pp. 8-17. Criterio reiterado en los procesos: 15-AI-2000, 16-AI-2000, 01-AI-2001, 34-AI-2001, 51-AI-2002 y 52-AI-2002.

la obligación de hacer, los Países miembros adquieren el compromiso de adoptar toda clase de medidas –sean de tipo legislativo, judicial, ejecutivo, administrativo o de cualquier otro orden– que contengan manifestaciones de voluntad del Estado expresadas en leyes, decretos, resoluciones, decisiones, sentencias o en general actos de la administración, destinados a garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico andino. Por medio de la obligación de no hacer, los Países miembros adquieren el compromiso de abstenerse de adoptar toda medida, de la misma índole o naturaleza, o de asumir cualquier conducta que pueda contrariar u obstaculizar el ordenamiento jurídico andino⁵⁸⁰.

De lo señalado *supra*, se puede concluir que para que una acción u omisión –obligación de hacer o de no hacer– desarrollada por un País miembro pueda ser impugnada mediante la acción de incumplimiento, resulta necesario que dicha acción sea esta positiva o negativa, hayan sido desarrolladas con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino.

4.2.2.5. Plazo para recurrir

En el entendido de que la acción de incumplimiento busca restituir una conducta contraria al ordenamiento jurídico andino, la cual se entiende es de efecto continuo en el tiempo, no existe un plazo fatal y perentorio para incoar la acción de incumplimiento. Al contrario, por la naturaleza misma de la acción, los legitimados activos de la misma, deben aguardar el transcurso del plazo otorgado al País miembro reclamado en el dictamen motivado de incumplimiento de la Secretaría General.

Transcurrido dicho plazo sin que el País miembro reclamado hubiera adoptado las medidas dirigidas a corregir el incumplimiento, la Secretaría General podrá solicitar el pronunciamiento del Tribunal, es decir, incoar la acción de incumplimiento. En este caso, el País miembro o la persona natural o jurídica afectos en sus derechos, podrá adherirse a la acción de la Secretaría General⁵⁸¹.

Si la Secretaría General no iniciare la acción de incumplimiento en los términos del párrafo anterior, los Países miembros y las personas naturales o jurídicas, deberán aguardar 60 días calendario desde la emisión del dictamen motivado de incumplimiento

⁵⁸⁰ *Ibidem*.

⁵⁸¹ Arts. 23, 24 y 25 del TCTJCA.

para poder acudir directamente al Tribunal. Por otra parte, si la Secretaría General no emitiera su dictamen dentro de los 65 días siguientes a la fecha de presentación de la reclamación de incumplimiento, o si el dictamen fuere de cumplimiento, los Países miembros o las personas naturales o jurídicas afectadas en sus derechos, podrán acudir al Tribunal⁵⁸².

4.2.2.6. Suspensión provisional y medidas cautelares

De conformidad a lo dispuesto por los artículos 28 del Tratado Constitutivo y 109 de su Estatuto, el Tribunal, antes de dictar sentencia definitiva de incumplimiento, a petición de la parte demandante y previo afianzamiento si lo considera necesario, podrá ordenar la suspensión provisional de la medida presuntamente infractora, si ésta causare o pudiera causar al demandante o a la subregión perjuicios irreparables o de difícil reparación. Asimismo, podrá imponer al País miembro infractor obligaciones específicas de hacer o de no hacer, con el único objetivo de garantizar la ejecución de las sentencia.

La medida cautelar que disponga la suspensión provisional del hecho presuntamente infractor, deberá ser otorgada mediante auto motivado, contra el cual no procederá recurso alguno. Si en el desarrollo del proceso, las circunstancias que motivaron la adopción de dicha medida llegaran a variar, el Tribunal de oficio o a petición de parte, podrá modificar o revocar dicha medida cautelar⁵⁸³.

4.2.2.7. Efectos de la sentencia de incumplimiento

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 27 del Tratado Constitutivo y 111 de su Estatuto, si la sentencia del Tribunal fuere de incumplimiento, el País miembro cuya conducta haya sido objeto de la misma, quedará obligado a adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento en un plazo no mayor a noventa días siguientes a su notificación. En consecuencia, el País miembro con sentencia declaratoria de incumplimiento, en aplicación de lo dispuesto por dicha sentencia, deberá adoptar las medidas necesarias a fin de cesar el incumplimiento del ordenamiento jurídico comunitario.

⁵⁸² Arts. 24 y 25 del TCTJCA.

⁵⁸³ MOREIRO GONZÁLEZ, Carlos J.: “El recurso por incumplimiento... *ob. cit.*, pp. 112 – 113.

En cumplimiento de dicha sentencia, el País miembro sancionado, deberá eliminar de su ordenamiento jurídico interno las normas objeto del incumplimiento, así como todos los registros concedidos con base en éstas; adecuará la situación legal y administrativa generada por la expedición de dichas normas, de manera que se restablezca el equilibrio y la armonía de la ley nacional con la normativa comunitaria infringida; y, deberá abstenerse de adoptar otras medidas que vulneren nuevamente el ordenamiento jurídico comunitario.

Si la sentencia de incumplimiento del Tribunal, fuera como consecuencia de que el País miembro no adoptó las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico andino, dicho país quedará obligado a sancionar normas de eficacia suficiente que fueran necesarias para asegurar la efectividad de la normativa andina.

Si el País miembro sancionado no adecuare su comportamiento a lo señalado en los párrafos precedentes, el Tribunal, sumariamente y previa opinión de la Secretaría General, determinará los límites dentro de los cuales el país reclamante o cualquier otro País miembro podrá restringir o suspender, total o parcialmente, las ventajas del AC que beneficien al País miembro remiso⁵⁸⁴. En todo caso, el Tribunal podrá ordenar la adopción de otras medidas si la restricción o suspensión de las ventajas del AC agravare la situación que se busca solucionar o no fuere eficaz en tal sentido. El Estatuto del Tribunal precisará las condiciones y límites del ejercicio de esta atribución⁵⁸⁵.

Cuando la acción haya sido promovida por una persona natural o jurídica afectada en sus derechos, la sentencia de incumplimiento dicta por el Tribunal, constituirá título legal y suficiente para que el particular pueda solicitar al Juez nacional la indemnización de daños y perjuicios que correspondiere⁵⁸⁶.

4.2.2.8. Procedimiento sumario por desacato de la sentencia de incumplimiento

Si un País miembro no acatare las obligaciones impuestas en la sentencia de incumplimiento, el Tribunal podrá dar inicio a un procedimiento sumario por desacato de las sentencias en acciones de incumplimiento. Dicho procedimiento tiene por

⁵⁸⁴ Art. 27, párrafo segundo del TCTJCA.

⁵⁸⁵ Art. 27, párrafo tercero del TCTJCA.

⁵⁸⁶ Art. 30 del TCTJCA, concordante con el artículo 110 del ETJCA.

finalidad determinar la falta de ejecución, la ejecución parcial o tardía de una sentencia de incumplimiento. Así como para establecer los límites dentro de los cuales el país reclamante o cualquier otro País miembro podrá restringir o suspender, total o parcialmente, las ventajas del AC que beneficien al País miembro remiso. El procedimiento lo iniciará el Tribunal de oficio, con fundamento en su propia información, o por denuncia de los Países miembros, de los órganos comunitarios o de cualquier particular. Dicho procedimiento dará inicio con la emisión de un auto, el cual será notificado al País miembro sancionado y comunicado a los demás Países miembros, a la Secretaría General y en su caso a la persona natural o jurídica que activó la acción de incumplimiento⁵⁸⁷.

Si iniciado el procedimiento sumario se advierten serios motivos de credibilidad acerca del incumplimiento de la sentencia, el Tribunal mediante auto, ordenará formular pliego de cargos al País miembro sancionado⁵⁸⁸. El País miembro destinatario del pliego de cargos dispondrá de cuarenta días calendario a partir de la notificación del auto para presentar al Tribunal los descargos y explicaciones que considere oportunas y aportar las pruebas que pretenda hacer valer. Dentro del mismo término, los demás Países miembros, la Comisión y la Secretaría General podrán formular al Tribunal las opiniones que consideren oportunas⁵⁸⁹.

Transcurrido el plazo de 40 días, si el Tribunal estimare que las documentales aportadas por el País miembro sancionado no fueran suficientes, declarará el desacato del País miembro y solicitará a la Secretaría General que dentro el término de 30 días, se pronuncie acerca de los límites de las posibles sanciones a imponer al País miembro remiso⁵⁹⁰. Recibida la opinión de la Secretaría General o vencido el plazo para emitirla, el Tribunal, mediante auto motivado, determinará los límites dentro de los cuales el país reclamante o cualquier otro País miembro podrá restringir o suspender, total o parcialmente, las ventajas del AC que beneficien al País miembro remiso⁵⁹¹.

4.2.2.9. Revisión de la sentencia de incumplimiento

⁵⁸⁷ Art. 113 del ETJCA.

⁵⁸⁸ Art. 114 del ETJCA.

⁵⁸⁹ Art. 115 del ETJCA.

⁵⁹⁰ Art. 117 del ETJCA.

⁵⁹¹ Art. 119 del ETJCA.

Las sentencias que dicte el Tribunal de Justicia en procesos de acción de incumplimiento podrán ser revisadas por el mismo Tribunal, a petición de parte, fundada en algún hecho que hubiere podido influir decididamente en el resultado de la acción, siempre que el hecho hubiere sido desconocido en la fecha de la expedición de la sentencia por quien solicita la revisión. La demanda de revisión, deberá presentarse dentro de los noventa días siguientes al día en que se descubra el hecho, en todo caso, dentro del año siguiente a la fecha de la sentencia.

4.3. Interpretación prejudicial

La interpretación prejudicial es el medio jurídico a disposición de los jueces nacionales establecido por el Tratado Constitutivo a través del cual pueden obtener del Tribunal de Justicia el verdadero sentido y alcance del Derecho comunitario, con miras a su aplicación uniforme en todo el territorio andino. Así lo ha manifestado el Tribunal de Justicia en ocasión de pronunciar su primera sentencia interpretativa⁵⁹². En efecto, según el Tribunal, la interpretación prejudicial constituye una función básica e indispensable para tutelar la vigencia del principio de legalidad en el proceso de integración andina y para adaptar funcionalmente su complejo ordenamiento jurídico, a fin de asegurar su aplicación uniforme en el territorio de los Países miembro.

Los jueces nacionales de los Países miembros no se encuentran facultados para interpretar las normas contenidas en el ordenamiento jurídico andino, pero sí de su aplicación en su ámbito territorial. En este sentido, se ha establecido un sistema de división del trabajo y de colaboración armónica entre los jueces nacionales, encargados de aplicar las normas comunitarias, y el Tribunal de Justicia al que le compete, privativamente, la interpretación de las normas de Derecho comunitario andino⁵⁹³.

La interpretación prejudicial opera en los asuntos en que una norma comunitaria es objeto de contienda judicial en los Países miembros. En este caso, los jueces nacionales que conozcan un proceso en el que deba aplicarse alguna norma comunitaria, o cuando la decisión del juez nacional tenga que fundamentarse en dicha norma, antes de

⁵⁹² Proceso 1-IP-87, sentencia de 3 de diciembre de 1987. *GOAC*. Lima, 15 de febrero de 1988, núm. 28.

⁵⁹³ *Ibidem*.

proceder al fallo podrán solicitar⁵⁹⁴, directamente y mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal de Justicia acerca de dicha norma.

4.3.1. Finalidad y características

La interpretación prejudicial tiene por finalidad asegurar la uniformidad en la interpretación y aplicación de las normas comunitarias en el ámbito de cada uno de los Países miembros. En efecto, corresponde al Tribunal de Justicia interpretar por vía prejudicial las normas y principios que conforman el Derecho comunitario andino, con el fin de asegurar su aplicación uniforme en todos los Países miembros⁵⁹⁵.

La consulta prejudicial tiene una finalidad eminentemente práctica, es decir, de aplicación a casos concretos. Tales pronunciamientos están destinados a resolver controversias jurídicas concretas sometidas a conocimiento del juez nacional. Con dicha interpretación, el Tribunal coadyuva con el órgano jurisdiccional nacional en la configuración de la sentencia que éste habrá de dictar, en la causa sometida a su conocimiento.

La interpretación prejudicial no puede asimilarse en ningún caso a una prueba, toda vez que no puede ser sometido a trámite procesal. La finalidad de la consulta es garantizar la interpretación uniforme del Derecho comunitario andino, por lo que resulta contrario a su esencia el que se le someta a trámite procesal con términos o lapsos perentorios. De otra parte, la interpretación tiene la particularidad de ser de cumplimiento obligatorio y requisito para dictar sentencia por parte del juez nacional solicitante.

4.3.2. Carácter facultativo u obligatorio de la consulta

La formulación de la consulta de interpretación prejudicial ante el Tribunal de Justicia por parte del juez nacional podrá ser facultativa u obligatoria. En ambos casos, es requisito indispensable que la consulta verse sobre procesos internos en donde deba aplicarse alguna norma comunitaria, en consecuencia, el juez nacional, en primer lugar,

⁵⁹⁴ La solicitud de interpretación prejudicial del Juez nacional, debe motivarse de manera sucinta pero completa, a objeto de que el Tribunal alcance una comprensión del conjunto del tema sometido a consulta. Específicamente, la solicitud debe incluir: a) un informe sucinto de los hechos que el consultante considere relevantes, b) la relación de las normas del ordenamiento jurídico andino cuya interpretación se requiere, y c) las alegaciones formuladas en torno a su aplicación. Asimismo, a la solicitud deberá acompañarse una copia de los documentos necesarios que sustenten el informe sucinto.

⁵⁹⁵ Art. 32 del TCTJCA, en concordancia con el art. 121 del ETJCA.

deberá constatar si dentro el proceso a su cargo corresponde o no aplicar alguna norma comunitaria.

La consulta prejudicial podrá ser facultativa cuando la sentencia que emita el juez nacional en el caso concreto sea susceptible de recurso conforme al Derecho interno⁵⁹⁶. En este caso, si el juez nacional decidiera solicitar el pronunciamiento del Tribunal, y llegare el momento de dictar sentencia sin que hubiera recibido la interpretación del Tribunal, el juez nacional podrá decidir el proceso. Ahora bien, si el juez nacional decidiera consultar al Tribunal, y éste –el Tribunal–, llegara a emitir la interpretación, el juez nacional estará obligado a acatarla en su decisión final, ya que, si bien es cierto la consulta es facultativa, el pronunciamiento del Tribunal es de cumplimiento obligatorio.

De otra parte, la consulta prejudicial será obligatoria sólo en aquéllos casos en que la sentencia que emita el juez nacional en el caso concreto sea de única o última instancia, o que no fuere susceptible de recursos conforme al Derecho interno⁵⁹⁷. En este caso, el juez nacional de oficio o a solicitud de parte, deberá solicitar directamente y mediante simple oficio la interpretación del Tribunal acerca de la norma comunitaria controvertida; debiendo suspender el proceso interno hasta tanto reciba la interpretación prejudicial solicitada⁵⁹⁸, debido a que no puede decidir la causa hasta no haber recibido al interpretación autorizada de la norma comunitaria controvertida.

4.3.3. Oportunidad para formular la consulta

Sobre la oportunidad para formular la consulta prejudicial, ni el Tratado Constitutivo ni el Estatuto del Tribunal precisan cuál es el momento más adecuado dentro el proceso interno para formular dicha solicitud. Ante este vacío normativo, y con el único objetivo de aclarar este y otros aspectos de la solicitud de interpretación prejudicial, el Tribunal de Justicia tuvo a bien publicar en 2001 una Nota Informativa sobre el Planteamiento de Solicitudes de Interpretación Prejudicial por los Órganos Judiciales Nacionales, cuyas disposiciones, como es lógico, no tienen carácter jurídico vinculante, sino estrictamente informativa.

⁵⁹⁶ Art. 122 del ETJCA.

⁵⁹⁷ Art. 123 del ETJCA.

⁵⁹⁸ Art. 124 del ETJCA.

En lo pertinente a la oportunidad de presentar la solicitud, el apartado séptimo de dicha Nota señala que, la consulta prejudicial puede presentarse en cualquier tiempo antes de dictar sentencia aunque, a los efectos de logra una comprensión global del asunto debatido y que la respuesta del Tribunal resulte útil, es deseable que la decisión de plantear la solicitud de interpretación prejudicial se adopte después de haber oído a las partes, de modo que el juez nacional tenga los elementos de juicio necesarios para resumir, en la correspondiente solicitud, el marco fáctico y jurídico del litigio.

Así pues, la solicitud de interpretación prejudicial, bien sea de oficio o a instancia de parte, podrá hacerse en cualquier etapa del proceso siempre que exista motivos fundados para hacerlo, que no es otra que la necesidad de aplicar una norma comunitaria⁵⁹⁹. En otras palabras, la solicitud de interpretación prejudicial podrá hacerse en cualquier estado y grado de la causa, aunque es preferible que se la haga cuando el proceso esté listo para dictar sentencia, pues lo que se plantea es una cuestión de mero derecho como es la interpretación de normas comunitarias.

4.3.4. Legitimación activa

Toda vez que se trata de una consulta prejudicial y no de una acción propiamente dicha, el Tratado Constitutivo reconoce esta competencia únicamente a los jueces nacionales de los Países miembros, y esto, siempre y cuando conozca algún caso en el cual deba aplicarse una norma comunitaria⁶⁰⁰. En consecuencia, ninguna otra persona, sea natural o jurídica, País miembro u órgano comunitario está facultado para acudir directamente al Tribunal por medio de esta vía.

No obstante lo señalado *supra*, y conforme reza el artículo 123 del Estatuto del Tribunal, la interpretación prejudicial podrá solicitarse de oficio por parte del juez nacional o a instancia de parte si la considerara procedente. Es decir, las personas naturales o jurídicas, o los propios Países miembros u órganos comunitarios, siempre y cuando sean parte del litigio interno, podrían promover la solicitud de interpretación prejudicial ante el Tribunal de Justicia, subrogándose de esta forma la calidad de legitimado activo, empero, la decisión final de solicitud de interpretación, corresponderá siempre al juez nacional que conozca la causa.

⁵⁹⁹ Proceso 3-IP-90, sentencia de 25 de septiembre de 1990. *GOAC*. Lima, 15 de octubre de 1990, núm. 70.

⁶⁰⁰ Art. 33 del TCTJCA.

4.3.5. Efectos de la consulta de interpretación judicial

La interpretación dictada por el Tribunal en una solicitud de interpretación prejudicial tendrá siempre carácter declarativo y no de condena. En este sentido, la interpretación prejudicial dictada por el Tribunal, deberá limitarse a precisar el contenido y alcance de las normas comunitarias desde el punto de vista jurídico. No pudiendo interpretar el contenido y alcance del Derecho nacional ni calificar los hechos materia del proceso.

El Juez nacional deberá adoptar en su sentencia la interpretación que en cada caso dé el Tribunal, no pudiendo apartarse de los criterios que señale el Tribunal, ya que constituyen la búsqueda de la significación de la norma comunitaria para precisar su alcance y su sentido jurídico⁶⁰¹.

La interpretación prejudicial del Tribunal tendrá consecuencias para el caso concreto, debiendo acatarla de manera íntegra y de conformidad con el sentido de la misma. Lo que quiere decir que el juez nacional deberá enviar tantas consultas como procesos conozca.

4.4. Recurso por omisión o inactividad

Como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, una de las vías procesales de control de la legalidad del sistema, cuya salvaguardia ha sido encomendada al Tribunal⁶⁰² viene a ser la acción de nulidad. Sin embargo, el control de dicha legalidad, sería incompleto si no existiese una vía procesal destinada a controlar la legalidad de la falta de actuación de las instituciones comunitarias y sancionar su silencio o su pasividad⁶⁰³. En este sentido, para que opere eficazmente el control de la legalidad en el ordenamiento jurídico andino, debe contemplarse no sólo el examen y la sanción de conductas positivas contrarias al ordenamiento jurídico comunitario (acción de nulidad), sino también las omisiones o abstenciones que impliquen infracción de dicho ordenamiento (recurso por omisión o inactividad).

⁶⁰¹ Proceso 1-IP-87... *ob. cit.*

⁶⁰² En lo concerniente a este punto, Issac Guy ha señalado que el Tribunal de Justicia no sólo es competente para sancionar los actos irregulares adoptados por las instituciones comunitarias sino que también lo está para sus inacciones contrarias al derecho comunitario; GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario general*, Ed. Ariel S.A., Barcelona, 1985, p. 285.

⁶⁰³ CASTILLEJO MANZANARES, Raquel: "El recurso por omisión... *ob. cit.*", p. 179.

En este sentido, el recurso por omisión o inactividad viene a constituirse en otra de las vías procesales destinadas a controlar la legalidad del ordenamiento jurídico andino. Por medio de dicho recurso, el Tribunal pretende que los organismos del SAI hagan eficaces las normas del ordenamiento jurídico andino. El recurso se basa en la capacidad que tiene el Tribunal de conminar a los órganos del SAI a que realice las actividades a las que se encuentran obligadas cuando se encuentren en incumplimiento de las mismas por su inactividad.

Tal como ocurría en la acción de incumplimiento, para que prospere el recurso por omisión o inactividad, previamente debe haberse superado una etapa administrativa ante el órgano comunitario demandado⁶⁰⁴. En efecto, quien pretenda hacer uso de este recurso deberá requerir previamente por escrito al órgano correspondiente el cumplimiento de la actividad omitida, si dentro los treinta días siguientes no accediere a dicha solicitud, podrá acudir ante el Tribunal para que se pronuncie sobre el caso⁶⁰⁵. Cumplidos que fueren estos requisitos, se podrá hacer uso del recurso por omisión o inactividad y en consecuencia acudir directamente al Tribunal⁶⁰⁶.

4.4.1. Finalidad y naturaleza jurídica del recurso

De la literalidad del artículo 37 del Tratado Constitutivo, se desprende que cuando el CAMRE, la Comisión o la Secretaría General, se abstuvieran de cumplir una actividad a la que estuvieran obligados expresamente por el ordenamiento jurídico andino, dichos órganos, los Países miembros o las personas naturales o jurídicas afectadas en sus derechos, podrán requerir el cumplimiento de dichas obligaciones.

En este sentido, el recurso por omisión o inactividad, tiene por finalidad hacer cesar la inactividad y compeler, ya sea al CAMRE, a la Comisión o la Secretaría General cuando estos se encuentren en situación de incumplimiento de una actividad a la que

⁶⁰⁴ En opinión de Silva de Lapuerta, la fase administrativa previa o precontenciosa del recurso por omisión o inactividad, tiene por objeto, en primer lugar, permitir que la Institución comunitaria cumpla con su obligación, evitando así la iniciación de un procedimiento judicial; en segundo lugar, hacer que la inacción se constituya, es decir, que la no actuación de la Institución comunitaria pueda calificarse como un supuesto a partir del cual empieza a contarse el plazo para la interposición del recurso ante el Tribunal; SILVA DE LAPUERTA, Rosario: *El procedimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, (2da. ed.), Ed. La Ley, Madrid, España, 1993, p. 191.

⁶⁰⁵ Art. 131 del ETJCA.

⁶⁰⁶ Proceso 70-RO-2003, sentencia de 22 de octubre de 2003. GOAC. Lima, 10 de febrero de 2004, núm. 1033, pp. 1-7. Criterio reiterado en los procesos: 76-RO-2003, 1-RO-2006, 1-RO-2007 y 2-RO-2007.

estuvieren obligados. En consecuencia, el recurso por omisión o inactividad⁶⁰⁷ se ha previsto para los casos en los que los órganos encargados de cumplir y hacer cumplir una disposición del Derecho comunitario andino no lo hagan⁶⁰⁸.

En cuanto a la naturaleza jurídica del recurso por omisión o inactividad, al ser este recurso una de las vías procesales de control de la legalidad del Derecho comunitario andino, tiene la misma naturaleza jurídica que la acción de nulidad⁶⁰⁹. En consecuencia, se trata de un recurso de naturaleza híbrida, ya que conlleva un carácter eminentemente subjetivo por lo que respecta a la legitimación para interponerla, así como un carácter predominantemente objetivo en cuanto se encuentra consagrada en interés general a fin de que prevalezca la defensa de la legalidad abstracta de las normas de nivel superior sobre las normas y los actos de inferior categoría⁶¹⁰.

4.4.2. Legitimación activa

El ejercicio del recurso por omisión o inactividad ante el Tribunal se encuentra reservado al CAMRE, a la Comisión, a la Secretaría General, a los Países miembros y a las personas naturales o jurídicas. Las instituciones comunitarias, así como los Países miembros, pueden acudir de forma directa y sin restricciones al tribunal sin necesidad de justificar interés alguno, como diría Raquel Castillejo Manzanares⁶¹¹, gozan de la calidad de demandantes privilegiados.

Con relación a la legitimación activa de las personas naturales o jurídicas –por remisión expresa del artículo 36 del Tratado Constitutivo–, el recurso por omisión o inactividad no queda librada de forma irrestricta a todas las personas naturales o jurídicas que denuncien una omisión o inactividad de alguno de los órganos del SAI. Al contrario, el ejercicio de dicho recurso se encuentra reservado para aquellas personas, sean estas

⁶⁰⁷ Utilizando las palabras de Guillermo Chahín Lizcano, el recurso por omisión o por inactividad, busca que los organismos de la Comunidad andina cumplan adecuada y oportunamente las funciones para cuyo desarrollo han sido designados por el ordenamiento jurídico superior; CHAHÍN LIZCANO, Guillermo: “Fundamentos constitucionales del Derecho comunitario”, en TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA, *Testimonio comunitario*, Quito, Ecuador, 2004, p. 123.

⁶⁰⁸ Proceso 70-RO-2003, sentencia de 22 de octubre de 2003. GOAC. Lima, 10 de febrero de 2004, n. 1033, pp. 1-7. Criterio reiterado en los procesos 76-RO-2003, 1-RO-2006, 1-RO-2007, 2-RO-2007.

⁶⁰⁹ CASTILLEJO MANZANARES, Raquel: “El recurso por omisión... *ob. cit.*, p. 180.

⁶¹⁰ Proceso 01-AN-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 24-AN-99, 79-AN-2000, 10-AN-2002, 23-AN-2002, 39-AN-2004, 214-AN-2005, 02-AN-2007 y en los procesos acumulados 01-AN-2006, 02-AN-2006 y 01-AN-2007

⁶¹¹ CASTILLEJO MANZANARES, Raquel: “El recurso por omisión... *ob. cit.*, p. 185.

naturales o jurídicas, que acrediten de forma fehaciente que la omisión o inactividad del organismo requerido afecta sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos⁶¹².

Para que el recurso por omisión o inactividad sea admitida, la demanda deberá llevar anexa, además de los requisitos establecidos de forma general por los artículos 45 y 46 del Estatuto del Tribunal, una copia de la respuesta emitida por el órgano de la CAN requerido para dar cumplimiento a la actividad a que estuviere obligado o, en su defecto, la demostración de que han transcurrido más de treinta días desde la fecha de presentación del requerimiento y la manifestación de que la respuesta al mismo no se ha producido⁶¹³. Si el actor fuera una persona natural o jurídica, acompañará documentales que acrediten que la omisión o incumplimiento afecta sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos⁶¹⁴.

4.4.3. Legitimación pasiva

De la literalidad del artículo 37 del Tratado Constitutivo y 129 de su Estatuto, se desprende que los legitimados pasivos en la incoación de un recurso por omisión o inactividad, vienen a ser el CAMRE, la Comisión y la Secretaría General, siempre que estos se encuentren en situación de incumplimiento de una actividad a la que estuvieren obligados expresamente por el ordenamiento jurídico andino.

4.4.4. Plazo para recurrir

Al igual que la acción de incumplimiento, en el entendido de que el recurso por omisión o inactividad busca restituir una conducta contraria al ordenamiento jurídico andino, no existe un plazo fatal y perentorio para interponer dicho recurso. Al contrario, por la naturaleza misma del recurso, los legitimados activos de la misma, deberán aguardar el transcurso de treinta días desde la presentación del requerimiento hecho al organismo cuya inactividad se reclama.

Si transcurrido dicho plazo el requirente no recibiere respuesta alguna, tendrá allanado el camino para acudir al Tribunal solicitando el pronunciamiento del mismo⁶¹⁵, es decir, podrá incoar el recurso por omisión o inactividad ante el Tribunal. Admitido que fuera

⁶¹² Art. 132 del ETJCA, concordante con el artículo 19 del TCTJCA.

⁶¹³ Art. 50, inc. a) del ETJCA.

⁶¹⁴ Art. 50, inc. b) del ETJCA.

⁶¹⁵ Art. 37, párrafo segundo del TCTJCA, concordante con el artículo 131, párrafo segundo del ETJCA.

el recurso por el Tribunal, éste –el Tribunal–, con base en la documentación técnica existente, los antecedentes del caso y las explicaciones suministradas, deberá emitir la sentencia que corresponda dentro los treinta días siguientes⁶¹⁶.

4.4.5. Efectos de la sentencia por omisión

La sentencia dictada por el Tribunal en un recurso por omisión o inactividad, deberá limitarse a declarar si los órganos del SAI se encuentran en incumplimiento de sus obligaciones, de ser así, ordenar su cumplimiento⁶¹⁷. En efecto, la sentencia dictada por el Tribunal tendrá siempre carácter declarativo de una conducta omisiva.

La sentencia que ponga fin al proceso deberá señalar la forma, modalidad y plazo en los que el órgano comunitario objeto del recurso deberá cumplir con su obligación⁶¹⁸. Así, el Tribunal deberá compeler al órgano comunitario objeto del recurso a cumplir con el ordenamiento jurídico andino. En cumplimiento de dicha sentencia, corresponderá al órgano comunitario la adopción de las medidas necesarias para su adopción.

4.5. Función arbitral

El Protocolo de Cochabamba de 1996 (TCTJCA), introdujo la figura del arbitraje⁶¹⁹ como un medio adicional de solución de controversias en el ordenamiento jurídico andino. A partir de la suscripción de dicho protocolo, las controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico andino, pueden ser dilucidadas por la vía jurisdiccional o por el de naturaleza arbitral⁶²⁰, ambos en sede del Tribunal.

⁶¹⁶ Art. 37, párrafo tercero del TCTJCA, concordante con el artículo 133 del ETJCA.

⁶¹⁷ Proceso 70-RO-2003... *ob. cit.*

⁶¹⁸ Art. 37, párrafo tercero del TCTJCA, concordante con el artículo 134 del ETJCA.

⁶¹⁹ Utilizando las palabras de Sierralta Ríos, el arbitraje es uno de los mecanismos más antiguos de solución de controversias, según el cual las partes someten su divergencia a la opinión ilustrada de un árbitro, que actúa como si fuera un juez pero con la diferencia que ha sido escogido por las partes y se le ha revestido de poder, de allí su carácter autocompositivo; SIERRALTA RÍOS, Aníbal: “Los mecanismos de solución de controversias en la Comunidad Andina de Naciones: Desarrollo, tendencias y desafíos del comercio internacional”, 2005, p. 23. [Fecha de consulta: 26 de junio de 2013]. Disponible en: [http://www.eclac.cl/brasil/noticias/paginas/2/22962/SIERRALTA-MECANISMOS SOLUCIÓN CONTROVERSIAS COMUNIDAD.pdf](http://www.eclac.cl/brasil/noticias/paginas/2/22962/SIERRALTA-MECANISMOS_SOLUCIÓN_CONTROVERSIAS_COMUNIDAD.pdf)

⁶²⁰ En opinión de Sierralta Ríos, la función arbitral reviste cuatro características básicas, a decir: 1) se trata de un medio que es admitido como mecanismo de solución de controversias; 2) se concede al TJCA una función autocompositiva o arbitral ya que la naturaleza del arbitraje conlleva la designación de los árbitros por accionar y decisión de las partes; 3) se asigna a un mismo órgano facultades de coerción, pues el tribunal puede imponer sus sentencias cuando así lo resuelva y también sus laudos cuando actúe como árbitro; y, 4) instituye dos unidades arbitrales: el Tribunal y la Secretaría General, como organismos autónomos; SIERRALTA RÍOS, Aníbal: “Los mecanismos de solución... *ob. cit.*”, p. 32.

En este sentido, de conformidad a lo prescrito por el artículo 38 del Tratado Constitutivo, el Tribunal es competente para dirimir mediante arbitraje las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos, sean estos públicos o privados, regidos por el ordenamiento jurídico de la CAN, suscritos entre:

1. Órganos e instituciones del SAI;
2. Órganos e instituciones del SAI y terceros, sean estos públicos o privados;
3. Países miembros y terceros, sean estos públicos o privados; y,
4. Personas naturales o jurídicas entre sí.

Cabe mencionar que el Tribunal funcionará como órgano arbitral únicamente cuando exista acuerdo previo de las partes en conflicto. Asimismo, a elección de las partes, el Tribunal resolverá la controversia conforme a Derecho o a criterios de equidad. En todo caso, el laudo emitido por el Tribunal, será obligatorio, inapelable y constituirá título legal y suficiente para solicitar su ejecución conforme a las disposiciones internas de cada País miembro⁶²¹.

Un aspecto importante a destacar, es el hecho de que hasta la fecha, habiendo transcurrido más de quince años de la entrada en vigor del Tratado Constitutivo, el Tribunal no ha ejercido en ninguna oportunidad dicha función arbitral. Asimismo, llama la atención que hasta la fecha, dicha competencia arbitral no haya sido reglamentada⁶²², la cual recordemos, le ha sido encomendada al CAMRE por disposición expresa de la Disposición Transitoria Segunda del Estatuto del Tribunal.

4.6. Jurisdicción laboral

Otras de las competencias otorgadas al Tribunal de Justicia por el Protocolo de Cochabamba de 1996, es el de conocer las controversias laborales que se susciten en el

⁶²¹ Art. 38, párrafo tercero del TCTJCA.

⁶²² Con el objetivo de poner en práctica la referida función arbitral del Tribunal, se han desarrollado una serie de estudios y debates sobre el tema, entre los cuales podemos destacar la “1ra. Jornada de reflexión: Arbitraje en la Comunidad Andina”, convocada por la Secretaría General en 2002. Fruto de dichos encuentros es la obra de Baldón Herrera, en la que, entre otras cosas, nos presenta una propuesta de anteproyecto de decisión adicional al Estatuto del Tribunal por las cuales se instrumenta la función arbitral prevista en el TCTJCA, así como otros anteproyectos relacionados con la función arbitral del Tribunal; BALDÓN HERRERA, Genaro: *Propuesta de instrumentación del arbitraje en la Comunidad Andina*, Lima, Perú, 2002. Publicado por la Biblioteca Digital Andina. [Fecha de consulta: 26 de junio de 2013]. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/BDA/docs/CAN-PAS-0001.pdf>

seno de los órganos e instituciones del SAI⁶²³. En similar sentido se ha manifestado el Tribunal al señalar que, a propósito del alcance de la competencia que consagra el artículo 40 del Tratado Constitutivo, ella alcanza, a las controversias que se deriven de las relaciones de trabajo que se originen entre los órganos o instituciones del SAI y los funcionarios, empleados y trabajadores⁶²⁴ que, bajo relación de dependencia, presten servicio remunerado en ellos⁶²⁵.

Dicha atribución viene dada por el hecho de que los órganos e instituciones del SAI se encuentran revestidos de privilegios e inmunidades en el territorio de cada uno de los Países miembros⁶²⁶. En consecuencia, los tribunales nacionales no cuentan con competentes para resolver las controversias que en materia laboral puedan surgir entre dichos órganos e instituciones y sus funcionarios, empleados y trabajadores, en tal sentido, se faculta al Tribunal como el único y exclusivo juez para conocer dichas controversias laborales⁶²⁷.

Para que prospere una acción laboral en sede judicial, previamente debe haberse superado una etapa administrativa ante el órgano comunitario demandado⁶²⁸. En efecto, el ejercicio de la acción laboral se encuentra supeditado al requisito indispensable de que el demandante pruebe haber formulado petición directa a su empleador sobre los mismos derechos laborales que reclama, y no haber obtenido respuesta dentro de los treinta días siguientes, o habiéndola obtenido, que le hubiere sido total o parcialmente desfavorable⁶²⁹. Cumplido que fuere este requisito, el demandante tendrá allanado el camino para acudir al Tribunal.

⁶²³ Art. 40 del TCTJCA.

⁶²⁴ Al respecto, Chahín Lizcano ha señalado, que los órganos e instituciones del SAI ejercen sus funciones y competencias por medio de personas naturales a quienes se contrata en calidad de funcionarios, empleados o trabajadores. Como es natural, en las relaciones de los empleadores con sus trabajadores se presentan discrepancias, que dan origen a conflictos laborales, que deberán ser resueltos a la luz de las disposiciones comentadas, por el TJCA mediante el trámite de una acción judicial; CHAHÍN LIZCANO, Guillermo: “Acceso directo de los particulares al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina”, en *Revista de Derecho Themis*, Pontificia Universidad Católica del Perú, n. 42, 2001, pp. 149 y 150.

⁶²⁵ Proceso 1-DL-2008, sentencia del 4 de marzo de 2010. *GOAC*. Lima, 13 de abril de 2010, núm. 1817, pp. 1-12. Criterio reiterado en el proceso 1-DL-2009, sentencia del 18 de abril del 2012. *GOAC*. Lima, 18 de junio de 2012, núm. 2012, pp. 1-24.

⁶²⁶ Art. 49 del AC (Decisión 563).

⁶²⁷ PEJOVÉS MACEDO, José Antonio: “El sistema de solución de controversias en la Comunidad Andina (CAN)”, Disponible en: <http://ctrc.sice.oas.org/geograph/andina/Macedo.asp>

⁶²⁸ Proceso 1-DL-2008... *ob. cit.*

⁶²⁹ Art. 137, párrafo segundo del TCTJCA.

4.6.1. Objeto y finalidad

El ejercicio de la jurisdicción laboral que se proponga ante el Tribunal, tiene por objeto dirimir las controversias que, originadas en una relación de trabajo, se susciten entre los órganos e instituciones del SAI y sus respectivos funcionarios o empleados⁶³⁰. En consecuencia, las controversias laborales incoadas ante el Tribunal de Justicia deberán ser siempre de ámbito orgánico o institucional.

4.6.2. Legitimación activa

Son titulares de la acción laboral los funcionarios, empleados y trabajadores que tengan o hayan tenido relación laboral con cualquiera de los órganos o instituciones del SAI establecidos por el artículo 6 del AC⁶³¹, sólo estos y nadie más, podrán acudir al Tribunal de Justicia para reclamar el cumplimiento de sus derechos laborales.

Para que la acción laboral sea admitida, dicha demanda deberá llevara anexada, además de los requisitos establecidos de forma general por los artículos 45 y 46 del Estatuto del Tribunal, el contrato de trabajo o documental que acredite la existencia de la relación laboral, así como la copia de la respuesta dada por el organismo empleador al reclamo del funcionario de sus derechos laborales o, en su defecto, la demostración de que han transcurrido más de treinta días desde la fecha de presentación de la solicitud y la manifestación de no haber obtenido respuesta⁶³².

4.6.3. Legitimación pasiva

De la literalidad del artículo 40 del Tratado Constitutivo, y 136 y 137 de su Estatuto, se desprende que los legitimados pasivos en la incoación de una demanda laboral, vienen a ser todos los órganos e instituciones del SAI establecidos por el artículo 6 del AC.

4.6.4. Plazo para recurrir

Los sujetos legitimados podrán incoar la acción laboral dentro los tres años contados a partir del acto o hecho que origina la reclamación⁶³³. No obstante, deberán aguardar el

⁶³⁰ Art. 136 del ETJCA.

⁶³¹ Art. 137, párrafo primero del ETJCA.

⁶³² Art. 51 del ETJCA.

⁶³³ Art. 139 del ETJCA.

transcurso de treinta días a partir de la presentación de la petición directa formulada al órgano comunitario en la fase administrativa. Si transcurrido dicho plazo el reclamante no obtuviere respuesta, o la que obtuviere le fuera desfavorable, tendrá el camino allanado para acudir al Tribunal de justicia.

4.6.5. Efectos de la sentencia laboral

La sentencia emitida por el Tribunal en una demanda laboral tendrá carácter declarativo, la misma deberá basarse en los principios generales del Derecho laboral reconocidos por la Organización Internacional del Trabajo, y en aquellos que sean comunes a los Países miembros⁶³⁴.

⁶³⁴ Art. 135 del ETJCA.

CAPÍTULO III

ORDENAMIENTO JURÍDICO, SISTEMA DE FUENTES Y PRINCIPIOS DE LA COMUNIDAD ANDINA

1. El ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina

1.1. Antecedentes

El originario Acuerdo de Integración Subregional (Acuerdo de Cartagena), suscrito el 26 de mayo de 1969, entre otras cosas, dispuso la formación de dos órganos principales del Acuerdo, a decir: la Comisión, como órgano máximo del Acuerdo y, la Junta, como órgano técnico ejecutivo del mismo. Sin embargo, dicho documento no contempló la creación de un Tribunal de Justicia; como consecuencia de ello, no se llegó a perfilar la composición de un ordenamiento jurídico propio del Acuerdo.

Tuvieron que pasar varios años para que la Junta –a iniciativa de la Comisión– diera inicio a una serie de estudios para formular recomendaciones a los Gobiernos de los Países miembros sobre la necesidad de contar con un órgano jurisdiccional propio, así como el establecimiento de un ordenamiento jurídico propio del AC. Como resultado de dichos estudios, en enero de 1974, la Junta, mediante Propuesta N° 43, presentó formalmente el “Proyecto del Tratado para la Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo”, en el que además de proponer la creación del Tribunal, establecieron las bases de lo que sería el ordenamiento jurídico del entonces Acuerdo de Cartagena⁶³⁵.

Tras varias reuniones de negociación, en mayo de 1979 –en ocasión de conmemorar el Décimo aniversario de la creación del AC–, tuvo lugar la suscripción del Tratado de creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Dicho Tratado, destinó sus primeros cinco artículos a configurar el ordenamiento jurídico del AC; en ellos, se enumeró las disposiciones legales que conformaban el ordenamiento jurídico del AC

⁶³⁵ En opinión de Galo Pico Mantilla, estos documentos –refiriéndose a los elaborados por la Junta–, constituyen los antecedentes de la aprobación del ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena, pues en ellos se advierte el largo camino recorrido, los problemas de orden general, así como los criterios jurídicos y las posiciones técnicas de los participantes del proceso. Un aspecto a destacar, tiene que ver con el nombre que debía asignarse al conjunto de preceptos que integrarían el actual ordenamiento jurídico; así, se propuso el de “estructura jurídica”, luego “marco jurídico” y finalmente se aprobó la denominación de “ordenamiento jurídico”; PICO MANTILLA, Galo: *Temas jurídicos de la Comunidad Andina*, Quito, Ecuador, 2009, p. 44. Edición electrónica gratuita: EMED.NET. Texto completo disponible en: www.eumed.net/libros/2009d/627/

(artículo 1), se estableció la aplicabilidad directa de las Decisiones de la Comisión (artículo 3) y de las Resoluciones de la Junta (artículo 4) en los Países miembros a partir de la fecha de publicación en la GOAC y, se obligó a los Países miembros a adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman dicho ordenamiento jurídico (artículo 5).

Como se puede observar, tuvieron que pasar diez años para que el entonces Grupo Andino pudiera contar con un ordenamiento jurídico propio, y cuatro años más para que dicho ordenamiento fuera plenamente aplicable en los Países miembros del AC⁶³⁶. Posteriormente, el Protocolo de Quito, a tiempo de institucionalizar al Tribunal de Justicia como órgano principal del Acuerdo⁶³⁷, reiteró la autonomía del ordenamiento jurídico del AC, al establecer que la solución de controversias que surgieran con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico del AC, debían sujetarse a las normas del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia⁶³⁸. Eliminando de esta forma, toda referencia a los procedimientos establecidos en el Protocolo para la solución de controversias del Tratado de Montevideo.

Finalmente, el Protocolo de Trujillo, a tiempo de crear la Comunidad Andina y establecer el SAI, cambió el denominativo de “ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena”, por el de “ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina”⁶³⁹, nombre con el que es conocido actualmente el conjunto de normas comunes de Derecho originario y derivado de la CAN, aprobado por los Países miembros o por los órganos principales del AC.

1.2. Definición

Varias son las definiciones que se han dado acerca del Derecho comunitario, o lo que es lo mismo, acerca del ordenamiento jurídico de la CAN⁶⁴⁰. Una de las primeras

⁶³⁶ Si bien es cierto que el Tratado Constitutivo del Tribunal, con el que se estableció el ordenamiento jurídico del AC, fue suscrito el 28 de mayo de 1979; no es menos cierto que dicho Tratado entró en vigor el 19 de mayo de 1983, fecha a partir de la cual cobraron relevancia las disposiciones vigentes de Derecho primario y derivado del Grupo Andino.

⁶³⁷ Art. 5 del Protocolo de Quito.

⁶³⁸ Art. 15 del Protocolo de Quito.

⁶³⁹ Art. Tercero del Protocolo de Trujillo.

⁶⁴⁰ Véase: CAVELIER, Germán: *Régimen jurídico de los Tratados internacionales en Colombia*, (3º Ed.), Ed. Legis, Bogotá, Colombia, 2000, pp. 529 a 536; KAUNE ARTEAGA, Wálter: “La acción de incumplimiento ante los jueces nacionales en el contexto del Derecho comunitario”, en VV.AA.: *Memorias XI Encuentro de la Jurisdicción Contencioso Administrativo*, Ed. Consejo superior de la

definiciones fue dada por el Presidente del Tribunal –Dr. Galo Pico Mantilla⁶⁴¹–, para quien, “*El Ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena –hoy de la Comunidad Andina– es el conjunto de las normas fundacionales o constitucionales del Acuerdo y las derivadas del mismo, provenientes, respectivamente, de la voluntad de los Estados suscriptores y de los organismos para el efecto con poder normativo propio*”⁶⁴². En similar sentido se han manifestado Espíndola y Herrera⁶⁴³, para quienes el ordenamiento jurídico de la CAN, proviene de la voluntad de los Estados suscriptores del Acuerdo y del Derecho derivado, creado por los organismos nacidos del mismo Acuerdo.

En el ámbito europeo, Isaac Guy⁶⁴⁴ definió el Derecho comunitario como un “*conjunto organizado y estructurado de normas jurídicas que posee sus propias fuentes, dotado de órganos y procedimientos aptos para emitirlos e interpretarlos, así como hacer constatar y sancionar, llegado el caso, las violaciones*”.

De las definiciones anteriores, y utilizando las palabras de Lotario Vilaboy Lois⁶⁴⁵, podemos inferir, que el Derecho comunitario constituye un orden jurídico propio y específico de la Comunidad, integrado por un amplio y complejo conjunto de normas supranacionales, caracterizadas por una serie de principios, entre los que destacan como esenciales: la primacía, la eficacia directa y el efecto interno. Dichas disposiciones se insertan en el ordenamiento jurídico de los Países miembros, creando derechos y obligaciones que entran a formar parte de sus patrimonios jurídicos sin necesidad, generalmente, de acto de recepción o desarrollo en el Derecho interno; los cuales, prevalecen en caso de conflicto, sobre las normas nacionales.

De otra parte, resulta necesario señalar que, varios son los calificativos que se han dado al ordenamiento jurídico de la CAN, así por ejemplo, para Sáchica⁶⁴⁶, Tangarife y Lleras⁶⁴⁷, Novak⁶⁴⁸ y Espíndola y Herrera⁶⁴⁹, el ordenamiento jurídico de la CAN es

Judicatura, Bogotá, Colombia, 2006, pp. 50 a 55; ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino... *ob. cit.*, p. 40.

⁶⁴¹ El Dr. Galo Pico Mantilla fue Magistrado del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena durante el período 1987 – 1993, y Presidente del mismo el año 1987.

⁶⁴² PICO MANTILLA, Galo: *Jurisprudencia andina...* *ob. cit.*, p. 29.

⁶⁴³ ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino... *ob. cit.*, p. 59.

⁶⁴⁴ GUY, Issac: *Manual de Derecho comunitario...* *ob. cit.*, p. 173.

⁶⁴⁵ VILABOY LOIS, Lotario: “El sistema judicial comunitario... *ob. cit.*, pp. 15 y 16.

⁶⁴⁶ SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: “El ordenamiento jurídico andino y su Tribunal de Justicia”, en *Revista del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, n. 7, 1985, p. 5.

⁶⁴⁷ TANGARIFE TORRES, Marcel y LLERAS DE LA FUENTE, Carlos: *Derecho de la Integración en la Comunidad Andina*, Ed. Baker & McKenzie, Bogotá, Colombia, 2002, p. 149.

*autónomo e independiente*⁶⁵⁰ en el sentido de que no depende ni deriva de ningún otro ordenamiento. Para SÁCHICA⁶⁵¹ y Novak⁶⁵², es asimismo *complejo* ya que no solo implica un conjunto de normas sino, también, un conjunto de órganos y mecanismos propios. Según los mismos autores, es también *cambiante y dinámico* y no estático y definitivo, ya que se trata de un derecho progresivo y evolutivo. Por su parte, TANGARIFE y LLERAS⁶⁵³ y Espíndola y Herrera⁶⁵⁴, hacen referencia al carácter *propio* del ordenamiento jurídico de la CAN, en el sentido de que derivan directamente de la voluntad de los Países miembros y de los órganos que componen la CAN.

Por su parte, el Tribunal de Justicia, fue de los primeros en pronunciarse acerca del ordenamiento jurídico andino⁶⁵⁵; en efecto, ya en su segunda sentencia de 10 de junio de

⁶⁴⁸ NOVAK TALAVERA, Fabián: “La Comunidad Andina y su ordenamiento jurídico”, en NOVAK TALAVERA, Fabián (Dir.), *Derecho Comunitario Andino*, Instituto de Estudios Internacionales, Ed. Fondo Editorial, Lima, 2003, p. 57.

⁶⁴⁹ ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino... *ob. cit.*, p. 59.

⁶⁵⁰ Esta autonomía e independencia del Derecho comunitario (haciendo referencia al Derecho de la UE), tal y como ahora es admitida, en principio tuvo divida a la doctrina científica. Así, entre los que reconocen estas características del Derecho comunitario podemos señalar a: ALONSO GARCÍA, Ricardo: *Derecho comunitario, Derechos nacionales y Derecho común europeo*, Ed. Civitas, Madrid, España, 1989, pp. 27 – 30; BOULOUIS, Jean: *Droit institutionnel des Communautés européennes*, Ed. Montchrestien, Paris, Francia, 1984, p. 126; BUENO ARÚS, Francisco: “Características del ordenamiento jurídico comunitario”, en VV.AA.: *Estudios de Derecho comunitario europeo*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, España, 1989, p. 187; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho administrativo I*, (8º Ed) Ed. Civitas, Madrid, España, 1997, p. 143; y MUÑOZ MACHADO, Santiago: *El Estado el Derecho interno y la Comunidad europea*, Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, p. 28. Otra vertiente de la doctrina niega la autonomía e independencia del Derecho comunitario, así por ejemplo: LÓPEZ GONZÁLEZ, José Luis: “Las relaciones entre Derecho comunitario y ordenamiento interno en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en VV.AA.: *La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo, XVI Jornadas de estudio*, vol. I, Ed. Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, España, 1995, pp. 377 y ss.; y MARTÍ SÁNCHEZ, Jesús Nicolás: “Concepto y ámbito de ‘ordenamiento nacional’ ante las relaciones entre los ordenamientos nacional y comunitario”, en VV.AA.: *La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo, XVI Jornadas de estudio*, vol. 1, Ed. Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, España, 1995, p. 429. Finalmente, Martínez Lage, presenta una posición conciliadora al señalar que se trata de un nuevo campo de estudio del Derecho y que el mismo tiene un carácter *sui generis*, MARTÍNEZ LAGE, Santiago: “Las fuentes del Derecho comunitario”, en VV.AA.: *Estudios de Derecho comunitario europeo*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, España, 1989, p. 163 y ss.

⁶⁵¹ SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: “El ordenamiento jurídico andino... *ob. cit.*, p. 5.

⁶⁵² NOVAK TALAVERA, Fabián: “La Comunidad Andina y su ordenamiento jurídico... *ob. cit.*, p. 58.

⁶⁵³ TANGARIFE TORRES, Marcel y LLERAS DE LA FUENTE, Carlos: *Derecho de la Integración...* *ob. cit.*, p. 149.

⁶⁵⁴ ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino... *ob. cit.*, p. 59.

⁶⁵⁵ Con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal, ya la Comisión, en ocasión de celebrar su Vigesimonoveno Período de Sesiones Ordinarias, del 20 de mayo a 5 de junio de 1980, había señalado que: “*el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena tiene identidad y autonomía propias, constituye un derecho común y forma parte de los ordenamientos jurídicos nacionales. Prevalece, en el marco de sus competencias, sobre las normas nacionales sin que puedan oponerse a él medidas o actos unilaterales de los Países miembros...*”.

1987, pronunciada dentro el proceso 1-N-86⁶⁵⁶, vino a señalar que el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena –hoy de la Comunidad Andina– “*regula las relaciones de sus integrantes y todo el proceso de la integración en el Pacto Andino, y que es una manifestación de la soberanía conjunta y compartida de los Países miembros, por lo que no puede ser desconocido y tampoco alterado por ninguno de ellos, mucho menos por sus órganos de gobierno*”.

Esta afirmación fue complementada y desarrollada por la tercera sentencia del Tribunal pronunciado dentro el proceso 2-N-86⁶⁵⁷ también de 10 de junio de 1987. En dicha sentencia, el Tribunal realizó una importante contribución al ordenamiento jurídico andino, al afirmar que “*el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena es imperativo, de aplicación obligatoria en todos los Países miembros y, que debe ser respetado y cumplido por todos ellos y por supuesto por los Órganos del Acuerdo, lo mismo que por todos los organismos y funcionarios que ejercen atribuciones conforme a dicho ordenamiento, el cual regula el proceso de la integración que se cumple en una comunidad de derecho cual es la constituida en el Pacto Andino*”⁶⁵⁸.

Esta afirmación, tal como manifestó Tremolada Álvarez⁶⁵⁹, no ha sido lo suficientemente destacada por la doctrina. Sin embargo, resulta de gran importancia, pues en ella, el Tribunal estableció por primera vez el carácter imperativo y obligatorio del ordenamiento jurídico del AC; asimismo, hizo extensiva dicha aplicación obligatoria a todos los sujetos que actúan en el marco del proceso de integración; y, utilizo por primera vez la expresión de “Comunidad de Derecho” para referirse al complejo sistema jurídico institucional del AC⁶⁶⁰.

Posteriormente, el mismo Tribunal, a tiempo de pronunciarse en la primera sentencia dentro de un proceso de interpretación prejudicial⁶⁶¹, fue enfático al señalar que “*el*

⁶⁵⁶ Proceso 1-N-86, sentencia de 10 de junio de 1987. *GOAC*. Lima, 15 de julio de 1987, núm. 21.

⁶⁵⁷ Proceso 2-N-86, sentencia de 10 de junio de 1987. *GOAC*. Lima, 15 de julio de 1987, núm. 21.

⁶⁵⁸ Criterio reiterado en los procesos: 5-IP-89, 6-IP-93, 29-IP-95, 30-IP-95, 32-IP-95, 8-IP-96, 30-IP-98, 1-AI-2001, 34-AI-2001 y 148-IP-2003 entre otros.

⁶⁵⁹ TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “El Derecho andino: Una sistematización jurídica para la supervivencia de la Comunidad Andina de Naciones”, en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Cerio*, n. 57, universidad de Valencia, España, 2006, p. 36.

⁶⁶⁰ En similares términos se han referido a su turno Quindimil López y Tremolada Álvarez. QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la...* *ob. cit.*, p. 171; TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “El Derecho andino: una sistematización jurídica...” *ob. cit.*, p. 36.

⁶⁶¹ Proceso 1-IP-87... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 10-IP-95, 3-IP-96, 2-AI-97, 30-IP-98 y 14-AN-2001, entre otros.

*ordenamiento jurídico de la integración andina prevalece en su aplicación sobre las normas internas o nacionales, por ser característica esencial del Derecho Comunitario*⁶⁶².

1.3. Contenido

Los artículos 1 al 4 del Tratado Constitutivo del Tribunal establecen cuáles son las normas que integran el ordenamiento jurídico de la CAN, así como su naturaleza, ámbito de aplicación, jerarquía y preeminencia. Así, para establecer cuáles son las fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN, resulta necesario referirse al artículo 1 del Tratado Constitutivo del Tribunal, pues el mismo establece expresamente el contenido de este ordenamiento jurídico. En efecto, de conformidad con dicho artículo, el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, comprende:

- a) El Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales;
- b) El presente Tratado (haciendo referencia al Tratado Constitutivo del Tribunal) y sus Protocolos Modificatorios;
- c) Las Decisiones del CAMRE y la Comisión de la Comunidad Andina;
- d) Las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y
- e) Los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina”.

De la literalidad del referido artículo, podemos señalar que el ordenamiento jurídico de la CAN se encuentra conformado por cinco componentes que, jurídicamente, estarían agrupados en dos grandes categorías. La primera, compuesta por las normas fundamentales o de Derecho primario, tales como el AC, sus Protocolos e Instrumentos adicionales y el Tratado Constitutivo del Tribunal (inc. a y b); y, la segunda, integrada por las normas derivadas o de Derecho secundario, tales como, las Decisiones emitidas por el CAMRE y la Comisión, las Resoluciones de la Secretaría General, así como los Convenios de Complementación Industrial adoptados por los Países miembros entre sí (inc. c, d y e).

⁶⁶² Si bien es cierto, que estas primeras sentencia pronunciadas por el Tribunal de Justicia hacen referencia a las características del Derecho comunitario del entonces Acuerdo de Cartagena; no es hasta la sentencia de 26 de febrero de 1998, pronunciada dentro el proceso 1-AN-97 cuando el Tribunal hace un estudio detallado acerca de la naturaleza y características del ordenamiento jurídico de la ya Comunidad Andina, al cual nos remitimos.

No obstante, debemos recordar en este punto, que el proceso de integración iniciado en 1969, dio lugar a la suscripción de otros documentos al interior de la CAN, tales como: el Tratado Constitutivo del PA, el Protocolo adicional al Tratado Constitutivo del PA y el relativo a las elecciones directas y universales de sus representantes, los Convenios Andrés Bello, Simón Rodríguez e Hipólito Unánue, así como los que crean la CAF y el FAR –ahora FLAR–. Empero, dichos documentos no forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN, ya que, por voluntad de los plenipotenciarios de los Países miembros, el referido artículo 1 del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia, estableció un ordenamiento jurídico “cerrado” al enumerar sus componentes de forma restrictiva, es decir, acordando una estructura jurídica limitada sólo a los instrumentos directamente vinculados con el AC y al Tribunal de Justicia; por lo que no puede extenderse a otro tipo de normas como las previamente señaladas⁶⁶³.

En resumen, podemos señalar que el ordenamiento jurídico de la CAN se encuentra conformado por un conjunto organizado y estructurado de normas jurídicas provenientes de la voluntad de los Países suscribientes del Acuerdo, contenidas de una parte, en los Tratados constitutivos, tales como el AC, el Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia, así como en sus respectivos Protocolos modificatorios; y de otra, en las normas emitidas por los órganos del SAI, tales como las Decisiones del CAMRE y de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General (anteriormente por la Junta del AC), así como por los Convenios de Complementación Industrial adoptados por los Países miembros. Dichas disposiciones –las del ordenamiento jurídico de la CAN– se caracterizan por ser autónomas, complejas, cambiantes y dinámicas. Asimismo, constituyen un Derecho común y obligatorio para los Países miembros, así como para los distintos sujetos que actúan en el marco del proceso de integración⁶⁶⁴.

⁶⁶³ PICO MANTILLA, Galo: *Temas jurídicos de la comunidad andina... ob. cit.*, pp. 46 y 47.

⁶⁶⁴ Utilizando las palabras de Liñán Noguerras, podemos señalar que el singular ordenamiento jurídico de la CAN, fundamentado en su Tratado constitutivo (AC) y en el del Tribunal (TCTJAC), es el complejo resultado de una larga evolución de los tratados originarios de los años 60 y 70 respectivamente. El concepto del sistema jurídico resultante como tal, es decir, el Derecho de la CAN es una construcción de la jurisprudencia del TJAC –hoy del TJCA– y de una inestimable aportación doctrinal, nutrida fundamentalmente de la vasta experiencia de su homólogo europeo; LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas y actos en la Unión Europea (I)”, en MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: *Instituciones y derecho de la unión europea*, (6º Ed.), Ed. Tecnos, Madrid, España, 2010, p. 323.

2. Fuentes del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina

Como bien vino a señalar Juan A. Santamaría Pastor⁶⁶⁵, al acoger la teoría de las “fuentes del Derecho”⁶⁶⁶, no hay que olvidar que se está ante un concepto complejo, confuso y perturbador de la ciencia del Derecho. Y si a esto, le agregamos que dicho concepto lo aplicamos al ámbito del Derecho comunitario, dicha complejidad adquiere una mayor dimensión. Por su parte, el profesor Diego J. Liñán Noguerras⁶⁶⁷, fue categórico al señalar que el concepto de “fuentes del derecho” es en sí mismo difícil de precisar y ha originado en la ciencia jurídica serios problemas derivados de la polisemia de significados del término, polisemia que ha provocado concepciones jurídicas distintas y, en ocasiones, hasta contradictorias.

No obstante lo señalado precedentemente, y escapando al debate surgido con relación al concepto de fuentes del Derecho, en el presente trabajo partiremos del concepto genérico de fuentes del derecho entendido como los “*modos o formas de manifestarse externamente el Derecho positivo*”⁶⁶⁸. Trasladando este concepto al ámbito del Derecho comunitario, podríamos señalar que entendemos por fuentes del Derecho comunitario como los “modos o formas de creación de las normas comunitarias”. O como diría Garzón Clariana, se trata de aquellos métodos o fórmulas particularizadas por la que un orden jurídico crea sus propias normas, permitiéndonos identificar las normas que lo componen, así como los mecanismos de interpretación y aplicación⁶⁶⁹.

⁶⁶⁵ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Fundamentos de Derecho administrativo*, vol. I, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, España, 1988, p. 286.

⁶⁶⁶ Con relación al concepto de “fuentes del Derecho”, resulta necesario aclarar en este punto, que no es intención del presente trabajo precisar dicho concepto, y mucho menos intentar aclarar los problemas derivados de la polisemia del término; de hacerlo, desviaría la atención del objetivo del presente capítulo. No obstante, a fin de precisar el alcance de dicho término, hacemos referencia a los excelentes trabajos desarrollados por la doctrina civilistas, a los cuales nos remitimos: CASTÁN TOBEÑAS, José: *Derecho civil español común y foral*, Tomo I, vol. I, (Reimpresión de la undécima edición), Ed. Reus S.A., Madrid, España, 1978, pp. 373 y ss.; DE CASTRO BRAVO, Federico: *Derecho civil en España. Parte general*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, España, 1955, pp. 327 y ss.; y, DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN BALLESTEROS, Antonio: *Sistema de Derecho civil*, vol. I, Ed. Tecnos, Madrid, España, 1995, pp. 93 y ss.

⁶⁶⁷ LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas (I)... *ob. cit.*”, pp. 324 y 325.

⁶⁶⁸ CASTÁN TOBEÑAS, José: *Derecho civil español común... ob. cit.*, p. 396.

⁶⁶⁹ GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J. (Dirs.), *El derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Ed. Civitas, Madrid, España, 1993, p. 23.

Con relación a la clasificación⁶⁷⁰ de las fuentes del Derecho comunitario, debemos señalar en primer lugar que la doctrina distingue básicamente dos tipos de fuentes, según exista o no constatación escrita de las mismas. Esta primera clasificación hace referencia a las fuentes escritas (Derecho originario, acuerdos internacionales y Derecho derivado) y no escritas (principios generales, Derecho consuetudinario y jurisprudencia) del Derecho comunitario⁶⁷¹.

Sin embargo, la clasificación más generalizada en la doctrina comunitaria –la cual compartimos– es la que distingue entre Derecho originario, Derecho derivado y Derecho complementario; este último con un tratamiento menos homogéneo. Existiendo unanimidad en cuanto a su enumeración y contenido, sin embargo, su ordenación o clasificación sistemática carece de unanimidad en la doctrina comunitaria⁶⁷².

A este fin, resulta necesario aclarar, que si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha señalado principalmente la existencia de dos tipos de fuentes –originarias, primarias o constitucionales y derivadas o secundarias–⁶⁷³, la doctrina ha ampliado esta clasificación, señalando que las fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN pueden ser ordenadas hasta en cuatro grandes grupos⁶⁷⁴.

⁶⁷⁰ Las fuentes del ordenamiento jurídico comunitario han sido objeto de numerosas y dispares clasificaciones por parte de la doctrina, las cuales varían considerablemente según acudamos a uno u otro autor. Quienes más han estudiado el tema que nos ocupa y, por tanto, los más acreditados son: BOULOUIS, Jean: *Droit institutionnel des communautés... ob. cit.*, pp. 209 y ss.; CEREXHNE, Etienne: *Le droit européen: Les institutions*. Ed. Nauwelearts, Lovaina, 1979; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho administrativo... ob. cit.*, pp. 145 y ss.; GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... ob. cit.”, pp. 23 y ss.; GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, pp. 135 – 177; LOUIS, Jean-Víctor: *L’Ordre juridique communautaire*, Bruselas, 1979, pp. 21 y ss.; MARTÍNEZ LAGE, Santiago: “Las fuentes del Derecho comunitario... ob. cit.”, pp. 163 y ss., a los cuales nos remitimos.

⁶⁷¹ MORCILLO MORENO, Juana: “Fuentes del Derecho comunitario”, en ORTEGA ÁLVAREZ, Luis (Dir.), *Derecho comunitario europeo*, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 2007, p. 94.

⁶⁷² Con relación a la clasificación de las fuentes del Derecho comunitario, es necesario aclarar que en el presente trabajo, haremos referencia sólo a las fuentes formales del Derecho comunitario, es decir, a las formas que han de revestir los actos por los cuales se manifiesta externamente el Derecho comunitario. No así a las fuentes materiales del Derecho comunitario; sin perder de vista que las fuentes formales no son algo distinto y separado de las fuentes materiales, sino, distintas perspectivas de una misma realidad.

⁶⁷³ Véase por ejemplo: Proceso 7-AI-99... *ob. cit.*

⁶⁷⁴ Con relación a la clasificación de las fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN, Tremola Álvarez siguiendo los criterios señalados por la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal, clasificó las fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN en los siguientes: 1) fuentes normativas directas, en el que se encuentran el Derecho originario y el Derecho derivado; 2) fuentes normativas indirectas, en el que hace referencia de forma excepcional a la normativa nacional de los Países miembros, así como al Derecho internacional; y, 3) fuentes no normativas, en el que se encuentra la jurisprudencia, la doctrina y los principios generales del Derecho; TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: *El Derecho andino en Colombia*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, 2006, pp. 36 – 73.

Precisamente al estudio de este conjunto de normas jurídicas dedicaremos las próximas líneas. A este fin, no solo tendremos en cuenta la norma positiva y la doctrina, sino también, la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia, institución que ha venido a delimitar claramente el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN.

2.1. Fuentes de Derecho originario

Las normas de Derecho originario se identifican sustancialmente con los Tratados Constitutivos del AC y del Tribunal de Justicia, así como con las normas convencionales que han venido a complementarlos o modificarlos a lo largo del tiempo⁶⁷⁵. Desde el punto de vista formal, se trata de normas constitucionales de naturaleza convencional (Tratados con sus protocolos y anexos) cuya interpretación se encuentra sujeta a los principios generales de Derecho internacional en materia de Tratados⁶⁷⁶, es decir, al Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969. Desde el punto de vista del Derecho comunitario, constituyen lo que se ha dado en llamar normas constitucionales comunitarias, a las que se encuentran sometidas o jerarquizadas las demás normas comunitarias⁶⁷⁷.

La importancia de los Tratados Constitutivos del AC así como del Tribunal de Justicia, radica en el hecho de que se sitúan en la cúspide de la pirámide normativa comunitaria⁶⁷⁸, esto es, que la validez de las demás normas comunitarias ha de medirse por su conformidad con dichos Tratados. En efecto, las disposiciones contenidas en los Tratados constitutivos constituyen la máxima expresión en la jerarquía normativa del

⁶⁷⁵ En opinión de Diego J. Liñán Noguera, las características básicas de este tipo de normas, pueden agruparse en torno a tres ejes fundamentales, a saber: “a) Tanto material como formalmente se trata de normas jurídico-internacionales y, en consecuencia, regidas por las normas de Derecho internacional general aplicables a los tratados internacionales, b) como elemento de normativa esencial, revisten una dimensión ‘constitucional’ que se manifiesta en sus contenidos (establecen los principios, determinan los poderes atribuidos y sus límites, estructuran el sistema institucional y la distribución de sus poderes y funciones así como los procedimientos para su ejercicio y control) y en la garantía de su preeminencia sobre cualquier otra norma y, c) como elemento de regulación (haciendo referencia a las normas originarias de la UE), contienen regulaciones materiales específicas (así, relativas a las libertades comunitarias, a las reglas de competencia o las políticas comunitarias)”, LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas (I)... *ob. cit.*, p. 326.

⁶⁷⁶ El Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, establece los posibles mecanismos de revisión de los Tratados, distinguiéndose en los artículos 40 y 41 entre enmienda y modificación de los mismos.

⁶⁷⁷ RODRÍGUEZ CARRIÓN, Alejandro J. y SALINAS DE FRÍAS, Ana: *Bases de derecho comunitario europeo*, Universidad de Málaga, 2007, p. 172.

⁶⁷⁸ En similar sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia al señalar que el “*tope de todo ordenamiento jurídico comunitario se ubican los tratados constitutivos del mismo, así como sus enmiendas consignadas en protocolos modificatorios. (...) Ellos constituyen la base primigenia del derecho comunitario...*”. Proceso 1-IP-96, sentencia de 9 de diciembre de 1996. GOAC. Lima. 14 de abril de 1997, núm. 257, pp. 25-38. Criterio reiterado en los procesos 1-AN-97, 7-AI-99, entre otros.

ordenamiento jurídico comunitario y prevalece sin excepción ante otras fuentes de Derecho comunitario⁶⁷⁹.

Dichos Tratados se rigen, en cuanto a su validez, duración, efectos e interpretación, por sus propias disposiciones así como por las normas generales de Derecho internacional en materia de Tratados⁶⁸⁰. Este primer grupo de fuentes formales del Derecho comunitario, pueden clasificarse en tres grandes grupos:

a) Tratados Constitutivos del Acuerdo de Cartagena:

- Acuerdo de Integración Subregional (Acuerdo de Cartagena), de 26 de mayo de 1969, en vigor desde el 16 de octubre de 1969,
- Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, de 28 de mayo de 1979, en vigor desde 19 de mayo de 1983;
- Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, de 28 de mayo de 1996, en vigor desde el 25 de agosto de 1999.

b) Tratados de Adhesión y denuncia del Acuerdo de Cartagena:

- Instrumento Adicional al Acuerdo de Cartagena para la adhesión de Venezuela, de 13 de febrero de 1973, en vigor desde el 31 de diciembre de 1973.
- Protocolo Adicional al Acuerdo de Cartagena relativo al Retiro de Chile del Acuerdo, de 5 de octubre de 1975, en vigor desde el 30 de octubre de 1976.

c) Protocolos modificatorios del Acuerdo de Cartagena:

- Protocolo de Lima Adicional al Acuerdo de Cartagena, de 30 de octubre de 1976,
- Protocolo de Arequipa Adicional al Acuerdo de Cartagena, de 21 de abril de 1978,
- Protocolo de Quito Modificadorio el Acuerdo de Cartagena, de 12 de mayo de 1987, en vigor desde el 25 de mayo de 1988;

⁶⁷⁹ CAMPINS ERITJA, Mar y Pi LLORENS, Montserrat: “Ordenamiento jurídico comunitario: Fuentes”, en ABELLÁN HONRUBIA, Victoria y VILÀ COSTA, Blanca (Dirs.), *Lecciones de Derecho comunitario europeo*, (6º ed.), Ed. Ariel, Barcelona, España, 2011, p. 106.

⁶⁸⁰ RODRÍGUEZ CARRIÓN, Alejandro J. y SALINAS DE FRÍAS, Ana: *Bases de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 172.

- Protocolo de Trujillo Modificatorio del Acuerdo de Cartagena, de 10 de marzo de 1996, en vigor desde el 3 de junio de 1997;
- Protocolo de Sucre Modificatorio del Acuerdo de Cartagena, de 25 de junio de 1999, en vigor desde el 14 de abril de 2003;
- Protocolo de Cochabamba Modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, de 28 de mayo de 1996, en vigor desde el 25 de agosto de 1999.

Por medio de dichas normas de Derecho originario, se crea y configura una nueva estructura jurídica e institucional de carácter comunitario, asignándoles competencias y poderes específicos, así como los procedimientos necesarios para la adopción de normas de Derecho derivado⁶⁸¹. En similar sentido se ha pronunciado Jean-Víctor Louis, al señalar que los Tratados constitutivos organizan la producción de normas jurídicas y establecen los procedimientos de aplicación de los mismos por parte de las instituciones⁶⁸². Cabe señalar que contra tales normas no cabe recurso alguno.

Con relación al ámbito de aplicación espacial y temporal de las normas de Derecho originario, conviene advertir que dichas normas se aplican en el territorio de los Países miembros a todos sus habitantes⁶⁸³, y permanecen en vigencia por tiempo indefinido⁶⁸⁴.

2.2. Fuentes de Derecho derivado

Las normas de Derecho originario contienen pocas cláusulas materiales, limitándose, a fijar y definir sus objetivos y finalidades. La puesta en práctica de tales objetivos se confía a las instituciones comunitarias, las cuales disponen de un amplio poder normativo⁶⁸⁵. Este poder normativo comunitario equivaldría a un auténtico poder legislativo. En efecto, tanto el AC como el Tratado Constitutivo del Tribunal, no agotan el marco jurídico institucional de las mismas, sino que en ellas se establecen las

⁶⁸¹ HUESA VINAIXA, Rosario: “El sistema de fuentes del derecho comunitario europeo”, en HUESA VINAIXA, Rosario (Coord.), *Instituciones de derecho comunitario*, (2º Ed). Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, p. 141.

⁶⁸² LOUIS, Jean-Víctor: *El ordenamiento jurídico comunitario*, (4º Ed), Comisión de las Comunidades Europea, Bruselas, Luxemburgo, 1991, p. 78.

⁶⁸³ Art. 3, del ETJCA.

⁶⁸⁴ Art. 134, párrafo segundo del AC.

⁶⁸⁵ CAMPINS ERITJA, Mar y Pi LLORENS, Montserrat: “Ordenamiento jurídico comunitario... *ob. cit.*”, p. 113.

condiciones en las que las instituciones comunitarias pueden elaborar normas de “Derecho derivado”.

La expresión “Derecho derivado” abarca un conjunto de actos adoptados por las instituciones comunitarias con miras a cumplir los objetivos del Acuerdo⁶⁸⁶. Es decir, se trata de un conjunto de normas jurídicas adoptado por las instituciones comunitarias en ejercicio de las competencias que les han sido atribuidas, las cuales permiten el normal desenvolvimiento de las competencias del Acuerdo⁶⁸⁷.

Dichos actos comunitarios constituyen el segundo nivel de las fuentes de Derecho comunitario, también llamadas “Derecho secundario”. Según Liñán Nogueras⁶⁸⁸, dichos actos comunitarios constituyen la expresión formal de la producción de las instituciones de actos jurídicos vinculantes. Con relación a estas normas, ya no nos encontramos frente al Derecho convencional, sino ante un verdadero Derecho legislado⁶⁸⁹, es decir, un cuerpo de normas segregado por la misma comunidad, de manera casi autónoma, aprobado en aplicación y para la aplicación de estos⁶⁹⁰.

Por último, como bien vino a señalar Gregorio Garzón Clariana, es habitual en los estudios sobre las fuentes de Derecho derivado, distinguir entre “actos típicos” que corresponden a las categorías definidas por los Tratados (actos normativos de las comunidades expresamente enumerados), y “actos atípicos”, que no coinciden con dichos tipos⁶⁹¹. Dentro el primer grupo encontramos las Decisiones del CAMRE y de la Comisión, y las Resoluciones de la Secretaría General. Por su parte, los actos surgidos de la actividad de las instituciones, las cuales no se encuentran previstas por el artículo

⁶⁸⁶ LOUIS, Jean-Víctor: *El ordenamiento jurídico comunitario... ob. cit.*, p. 81.

⁶⁸⁷ En opinión de Huesa Vinaixa, dos son las características de este conjunto de normas que interesa destacar: a) el hecho de que, al adoptar los actos que lo componen, las instituciones comunitarias actúan en ejercicio de competencias que les han sido atribuidas por los Tratados. En esa atribución encuentra, pues, el Derecho derivado su fundamento y primera condición de validez; y, b) en coherencia con la característica anterior, la subordinación jerárquica de los actos de Derecho derivado al Derecho originario; HUESA VINAIXA, Rosario: “El sistema de fuentes del derecho... ob. cit.”, pp. 145 y 146.

⁶⁸⁸ LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas y actos en la Unión Europea (II)”, en MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: *Instituciones y derecho de la unión europea*, (6º ed.), Ed. Tecnos, Madrid, España, 2010, pp. 344 y 345.

⁶⁸⁹ Con relación a este punto, Isaac Guy ha señalado que nos encontramos en presencia de un poder normativo totalmente comparable a un poder legislativo. Por su parte, el TJCE no ha tenido reparo en utilizar las expresiones de “actos cuasilegislativos”, “ley comunitaria”, “legislador comunitario” o “poder legislativo” entre otros. GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 185; Sentencia de 16 de julio de 1956, *Fédechar c. Alta Autoridad*, 8/55, p. 227, y Sentencia de 17 de diciembre de 1970, *Koster*, 27/70, pp. 1176 y 1180.

⁶⁹⁰ GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 185.

⁶⁹¹ GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... ob. cit.”, p. 36.

1 del Tratado Constitutivo del Tribunal, tales como los reglamentos internos, recomendaciones, dictámenes y otros, conformarían los actos atípicos de este segundo nivel de fuentes del Derecho comunitario. En el presente trabajo, sólo haremos referencia a los actos típicos emanados de las instituciones comunitarias.

2.2.1. Actos típicos

Como ya tuvimos oportunidad de avanzar *supra*, la actividad normativa de los órganos e instituciones de la CAN, vienen a constituir los actos típicos del Derecho derivado andino. En efecto, se trata de un conjunto de modos de instrumentación jurídica con fundamento en las normas constitutivas⁶⁹² del AC.

Dichos actos típicos se encuentra previstos por el artículo 1, incs. c) y d) del Tratado Constitutivo del Tribunal, de cuya literalidad se desprende que, forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN, en calidad de normas derivadas, las siguientes:

- Las Decisiones del CAMRE y de la Comisión (1 a 819, hasta el 23 de mayo de 2017), y
- Las Resoluciones de la Secretaría General (1 a 1926, hasta el 23 de mayo de 2017)⁶⁹³.

Específicamente, los artículos 17, 21 y 29 del AC contienen las descripciones específicas de los actos que los órganos e instituciones del AC adoptan en el ejercicio de las competencias que les han sido atribuidas, los cuales pasamos a desarrollar muy someramente.

2.2.1.1. Decisiones del CAMRE y de la Comisión

Las Decisiones de la CAN pueden ser calificadas como la expresión más perfecta del poder normativo de las instituciones del AC, pues las mismas, constituyen el equivalente a auténticas leyes de Derecho estatal⁶⁹⁴. Como diría Isaac Guy –haciendo referencia al Reglamento de la UE–, es con diferencia, la principal fuente de Derecho

⁶⁹² LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas (II)... *ob. cit.*, p. 335.

⁶⁹³ Asimismo, forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN, las Resoluciones de la Junta del Acuerdo de Cartagena (1 a 507, hasta el 31 de julio de 1997), fecha en que dio inicio a sus funciones la Secretaría General de la Comunidad Andina.

⁶⁹⁴ GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... *ob. cit.*, p. 40; GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 186.

derivado⁶⁹⁵ de la CAN. En efecto, las Decisiones andinas, son el instrumento jurídico mediante el cual se expresa el poder normativo tanto del CAMRE⁶⁹⁶ como de la Comisión⁶⁹⁷, las mismas adquieren la calidad de normas jurídicas y se rigen por lo establecido en el Tratado Constitutivo del Tribunal⁶⁹⁸.

Desde el punto de vista material, las Decisiones constituyen verdaderas “leyes comunitarias”⁶⁹⁹, ya que no solo prescriben un resultado, sino también la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico de la CAN⁷⁰⁰. Por medio de las Decisiones, las instituciones llevan a cabo las políticas comunes del Acuerdo en aquellas competencias específicas que han sido transferidas de la órbita estatal a la comunitaria. Por su naturaleza comunitaria, las Decisiones se superponen automáticamente a las disposiciones de Derecho interno.

Al igual que las disposiciones legales de los Países miembros, las Decisiones contienen prescripciones generales e impersonales, es decir, legislan abstractamente⁷⁰¹. Su ámbito de aplicación se extiende a todos los sujetos del Derecho comunitario (instituciones, Países miembros, personas físicas y jurídicas) cualquiera que sea su naturaleza. En efecto, las Decisiones comunitarias se dirigen a los sujetos de derecho internos de los Países miembros, y son obligatorias en cada uno de sus elementos; como diría Isaac Guy, engendran por sí mismas derechos y obligaciones para los propios particulares⁷⁰².

Las Decisiones de la CAN pueden ser de naturaleza legislativa, ejecutiva o administrativa; utilizando las palabras de Quindimil López, se trata de normas jurídicas polivalentes⁷⁰³. Las Decisiones legislativas son aquellas que regulan de forma general algún aspecto del proceso de integración, supliendo en la órbita nacional la respectiva materia. Por su parte, las Decisiones ejecutivas son las que establecen medidas de cumplimiento para los Países miembros, como la armonización de los regímenes

⁶⁹⁵ GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 186.

⁶⁹⁶ Art. 17 del AC (Decisión 563).

⁶⁹⁷ Art. 21 del AC (Decisión 563).

⁶⁹⁸ Art. 12, párrafo tercero del Reglamento del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores (RCAMRE). Decisión 407... *ob. cit.*

⁶⁹⁹ En opinión de Liñán Noguerras –haciendo referencia al Reglamento de la UE–, estas disposiciones gozan de los siguientes caracteres: alcance general, abstracción, efecto *erga omnes*, obligatoriedad en todos sus elementos, aplicabilidad directa en todos los Estados miembros y otros con los que la teoría cualifica a la ley; LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas (II)... *ob. cit.*, pp. 348 – 351.

⁷⁰⁰ Art. 4, párrafo primero del TCTJCA.

⁷⁰¹ GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 186.

⁷⁰² *Ibidem* pp. 187 y 188.

⁷⁰³ QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la... ob. cit.*, p. 190.

fiscales. Finalmente, las Decisiones administrativas son aquellas que regulan la organización y el funcionamiento interno de los órganos e instituciones de la Comunidad⁷⁰⁴.

El alcance normativo de las Decisiones andinas abarca varios aspectos del proceso de integración, así por ejemplo: la formulación de la política general del proceso de integración, de la política exterior y de las relaciones comerciales de los Países miembros, la creación de determinados órganos, la integración física y fronteriza, y en general, todas aquellas medidas que sean necesarias para el logro de los objetivos del Acuerdo.

Por disposición del artículo 2 del Tratado Constitutivo del Tribunal, las Decisiones obligan a los Países miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el CAMRE o la Comisión. Y serán directamente aplicables a partir de la fecha de su publicación en la GOAC, a menos que las mismas señalen una fecha posterior⁷⁰⁵. En consecuencia, a partir de su publicación, las Decisiones producen por sí misma, automática y simultáneamente, sin intervención alguna del poder normativo nacional, efectos jurídicos en todo el territorio de los Países miembros⁷⁰⁶.

Finalmente, debemos señalar que las Decisiones de la CAN gozan de presunción de validez, lo que implica que sus efectos no cesarán más que por pronunciamiento de nulidad por parte del Tribunal de Justicia, sin que a ningún otro órgano, interno o comunitario, competa manifestarse al respecto.

2.2.1.2. Resoluciones de la Secretaría General

Las Resoluciones de la Secretaría General al igual que las Decisiones de la CAN, pueden ser calificadas como la expresión más perfecta del poder normativo de las instituciones comunitarias. En efecto, las Resoluciones de la Secretaría General, son el instrumento jurídico mediante el cual la Secretaría General expresa su poder normativo,

⁷⁰⁴ Véase: QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la...* ob. cit., p. 191; y TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: "El Derecho andino: una sistematización jurídica..." ob. cit., p. 46.

⁷⁰⁵ Art. 3, párrafo primero del TCTJCA.

⁷⁰⁶ GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario...* ob. cit., p. 187.

las mismas adquieren la calidad de normas jurídicas y se rigen por lo establecido en el Tratado Constitutivo del Tribunal⁷⁰⁷.

Al igual que la Decisiones, las Resoluciones de la Secretaría General constituyen verdaderas “leyes comunitarias”, ya que no solo prescriben un resultado, sino también la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico de la CAN⁷⁰⁸. Por medio de las Resoluciones, la Secretaría General, en su condición de órgano ejecutivo de la CAN, lleva a cabo su misión de velar por la aplicación del AC y por el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino. Asimismo, por su naturaleza comunitaria, las Resoluciones de la Secretaría General se superponen automáticamente a las disposiciones de Derecho interno.

Las Resoluciones comunitarias se dirigen a los sujetos de Derecho interno de los Países miembros, y son obligatorias en cada uno de sus elementos. El alcance normativo de las Resoluciones de la Secretaría General abarca varios aspectos del proceso de integración, así por ejemplo: la formulación de propuestas de Decisiones, iniciativas y sugerencias al CAMRE y a la Comisión, la reglamentación o ejecución de las Decisiones, y en general, todas aquellas medidas que sean necesarias para el logro de los objetivos del Acuerdo.

Las Resoluciones de la Secretaría General pueden ser de naturaleza legislativa y administrativa. Las Resoluciones legislativas son aquellas por las cuales se determina si una medida adoptada unilateralmente por un País miembro constituye o no “restricciones” o “gravámenes” al programa de liberación. Por otra parte, las Resoluciones administrativas son aquellas que reflejan la manifestación de la voluntad del organismo respecto de la ejecución o la operación de alguno de los asuntos relacionados con la administración⁷⁰⁹.

⁷⁰⁷ Con relación a la jerarquía normativa de las Resoluciones de la Secretaría General, el Tribunal ha señalado que el Derecho derivado producido por la Secretaría General, es “*de igual jerarquía que el generado por la Comisión*”, con excepción de aquellas que vienen a reglamentar o ejecutar las Decisiones de la Comisión, en dicho caso, la jerarquía legal de la Resolución será inferior y supeditada a la Decisión a la cual desarrolla. Véase: Proceso 1-AN-97, sentencia de 26 de febrero de 1998. GOAC. Lima, 13 de mayo de 1998, núm. 340, pp. 10-41.

⁷⁰⁸ Art. 4, párrafo primero del TCTJCA.

⁷⁰⁹ Véase: QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la...* ob. cit., pp. 202 y 203 y TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “El Derecho andino: Una sistematización jurídica...” ob. cit., pp. 46.

De la literalidad del artículo 3 párrafo primero del Tratado Constitutivo del Tribunal, se desprende que las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables a partir de la fecha de su publicación en la GOAC, a menos que las mismas señalen una fecha posterior. En consecuencia, a partir de su publicación, las Resoluciones de la Secretaría General producen efectos jurídicos en todo el territorio comunitario.

Por último, debemos señalar que las Resoluciones de la Secretaría General, al igual que las Decisiones de la CAN, gozan de presunción de validez, lo que implica que sus efectos no cesarán más que por pronunciamiento de nulidad por parte del Tribunal, sin que a ningún otro órgano, interno o comunitario, competa manifestarse al respecto.

2.3. Fuentes de Derecho complementario

Dentro el tercer y último nivel normativo del Derecho comunitario de la CAN, haremos referencia en primer lugar a los Convenios de Complementación Industrial previstos por el inc. e) del artículo 1 del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia. A continuación analizaremos los principales aspectos del Derecho internacional, y concluiremos haciendo referencia a las fuentes no escritas del Derecho comunitario de la CAN.

2.3.1. Convenios de complementación industrial

Dentro de este tercer nivel normativo encontramos a los denominados “Convenios de complementación industrial”, los cuales, por prescripción del artículo 64 del AC, son acuerdos celebrados por dos o más Países miembros de la CAN con el objetivo de impulsar determinados sectores de la industria⁷¹⁰.

El originario artículo 1 del Tratado Constitutivo del TJAC no contempló como parte del ordenamiento jurídico andino a dichos Convenios, por lo que tuvo que ser incorporado al mismo mediante Resolución N° 355 de 9 de diciembre de 1994⁷¹¹ de la entonces Junta del AC. Esta carencia fue subsanada posteriormente por el Tratado Constitutivo del TJCA, el cual dispuso que dichos Convenios formen parte del ordenamiento jurídico de la CAN.

⁷¹⁰ A la fecha, sólo se ha celebrado un Convenio de Complementación Industrial, se trata del “Convenio de Complementación en el Sector Automotor”, suscrito el 13 de noviembre de 1993, por Colombia, Ecuador y Venezuela.

⁷¹¹ Publicado en la GOAC n. 483, de 17 de diciembre de 1999.

De lo anterior, se puede inferir que para que un Convenio de complementación industrial forme parte del ordenamiento jurídico de la CAN, los mismos deben ser adoptados en el marco del proceso de integración andina, suscrito por dos o más Países miembros y subordinado a los Tratados Constitutivos del AC y del Tribunal; siendo estos los presupuestos para que dichos Convenios formen parte del ordenamiento jurídico de la CAN.

2.3.2. El Derecho internacional

El ordenamiento jurídico originario en el que se sustenta la CAN, como son los Tratados constitutivos del AC y del Tribunal de Justicia, no dejan de ser Tratados internacionales⁷¹², por lo mismo, estos se encuentran sujetos a lo dispuesto por el artículo 5 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Desde el punto de vista formal, se trata de normas constitucionales de naturaleza convencional (Tratados con sus protocolos y anexos) cuya interpretación se encuentra sujeta a los principios generales de Derecho internacional en materia de Tratados⁷¹³. Desde el punto de vista del Derecho comunitario, constituyen lo que se ha dado en llamar normas constitucionales comunitarias⁷¹⁴.

De lo anterior, se puede concluir señalando que las obligaciones internacionales que vinculan a la CAN, tienen su origen en el Derecho internacional general⁷¹⁵, así como en los principios universalmente reconocidos de libre consentimiento y de buena fe, y en la norma *pacta sunt servanda*, en tanto que sujetos que son de Derecho internacional. No obstante, esto no quiere decir que el Derecho comunitario de la CAN se encuentre

⁷¹² En opinión de Liñán Nogueras, las características básicas de este tipo de normas, pueden agruparse en torno a tres ejes fundamentales, a saber: “a) Tanto material como formalmente se trata de normas jurídico-internacionales y, en consecuencia, regidas por las normas de Derecho internacional general aplicables a los tratados internacionales, b) como elemento de normativa esencial, revisten una dimensión ‘constitucional’ que se manifiesta en sus contenidos (establecen los principios, determinan los poderes atribuidos y sus límites, estructuran el sistema institucional y la distribución de sus poderes y funciones así como los procedimientos para su ejercicio y control) y en la garantía de su preeminencia sobre cualquier otra norma y, c) como elemento de regulación (haciendo referencia a las normas originarias de la UE), contienen regulaciones materiales específicas (así, relativas a las libertades comunitarias, a las reglas de competencia o las políticas comunitarias)”, LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas (I)... *ob. cit.*, p. 326.

⁷¹³ El Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, establece los posibles mecanismos de revisión de los Tratados, distinguiéndose en los artículos 40 y 41 entre enmienda y modificación de los mismos.

⁷¹⁴ RODRÍGUEZ CARRIÓN, Alejandro J. y SALINAS DE FRÍAS, Ana: *Bases de derecho comunitario...* *ob. cit.*, p. 172.

⁷¹⁵ En opinión de Uribe Restrepo, el Derecho comunitario comparte sus dominios celosamente y con naturalidad con los ordenamientos jurídicos internacionales, y constitucional federativo; URIBE RESTREPO, Fernando: *El Derecho de la integración en el Grupo Andino*, Ed. Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Quito, Ecuador, 1997, p. 4.

sometido al Derecho internacional. Al contrario, tal como vino a señalar el Tribunal de Justicia, la relación entre el Derecho comunitario y el orden jurídico internacional, mirada desde una perspectiva externa, muestra al Derecho internacional general como una de las fuentes del Derecho comunitario⁷¹⁶. En cuanto a las relaciones de jerarquía, puede considerarse que dichos acuerdos ocupan una posición subordinada al derecho primario y superior al Derecho derivado.

Ahora bien, en el ámbito comunitario, resulta necesario distinguir entre el papel que desempeña el Derecho internacional general y el Derecho internacional convencional. Así, en opinión de Carlos Rodríguez Iglesias –haciendo referencia al Derecho comunitario europeo– la Comunidad, en este caso la CAN, así como los actos internacionales de dicha organización, se encuentran sometidos al Derecho internacional general⁷¹⁷. Por otro lado, cuando hacemos referencia a los Tratados u acuerdos internacionales suscritos por la CAN con terceros en ejercicio de sus competencias; así como aquellos suscritos por los Países miembros entre éstos y con terceros en el marco del proceso de integración, nos estamos refiriendo a una actividad convencional de la comunidad, es decir, a un Derecho internacional convencional.

2.3.3. Las fuentes no escritas del Derecho comunitario

Un sistema jurídico complejo como es el ordenamiento jurídico de la CAN, no puede limitarse a reglas escritas contenidas en los Tratados constitutivos del AC y del Tribunal de Justicia, ni a la gran masa de normas derivadas del mismo; al contrario, necesita de otras fuentes complementarias que hagan de medios auxiliares en la aplicación del Derecho. En similar sentido se ha manifestado Riccardo Mónico⁷¹⁸, al señalar que un sistema jurídico comunitario –el europeo–, no puede limitarse a las reglas escritas contenidas en los tratados y actos complementarios, ni a la gran masa de normas de Derecho derivado, sino que necesita otras fuentes.

⁷¹⁶ Proceso 1-IP-96... *ob. cit.*

⁷¹⁷ RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos: “El Derecho comunitario europeo”, en DÍEZ DE VELAZCO, Manuel: *Las organizaciones internacionales*, (13º Ed.), Ed. Tecnos, Madrid, España, 2003, pp. 650 y ss.

⁷¹⁸ MÓNICO, Riccardo: “Las fuentes del Derecho comunitario”, en DÍEZ DE VELAZCO, Manuel (Comp.), *El Derecho de la Comunidad Europea*, Ed. Universidad Internacional Méndez Pelayo, Madrid, España, 1982, p. 145.

En este sentido, ante la ausencia de normas de Derecho comunitario a un caso concreto, es usual recurrir a otras fuentes subsidiarias del Derecho, como los principios generales del Derecho, la jurisprudencia y la costumbre⁷¹⁹.

2.3.3.1. Los principios generales del Derecho

Como todo ordenamiento jurídico, el Derecho comunitario de la CAN está informado por un conjunto de principios inherentes a su propia existencia, y que son trasunto de sus propios caracteres y elementos. Su función principal consiste en inspirar el ordenamiento jurídico comunitario, supliendo posibles lagunas y desarrollando el Derecho positivo por medio de facultades interpretativas. De ahí, que la más importante fuente no escrita del Derecho comunitario, sean precisamente los principios generales del Derecho. El punto de partida para determinar dichos principios fundamentales, lo constituye la existencia de problemas comunes a todos los Países miembros⁷²⁰.

Como bien vino a señalar Gregorio Garzón Clariana⁷²¹, los principios generales del derecho están muy presentes en el Tribunal de Justicia, los cuales constituyen un factor de gran relieve para asegurar la coherencia, la aceptación democrática y la humanización del sistema. Según Isaac Guy⁷²², los principios generales del derecho constituyen una superlegalidad comunitaria, a los que el Tribunal impone su respeto a las instituciones y a los Países miembros.

A lo largo de su existencia, el Tribunal ha recurrido con frecuencia a esta fuente del Derecho⁷²³, enunciado y definido buen número de principios de Derecho comunitario, con el objeto de precisar y completar las disposición de los Tratados constitutivos del AC y del Tribunal de Justicia, y de la totalidad del acervo jurídico comunitario, y proceder así, a una correcta interpretación y aplicación de los mismos. Así, el Tribunal

⁷¹⁹ El artículo 38 del Estatuto de la corte Internacional de Justicia señala que la Corte en la resolución de las controversias que le sean sometidas, entre otros, deberá aplicar: la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho, los principios generales de derecho reconocido por las naciones civilizadas, las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicitas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho.

⁷²⁰ MORCILLO MORENO, Juana: “Fuentes del Derecho comunitario... *ob. cit.*, p. 98.

⁷²¹ GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... *ob. cit.*, p. 40.

⁷²² GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 225.

⁷²³ Con relación a los principios generales del derecho, el Tribunal vino a señalar que estos “*también gozan de la virtud de servir de fundamento para que la jurisdicción comunitaria pueda valerse de ellos en apoyo de la interpretación del derecho, siempre que tales principios tengan el carácter de universalmente aceptados o que sean comunes a los países que se integran...*” Proceso: 1-IP-96... *ob. cit.*

ha ido integrando al Derecho comunitario principios cuyo origen se sitúa en el Derecho internacional, en el derecho de los estados miembros y en el propio ordenamiento jurídico comunitario.

La referencia e invocación del Tribunal a los principios generales del Derecho ha sido amplia y multiforme. En efecto, bajo este concepto se han encerrado realidades tan diversas en lo referente a los derechos fundamentales de las personas, así como con otros principios de carácter general tales como los principios de: audiencia judicial, derecho a la defensa, igualdad, menor daño, proporcionalidad, protección de la confidencialidad, seguridad jurídica, tránsito legislativo, uniformidad, etcétera.

Donde más expresivo ha sido el Tribunal es, sin duda, en la aplicación de principios generales directamente extraídos del ordenamiento comunitario, tales como los principios de primacía, aplicabilidad directa y complemento indispensable de las normas comunitarias. Siendo el juez comunitario quien les atribuye juridicidad al incorporarlo al ordenamiento jurídico comunitario.

2.3.3.2. La jurisprudencia

La jurisprudencia del Tribunal ha desempeñado una función determinante en la aplicación e interpretación del ordenamiento jurídico comunitario, así como en la identificación de los principios generales aplicables a dicho ordenamiento. Por medio de sus sentencias, el Tribunal ha dotado del mayor contenido posible al ordenamiento jurídico comunitario, contribuyendo sustancialmente a su consolidación. Utilizando las palabras de Gregorio Garzón Clariana⁷²⁴, dicha contribución resulta aún más espectacular por las circunstancias que ha tenido que resolver en un breve lapso de tiempo, como consecuencias de los sistemáticos incumplimientos de los Países miembros a los compromisos adquiridos en el marco de la integración.

En consecuencia, se puede señalar que la jurisprudencia del Tribunal constituye una verdadera fuente creadora de Derecho, la cual actúa de forma especial ante lagunas jurídicas; es decir, ante ausencia de previsión normativa aplicable a un determinado conflicto. En similar sentido se ha manifestado el Tribunal al señalar que la

⁷²⁴ GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... *ob. cit.*, p. 27.

jurisprudencia, aunque no tiene un valor vinculante general –pero sí particular– en la aplicación del derecho comunitario, sí sirve de guía u orientación para su desarrollo⁷²⁵.

Esta capacidad creadora se manifiesta, como hemos señalado *supra*, por medio de la incorporación de principios generales al ordenamiento jurídico comunitario. El ejercicio por el Tribunal de esta capacidad normativa, ha llevado a algunos autores –sobre todo en el ámbito Europeo– a hablar de un verdadero “gobierno de los jueces” en el ámbito comunitario⁷²⁶. Aspectos que han llevado a Isaac Guy⁷²⁷, a señalar que la jurisprudencia comunitaria ocupa un lugar considerable entre las fuentes del Derecho comunitario. Por consiguiente, podemos concluir señalando que la jurisprudencia del Tribunal puede ser considerada como fuente del Derecho comunitario.

2.3.3.3. La costumbre

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho internacional, donde la costumbre ocupa una posición de privilegio como fuente de especial trascendencia⁷²⁸, en el Derecho comunitario, la costumbre no ocupa una posición eminente. En realidad, como señaló Gregorio Garzón Clariana⁷²⁹ –haciendo referencia al derecho de la UE–, ni siquiera aparece mencionada por los tratados como fuente del derecho. Sin embargo, esta circunstancia no es determinante, dado que los Tratados constitutivos no suelen hacer una enumeración expresa de las fuentes del Derecho comunitario.

No obstante, con relación a la costumbre como fuente del Derecho comunitario, la posición doctrinal mayoritaria es favorable a la posible existencia de normas consuetudinarias comunitarias, aunque encuentre dificultades para la identificación de tales costumbres en la práctica jurídica comunitaria. Por su parte, el Tribunal de Justicia, ha señalado que la costumbre y prácticas consuetudinarias, no obstante la dificultad de su demostración, pueden ser instrumentos de utilidad para el Derecho comunitario en cuanto a la necesidad de suplir lagunas de los Tratados⁷³⁰.

⁷²⁵ Proceso: 1-IP-96... *ob. cit.*

⁷²⁶ Véase por ejemplo: GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... *ob. cit.*”, p. 49; y RODRÍGUEZ CARRIÓN, Alejandro J. y SALINAS DE FRÍAS, Ana: *Bases de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 197.

⁷²⁷ GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 220.

⁷²⁸ Véase el artículo 38,1,b) del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia.

⁷²⁹ GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario... *ob. cit.*”, p. 26.

⁷³⁰ Proceso: 1-IP-96... *ob. cit.*

3. Jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico de la CAN

Como ya tuvimos oportunidad de ver, el ordenamiento jurídico de la CAN se encuentra conformado, definido y caracterizado por los artículos 1 a 4 del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia. Allí se establece las normas que lo integran, su naturaleza, su ámbito de aplicación, su preeminencia y su jerarquización. En efecto, es el artículo 1 del Tratado que crea el Tribunal quien establece la jerarquización de dicho ordenamiento al establecer una relación de subordinación del Derecho derivado con respecto al Derecho originario.

Dicha jerarquización sitúa en el tope del ordenamiento jurídico comunitario a los Tratados constitutivos del AC y del Tribunal de Justicia, así como a sus respectivos Protocolos modificatorios, así lo señalan los literales a) y b) del artículo 1 del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia. En opinión del Tribunal, dichas normas constituyen la base primigenia del Derecho comunitario, de las cuales derivan y se somete el resto de las normas que conforman el ordenamiento jurídico comunitario⁷³¹.

En consecuencia, las normas de Derecho derivado que emergen de los órganos comunitarios –CAMRE, Comisión y Secretaría General–, así como los tratados que regulan las relaciones externas de la comunidad, se encuentran subordinados a las normas de Derecho originario. Estas últimas, los tratados celebrados por la Comunidad con terceros países y organizaciones internacionales, gozan de una jerarquía superior a la de las Decisiones y Resoluciones que conforman el Derecho derivado. De otra parte, las Resoluciones de la Secretaría General, dependiendo del tipo de resolución de que se trate, gozarán de similar jerarquía que las Decisiones de la CAN, salvo cuando estas ejecuten o desarrollen normas contenidas en una Decisión, pues en tal caso, se encontrarán sometidas jerárquicamente a lo establecido en dicha Decisión⁷³².

Finalmente, en el último escalón jerárquico comunitario, debemos mencionar a los Convenios de Complementación Industrial suscritos entre los Países miembros del AC, los cuales se encuentran sujetos al cumplimiento de los objetivos previstos en las normas de Derecho originario y derivado.

⁷³¹ *Ibidem*.

⁷³² NOVAK TALAVERA, Fabián: “La Comunidad Andina y su ordenamiento jurídico... *ob. cit.*, pp. 66 y 67.

4. Principios del ordenamiento jurídico comunitario

La pertenencia de un Estado a una comunidad de Derecho, como es la CAN, implica la transferencia de ciertas competencias de la órbita nacional a la órbita comunitaria. Dicha transferencia alcanza su punto máximo de materialización en la suscripción de los Tratados constitutivos del AC y del Tribunal de Justicia, así como en las normas de Derecho derivado. Como era de esperar, esto condujo a la coexistencia de dos ordenamientos jurídicos diferentes; nos estamos refiriendo al ordenamiento jurídico comunitario y al ordenamiento jurídico interno de los Países miembros.

La coexistencia de ambos ordenamientos jurídicos requiere de ciertos mecanismos que viabilicen la relación del Derecho comunitario con el Derecho interno. Esa relación entre el Derecho comunitario y el Derecho interno se encuentra condicionada por una serie de principios jurídicos de naturaleza comunitaria; tales como la primacía, la aplicación directa, el efecto directo, el complemento indispensable, y la autonomía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno. Dichos principios, tienen por finalidad el garantizar la incursión del ordenamiento jurídico comunitario en los ordenamientos jurídicos estatales, permitiéndole penetrar en el orden jurídico interno de los Países miembros⁷³³. Estos principios fueron recogidos por los cuatro primeros artículos del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia.

El desarrollo jurisprudencial y doctrinal de estos principios en la CAN, ha seguido un camino paralelo al europeo, por lo que resulta inevitable realizar alusiones a la experiencia europea. Esto se debe al hecho de que el TJCE ha desarrollado una sólida jurisprudencia comunitaria que ha sido aprovechada por el TJCA, esto, en la medida en que ambos persiguen similares objetivos de integración⁷³⁴. En efecto, el propio Tribunal de Justicia –de la CAN– ha realizado diversos pronunciamientos inspirados en soluciones aportadas por el TJCE, y así se ha reconocido en diversas sentencias pronunciadas por el Tribunal andino⁷³⁵.

⁷³³ TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “Los pilares jurídicos de la Comunidad Andina... *ob. cit.*, p. 328.

⁷³⁴ Véase, QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la...* *ob. cit.*, pp. 262 y 263.

⁷³⁵ Véase por ejemplo: Proceso 1-IP-96... *ob. cit.*

4.1. Principio de primacía del Derecho comunitario

El ordenamiento jurídico de la CAN, tal como sucede en otros esquemas de integración⁷³⁶, posee características propias que le permite superar posibles incompatibilidades en su proceso de incursión en los ordenamientos jurídicos estatales, como viene a ser el “principio de primacía”⁷³⁷. Este principio fue desarrollado inicialmente en el ámbito europeo por el TJCE. La construcción jurisprudencial de este principio tiene sus sólidos cimientos en la ya célebre Sentencia Costa c/ENEL de 15 de julio de 1964⁷³⁸; complementado posteriormente por el mismo Tribunal por medio de la sentencia Simmenthal de 9 de marzo de 1978⁷³⁹.

En efecto, fue el TJCE quien estableció la prevalencia del Derecho comunitario sobre los ordenamientos internos al señalar que el Derecho comunitario, se trate de Derecho originario o derivado, está por encima del Derecho nacional. Posteriormente, el mismo Tribunal, estableció que todo juez nacional que conozca un asunto dentro del marco de su competencia, tiene la obligación de aplicar íntegramente el Derecho comunitario y de proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando sin efecto toda disposición contraria a la norma comunitaria.

Tras el pronunciamiento del TJCE, la doctrina europea no tardó en abordar el estudio de este principio. Así por ejemplo, el profesor Muñoz Machado⁷⁴⁰ fue de los primeros en hacer referencia a la virtud de la norma comunitaria de ser imperativo y de primar sobre una norma de Derecho interno. Según Molina del Pozo⁷⁴¹, dicha primacía beneficiaba a todas las normas comunitarias, sean originarias o derivadas, y se ejercía sobre todas las normas nacionales, sean estas administrativas, legislativas, jurisdiccionales o, incluso,

⁷³⁶ Para un análisis acerca del principio de primacía del Derecho comunitario europeo frente al Derecho interno de los Estados miembros, véase: FALCÓN y TEELA, Ramón: *Introducción al Derecho Financiero de las Comunidades Europeas*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1988, pp. 85 y ss.

⁷³⁷ Este principio es también conocido como “supremacía”, “prevalencia”, “preeminencia” o “supranacionalidad”, en el presente trabajo, haremos referencia a los mismos de forma indistinta.

⁷³⁸ STJCE de 15 de julio de 1964, asunto Costa c/ENEL, n. 6/64, Rec. 1964.

⁷³⁹ STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto Simmenthal, n. 106/77, Rec. 1978.

⁷⁴⁰ MUÑOZ MACHADO, Santiago: “Los principios de articulación de las relaciones entre el Derecho comunitario y el interno y las garantías constitucionales para su aplicación efectiva”, en: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; GONZÁLEZ CAMPOS, Julio Diego y MUÑOZ MACHADO, Santiago (Dirs.): *Tratado de Derecho comunitario europeo (Estudio sistemático desde el Derecho español)*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, pp. 519 y ss.

⁷⁴¹ MOLINA DEL POZO, Carlos Francisco: *Manual de derecho de la Comunidad Europea*, (3º ed.) Ed. Trivium, S.A., Madrid, España, 1997, p. 508.

constitucionales. Por su parte, el profesor Ruiz-Jarabo⁷⁴² señaló que la norma comunitaria adquiriría, automáticamente, de por sí, estatuto de Derecho positivo en el orden interno de los Estados a la que iba dirigida. Estos argumentos condujeron a señalar que dicho principio se constituía en una característica absoluta y en una condición existencial del Derecho comunitario⁷⁴³. Lo que propició a su vez, que recibiera el calificativo de “principio rector” del ordenamiento jurídico comunitario⁷⁴⁴.

En el ámbito andino, Felipe Salazar Santos⁷⁴⁵ fue el primero en hacer referencia a la primacía del Derecho comunitario del entonces Grupo Andino. Según este autor, el ordenamiento jurídico comunitario formado por el Tratado constitutivo del AC, y por las normas expedidas por los órganos del Acuerdo, tenían primacía sobre los ordenamientos jurídicos nacionales y debían aplicarse con preferencia a éstos, cuando les sean contrarios y aun en el caso que se hayan expedido con posterioridad a las normas comunes. Como se puede observar, Felipe Salazar Santos –conocedor de la experiencia europea en el ámbito de la integración–, ya hacía referencia a la primacía del Derecho comunitario, incluso antes de la suscripción del Tratado Constitutivo del Tribunal con el que se formalizó la estructura de dicho ordenamiento, así como de sus principios rectores.

Años después, desde una perspectiva más técnica, Agudelo de Zúñiga⁷⁴⁶ señaló que este principio ha sido entendido como “*la capacidad de los órganos internacionales para tomar medidas legislativas, administrativas o judiciales que obliguen directamente a*

⁷⁴² RUIZ-JARABO COLOMER, Dámaso: *El Juez nacional como Juez Comunitario*, Ed. Civitas, Madrid, España, 1993, pp. 51 y 52.

⁷⁴³ En opinión de Mangas Martín, el fundamento de la primacía del Derecho comunitario, no reside en los preceptos constitucionales de los Estados miembros, sino en la naturaleza y en los propios caracteres del proceso de integración. Dicha primacía se sostiene en la interpretación sistemática y teleológica o finalista de los Tratados comunitarios; MANGAS MARTÍN, Araceli: “Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J. (Dirs.), *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Ed. Civitas, Madrid, España, 1993, p. 88.

⁷⁴⁴ Con relación a la primacía del Derecho comunitario, Sánchez Rodríguez, dijo: “*Entre los principios rectores del Derecho comunitario, la primacía de éste sobre los distintos ordenamientos nacionales ocupa un lugar dominante (...). En consecuencia, los conflictos entre las normas comunitarias y las normas nacionales deben resolverse mediante la aplicación del principio de la primacía de la norma comunitaria*”. SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, Luis Ignacio: “Los tratados constitutivos y el Derecho derivado”, en: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; GONZÁLEZ CAMPOS, Julio Diego y MUÑOZ MACHADO, Santiago (Dirs.): *Tratado de Derecho comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el derecho español)*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, p. 349.

⁷⁴⁵ SALAZAR SANTOS, Felipe: “Solución de conflictos en organizaciones... *ob. cit.*”, p. 32.

⁷⁴⁶ AGUDELO DE ZÚÑIGA, Clara Isabel: *La Supranacionalidad y la Jurisprudencia Colombiana, Incorporación del Ordenamiento jurídico Interno*. Ed. Kelly, Bogotá, Colombia, 1982, p. 57.

los Estados”. En esta misma línea argumental, Espíndola y Herrera⁷⁴⁷, señalaron que las disposiciones del AC y de las Decisiones y Resoluciones de los órganos de la CAN son obligatorias y prevalecen sobre las normas nacionales. En consecuencia, todos los funcionarios, tanto de la rama legislativa, como de la ejecutiva y la judicial, deben fundamentar sus decisiones en estas disposiciones.

Por su parte, Wálter Kaune Arteaga⁷⁴⁸, en su condición de Magistrado del Tribunal, argumentó que la primacía del Derecho comunitario implica que las normas comunitarias (...), cualquiera que sea su fuente, jerarquía o fecha de expedición, se imponen a las normas internas de los Países miembros por su naturaleza y especialidad. Señaló asimismo, que si una norma de contenido comunitario llegase a entrar en contradicción con una norma interna, dicho conflicto sólo puede resolverse concediéndole primacía al Derecho comunitario sobre el interno; de lo contrario perdería toda eficacia y su función y razón de ser desaparecerían.

Finalmente, Mónica R. Rosell Medina⁷⁴⁹, con relación a este principio, señaló que una norma andina sólo puede ser modificada por otra norma andina emitida por los correspondientes órganos comunitarios y no por los poderes legislativos de los Países miembros. Estos argumentos, tal como ocurrió en el ámbito europeo, contribuyeron a que dicho principio reciba el calificativo de “principio rector” del ordenamiento jurídico de la CAN, ya que esta permitía garantizar la estabilidad del proceso de integración, incluso si se produjeran cambios en la política gubernamental de los Países miembros⁷⁵⁰.

Por su parte, el Tribunal de Justicia no dudó en hacer prevalecer dicha primacía como sustento del ordenamiento jurídico comunitario. En efecto, ya desde sus primeras sentencias de interpretación prejudicial efectuada en los procesos 1-IP-87 y 2-IP-88, vino a señalar que “*el ordenamiento jurídico de la integración andina prevalece*⁷⁵¹ en

⁷⁴⁷ ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino... *ob. cit.*, p. 44.

⁷⁴⁸ KAUNE ARTEAGA, Wálter. “La acción de incumplimiento... *ob. cit.*, pp. 51 - 55.

⁷⁴⁹ ROSELL MEDINA, Mónica Roxana: *Marco institucional y seguridad jurídica en la Comunidad Andina*, Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, Perú, 1999.

⁷⁵⁰ WAGNER TIZÓN, Allan: “35 años de integración andina: Logros y desafíos en la perspectiva de un nuevo diseño estratégico”, en CÁRDENAS RIVERA, Miguel Eduardo (Cor.), *El futuro de la integración andina*, Ed. CEREC-FESCOL, Bogotá, Colombia, 2004, pp. 1 – 28.

⁷⁵¹ La prevalencia de la que goza la norma comunitaria tiene como soporte el fenómeno de la cesión de soberanía de los Países miembros a determinados órganos de la Comunidad Andina en ciertas materias. En efecto, los Países miembros ceden soberanía en ciertas materias para que los órganos competentes de

*su aplicación sobre las normas internas o nacionales, por ser característica esencial del Derecho comunitario, como requisito básico para la construcción integracionista*⁷⁵². A mayor abundamiento, más tarde, el propio Tribunal precisó que el Derecho de la integración, como tal, no puede existir si no se aceptaba el principio de su primacía o prevalencia sobre el Derecho nacional o interno de los Países miembros.

En cuanto al efecto de la primacía de las normas de la integración sobre las normas nacionales, tanto la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal, han señalado que en *“caso de conflicto, la regla interna queda desplazada por la comunitaria, la cual se aplica preferentemente ya que la competencia en tal caso corresponde a la comunidad”*⁷⁵³. En otros términos, la norma interna resulta inaplicable, en beneficio de la norma comunitaria.

Se trata, en últimas, interpretando las palabras del Tribunal, que el ordenamiento jurídico de la CAN goza de primacía respecto de los ordenamientos jurídicos de los Países miembros y respecto de las normas de Derecho internacional⁷⁵⁴. En este marco, se ha establecido que en caso de presentarse antinomias entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Países miembros o con las normas de Derecho internacional, prevalece el primero, es decir, el Derecho comunitario. No significa esto que la normativa interna sea derogada por la normativa comunitaria, sino que para el caso concreto la primera se convierte en inaplicable por el operador jurídico nacional⁷⁵⁵. En

la Comunidad Andina expidan normas jurídicas comunitarias con dos efectos fundamentales: el principio de la aplicación inmediata y el principio del efecto directo. Véase: Proceso 90-IP-2008, sentencia de 22 de agosto de 2008. GOAC. Lima, 9 de octubre de 2008, núm. 1662, pp. 10-20.

⁷⁵² Dicho principio ha sido ratificado en posteriores sentencias del Tribunal, así por ejemplo, en los procesos: 2-IP-90,6-IP-93, 10-IP-94, 3-AI-96, 1-AI-2001, 34-AI-2001, 148-IP-2003, 114-AI-2004, 15-IP-2005, 77-IP-2005, 193-IP-2007, 2-IP-2008, 11-IP-2008, 15-IP-2008, 78-IP-2008, 107-IP-2008, 130-IP-2008, 6-IP-2009, 11-IP-2010, 40-IP-2010, 73-IP-2010, 109-IP-2010, entre otros.

⁷⁵³ Véase por ejemplo, los procesos: 2-IP-90,6-IP-93, 10-IP-94, 1-AI-2001, 34-AI-2001, 148-IP-2003, 114-AI-2004, 15-IP-2005, 77-IP-2005, 193-IP-2007, 2-IP-2008, 11-IP-2008, 15-IP-2008, 78-IP-2008, 107-IP-2008, 130-IP-2008, 6-IP-2009, 11-IP-2010, 40-IP-2010, 73-IP-2010, 109-IP-2010, entre otros.

⁷⁵⁴ En lo que concierne a la relación propiamente dicha entre el ordenamiento comunitario y el internacional, el Tribunal ha declarado que éste constituye una de las fuentes de aquél, pero que de ello no se deriva que la Comunidad quede obligada por el citado ordenamiento. En efecto, en el caso de los tratados internacionales suscritos por los Países miembros para la regulación de determinadas actividades jurídico-económicas, puede afirmarse que en la medida en que la comunidad supranacional asume la competencia *ratione materiae* para regular este aspecto de la vida económica, el Derecho comunitario se vincula al tratado internacional de tal manera que éste le pueda servir de fuente para desarrollar su actividad reguladora, sin que pueda decirse, sin embargo, que el derecho comunitario se subordina a aquél”. Véase, proceso 1-IP-96... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 190-IP-2006 y 2-IP-2010.

⁷⁵⁵ Así lo ha señalado el Tribunal en abundante jurisprudencia, véase por ejemplo: 2-N-86, 2-IP-88, 2-IP-90, 7-AI-98, 43-AI-2000, 34-AI-2001, 117-AI-2003, 118-AI-2003, 115-IP-2006, 122-IP-2006, 190-IP-2007, 191-IP-2007, 1-IP-2008, 13-IP-2008, 14-IP-2008, 17-IP-2008, 90-IP-2008, 93-IP-2008, 112-IP-

definitiva, el Tribunal en abundante jurisprudencia ha consolidado como principio fundamental del ordenamiento jurídico de la CAN el de “supremacía del Derecho comunitario andino”, soportándolo en otros principios, como el de “eficacia directa”, el de “aplicabilidad inmediata”, y el de “autonomía”⁷⁵⁶.

Llegados a este punto, nos encontramos en condiciones de señalar que el principio de primacía del Derecho comunitario en la CAN se encuentra sustentando por los artículos 2, 3 y 4 del Tratado Constitutivo del Tribunal. En efecto, con la suscripción de dichos artículos, los Países miembros adquirieron el compromiso de aplicar directamente y con preeminencia las normas comunitarias desde la fecha de su publicación en la GOAC; asimismo, adquirieron el compromiso de no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas u obstaculicen su aplicación. En otras palabras, dichos Países, adquirieron el compromiso de no adoptar actitudes o expedir actos -sean legislativos, judiciales, ejecutivos, administrativos o de cualquier otra naturaleza- que puedan contradecir u obstaculizar la aplicación del conjunto del ordenamiento comunitario⁷⁵⁷.

4.2. Principio de aplicación directa o inmediata

Continuando con nuestro análisis de los principios rectores del ordenamiento jurídico de la CAN, seguidamente, haremos referencia al principio de “aplicación directa o inmediata” de dicho ordenamiento.

Este principio, al igual que el principio de primacía, fue desarrollado en el ámbito europeo por el TJCE en la también célebre sentencia de Van Gend & Loos de 5 de febrero de 1963⁷⁵⁸, y fue precisado quince años después en la sentencia Simmenthal de 9 de marzo de 1978⁷⁵⁹. En efecto, fue el TJCE quien vino a señalar que las “*reglas del*

2008, 129-IP-2008, 2-IP-2010, 10-IP-2010, 36-IP-2010, 68-IP-2010, 95-IP-2010, 98-IP-2010, 116-IP-2010, 119-IP-2010, 124-IP-2010, 125-IP-2010, 37-IP-2011, 63-IP-2011, 111-IP-2011

⁷⁵⁶ Véase por ejemplo las sentencias emitidas dentro los procesos : 115-IP-2006, 191-IP-2007, 1-IP-2008, 13-IP-2008, 14-IP-2008, 17-IP-2008, 90-IP-2008, 93-IP-2008, 112-IP-2008, 129-IP-2008, 2-IP-2010, 10-IP-2010, 36-IP-2010, 68-IP-2010, 95-IP-2010, 98-IP-2010, 116-IP-2010, 119-IP-2010, 124-IP-2010, 11-IP-2011, 37-IP-2011, 63-IP-2011, entre otros.

⁷⁵⁷ En opinión de Tremolada Álvarez, este principio, implica una obligación de “no hacer”, toda vez que los Países miembros no pueden alegar normas de su Derecho interno para dejar de cumplir las obligaciones adquiridas en el marco del proceso de integración. Por su parte, Tangarife Torres argumenta que esta obligación de “no hacer”, tiene su fundamento precisamente en el dicho principio de primacía; TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “Los pilares jurídicos de la Comunidad Andina... *ob. cit.*, p. 330; TANGARIFE TORRES, Marcel y LLERAS DE LA FUENTE, Carlos: *Derecho de la Integración... ob. cit.*, p. 202.

⁷⁵⁸ STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto Van Gend en Loos, n. 26/62, Rec. 1963.

⁷⁵⁹ STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto Simmenthal, n. 106/77, Rec. 1978.

Derecho comunitario debían desplegar la plenitud de sus efectos de manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de su entrada en vigor y durante toda la duración de su validez”.

Con relación a este principio, la doctrina europea vino a señalar que una norma comunitaria “*goza de aplicabilidad directa cuando no precisa que los Estados miembros dicten normas de incorporación, transposición o desarrollo para darle efectividad dentro de su territorio*”⁷⁶⁰. En opinión del profesor Rodríguez Iglesias⁷⁶¹, mediante este principio, la norma comunitaria adquiere capacidad para producir efectos jurídicos en un País miembro sin que se requiera ningún complemento normativo de Derecho interno para su efectiva aplicación.

En el ámbito andino, la aplicabilidad directa del Derecho comunitario deriva de las propias normas positivas del Derecho originario⁷⁶². En opinión de Wálter Kaune Arteaga⁷⁶³, tan pronto nace una norma comunitaria, automáticamente y sin mayor trámite se integra al ordenamiento jurídico de los Países miembros, sin necesidad de introducción, recepción, transformación, o cualquier otra formalidad de penetración; constituyéndose por lo mismo en obligatorias para todos los sujetos de la Comunidad⁷⁶⁴.

Se trata, en definitiva, interpretando las palabras del profesor Dámaso Ruiz-Jarabo⁷⁶⁵, de un principio por medio del cual la norma comunitaria adquiere, automáticamente, de por sí, estatuto de Derecho positivo en el orden interno de los Países miembros a la que va dirigida. Ello implica que dicha norma se integra de pleno derecho en los ordenamientos internos, sin necesidad de ninguna fórmula de introducción o de recepción; generando en todo juez nacional la obligación de aplicarla, incluso si las parte no la invocaran expresamente.

⁷⁶⁰ MUÑOZ MACHADO, Santiago: “Los principios de articulación de... *ob. cit.*, pp. 503 y ss.

⁷⁶¹ RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos: “Tribunales constitucionales y Derecho comunitario”, en VV.AA.: *Hacia un nuevo orden internacional y europeo. Homenaje al profesor M. Díez de Velasco*, Ed. Tecnos, Madrid, España, 1993, p. 1176.

⁷⁶² TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “Los pilares jurídicos de la Comunidad Andina... *ob. cit.*, p. 332.

⁷⁶³ KAUNE ARTEAGA, Wálter. “La acción de incumplimiento... *ob. cit.*, pp. 51 - 55.

⁷⁶⁴ En similar sentido se pronunció Younes Moreno al señalar: “A manera de síntesis, tenemos que la ley aprobatoria de los tratados es una ley que, si bien cumple con una función de carácter interno —darle un fundamento a los tratados internacionales que se pretenden hacer valer— los tratados en el ámbito internacional están incólumes, sin estar condicionados a que exista o no un pronunciamiento, bien jurisdiccional o bien legislativo, respecto de los mismos”; YOUNES MORENO, Diego: *Derecho Constitucional Colombiano: Las relaciones internacionales*, (6ª Ed.), Ed. Gustavo Ibáñez, Bogotá, Colombia, 2005, p. 413.

⁷⁶⁵ RUIZ-JARABO COLOMER, Dámaso: *El Juez nacional como Juez Comunitario... ob. cit.*, p. 51.

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha desarrollado este principio a partir de la sentencia de nulidad de 10 de junio de 1987, cuando tuvo oportunidad de precisar que el ordenamiento jurídico del AC era imperativo, de aplicación obligatoria en todos los Países miembros y que debía ser respetado y cumplido por los órganos del Acuerdo, lo mismo que por todos los organismos y funcionarios que ejercían atribuciones conforme a dicho ordenamiento⁷⁶⁶.

Años después, el propio Tribunal vino a precisar esta afirmación al señalar que por aplicabilidad directa se entendía la “*capacidad jurídica de la norma comunitaria para generar derechos y obligaciones que los ciudadanos de cada país pueden exigir ante sus tribunales nacionales*”⁷⁶⁷. Finalmente, en 1999, el Tribunal confirmó estas afirmaciones al señalar que la sola suposición de que las Decisiones de la Comisión o las Resoluciones de la Junta –hoy Secretaría General–, tuvieran que pasar por el tamiz legislativo de cada uno de los Países miembros, antes de su aplicación interna⁷⁶⁸, habría conducido a negar la existencia de un Derecho comunitario andino⁷⁶⁹.

Con relación al efecto del principio de aplicabilidad directa, los jueces nacionales o cualquier autoridad se encuentran obligados a aplicar en sus actos judiciales o administrativos el Derecho comunitario, sin que aquellos puedan resistirse a esa aplicación, so pretexto de que exista una norma nacional anterior o posterior contraria a la comunitaria⁷⁷⁰.

Al igual que el principio de primacía, el principio de aplicación directa encuentra su fundamentación jurídica en los cuatro primeros artículos del Tratado Constitutivo del Tribunal. Así, en virtud de los artículos 2 y 3 del Tratado, la norma comunitaria de

⁷⁶⁶ Proceso 2-N-86... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 5-IP-89, 6-IP-93, 30-IP-98, 29-IP-95, 30-IP-95, 32-IP-95, 8-IP-96, entre otros.

⁷⁶⁷ Véase proceso 6-IP-93, sentencia de 17 de febrero de 1994. *GOAC*. Lima 25 de marzo de 1994. Criterio reiterado en los procesos: 7-AI-99, 16-AI-2000, 1-AI-2001, 34-AI-2001, 51-AI-2002, 114-AI-2003, 117-AI-2003, 118-AI-2003, 114-AI-2004, 77-IP-2005, 193-IP-2007, 11-IP-2008, 15-IP-2008.

⁷⁶⁸ Con relación a este punto, el Tribunal se ha pronunciado sobre la inconveniencia de la reiterada práctica desarrollada por los Países miembros de incorporar las normas comunitarias al Derecho interno mediante normas nacionales. Si bien el propósito de los Estados puede ser difundir la norma comunitaria al interior del territorio nacional, este hecho puede generar distorsiones. Así el Tribunal se ha pronunciado en los siguientes términos: “*estima conveniente el tribunal, pronunciarse una vez más sobre lo inconveniente que resulta y la amenaza que representa para la intangibilidad del ordenamiento jurídico comunitario, el hábito adoptado por algunos países de reproducir, incorporándolas en instrumentos jurídicos de Derecho interno, las normas del ordenamiento comunitario con el fin de darles publicidad en sus respectivos periódicos, boletines o registros oficiales*”. Véase, proceso 7-AI-99... *ob. cit.*

⁷⁶⁹ Proceso 7-AI-99... *ob. cit.*

⁷⁷⁰ Así lo ha señalado el Tribunal en abundante jurisprudencia, véase por ejemplo los procesos 30-IP-98 y 64-IP-2000.

Derecho derivado se incorpora al ordenamiento jurídico de los Países miembros de manera automática con la sola publicación en la GOAC, sin necesidad de ningún acto de recepción, incorporación, homologación, exequátur o declaración de ninguna naturaleza. Por su parte, las obligaciones de “hacer” y de “no hacer” previstas en el artículo 4 del Tratado, obligan a los Países miembros a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico, y a no obstaculizar su aplicación.

No obstante lo señalado hasta aquí, excepcionalmente puede darse el caso de que la norma comunitaria no goce de aplicación inmediata tras su publicación en la GOAC. Dicha excepción se encuentra prevista por el artículo 3 del Tratado Constitutivo del Tribunal. En efecto, de la literalidad de dicho artículo se desprende que una norma comunitaria puede retrasar su vigencia a una fecha posterior cuando ésta así lo contemple⁷⁷¹. De otra parte, en virtud del mismo artículo, y sólo cuando la norma comunitaria así lo disponga, esta requerirá de acto expreso de incorporación al Derecho interno, siendo el objetivo de dicho acto establecer la fecha de entrada en vigor de dicha norma en cada País miembro. Atribución que suele darse a determinadas normas comunitarias que requieren un desarrollo interno posterior que permita su cabal ejecución⁷⁷².

4.3. Principio de efecto directo

La otra vertiente del principio de aplicabilidad directa, o como diría Antonio Fernández Tomas⁷⁷³, la otra cara de la moneda del principio de aplicabilidad directa, lo constituye el principio de efecto directo de las normas comunitarias. En efecto, mientras que el principio de aplicación directa hace referencia a la vigencia de la norma como tal a partir de su aprobación o publicación en la GOAC; el principio de efecto directo tiene

⁷⁷¹ Un ejemplo claro de este extremo lo encontramos en el artículo 274 de la Decisión 486 de 14 de septiembre del 2000, publicada en la GOAC núm. 600, de 19 de septiembre del 2000. Dicho artículo señala: “*La presente Decisión entrará en vigencia el 1º de diciembre de 2000*”. Como se puede observar, si bien es cierto la Decisión fue publicada el 19 de septiembre de 2000, fecha a partir de la cual debía ser directamente aplicable, por disposición del referido artículo, este retraso su vigencia en 74 días.

⁷⁷² Véase por ejemplo: ANDUEZA, José Guillermo: “La aplicación directa del ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena”, en VV.AA.: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Ed. Instituto para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1985, p. 36; y, URIBE RESTREPO, Fernando: *El Derecho de la integración... ob. cit.*, p. 82.

⁷⁷³ FERNÁNDEZ TOMAS, Antonio: “Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno”, en HUESA VINAIXA, Rosario (Coord.), *Instituciones de derecho comunitario*, (2º Ed). Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, p. 181.

que ver con la facultad que poseen los particulares de invocar directamente la norma comunitaria ante la autoridad nacional correspondiente a partir de su publicación. En otras palabras, dicho principio hace referencia a los derechos y obligaciones de carácter inmediato que la norma comunitaria genera en cabeza de los particulares de los Países miembros, para que estos puedan acudir directamente a los órganos jurisdiccionales o administrativos de sus respectivos países.

Este principio, al igual que los anteriores, fue consagrado por el TJCE a partir de la sentencia Van Gend en Loos del 5 de febrero de 1963⁷⁷⁴. En dicha sentencia, el Tribunal declaró que el Derecho europeo no solo generaba obligaciones para los Estados miembros, sino también derechos para los particulares. Años después, Robert Lecourt⁷⁷⁵, en su condición de magistrado de dicho Tribunal, concibió este principio como el derecho de cualquier persona de pedir al Juez la aplicación de las normas comunitarias; añadió asimismo que, constituía para el juez nacional una obligación hacer uso de dichas normas cualquiera que sea la legislación del País al que pertenece. Posteriormente, Santiago Muñoz Machado⁷⁷⁶, extendió las características de dicho principio al resto de comunidades de naciones, como la CAN por ejemplo.

En el ámbito andino, Wálter Kaune Arteaga⁷⁷⁷, también en su condición de magistrado del Tribunal, concibió este principio como la aptitud de la que gozan las normas comunitarias para crear derechos y obligaciones para los habitantes de la comunidad, como consecuencia de sus relaciones con los órganos comunitarios, con los Países miembros, incluso con los particulares dentro el ámbito del derecho de la integración⁷⁷⁸.

Estos argumentos doctrinales fueron recogidos en numerosas sentencias por el Tribunal de Justicia, para quien, las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino, cualquiera que sea su forma (Tratados, Protocolos, Acuerdos, Convenios, Decisiones o Resoluciones) son por regla general, de efecto y aplicación directa en todos los Países miembros desde su publicación en la GOAC, lo que significa que son de obligatorio e

⁷⁷⁴ STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto Van Gend en Loos, n. 26/62, Rec. 1963.

⁷⁷⁵ LECOURT, Robert: *L'Europe des juges*, Ed. Bruylant, Bruselas, Bélgica, 1976, pp. 248 y 249.

⁷⁷⁶ MUÑOZ MACHADO, Santiago: *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, España, 2004, p. 450.

⁷⁷⁷ KAUNE ARTEAGA, Wálter. "La acción de incumplimiento... *ob. cit.*", pp. 51 - 55.

⁷⁷⁸ En similares términos se ha manifestado Ruiz-Jarabo, para quien, la eficacia directa del derecho comunitario hace referencia a su aptitud para originar, por sí mismo, derechos y obligaciones en el patrimonio jurídico de los particulares; RUIZ-JARABO COLOMER, Dámaso: *El Juez nacional como Juez Comunitario... ob. cit.*, p. 52.

inmediato cumplimiento por éstos –los Países miembros–, por los órganos del Acuerdo y por los particulares⁷⁷⁹.

Este principio encuentra su fundamento jurídico en el artículo 3 del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia. Así, en virtud de dicho artículo, una vez publicadas las normas comunitarias de Derecho derivado, estas generan en los particulares derechos y obligaciones susceptibles de ser reclamadas por estos ante las autoridades de sus respectivos países, o ante los órganos comunitarios.

No obstante lo anterior, y por mandato imperativo de la misma norma legal, excepcionalmente puede darse el caso que la norma comunitaria no goce de efecto directo tras su publicación en la GOAC. Así, de la literalidad del referido artículo se desprende que una norma comunitaria puede retrasar sus efectos directos a una fecha posterior cuando esta así lo disponga. Asimismo, y sólo cuando la propia norma lo disponga, retrasará sus efectos hasta que sea sometido a un acto expreso de incorporación al Derecho interno de cada País miembro.

Por último, y dado que, al referirnos a los principios de aplicación inmediata y efecto directo, nos estamos refiriendo a las dos caras de una misma moneda⁷⁸⁰; debemos señalar que ambos conceptos se superponen y aún más, se necesitan mutuamente por ser dos aspectos de una misma realidad⁷⁸¹. En ese sentido, en un contexto de una relación vertical entre administración y ciudadano, ambos conceptos marcarán la trayectoria de los efectos de la norma comunitaria. Así, el principio de aplicación directa desplazará los efectos de la norma comunitaria desde las instituciones comunitarias hacia los particulares; y el principio de efecto directo marcará la trayectoria de la norma comunitaria desde los particulares hacia las administraciones públicas de los Países miembros, sin necesidad de intermediación alguna⁷⁸².

⁷⁷⁹ Proceso 3-AI-96, sentencia de 24 de marzo de 1997. GOAC. Lima, 29 de abril de 1997, núm. 261, pp. 1-22. Criterio reiterado en el proceso 7-AI-99.

⁷⁸⁰ FERNÁNDEZ TOMAS, Antonio: “Las relaciones entre el Derecho comunitario... *ob. cit.*”, p. 181.

⁷⁸¹ VILÀ COSTA, Blanca y CIENFUEGOS MATEO, Manuel: “Ordenamiento jurídico comunitario: características”, en ABELLÁN HONRUBIA, Victoria y VILÀ COSTA, Blanca (Dirs.), *Lecciones de Derecho comunitario europeo*, (6º Ed.), Ed. Ariel, Barcelona, España, 2011, p. 132.

⁷⁸² FERNÁNDEZ TOMAS, Antonio: “Las relaciones entre el Derecho comunitario... *ob. cit.*”, p. 181.

4.4. Principio de autonomía del Derecho comunitario

Otro de los principios fundamentales de todo ordenamiento jurídico, principalmente del comunitario, viene a ser el principio de autonomía del Derecho comunitario. Este principio, fue inicialmente desarrollado por la jurisprudencia del TJCE en sus sentencias Van Gend & Loos⁷⁸³ y Costa c/ENEL⁷⁸⁴. En opinión de este Tribunal, a diferencia de los Tratados Internacionales ordinarios, los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas instituyeron un ordenamiento jurídico propio, los cuales se integraron a los sistemas jurídicos de los Estados miembros a partir de su entrada en vigor.

Por su parte, la doctrina, sin desconocer el origen internacional del Derecho comunitario, fundamentalmente de las normas de Derecho originario; concibieron al Derecho comunitario como un ordenamiento autónomo e independiente a un mismo tiempo del Derecho internacional general y del Derecho interno de los Estados miembros⁷⁸⁵. En opinión del profesor Dámaso Ruiz-Jarabo⁷⁸⁶, gracias al principio de autonomía del Derecho comunitario, éste –el Derecho comunitario–, posee un sistema propio de producción normativa, así como la fuerza necesaria de penetración en el orden jurídico interno de los Estados Miembros.

En el ámbito andino, Wálter Kaune Arteaga⁷⁸⁷, al referirse al Derecho comunitario de la CAN, sin desconocer las conexiones del mismo con el Derecho internacional y con el Derecho internos de los Países miembros, señaló que este ordenamiento jurídico –el de la CAN– no depende de ningún otro ordenamiento. Por su parte, Tremolada Álvarez⁷⁸⁸ fue enfático al señalar que el Derecho de la CAN es un ordenamiento jurídico autónomo e independiente, provisto de sus propias normas e instituciones comunitarias.

Con relación a este principio, el Tribunal de Justicia ha precisado que, “*el ordenamiento comunitario –de la CAN– no deriva del ordenamiento de los Países miembros, sea éste de origen interno o internacional, sino del Tratado Constitutivo de la Comunidad*”⁷⁸⁹.

⁷⁸³ STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto Van Gend en Loos, n. 26/62, Rec. 1963.

⁷⁸⁴ STJCE de 15 de julio de 1964, asunto Costa c/ENEL, n. 6/64, Rec. 1964.

⁷⁸⁵ Véase por ejemplo: RODRÍGUEZ CARRIÓN, Alejandro J. y SALINAS DE FRÍAS, Ana: *Bases de derecho comunitario... ob. cit.*, p. 167; y SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, Luis Ignacio: “Los tratados constitutivos y el Derecho derivado... ob. cit.”, p. 316 y ss.

⁷⁸⁶ RUIZ-JARABO COLOMER, Dámaso: *El Juez nacional como Juez Comunitario... ob. cit.*, p. 51.

⁷⁸⁷ KAUNE ARTEAGA, Wálter. “La acción de incumplimiento... ob. cit.”, pp. 51 – 55.

⁷⁸⁸ TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “Los pilares jurídicos de la Comunidad Andina... ob. cit.”, p. 338.

⁷⁸⁹ Proceso 1-AI-2001, sentencia de 27 de junio de 2002. GOAC. Lima, 23 de julio de 2002, núm. 818, pp. 1-40. Criterio reiterado en los procesos: 115-IP-2006, 190-IP-2006, 191-IP-2007, 1-IP-2008, 13-IP-

Asimismo, ha señalado que en virtud de su autonomía, el ordenamiento jurídico de la Comunidad no depende ni se halla subordinado a ningún ordenamiento local, nacional o internacional.

Años después, el mismo Tribunal dio un paso más al señalar que, este principio —el de autonomía— consagra al Derecho comunitario como un verdadero “sistema jurídico”, y lo presenta como un todo coherente dotado de unidad, soportado en un conjunto de principios y reglas estructurales que se derivan de él mismo, sin que necesite de ningún otro ordenamiento jurídico⁷⁹⁰. En consecuencia, podemos concluir señalando que el ordenamiento jurídico de la CAN es autónomo y, que la aplicación de las normas comunitarias que lo conforman no depende de otros ordenamientos, sean estos locales, nacionales o internacionales.

4.5. Principio de complemento indispensable.

Una de las características del proceso de integración de la CAN consiste en la transferencia de ciertas competencias de la órbita nacional a la órbita comunitaria. Dicha transferencia implica que el legislador nacional queda limitado para legislar sobre asuntos transferidos al ámbito comunitario, por lo que no podrá modificar, sustituir o derogar la normativa comunitaria emergida de dicha transferencia. En consecuencia, e interpretando las palabras de Mónica R. Rosell Medina⁷⁹¹, una norma andina sólo podrá ser modificada por otra norma andina emitida por una institución comunitaria, y nunca por los poderes legislativos de los Países miembros.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que una norma de Derecho derivado no siempre regula la totalidad de la materia a la cual se refiere, por lo que, en ocasiones, la misma norma permite y aun exige —en ciertos casos— un desarrollo legislativo o administrativo por parte del legislador nacional. Un claro ejemplo de lo que acabamos de mencionar lo encontramos en la Decisión 85⁷⁹² de la Comisión del AC. En efecto, en esta Decisión, la Comisión delegó a los Países miembros el desarrollo de dicha

2008, 14-IP-2008, 17-IP-2008, 93-IP-2008, 112-IP-2008, 129-IP-2008, 114-IP-2009, 10-IP-2010, 36-IP-2010, 95-IP-2010, 98-IP-2010, 116-IP-2010, 119-IP-2010, 124-IP-2010, 125-IP-2010, 37-IP-2011, 63-IP-2011, 111-IP-2011, entre otros.

⁷⁹⁰ Véase por ejemplo los procesos: 115-IP-2006, 191-IP-2007, 1-IP-2008, 13-IP-2008, 14-IP-2008, 17-IP-2008, 93-IP-2008, 112-IP-2008, 129-IP-2008, 114-IP-2009, 10-IP-2010, 36-IP-2010, 95-IP-2010, 98-IP-2010, 116-IP-2010, 119-IP-2010, 124-IP-2010, 125-IP-2010, 37-IP-2011, 63-IP-2011, 111-IP-2011.

⁷⁹¹ ROSELL MEDINA, Mónica Roxana: *Marco institucional y seguridad jurídica... ob. cit.*, 1999.

⁷⁹² Decisión 85, de 5 de junio de 1974, de Propiedad industrial.

normativa comunitaria; así lo señaló en su artículo 84, cuando dispuso que “*los asuntos sobre propiedad industrial no comprendidos en el presente Reglamento serán regulados por la legislación interna de los Países miembros*”⁷⁹³.

Como era de esperar, esta facultad de desarrollo normativo concedida a los Países miembros, propició una serie de injerencias nacionales en la normativa comunitaria, lo que motivó al Tribunal de Justicia a enfatizar ya desde sus primeras sentencias de interpretación prejudicial que, dicho desarrollo normativo debía sujetarse a ciertos criterios restrictivos, tales como el principio de “complemento indispensable” para medir hasta donde podían llegar las innovaciones normativas de Derecho interno con relación a la normativa comunitaria⁷⁹⁴.

Posteriormente, el propio Tribunal precisó que el desarrollo de la ley comunitaria por la legislación nacional, era excepcional y que por tanto a él le eran aplicables ciertos principios, tales como el de complemento indispensable, según el cual “*no es posible la expedición de normas nacionales sobre el mismo asunto, salvo que sean necesarias para la correcta aplicación de aquella*”⁷⁹⁵. Continuo señalando el Tribunal, que este régimen de excepción de desarrollo normativo, debe ser aplicado en forma restringida de acuerdo con normas elementales de hermenéutica jurídica. En consecuencia, para que la norma nacional tenga validez, se requiere que dicha norma verse sobre asuntos no regulados en lo absoluto por la norma comunitaria⁷⁹⁶.

En consecuencia, en aplicación del principio de complemento indispensable, las legislaciones internas de los Países miembros no podrán establecer exigencias, requisitos adicionales o dictar reglamentaciones que de una u otra manera entren en

⁷⁹³ Habiéndose aprobado la Decisión 85 en 1974, la misma fue objeto de cuatro sustituciones, y con ella, claro está, el referido artículo 84; así, y a su turno fue sustituido por las Decisiones 311 de 8 de noviembre de 1991 (art. 120), 313 de 6 de febrero de 1992 (art. 119), 344 de 21 de octubre de 1993 (art. 144), y 486 de 14 de septiembre de 2000 (art. 276). Habiendo el referido artículo sufrido apenas modificaciones, siendo su redacción final como sigue: “*Los asuntos sobre Propiedad Industrial no comprendidos en la presente Decisión, serán regulados por las normas internas de los Países miembros.*”

⁷⁹⁴ Proceso 2-IP-88, sentencia de 25 de mayo de 1988. GOAC. Lima, 26 de julio de 1988, núm. 33. Criterio reiterado en los procesos: 10-IP-94, 29-IP-95, 30-IP-95, 32-IP-95, 2-IP-96, 7-AI-99, 114-AI-2004, 121-IP-2004, 1-IP-2008, 2-IP-2008, 2-AI-2008, 30-IP-98, 130-IP-2008, 131-IP-2008, 11-IP-2010, 116-IP-2010, 124-IP-2010, 37-IP-2011, entre otros.

⁷⁹⁵ Proceso 10-IP-94, sentencia de 17 de marzo de 1995. GOAC. Lima, 20 de abril de 1995, núm. 177, pp. 12-27. Criterio reiterado en los procesos: 121-IP-2004, 29-IP-95, 30-IP-95, 32-IP-95, 30-IP-98, 7-AI-99, 1-AI-2001, 34-AI-2001, 114-AI-2004, 52-IP-2006, 115-IP-2006, 190-IP-2006, 93-IP-2008, 131-IP-2008, 114-IP-2009, 40-IP-2010, 111-IP-2010, entre otros.

⁷⁹⁶ Véase por ejemplo los procesos 10-IP-94, 121-IP-2004, 29-IP-95, 30-IP-95, 32-IP-95, 30-IP-98, 7-AI-99, 1-AI-2001, 34-AI-2001, 114-AI-2004, 115-IP-2006, 190-IP-2006, 93-IP-2008, 131-IP-2008, 114-IP-2009, 40-IP-2010, 111-IP-2010.

conflicto con el Derecho comunitario. Al contrario, en aplicación de dicho principio, las normas internas cuyo objeto sea el de desarrollar la norma comunitaria, deberán guardar relación de armonía, complementariedad e interrelación con la filosofía de la normativa comunitaria⁷⁹⁷.

Por último, con relación a la interrelación o complementariedad entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Países miembros previsto por el artículo 84 de la Decisión 85 (hoy, artículo 276 de la Decisión 486); debemos señalar que dicho artículo consagró lo que algunos tratadistas denominan “norma de clausura”, según la cual, se deja en manos del legislador nacional la solución legislativa de situaciones no contempladas en la normativa comunitaria; ya que, como hemos venido señalando, es posible que estas no prevean todos los casos susceptibles de regulación jurídica. Con relación a este punto, Marco M. Alemán Badel⁷⁹⁸ y Pablo E. Navarro López⁷⁹⁹, argumentan que estas normas –las de clausura–, tienen por finalidad completar un determinado sistema normativo dando solución a los casos no previstos, en ese sentido, su impacto principal es el ámbito de las lagunas de los sistemas normativos.

⁷⁹⁷ Así lo ha establecido el Tribunal dentro el proceso 10-IP-94... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos 1-AI-2001, 34-AI-2001.

⁷⁹⁸ ALEMÁN BADEL, Marco Matías: *Marcas: Normatividad Subregional sobre Marcas de Productos y Servicios*, Editorial Top Management International, Bogotá, Colombia, 1995, pp. 40 y 41.

⁷⁹⁹ NAVARRO LÓPEZ, Pablo Eugenio: “Normas permisivas y clausura de los sistemas normativos”, en *Isonomí, Revistas de teoría y filosofía del derecho*, n. 34, abril – 2011, p. 111.

Segunda parte:

**De la armonización fiscal en la
Comunidad Andina**

CAPÍTULO IV

BASES TEÓRICAS SOBRE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

1. Consideraciones iniciales

Resultaría difícil comprender la idea de la armonización fiscal en la CAN sin estudiar los antecedentes que han dado lugar al desarrollo de la misma. La armonización fiscal en la CAN ha ido ganando en importancia a medida que esta iba superando una serie de etapas en su formación. Para entender este proceso, hace falta remontarse en el tiempo y empezar su análisis con el estudio de los procesos de integración económica adoptados por varios países y en diferentes puntos geográficos, de los cuales, la UE viene a constituirse en referencia obligada por constituir hoy por hoy uno de los procesos más avanzados.

Así pues, en todo proceso de integración económica como la CAN o la UE a medida que pasa el tiempo van superando diferentes grados o etapas de integración, tales como la formación de una zona de libre comercio, una unión aduanera, un mercado común y una unión económica total⁸⁰⁰. Cada una de las diferentes etapas requiere de una serie de medidas a llevar a cabo tanto por las instituciones comunitarias como por los Países miembros. Claro está que, a medida que se vaya avanzado en dicho proceso de integración, las medidas a desarrollar serán de mayor trascendencia y requerirán del compromiso, en primer lugar de los Países miembros del proceso de integración y, en segundo lugar, de los órganos e instituciones comunitarias.

La CAN hoy por hoy ha logrado alcanzar el penúltimo grado de integración económica, es decir, la formación de un mercado común con características propias de un mercado interior, en el que los productos de los Países miembros circulan libremente sin pagar impuestos arancelarios de ningún tipo. Como es lógico suponer, la consecución de dicho mercado común requiere el libre ejercicio de algunas libertades comunitarias,

⁸⁰⁰ Véase: CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Europea*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1968, p. 35; STEFANI, Giorgio: “Per una teoría tributaria dell’integrazioni económica internazionale”, en *Revista di Politica Economica*, Vol. 50, n. 1, 1960, pp. 37 y ss.; FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración europea”, en AA.VV.: *España ante la integración económica europea*. Ed. Ariel, Barcelona, España, 1966, pp. 121 y ss.; CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea: Análisis de la literatura disponible”, en *Revista Hacienda Pública Española*, n. 6/7, Madrid, España, 1970, p. 407.

tales como la libre circulación de mercancías⁸⁰¹, personas, servicios y capitales. Asimismo, la consecución de dichas libertades, requiere a su vez, la eliminación de ciertas distorsiones que puedan impedir u obstaculizar el libre ejercicio de dichas libertades.

La eliminación de las distorsiones constituye una condición *sine qua non* para el establecimiento de un auténtico mercado común. En un sentido amplio, las distorsiones pueden ser concebidas como toda discriminación de origen fiscal que altere las condiciones de concurrencia del mercado común, de forma tal que se provoquen modificaciones apreciables en dicha concurrencia⁸⁰². La teoría de la integración ha dedicado tiempo a la identificación de aquellas disparidades fiscales que de una u otra forma pueden llegar a poner en peligro la consecución del mercado común; a continuación, han dedicado sus esfuerzos a la valoración de los diferentes medios tendentes a evitarlas.

Fruto de este esfuerzo, la doctrina tributaria de la integración llegó a plantear distintas alternativas para afrontar la eliminación de las distorsiones fiscales; en concreto, llegaron a sugerir que la eliminación de las distorsiones fiscales son susceptibles de realizarse por un triple procedimiento, a saber: 1) utilización de mecanismos de compensación, 2) armonización fiscal progresiva y, 3) plena integración financiera. De las tres alternativas de solución, la doctrina de la integración⁸⁰³ admitió como solución provisional la primera alternativa, rechazó la tercera⁸⁰⁴ y, propugno la segunda como la más adecuada para la eliminación de las distorsiones fiscales.

A partir de ahí, se consideró generalmente aceptable la idea de que un sistema fiscal uniforme y armonizado, aplicable a un espacio económico homogéneo, es más eficiente

⁸⁰¹ Con relación a este término, la doctrina de la integración y de la armonización fiscal de la UE y de la CAN, ha venido utilizando indistintamente los términos de “mercancías” y “mercaderías” para referirse al mismo hecho. En el presente trabajo, emplearemos ambos términos para referirnos al mismo objeto.

⁸⁰² CALLE SÍAZ, Ricardo: *Sistema fiscal en España y en el mercado común*, Ed. Guadiana de Publicaciones S. A., Madrid, España, 1969, p. 16.

⁸⁰³ De entre estas aportaciones, mención especial merece el Informe del Comité Fiscal y Financiero (CFF) de la Comunidad Económica Europea (CEE) hecho público en 1962, así como el trabajo seminal del profesor Carl S. Shoup de 1953⁸⁰³. Ya que, desde aquel trabajo pionero de Shoup hasta la actualidad se ha recorrido un largo camino teórico que ha dado lugar a la construcción de una auténtica teoría fiscal de la integración.

⁸⁰⁴ No obstante lo que acabamos de señalar, conviene aclarar que, en algunas organizaciones internacionales de este tipo, como la UE, tras la implantación del euro como moneda única de intercambio en 2002, toda la doctrina económica aboga por una plena integración financiera como única solución para lograr un desarrollo económico y armónico en la zona euro.

que otro heterogéneo, con diferentes presiones fiscales⁸⁰⁵. Habiendo alcanzado ya este consenso, la doctrina fiscal de la integración volcó sus esfuerzos en el estudio de la armonización fiscal progresiva. En este punto, son frecuentes los trabajos que analizan las similitudes y diferencias con otras figuras afines, como la coordinación, la aproximación y la unificación de las legislaciones tributarias; así como el alcance que debe tener la armonización fiscal.

El término armonización es una expresión sobre la que se ha debatido mucho intentando delimitarlo de la forma más concisa posible. Si acudimos a la literatura en busca de una definición del término de armonización fiscal, con seguridad encontraremos tantas definiciones como autores consultemos. Sin embargo existe cierto consenso en aceptar como válida la definición que sobre el tema nos brinda el profesor Ricardo Calle Sáiz⁸⁰⁶. Según este autor, la armonización fiscal puede ser concebida como aquel proceso dinámico de aproximación progresiva e irreversible de los sistemas fiscales de los Países miembros del mercado común, con la finalidad de suprimir cualesquiera distorsión o discriminación de origen fiscal capaces de impedir o dificultar la realización, en alguna medida, del advenimiento de un verdadero mercado común o cualquier otra forma de cooperación económica.

Precisamente al análisis de las bases teóricas de la armonización fiscal dedicaremos el siguiente capítulo. Para ello, a continuación de estas consideraciones iniciales, y como punto de partida del proceso de armonización fiscal, abordaremos el estudio de las distorsiones fiscales, donde nos detendremos en el análisis de su concepto, significado y tipos de distorsiones. A continuación, entraremos de lleno en el análisis del concepto de armonización fiscal, donde entre otras cosas, distinguiremos algunas otras figuras afines, como la coordinación y la aproximación. Los siguientes apartados los dedicaremos al análisis del alcance y la potestad de la armonización fiscal, así como al análisis de los principales obstáculos a la armonización fiscal. A continuación, haremos una breve exposición de los principios generales sobre los que descansa todo proceso de armonización fiscal, en el que distinguiremos tres grupos principales y varios subgrupos.

⁸⁰⁵ LASHERAS MERINO, Miguel Ángel: “La armonización de la fiscalidad directa y la libre circulación de capitales: Los incentivos a competir con la tributación del ahorro”, en *Hacienda Pública Española (Monografías)*, n. 1, 1990, p. 98.

⁸⁰⁶ CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido... ob. cit.*, p. 47.

2. Las distorsiones fiscales: Definición, clases y posibles soluciones

El término “distorsión” –como tendremos ocasión de ver a lo largo del presente epígrafe– no es, en absoluto, un tema indiscutido en la doctrina tributaria. El análisis de las distorsiones fiscales en el ámbito internacional o comunitario fue introducido por Cosciani en 1964. Según este autor, la apertura de nuevos mercados –internacionales o comunitarios– podía dar lugar a la aparición de distorsiones en el intercambio de mercancías, dañando a uno de los países participantes o a toda la comunidad; ya que, cada tendencia nueva o cada variación como consecuencia de la apertura del mercado nuevo, podía constituir una distorsión respecto a la situación inicial⁸⁰⁷.

Poco tiempo después, en 1966, un maestro del Derecho tributario, como lo es Louis Rebound⁸⁰⁸, llegó a afirmar que dicho término estaba de moda. Empero, la frecuencia y simplicidad con la que se empleaba, no le hizo ganar nada en precisión, al contrario, su significado llegó a ser bastante confuso y aun contradictorio, debido a que cada uno lo empleaba en sentidos, si no divergentes, por lo menos raramente concordantes⁸⁰⁹. Ante esta confusión del término⁸¹⁰, el mismo autor, puso énfasis en la necesidad de precisar el valor de dicho término, ya que se trataba de una palabra frecuentemente usada. Años después, otro maestro del Derecho tributario, el profesor Calle Sáiz, vino a puntualizar que la precisión del concepto de armonización fiscal –en definitiva tema objeto del

⁸⁰⁷ COSCIANI, Cesare: “Problemas fiscales de un Mercado Común”, en *Reforma Tributaria para América Latina II. Problemas de Política Fiscal*, Documentos y acta de la Conferencia celebrada en Santiago de Chile en diciembre de 1962, Unión Panamericana, Whashington, 1964, p. 570.

⁸⁰⁸ REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común*, Ed. Instituto para la Integración de América Latina, Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1966, p. 28.

⁸⁰⁹ *Ibidem* p. 28.

⁸¹⁰ Ante esta confusión del término de distorsión, y con el objetivo de no confundirlo con otros términos que podrían ser considerados como sinónimos, así como para precisar el valor de dicho término, la doctrina tributaria ha desarrollado una amplia teoría alrededor del mismo. Dichos estudios, entre otras cosas, pusieron el énfasis en precisar el término distorsión con relación a otros análogos, así como en las formas de eliminar dichas distorsiones. Ahora bien, no podemos, ni tenemos que entrar de lleno en el mismo, no obstante, no podemos dejar de remitir a algunos trabajos clásicos y de lectura obligatoria sobre esta materia, así por ejemplo: CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido...* *ob. cit.*, pp. 40 y ss.; COSCIANI, Cesare: “Problemas fiscales de un mercado común...” *ob. cit.*, pp. 570 y ss.; DISCHAMPS, Jean-Claude: *Comportements économiques et distorsions fiscales*, Presses Universitaires de France, Paris, 1960, p. 4; LAURÉ, Maurice: *Les distorsions économiques d'origine fiscale. Rapport général*, Institut Internationale de Finances Publiques, XII Session, Viena, 1957, pp. 19 y ss.; STEFANI, Giorgio: “Per una teoría tributaria...” *ob. cit.*, pp. 37 y ss.; y TINBERGEN, Jan: “Les distorsions et leur correction”, en *Revue d'Economie Politiques*, Paris, Tomo LXVIII, 1958, pp. 256 y ss.

presente trabajo– obligaba a concretar, previamente, el concepto de distorsión fiscal⁸¹¹. Opiniones con las que estamos completamente de acuerdo.

El mismo autor apenas citado –Reboud–, también puso de manifiesto la necesidad de distinguir claramente el término distorsión fiscal de otros afines, pues cabe la posibilidad de confundirlo con otros análogos como el de “disparidad”, “desproporción” o “discriminación”. Reboud encuentra su fundamento para esta afirmación en el hecho de que, en un área de libre comercio, como un mercado común, no es lo mismo tener verdaderas distorsiones o simples disparidades, pues una distorsión implica siempre una disparidad, pero una disparidad, no siempre llega a implicar una distorsión⁸¹².

En todo caso, todos y cada uno de estos términos –disparidad, desproporción y discriminación– generan una serie de problemas, si se quiere, graduales, pero problemas al fin. La disparidad y la desproporción provocan situaciones descompensadas entre los países como consecuencia del ejercicio de ciertos derechos específicos por estos, estas disparidades y desproporciones pueden ser más o menos intensas, largas y difíciles de resolver, pero pueden tomarse medidas a fin de remediarlas, como los mecanismos de compensación, aunque dichos mecanismos no tendrán un carácter benigno en la medida en que sus correcciones no aportarán soluciones radicales⁸¹³.

La discriminación, de igual forma provoca situaciones descompensadas entre los Países miembros de un área de libre comercio y, sin embargo, a diferencia de las dos anteriores –disparidad y desproporción–, la discriminación se caracteriza por añadir a los problemas antes referidos, un mayor grado de envergadura y un carácter permanente en el tiempo, por lo que exige soluciones drásticas que van más allá de los mecanismos de compensación antes mencionados, las cuales deben ser capaces de terminar con los efectos negativos producidos por la discriminación; en otras palabras, la discriminación demanda la unificación, o, al menos, la armonización de los sistemas fiscales de los países que se integran económicamente⁸¹⁴.

⁸¹¹ CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido...* ob. cit., p. 36; CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal...” ob. cit., p. 407.

⁸¹² REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común...* ob. cit., pp. 28 a 33.

⁸¹³ REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común...* ob. cit., pp. 31 y 32; y, MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 1993, p. 32.

⁸¹⁴ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal...* ob. cit., p. 32.

De lo referido *supra*, podemos inferir que la principal diferencia entre dichos términos es que, al contrario de la distorsión fiscal como fenómeno de turbulencia, la disparidad y la desproporción⁸¹⁵, no exigen una solución radical, ya que pueden ser resueltos mediante correcciones parciales perfectamente asumibles por el área de libre comercio; sin embargo, las distorsiones fiscales, así como las discriminaciones, sí que necesitan una serie de soluciones radicales para que puedan ser asumidas por los países que se integran económicamente.

Ahora bien, con el objetivo de no confundir los términos anteriormente referidos, la doctrina tributaria ha desarrollado una amplia teoría alrededor de la distorsión fiscal, partiendo desde un contexto nacional para luego extenderla al contexto comunitario. Dentro del contexto de una economía nacional, el término distorsión puede ser entendido como un “fenómeno de turbulencia” que podría impedir la realización de la finalidad del sistema económico⁸¹⁶. Dicho fenómeno de turbulencia, como efecto de la distorsión, puede tener su origen en los tributos nacionales cuando este grava de forma diferente dos productos similares producidos en el mismo país. Dentro de un contexto de economía internacional o comunitaria, dichos fenómenos de turbulencia también pueden tener su origen en los tributos nacionales, cuando estos gravan de forma diferente los productos nacionales de los importados; o, cuando el gravamen soportado por el producto nacional e importado es similar, pero cuyo gravamen recae sobre un producto del que no existe producción nacional, de manera que el impuesto sólo llega a ser pagado por los productos importados.

Como se puede observar, resulta necesario establecer y delimitar el significado de distorsión fiscal, con el objeto de no confundirlo con otros términos similares o análogos, ya que de la correcta determinación de la distorsión fiscal y del carácter permanente o temporal de la misma, dependerá la solución a adoptar por el mercado común para subsanarla, o en definitiva, para eliminarla.

⁸¹⁵ En opinión de Cosciani, las diferencias que pueden encontrarse entre los términos de desproporción y distorsión no son excesivas –ya que ambos implican la realidad de dos o más elementos análogos enfrentados–, pudiéndose encontrar una sutil diferencia en cuanto que el primero, la desproporción, hará referencia a una idea de oportunidad económica, mientras que la distorsión, tendrá una incidencia mayor en el principio de equidad. COSCIANI, Cesare: *El impuesto al valor agregado*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 134.

⁸¹⁶ REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común... ob. cit.*, pp. 28 y 29.

Estos extremos fueron advertidos por los redactores del originario Acuerdo de Cartagena de 1969, y con el objetivo de eliminar dichos fenómenos de turbulencia, encomendaron a la Comisión como máximo órgano del entonces Grupo Andino, aprobar las normas indispensables para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencia dentro de la subregión andina⁸¹⁷. Asimismo, encomendaron a la Comisión contemplar los problemas que pudieran derivarse de la aplicación de gravámenes y otras restricciones a las importaciones de productos entre los Países miembros del AC; y, a la Junta –hoy Secretaría General– velar por la aplicación de dichas normas a ser aprobadas por la Comisión.

De esta forma, el estudio de las distorsiones fiscales, y sobre todo su eliminación, constituyeron uno de los objetivos primordiales desde el comienzo mismo del Acuerdo de Cartagena en 1969; en el ámbito europeo, el estudio acerca de las distorsiones fiscales comenzó mucho antes con los trabajos de los profesores Laure⁸¹⁸ (1957) y Tinbergen⁸¹⁹ (1958).

2.1. Una aproximación a la definición de distorsión

Como hemos tenido ocasión de ver *supra*, la doctrina tributaria en su afán de aclarar la definición y el contenido de la distorsión fiscal, ha desarrollado una amplia teoría alrededor de la misma y, como consecuencia de ello, se han producido una serie de definiciones acerca de lo que se debería entender por distorsión fiscal. Sin embargo, y siguiendo a Ricardo Calle Sáiz, hemos de destacar que el balance de los puntos controvertidos y discrepancia de la posición mantenida por los diferentes autores respecto a lo que debe entenderse por distorsión fiscal se salda negativamente⁸²⁰. En otras palabras, el análisis de las diversas interpretaciones dadas al concepto de distorsión ratifica la opinión de que este término, a pesar de la frecuencia con que es utilizada, no gana nada en precisión⁸²¹.

No obstante, en tanto que el estudio de la distorsión fiscal nos interesa como punto de partida del proceso de armonización, y sin el ánimo de extendernos demasiado, resulta

⁸¹⁷ Art. 75, versión original del AC, hoy art. 93 del AC (Decisión 563).

⁸¹⁸ LAURÉ, Murice: *Les distorsions économiques d'origine fiscale...* ob. cit., pp. 19 y ss.

⁸¹⁹ TINBERGEN, Jan: “Les distorsions et leur correction...” » ob. cit.

⁸²⁰ CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones fiscales: La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales*, Instituto de Estudios Sociales, Madrid, España, 1980, p. 20.

⁸²¹ REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común...* ob. cit., p. 28.

necesario partir de una definición⁸²² que condense el sentido que habría que darle a dicho término; en tal sentido y por su claridad, utilizaremos la definición⁸²³ en sentido amplio que de este concepto consolidó el profesor Enrique Fuentes Quintana (1966), para quien la distorsión fiscal consiste en “*la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico*”⁸²⁴; a la que podríamos agregar, siguiendo a Calle Sáiz, “*y en la circulación de personas y servicios*”. De esta definición se han hecho eco varios autores en los mismos términos en trabajos posteriores, por ejemplo: José V. Sevilla Segura (1970)⁸²⁵, Ricardo Calle Sáiz (1980)⁸²⁶, (1990)⁸²⁷, y Pablo Antonio Moreno Valero (2001)⁸²⁸.

Ahora bien, si bien es cierto que la doctrina tributaria no ha podido llegar a una unanimidad en la definición del concepto de distorsión fiscal, no es menos cierto que en todas las definiciones analizadas por el Profesor Fuentes Quintana⁸²⁹, es posible observar ciertas coincidencias en los siguientes puntos:

1. La necesidad de un término de referencia para definir la distorsión; pues la perturbación que ésta introduce requiere delimitar la situación de la que se parte o a la que se quiere llegar, y que la distorsión altera u obstaculiza;
2. La existencia de distintos tipos de distorsión; y
3. La propuesta de jerarquizar la importancia de tales distorsiones y utilizar términos diferentes para distinguir sus diversos tipos.

⁸²² En un sentido amplio, para Tinbergen la distorsión fiscal es “*todo lo que implica la necesidad de aplicar medidas temporales destinadas a atenuar las consecuencias*”; TINBERGEN, Jan: *Report on the problems raised by different turnover tax systems applied within the Common Market*, European Coal and Steel, Luxemburg, 1953.

⁸²³ En opinión Calle Sáiz Ricardo, esta definición del profesor Enrique Fuentes Quintana resulta de la contrastación teórica de las diferentes concepciones de quienes se han ocupado del estudio de este tema. Por ello es considerada como la definición más representativa del término distorsión; CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones fiscales... ob. cit.*, p. 20.

⁸²⁴ FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración... *ob. cit.*”, p. 121.

⁸²⁵ SEVILLA SEGURA, José V.: “Principios de la armonización fiscal en la C.E.E.”, en *Revista Hacienda Pública Española*, n. 6/7, 1970, p. 105.

⁸²⁶ CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones fiscales... ob. cit.*, p. 20.

⁸²⁷ CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Ed. AC libros científicos, Madrid, España, 1990, pp. 1 y 4.

⁸²⁸ MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario: Un proceso inacabado*, ed. Consejo Económico y Social, Madrid, España, 2001, p. 83.

⁸²⁹ FUENTES QUINTANA, Enrique: “El impuesto sobre el volumen de ventas: Perspectivas de una idea fiscal española”, en *Revista Anales de Economía*, 2º época, n. 5. 1964, pp. 125 y ss.; FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración... *ob. cit.*”, p. 121. De esta clasificación se hizo eco más tarde en los mismos términos CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea... ob. cit.*, p. 4.

Establecido el concepto de distorsión fiscal y siguiendo al profesor Fuentes Quintana, puede intentarse una clasificación o jerarquización de las distorsiones; precisamente al estudio de los diferentes tipos de distorsiones fiscales dedicaremos el siguiente epígrafe.

2.2. Tipos de distorsión

Como es lógico suponer, al existir una amplia literatura acerca de las distorsiones fiscales, también la clasificación de estas se han multiplicado. Una de las primeras clasificaciones sobre la misma es la que nos proporciona Giorgio Stefani⁸³⁰. Este autor considera oportuno distinguir cuatro tipos de distorsiones fiscales: 1) distorsiones particulares, que afectan a ciertos productos y tiene su origen en determinados impuestos; 2) distorsiones generales, que afectan a muchos productos y tiene su origen en determinados impuestos; 3) distorsiones temporales, cuando los procesos económicos a los que afecta pueden adaptarse a la nueva situación que la distorsión crea; y, 4) distorsiones permanentes, que implican la imposibilidad de que los procesos económicos a los que afecta la distorsión puedan adecuarse a la nueva situación creada por la misma.

Años después y como fruto del análisis de varias definiciones y clasificaciones de las distorsiones fiscales existentes en la literatura, principalmente la proporcionada por el Comité Fiscal y Financiero de la CEE, esta primera clasificación fue complementada y enriquecida por el profesor Fuentes Quintana⁸³¹, quien, atendiendo a un conjunto de criterios, estableció una clasificación sistemática de las distorsiones fiscales. De esta clasificación se han hecho eco varios autores en trabajos posteriores, como por ejemplo, José V. Sevilla Segura (1970)⁸³², Ricardo Calle Sáiz (1968)⁸³³, (1980)⁸³⁴, (1990)⁸³⁵, y otros, constituyéndose en uno de los principales referentes en los estudios sobre armonización fiscal. Esta clasificación distingue entre cuatro grupos principales de distorsiones fiscales, estas son (Véase Tabla 2):

⁸³⁰ STEFANI, Giorgio: "Per una teoría tributaria... *ob. cit.*, pp. 37-84.

⁸³¹ FUENTES QUINTANA, Enrique: "Política fiscal e integración... *ob. cit.*, p. 122.

⁸³² SEVILLA SEGURA, José V.: "Principios de la armonización fiscal... *ob. cit.*, p. 107.

⁸³³ CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido... ob. cit.*, p. 42.

⁸³⁴ CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones fiscales... ob. cit.*, p. 24.

⁸³⁵ CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea... ob. cit.*, p. 5.

Tabla 2: Tipos de distorsiones fiscales

a) Según su grado o intensidad	<ol style="list-style-type: none"> 1. Particulares: afecta a ciertos productos y a ciertos impuestos o gastos. 2. Generales: afecta a muchos productos y a uno o varios impuestos o gastos.
b) Según su clase u origen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Temporales: hay posibilidad de adaptación de la actividad privada. 2. Permanentes: no puede superarse por los factores concurrentes.
c) Según la situación de referencia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Respecto a una situación ya lograda (distorsión histórica) 2. Respecto a un mercado que debe lograrse (distorsión previsible)
d) Según la parte de la actividad financiera que las suscita	<ol style="list-style-type: none"> 1. Importe global de los ingresos y gastos públicos. 2. Estructura del gasto público. 3. Estructura de los impuestos. <ol style="list-style-type: none"> a) Relación impuestos directos - impuestos indirectos. b) Naturaleza y clase de los impuestos indirectos. c) Naturaleza y clase de los impuestos directos. d) Heterogeneidad de los impuestos sobre el patrimonio y circulación de capitales. e) Gravamen desigual de determinadas ramas productivas.

Fuente: Fuentes Quintana, E.: "Política fiscal e integración... *ob. cit.*, 1966, p. 122.

De la clasificación propuesta por Fuentes Quintana, pueden observarse una total de nueve tipos de distorsiones fiscales. Los tres primeros grupos diferencian un doble tipo de distorsión fiscal. En cambio, el último grupo contempla tres tipos de distorsiones fiscales, y la última de estas, presenta una subclasificación en la que se observan cinco subtipos de distorsión fiscal.

En algunos casos, la simple denominación de la distorsión fiscal aclara su contenido. Así por ejemplo, las distorsiones *particulares* afectan sólo a ciertos productos e impuestos; en cambio, las distorsiones *generales* afectan a muchos productos y a varios impuestos, es decir, tiene un alcance mucho más general. En este entendido, las distorsiones particulares se diferencian de las distorsiones generales según el campo de la distorsión fiscal.

Por su parte, las distorsiones *temporales* se caracterizan por su escasa relevancia, por lo mismo, pueden adaptarse a la actividad privada. En cambio, las distorsiones *permanentes*, como su propio nombre lo indica, se caracterizan por su permanencia en el tiempo, es decir, no pueden adaptarse a la actividad económica de los particulares, produciendo efectos negativos en la misma. En consecuencia, las distorsiones temporales se diferencian de las distorsiones permanentes por su magnitud.

De otra parte, las distorsiones *históricas* hacen referencia a situaciones ya logradas con anterioridad. En cambio, las distorsiones *previsibles*, tienen que ver respecto a un mercado que debe lograrse, es decir, aquellas que en adelante pueden interrumpir el desarrollo del mercado común. En este sentido, las distorsiones históricas se diferencian de las distorsiones previsibles según el momento de su ocurrencia con respecto al mercado que desea formar.

Por último, el cuarto criterio de clasificación de distorsiones fiscales hace referencia al origen de las diversas parcelas de la actividad financiera de las que puede irradiar una distorsión. Así, podemos observar tres tipos fundamentales de distorsión fiscal: 1) según que la misma derive del importe global de los ingresos y gastos públicos; 2) emane de la distinta composición del gasto público; y 3) se origine por la diversa estructura de los sistemas impositivos. A su vez, la tercera y última categoría de distorsiones expuestas – la de la estructura de los impuestos– admite una subclasificación en la que llega a distinguir hasta cinco tipos de distorsiones; relacionadas con los impuestos directos e indirectos, la naturaleza y clase de estos, la heterogeneidad de los impuestos sobre patrimonio y circulación de capital, y sobre el gravamen desigual de determinadas ramas productivas. Esta última categoría de distorsiones fiscales hace hincapié en los distintos elementos que individualizan la diversidad de composición de ingresos y gastos públicos de los países que se integran en busca de la consecución de un mercado común.

Una vez hecha la clasificación de las distorsiones fiscales, la teoría fiscal de la integración volcó sus esfuerzos en realizar una ordenación jerárquica de la importancia relativa de las mismas y, a valorar las distintas alternativas tendentes a eliminar dichas distorsiones. Fruto de este trabajo, la doctrina fiscal de la integración –en Europa fundamentalmente– sintetizó todo este trabajo en seis puntos fundamentales. Los tres primeros puntos –los cuales desarrollaremos a continuación–, tienen que ver con el

criterio elegido para ordenar la distinta importancia de las distorsiones fiscales. Los últimos tres puntos –los cuales desarrollaremos en el siguiente epígrafe– hacen referencia a las diversas alternativas propugnadas para afrontar las distorsiones fiscales a las que se concede especial relevancia⁸³⁶.

Los tres puntos con arreglo a los cuales la doctrina fiscal de la integración ha valorado la diversa importancia de las distorsiones que origina la actividad financiera son:

1. Se consideran tan sólo como problemas las distorsiones fiscales de carácter permanente que no pueden superarse por los concurrentes del mercado común que desea crearse;
2. El segundo tipo de distorsiones a considerar son las denominadas distorsiones previsibles, ya que se desea evitar las distorsiones que pueden entorpecer la creación del mercado común; y,
3. El tercer tipo de distorsiones a considerar tiene que ver con la parte de la actividad financiera que suscita las distorsiones fiscales, es decir, las originadas por la diversidad de estructuras fiscales de los países que se integran económicamente.

De los tres primeros puntos propuestos puede concluirse que la doctrina fiscal de la integración solamente tiene en cuenta como distorsión fiscal: a) las distorsiones permanentes, sean generales o particulares, que no pueden ser superados por los miembros del mercado común; b) las distorsiones previsibles, es decir, las definidas respecto a un mercado que debe lograrse; y c) las distorsiones derivadas de la diversidad de estructuras tributarias de los países que se integran económicamente⁸³⁷.

En consecuencia, del conjunto de distorsiones fiscales señaladas en la Tabla 2, las clasificadas como temporales, históricas, y las que hacen referencia al importe global de los ingresos y gastos públicos, y a la estructura de los gastos públicos, no inquietan en absoluto a la teoría fiscal de la integración, ya que, por definición, estas serán subsanadas y superadas por la actividad económica de los particulares, por tanto, no pueden llegar a entorpecer la consecución del objetivo de alcanzar un mercado común.

⁸³⁶ FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración... *ob. cit.*, p. 123.

⁸³⁷ CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones fiscales...* *ob. cit.*, p. 21.

2.3. Posibles soluciones ante las distorsiones fiscales

Como hemos tenido ocasión de ver *supra*, la diversidad de los sistemas fiscales de los países que se integran económicamente genera una serie de distorsiones que constituyen, *a priori*, obstáculos a la integración, dando lugar a que se plantee una serie de propuestas alternativas de cooperación para dar solución a estos problemas. Sin embargo, las exigencias fiscales varían según sea el tipo y el grado de integración que se desea conseguir. Así, nunca será lo mismo una unión aduanera que un mercado común⁸³⁸, y los cambios exigibles en cada una de estas situaciones, así como las distorsiones que habrán de suprimirse en cada caso, serán, ciertamente distintas⁸³⁹.

Ante este problema, la doctrina fiscal de la integración ha propuesto distintas alternativas para afrontar la eliminación de las distorsiones fiscales. Así, autores de la talla de Fuentes Quintana⁸⁴⁰, Calle Sáiz⁸⁴¹ y Sevilla Segura⁸⁴², han sugerido que la eliminación de las distorsiones fiscales antes identificadas –permanentes y previsibles, generales o particulares, y las derivadas de las diferentes estructuras de los sistemas fiscales–, son susceptible de realizarse por un triple procedimiento, a saber:

1. Utilización de *mecanismos de compensación o neutralización fiscal*, mediante los que se trata de evitar las consecuencias de una distorsión sobre las condiciones de competencia, con la particularidad de que no actúan sobre las causas de las distorsiones, sino solamente sobre los efectos generados por las mismas;
2. La *Armonización fiscal progresiva*, mediante la cual se trata de adoptar un conjunto de medidas que vayan eliminando las principales distorsiones

⁸³⁸ Con relación al mercado común, y dado que parece un concepto clave para entender el fenómeno de armonización fiscal (tema en el que no podemos, ni debemos entrar), podemos señalar que el concepto de mercado común que se utiliza en los Tratados no hace referencia a una realidad natural, es decir, se trata de una tarea a realizar como consecuencia de una actividad planificada y responsablemente ejecutada. Desde la publicación del Informe Neumark (1962), se acepta la identificación de este término con el de mercado nacional interior. La existencia de un mercado interior no supone meramente la creación de un espacio sin fronteras, sino que exige que en este mercado se ejerciten sin trabas cuatro libertades fundamentales de la comunidad. Estas libertades fundamentales son: libre circulación de mercaderías, personas, servicios y capitales.

⁸³⁹ Sobre los cambios que exigen los diferentes niveles de integración (Unión aduanera, mercado común, confederación o federación) véase una obra clásica: SHOUP, Carl: “Aspects Financiers et Fiscaux de l’integration économique Internationale”, en *Travaux de l’Institute International de Finances Publiques*, Francfort, 1953, Ed. W.P. Van Stockum, La Haya, 1953, pp. 89 y ss.

⁸⁴⁰ FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración... *ob. cit.*, p. 123.

⁸⁴¹ CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea... ob. cit.*, p. 8, y CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones Fiscales... ob. cit.*, p. 25.

⁸⁴² SEVILLA SEGURA, José V.: “Principios de armonización fiscal... *ob. cit.*, p. 108

identificadas, produciéndose una aproximación positiva y parcial de la actividad financiera de aquellos países que deciden integrarse.

3. La *plena integración financiera*, que naturalmente permitirá la eliminación “*ab initio*” de toda clase de distorsiones fiscales.

Ahora bien, de las tres posibles alternativas de solución propuestas por la doctrina tributaria de la integración⁸⁴³, la menos ambiciosa constituiría la de adoptar mecanismos de *compensación* o *neutralización fiscal*, que actúen para evitar las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia; sin embargo, esta opción no propugna la realización de una verdadera integración pues mantiene las fronteras fiscales entre los Países miembros. Otra posibilidad consistiría en tratar de conseguir una *armonización fiscal*, adoptando un conjunto de medidas que contribuyesen a eliminar las distorsiones existentes, a través de una cierta integración parcial de la actividad financiera de los países que se integran económicamente. Por último, la solución óptima desde el punto de vista comunitario consistiría en alcanzar la *plena integración financiera*, en la cual no se producirían distorsiones fiscales entre los Países miembros del mercado común debido a que la igualdad generaría un sistema fiscal unificado a nivel de todos ellos, gestionado por un ente supranacional en el que recaería la total soberanía fiscal⁸⁴⁴.

Ahora bien, la doctrina fiscal de la integración admite como solución provisional la primera alternativa (mecanismos de compensación), propugna la segunda (armonización fiscal) y rechaza la tercera (unificación fiscal o plena integración financiera)⁸⁴⁵. Así lo

⁸⁴³ Con relación a los mecanismos de eliminación de las distorsiones fiscales, un sector de la doctrina tributaria desde una perspectiva general llegó a plantear una solución diferente, más aún, contraía a la propuesta antes señalada, se trata de la propuesta que se fundamenta en la flexibilidad de los tipos de cambio como instrumento de corrección de las distorsiones fiscales. Ahora bien, no es posible abordar aquí la exposición de esta última tendencia. No obstante, un resumido análisis de esta puede verse en la obra de CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido... ob. cit.*, pp. 45 y ss.

⁸⁴⁴ CORONA RAMÓN, Juan Francisco y VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ed. Ariel, Barcelona, España, 1989, p. 4; y MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, pp. 38 y 39.

⁸⁴⁵ Con relación a este punto, la doctrina jurídica se encuentra dividida en cuanto a su viabilidad, así, en opinión de Mata Sierra, debe superarse esa actitud para el logro del verdadero fin inmanente a la Comunidad, cual es la integración económica de los Estados miembros. Dicha integración exigirá, siempre, dar un paso más allá de la simple armonización fiscal; en contra de esta opinión, Vega Moncoroa sostiene que debido a la existencia de importantes obstáculos políticos, económicos y técnicos ha de abandonarse la unificación fiscal, en favor de un “second best”, la armonización fiscal, capaz de conseguir la eliminación de las distorsiones fiscales y favorecer la integración económica con unos planteamientos más flexibles; MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 42; y VEGA MONCOROA, Isabel: *La armonización fiscal del I.V.A. y el logro del mercado interior*, Centro

señaló el Comité Fiscal y Financiero de la CEE, cuando tuvo oportunidad de pronunciarse acerca de las diversas alternativas propugnadas para afrontar las distorsiones fiscales, en dicha ocasión, el Comité fue enfático al señalar que:

1. Renunciar en cualquier caso a la solución de plena integración financiera;
2. Utilizar los mecanismos de compensación o neutralización al menos como solución provisional y en tanto que los mismos restablezcan las condiciones necesarias para garantizar la construcción del mercado común; y,
3. Propugnar la armonización fiscal gradual en la medida en que los mecanismos de compensación o neutralización no resulten eficaces.

Así pues, descartada la primera solución (plena integración financiera) poco deseable desde el punto de vista técnico y operativo; y ante la evidente complejidad económica y política de la segunda (mecanismos de compensación); existe un cierto consenso en la doctrina tributaria de la integración por la utilización de la fórmula de la armonización fiscal, al menos como medida transitoria hacia la consecución de una integración plena de los países que se integran económicamente⁸⁴⁶. Con respecto a esta última opción, debe subrayarse que la armonización fiscal no es, en sí misma, una finalidad de la consecución del mercado común, sino un medio de acción que debe adoptarse siempre y cuando las divergencias entre las políticas fiscales de los países que se integran económicamente sean de tal magnitud y naturaleza que produzcan distorsiones permanentes en la concurrencia de los mercados nacionales y que no puedan superarse por los mecanismos de compensación o neutralización fiscal⁸⁴⁷.

Ahora bien, el conocimiento de las causas que influyen en esta elección exige analizar el contenido e implicaciones de cada una de las posibles alternativas de solución a las distorsiones fiscales. En este entendido, a continuación examinaremos, siquiera brevemente, cada una de las alternativas de solución ofrecidas por la doctrina.

de Documentación Europea de la Universidad de Valladolid, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 1991, p. 67.

⁸⁴⁶ CORONA RAMÓN, Juan Francisco y VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Comunidad... ob. cit.*, p. 4.

⁸⁴⁷ FUENTES QUINTANA, Enrique: "Política fiscal e integración... *ob. cit.*", p. 125.

En primer lugar, la unificación fiscal o plena integración financiera o uniformidad⁸⁴⁸ puede ser concebida como la adopción de normas sustantivas o procesales comunes por parte de todos los Estados que se integran económicamente⁸⁴⁹. La unificación fiscal permitiría la eliminación absoluta de las desigualdades estructurales de los sistemas fiscales⁸⁵⁰, y con ellos, de las distorsiones fiscales. Así pues, la plena integración financiera de los países que se integran económicamente puede concebirse como una alternativa para la eliminación de dichas distorsiones⁸⁵¹.

Desde el punto de vista del Derecho comunitario, la solución óptima consistiría en alcanzar la plena integración financiera por parte de los países que conforman el mercado común, debido a que la igualdad de las normas sustantivas y/o procesales generaría un sistema fiscal unificado a nivel de todos ellos, eliminando de esta forma todas las distorsiones al interior del mercado común. Sin embargo, la doctrina fiscal comunitaria, como hemos tenido ocasión de ver *supra*, se ha inclinado por considerar a la unificación fiscal como el objetivo último de los países que conforman el mercado común, a la vez que como el resultado final del proceso de armonización fiscal⁸⁵². En otras palabras, la doctrina fiscal de la integración comunitaria concibe a la unificación fiscal como un objetivo a largo plazo cuya consecución requiere, previamente, la existencia de una plena armonización fiscal⁸⁵³. Ahora bien, la unificación fiscal que eliminaría automáticamente las distorsiones fiscales, es, sin embargo, de difícil

⁸⁴⁸ Algunos autores han acuñado el término de “uniformidad fiscal” como concepto intercambiable con la unificación, y que se define como “*el establecimiento en todos los países que forman el mercado común, de un sistema fiscal idéntico, conservando los Estados miembros su independencia*”. CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el Valor añadido... ob. cit.*, p. 57. Ambos conceptos son intercambiables, y puede entenderse que uniformidad y unificación describen un mismo fenómeno, la eliminación total de las desigualdades fiscales.

⁸⁴⁹ BOUZA VIDAL, Nuria: Modalidades de unificación y armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, GONZÁLEZ CAMPOS, Julio Diego y MUÑOZ MACHADO, Santiago (Dir.): *Tratado de Derecho comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho español)*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, p. 554.

⁸⁵⁰ SEVILLA SEGURA, José V.: “Principios de armonización fiscal... *ob. cit.*”, p. 109.

⁸⁵¹ Frente al concepto de unificación fiscal, otros autores han analizado la posibilidad de una uniformidad fiscal, es decir, el establecimiento en todos los países que conforman un mercado común, de un sistema fiscal idéntico, conservando los Estados miembros su independencia. MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, pp. 68 y ss.

⁸⁵² Véase por ejemplo: COSCIANI, Cesare: “Problemas fiscales de un mercado común... *ob. cit.*”, pp. 568 y ss.; CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido... ob. cit.*, p. 56; CALLE SÁIZ, Ricardo: *Sistema fiscal en España... ob. cit.*, p. 14; CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal... *ob. cit.*”, p. 406; CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea... ob. cit.*, p. 14; y MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, p. 67.

⁸⁵³ CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea... ob. cit.*, p. 14; y CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido... ob. cit.*, p. 56.

realización a corto y mediano plazo, pues impone como exigencia ineludible la unidad política y económica⁸⁵⁴ de todos los países que se integran económicamente.

En línea con lo que acabamos de mencionar, resulta necesario señalar que la plena integración financiera lleva implícito un conjunto de obstáculos políticos, económicos y técnicos que hacen necesario comenzar por la armonización fiscal, y no por la unificación fiscal. En similar sentido se han manifestado autores como Barrère (1963), Laufenburger, Brochier y Tabatoni (1960), Dale, Dertilis, Rädler, Shoup, Sullivan, Regal y Renner, Stefani, Denobili y Reboud, entre otros. De entre estos, especial atención merece la aportación hecha por Louis Reboud, quien a partir de la formulación de dos interrogantes intentó arrojar algo de luz al debate, esta son: 1) ¿Es deseable la unificación completa de los sistemas fiscales? y 2) ¿Es posible la unificación fiscal?⁸⁵⁵

A la primera interrogante Roboud respondió afirmativamente, aunque llamo la atención acerca de los obstáculos políticos, económicos y técnicos a los que debe hacer frente. A la segunda interrogante también respondió afirmativamente, en su opinión, la unificación de los sistemas fiscales, aun con sus dificultades, no parece imposible, empero, advierte el autor, que dicho proceso será consecuencia de un largo y paciente trabajo de aproximación general⁸⁵⁶, ya que, cada sistema fiscal de los países que se integran económicamente está íntimamente vinculada a la vida de cada nación.

Con relación a los mecanismos de compensación fiscal, como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, fueron considerados por la doctrina tributaria como un primer instrumento para la eliminación de las distorsiones fiscales, empero, las mismas resultaron ser poco efectivas.

Una de las principales limitaciones que presenta esta figura, es el hecho de que las mismas no eliminan las causas de la distorsión, sino sólo sus efectos. Por otra parte, esta figura sólo resulta útil para determinados impuestos y no para la totalidad de los tributos⁸⁵⁷. En efecto, estos mecanismos de compensación fiscal, en principio aptos para la imposición indirecta, ya que afectante principalmente a los productos objeto de

⁸⁵⁴ COSCIANI, Cesare: “Problemas fiscales de un mercado común... *ob. cit.*, pp. 592 y ss.

⁸⁵⁵ REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común... ob. cit.*, pp. 409 y 413.

⁸⁵⁶ *Ibidem* pp. 28 – 33

⁸⁵⁷ Para una análisis sencillo de las limitaciones de los mecanismos de compensación fiscal como correctores de las desigualdades existentes en la estructura de los sistemas fiscales, véase REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común... ob. cit.*

exportaciones, resultan insuficientes para corregir las distorsiones fiscales generadas por la imposición directa⁸⁵⁸. En consecuencia, podemos concluir señalando que los mecanismos de compensación fiscal sólo pueden ser configurados como solución provisional para corregir las distorsiones fiscales⁸⁵⁹.

Finalmente, la armonización fiscal fue considerada como el mecanismo más idóneo para la eliminación de las distorsiones. En efecto, la armonización fiscal concebida como un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales, con la finalidad de suprimir aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común⁸⁶⁰, fue la que mayor apoyo recibió por parte de la doctrina tributaria y, hoy por hoy, es la que mayor desarrollo ha tenido.

De lo referido *supra*, podemos concluir señalando que, frente a la unificación fiscal y los mecanismos de compensación como posibles soluciones a las distorsiones fiscales, la armonización fiscal se presenta como la opción más óptima para la eliminación de las distorsiones fiscales al interior del mercado común. Esto se debe a que, a diferencia de los mecanismos de compensación, la armonización fiscal, junto con la eliminación de las distorsiones fiscales puede dar paso a la integración de la actividad financiera de los países que se integran económicamente. En definitiva, y siguiendo al profesor Ricardo Calle Sáiz⁸⁶¹, podemos concluir señalando que los mecanismos de compensación pueden utilizarse como solución provisional, mientras que la armonización fiscal progresiva se impone en la medida en que estos mecanismos no resultan eficientes. Precisamente al estudio del concepto de armonización fiscal, así como a sus similitudes y diferencias con otras figuras afines, como la coordinación y aproximación, dedicaremos las siguientes líneas del presente trabajo.

3. Aproximación al concepto de armonización. Similitudes y diferencias con figuras afines

⁸⁵⁸ SEVILLA SEGURA, José V.: “Principios de armonización fiscal... *ob. cit.*”, p. 108.

⁸⁵⁹ CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea... ob. cit.*, p. 9.

⁸⁶⁰ *Ibidem* p. 10.

⁸⁶¹ *Ibidem* p. 9.

Debemos tener en cuenta que no es fácil encontrar una definición única del término “armonización”⁸⁶². Si acudimos a la literatura académica en busca de dicha definición, con seguridad encontraremos tantas definiciones como autores consultemos⁸⁶³. Por otra parte, con frecuencia, la armonización ha sido confundida con otras figuras afines, como la coordinación, aproximación y unificación; hecho que ha contribuido aún más a la ya dificultad de precisar una definición del término de armonización.

El término armonización es una expresión sobre la que se ha debatido mucho intentando delimitarlo de la forma más concisa posible. Sin embargo, dentro su concepto –el de armonización– se han aglutinado una serie de figuras jurídicas, que por otro lado, como señala la profesora Irene Roche Laguna, poco o nada tienen que ver entre sí, aparte de constituir diferentes métodos de aproximación de legislaciones⁸⁶⁴. Estos argumentos llevaron a algunos autores como Pablo A. Moreno Valero, a señalar que el término armonización se trata de un concepto cuyo contenido es una cuestión sobre la que se plantean dudas⁸⁶⁵.

Estas dudas acerca de la precisión y contenido del término armonización tienen su origen en el Tratado de Roma de 1957 con el que se constituyó la Comunidad Económica Europea. En dicho Tratado, el legislador comunitario utilizó de forma indistinta las expresiones “coordinación”, “aproximación” y “armonización”, dando así inicio a un debate en la doctrina tributaria con el objeto de precisar el alcance y contenido de dichos términos, así como las diferencias y similitudes de los mismos. A partir de ahí, algunos autores como Bouza Vidal⁸⁶⁶ y Aparicio Pérez⁸⁶⁷, han considerado que estos términos tienen diferente alcance y contenido. Según estos autores, la coordinación sería un procedimiento menos perfecto y desarrollado, frente a la aproximación; y esta –la aproximación– uno diferente al de la armonización, siendo la armonización superior a la aproximación en cuanto a perfección jurídica e idoneidad.

⁸⁶² APARICIO PÉREZ, Antonio, ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: *La fiscalidad en la Unión Europea*, Ed. Universidad de Oviedo, Servicio de publicaciones, 2000, p. 35.

⁸⁶³ Véase por ejemplo, ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, p. 27.

⁸⁶⁴ *Ibidem*, pp. 28 y 29.

⁸⁶⁵ MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, p. 63.

⁸⁶⁶ BOUZA VIDAL, Nuria: “Modalidades de unificación y armonización... ob. cit.”, pp. 554 y ss.

⁸⁶⁷ APARICIO PÉREZ, Antonio: “Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, en *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Tomo II, 1988, p. 872.

Así pues, con la diferenciación de estos conceptos, se estaría fijando una cierta graduación y alcance en las competencias de las Instituciones comunitarias.

Ahora bien, al existir una abundante literatura que se preocupó en profundizar en el significado etimológico de estas nociones⁸⁶⁸ a la cual nos remitimos, y con el ánimo de dejar constancia del significado y alcance de los mismos, si quiera someramente, las siguientes líneas la dedicaremos a hacer algunas precisiones de dichos términos para luego concluir el presente epígrafe con algunas consideraciones acerca de las similitudes de las mismas.

3.1. Concepto de coordinación

La coordinación, como ya tuvimos oportunidad de adelantar *supra*, puede ser concebida como la acepción de menor alcance y contenido de los tres conceptos apuntados anteriormente. En efecto, la coordinación puede ser concebida como un instrumento de cooperación entre dos o más Estados soberanos e independientes en busca de un fin común, empero, sin pretender llegar a una integración política o económica. Así pues, la coordinación no supone la modificación de normas internas de los Estados que participan en dicho proceso de coordinación, sino tan sólo “un mecanismo de organización de actuación conjunta”⁸⁶⁹ carente de eficacia coercitiva, por lo mismo, insuficiente para lograr una plena integración política o económica. En similar sentido se ha manifestado una parte de la doctrina tributaria, así por ejemplo, Bouza Vidal⁸⁷⁰, considera que la coordinación no implica modificación alguna del contenido sustantivo

⁸⁶⁸ Con relación a este punto, ni podemos, ni tenemos que entrar de lleno en él, no obstante, no podemos dejar de remitir a algunos trabajos de lectura obligatoria por quienes deseen profundizar en el estudio de este tema, por ejemplo: CEREXHNE, Etienne: *Le droit européen... ob. cit.*, p. 340; GOLDMAN, Berthold: “La rapprochement des législations”, en GANSHOF VAN DER MEERSCH, Walter Jean (Dir.): *Les Nouvelles: Droit des Communautés Européennes*, Ed. Larcier, Bruselas, 1969, pp. 881 - 891; LELEUX, Paul: “Le rapprochement des législations dans la Communauté Économique Européene”, en *Cahiers de Droit Européen*, vol. 4, n. 2, 1968. p. 134; MALINTOPPI, Antonio: *Les relations entre l'unification et l'harmonisation du droit et la technique de l'unification ou de l'harmonisation par la voie d'accords internationaux*, Unidroit Annuaire, 1967-1968, Tomo II, Ed. Yearbook, Roma, 1969. pp. 54-59; MÓNACO, Riccardo: “Comparaison et rapprochement des législations dans le marché commun européen”, en *Revue Internationale de droit comparé*, vol. 12, n. 1, 1960, pp. 64 y 72-73; RODIERE, René: “L'harmonisation des législations européenne dans le cadre de la CEE”, en *Revue trimestrielle de droit européen*, 1965, pp. 350-351; ZWEIGERT, Konrad: “Influencia del Derecho comunitario europeo en los órdenes jurídicos de los Estados que integran la Comunidad Europea”, en *Boletín Mexicano de Derecho comparado*, n. 6, 1969, p. 639.

⁸⁶⁹ BOUZA VIDAL, Nuria: “Modalidades de unificación y armonización... ob. cit.”, p. 554. Naturalmente, la armonización exige necesariamente la coordinación, pero la coordinación no requiere de la armonización normativa.

⁸⁷⁰ *Ibidem*, 554.

de las normas internas de los Estados, sino únicamente un mecanismo de organización de su actuación conjunta.

En el ámbito fiscal o tributario, la coordinación puede ser concebida como cualquier proceso de cooperación o intercambio de información entre dos o más Estados soberanos, con el fin de eliminar las llamadas distorsiones fiscales producidas por las diferencias en las estructuras fiscales de dichos Estados, con el objetivo de favorecer el buen funcionamiento de un mercado común y la salvaguarda de la libre competencia⁸⁷¹.

De lo referido previamente, se infiere que la coordinación fiscal se caracteriza por el hecho de que la acción legal –es decir, el poder soberano de los Estados– permanece a un nivel estatal, pero los Estados deciden ejercer este poder de forma coordinada, no unilateralmente, sino multilateralmente. Así pues, la coordinación fiscal no implica modificación alguna por sí misma del contenido de las normas internas de los Estados que participan en el proceso de coordinación, sino únicamente un mecanismo de organización de actuación conjunta, que busca conducir a los Estados hacia la consecución de fin concreto, para lo cual acuerdan modificar o “adecuar” su ordenamiento jurídico interno⁸⁷².

3.2. Concepto de aproximación

Otro término empleado por semejanza al de armonización, es el de aproximación, más concretamente el de aproximación de legislaciones. Para muchos autores, quizá el término aproximación es el que más se asemeja al de armonización, de ahí que sea el precepto más utilizado como base jurídica en todo proceso de armonización fiscal.

Sin embargo, en opinión de Bouza Vidal⁸⁷³, la aproximación es sólo un mecanismo concreto que consiste –en el caso europeo– en la adopción de Directivas por el Consejo para lograr un objetivo común, que bien puede ser la armonización o incluso la unificación fiscal, o la simple coordinación de las disposiciones internas de los Estados miembros de la Unión.

⁸⁷¹ ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite... ob. cit.*, pp. 33 y 34.

⁸⁷² *Ibidem* pp. 33 y 34.

⁸⁷³ BOUZA VIDAL, Nuria: “Significado y alcance de la armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea”, en *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 8, n. 2, 1981, p. 402.

En efecto, en la UE con frecuencia se han utilizado las Directivas como instrumento idóneo de aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los diferentes Estados miembros, ya que gracias a su tecnicismo, detalle y principio de reserva de ley, se constituyen como las más idóneas para alcanzar el objetivo perseguido por la Comunidad. Este hecho nos anima a sugerir que la denominación de aproximación, tiene evidentemente un significado idéntico a la de armonización⁸⁷⁴ y en ese sentido se ha ido utilizando como base jurídica en todo proceso de armonización, incluso en el proceso de armonización fiscal⁸⁷⁵.

3.3. Concepto de armonización

La armonización entendida de forma general y abstracta ha sido definida de muy diversas formas. La doctrina, no ha logrado llegar a una definición universal de la misma, de ahí que existen tantas definiciones como autores han tratado el tema⁸⁷⁶. En un sentido amplio, la armonización puede ser definida como el proceso mediante el cual se busca limar disparidades en las legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común⁸⁷⁷.

En similar sentido se ha manifestado el profesor Schwartz⁸⁷⁸, para quien, a través de la armonización de legislaciones, se trata de lograr que las mismas situaciones de hecho sean tratadas del mismo modo en todos los Estados miembros a fin de eliminar, en la mayor medida posible, los obstáculos de orden jurídico a la libertad de intercambio y competencia.

⁸⁷⁴ Con relación a este punto, convendría apuntar que, en tanto se desarrolla al margen de disposiciones normativas de obligado cumplimiento, la aproximación o convergencia de las disposiciones tributarias de los distintos Países miembros –muchas veces alentadas por recomendaciones o iniciativas de diversos organismo nacionales e internacionales– se ha venido denominando aproximación o armonización espontánea.

⁸⁷⁵ CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1990, p. 158.

⁸⁷⁶ Véase por ejemplo, ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite...* *ob. cit.*, p. 27.

⁸⁷⁷ Véase por ejemplo: BOUZA VIDAL, Nuria: “Modalidades de unificación y armonización...” *ob. cit.*, p. 555; y MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario...* *ob. cit.*, p. 64.

⁸⁷⁸ SCHWARTZ, Ivo E.: “De la conception du rapprochement des législations dans la CEE”, en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1967. p 267.

Por su parte, Wägenbaur⁸⁷⁹, entiende por armonización la adopción, a nivel comunitario, de reglas vinculantes que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales, por lo que nos encontraríamos frente a dos legislaciones, una legislación comunitaria y otra nacional, donde la comunitaria se impondría a la nacional.

Como podemos observar, de las pocas definiciones de armonización que aquí presentamos, todas hacen referencia a aspectos distintos, desde las más generales como la de limar disparidades en la legislaciones, pasando por el objetivo de lograr situaciones de hecho similares, hasta diferenciar entre dos tipos de normas, donde una prevalece sobre la otra. De ahí que no resulte extraño, como señalamos al principio de este epígrafe, que existan tantas definiciones como autores consultemos.

3.4. Similitudes y diferencias entre coordinación, aproximación y armonización

Como hemos podido observar líneas arriba, los conceptos analizados de una u otra forma hacen referencia a la armonización de los ordenamientos jurídicos de los países que se integran económicamente. Sin embargo, una parte de la doctrina se ha inclinado por diferenciar el concepto de armonización de otras figuras afines, como la coordinación y la aproximación, e incluso la unificación, mostrando su desacuerdo con la simple yuxtaposición de dichos conceptos dentro del amplio paraguas de la armonización. En opinión de este sector de la doctrina, si bien todos estos fenómenos pueden ser considerados formas de aproximación de las legislaciones, de menor o mayor perfección jurídica, no todos pueden ser considerados como armonización propiamente dicha⁸⁸⁰, ya que esta última, la armonización, presenta características jurídicas y políticas propias que lo distingue y define frente a otras figuras afines.

Esta diferenciación tiene lugar principalmente en el plano de la teoría del Derecho internacional público, desde el que se señalan diferencias entre los términos armonización, coordinación y aproximación. Según estas teorías, la armonización va más lejos que la coordinación y la aproximación, ya que supone eliminar las diferencias en los ordenamientos jurídicos de los países que se integran económicamente a fin de que puedan realizar un objetivo común; eliminación que no se da en la coordinación ni

⁸⁷⁹ WÄGENBAUR, M. Rolf: “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, en *Revista Revue de Science Financière*, n. 1, janvier – mars 1975, p. 9.

⁸⁸⁰ ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite... ob. cit.*, p. 29.

en la aproximación, ya que estas sólo persiguen como objetivo prioritario la organización de dichas políticas y no así la armonización propiamente dicha⁸⁸¹. No obstante, estas teorías reconocen que todo proceso de armonización implica una cierta coordinación y aproximación de las mismas, dando a entender que todo proceso de armonización lleve implícito un proceso de coordinación y/o aproximación.

Partiendo de esta observación, y más allá de las diferencias que una parte de la doctrina haya podido identificar, lo cierto es que, la aproximación, la coordinación y la armonización, están separadas por una línea bastante difusa llegando incluso a utilizarlas como si de sinónimos se tratasen. Este extremo puede evidenciarse cuando observamos trabajos de autores que hace más de veinte años publicaban estudios sobre armonización fiscal, y hoy en día han pasado a escribir sobre coordinación y aproximación, sin que el objetivo de sus trabajos haya variado sustancialmente⁸⁸².

En la actualidad la doctrina tributaria es prácticamente unánime al declarar que estos términos han sido empleados de forma alternativa sin hacer mayores distinciones de contenido entre uno y otro⁸⁸³; según estos autores, las nociones de armonización, coordinación y aproximación, incluso la de unificación, significan en esencia lo mismo, careciendo de trascendencia práctica la diferenciación terminológica de las mismas. Más aún, en opinión del profesor Antonio Aparicio Pérez⁸⁸⁴, “*resulta un tanto bizantina esta cuestión*”, pues en este tema, más que atender a concretas expresiones terminológicas, producto incluso en ocasiones de diferentes versiones lingüísticas del Tratado en cada uno de los idiomas oficiales de la Comunidad, debe estarse más al espíritu unitario informador del ordenamiento jurídico de la Comunidad. En similares términos se han referido a su turno los profesores M^a Teresa Mata Sierra⁸⁸⁵ y Pablo A.

⁸⁸¹ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 61.

⁸⁸² Véase por ejemplo: SIJBREN, Cnossen, y SHOUP, Carl: “Cordination of Value-added taxes” en SIJBREN, Cnossen (Dir.): *Tax coordination in the European Community*, Deventer, Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987; uno de los autores, el Profesor Shoup como miembro del comité Neumark, había editado casi veinte años atrás su obra *Fiscal harmonization in Common Markets*; SHOUP, Carl: *Fiscal harmonization in Common Markets*, Vol. 1 y 2, Ed. Columbia University Press, New York, 1967.

⁸⁸³ APARICIO PÉREZ, Antonio: “Criterios y principios de la armonización fiscal... ob. cit.”, p. 872, y CASADO OLLERO, Gabriel: Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.”, en CASADO OLLERO, Gabriel; RUFÍAN LINAZA, Dolores M^a. y SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (Dir.): *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, (2^o ed.), Ed. T.A.T., Granada, España, 1987, p. 29.

⁸⁸⁴ APARICIO PÉREZ, Antonio: “Criterios y principios de la armonización fiscal... ob. cit.”, p. 872.

⁸⁸⁵ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 59.

Moreno Valero⁸⁸⁶, para quienes, dichos términos –aproximación, coordinación y armonización– son expresiones sinónimas utilizadas por los Tratados como consecuencia de la variedad de lenguas que se emplean oficialmente en la Comunidad. Por su parte, Cayón, Falcón y De la Hucha⁸⁸⁷, sostienen que “*la armonización puede consistir tanto en aproximar como en unificar como en coordinar*”, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar, ya que, normalmente es posible alcanzar el resultado esperado con diferentes soluciones.

Este extremo se evidencia por el hecho de que distintos organismos comunitarios – especialmente en el ámbito europeo– hayan utilizado indistintamente los aludidos términos. Así por ejemplo, en el seno de la CEE, la referencia a uno u otro término es interpretado como si de sinónimos se tratara⁸⁸⁸; de otra parte, con frecuencia, el TJCE ha venido utilizando indistintamente los términos aproximación y armonización, cuando ha tenido ocasión de pronunciar sentencias a propósito de disposiciones de armonización de legislaciones⁸⁸⁹.

En nuestra opinión, basándonos en los razonamientos expuestos, creemos que, tanto la coordinación, la aproximación, así como la armonización, más allá de las similitudes o diferencias que puedan tener unas con otras, son términos que en la práctica comunitaria han alcanzado un contenido semejante, de ahí que con frecuencia distintos órganos comunitarios lo utilicen prácticamente como si de sinónimos se tratase. Por lo que, no podemos hacer otra cosa más que adscribirnos al sector mayoritario de la doctrina tributaria que sostiene la opinión de que la coordinación, la aproximación y la armonización, significan en esencia lo mismo, pues de una manera u otra, provocan la convergencia de las legislaciones nacionales, por lo mismo, dicha diferenciación terminológica carecería de trascendencia práctica.

Por otra parte, y ya para concluir este epígrafe, debemos señalar que, actualmente, la armonización fiscal, ha dejado de ser considerada un fin en sí misma, para pasar a ser

⁸⁸⁶ MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, p. 65.

⁸⁸⁷ CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón, y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal... ob. cit.*, pp. 8 y 9.

⁸⁸⁸ BOUZA VIDAL, Nuria: “Modalidades de unificación y armonización... ob. cit.”, p. 555; ZWEIGERT, Konrad: “Influencia del derecho comunitario... ob. cit.”, p. 639.

⁸⁸⁹ Véase, STJCE de 30 de noviembre de 1983, as. 227/82, *Van Bennekom*, Rec. 1983-10, pp. 3883-3919; y STJCE de 29 de febrero de 1984, as. 37/83, *Rewe Zentrale/Landswirtschaftskammer Rheinland*, Rec. 1984-2, pp. 1229-1255.

un instrumento mediante⁸⁹⁰ el cual se pretende evitar que las disparidades entre los sistemas tributarios de los países que se integran económicamente, sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en la conformación de un mercado común. Es decir, la armonización fiscal, debe adoptarse siempre y cuando las divergencias entre las políticas fiscales sean de tal magnitud y naturaleza que produzcan distorsiones fiscales permanentes en la concurrencia de las distintas economías nacionales integradas en un mercado común; así lo han señalado, a su turno, diferentes autores de la talla de Fuentes Quintana (1966)⁸⁹¹, Calle Sáiz (1968)⁸⁹², Sevilla Segura (1970)⁸⁹³, Wägenbaur (1975)⁸⁹⁴, Bouza Vidal (1981)⁸⁹⁵, Casado Ollero (1987)⁸⁹⁶, Calle Sáiz (1990)⁸⁹⁷ y Moreno Valero (2001)⁸⁹⁸. Por tanto, podemos concluir señalando que, en general, se admite el carácter instrumental de la armonización fiscal, en la medida en que sea necesaria para la consecución de un mercado común entre los países que se integran económicamente.

4. La armonización en materia fiscal

La definición del término de “armonización fiscal” presenta los mismos problemas que la conceptualización del término de “armonización” como fenómeno más amplio. La armonización fiscal ha sido definida por la doctrina tributaria desde diferentes perspectivas. Este hecho hace que dicho término diste de tener unos perfiles totalmente delimitados, tanto en la doctrina que se ha ocupado de esta materia⁸⁹⁹, como, en general,

⁸⁹⁰ Contrarios a esta afirmación, algunos autores como Corona y Valera, haciendo referencia a la CEE, argumentan que debido a la existencia de una unión política en la Comunidad, el papel del proceso de armonización fiscal no es en absoluto meramente instrumental, sino que posee su propia naturaleza intrínseca, es decir, una identidad propia, diferente a la de otras figuras afines. Sin embargo, los mismos autores matizan sus afirmaciones al señalar que el proceso de armonización de la imposición societaria en la Comunidad puede interpretarse como un fin, en sí mismo, y no meramente como un instrumento para alcanzar otros fines; CORONA RAMÓN, Juan Francisco y VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Comunidad...* ob. cit., pp. 10 y 11. Por su parte, Richard Bird, fue enfático al señalar que la armonización fiscal no puede ser concebida como un instrumento para conseguir un determinado fin, sino que presenta valores propios que lo diferencian de figuras afines; BIRD, Richard M.: “Tax harmonization and federations and common markets”, *Proceedings of the 43rd Congress of International Institute of Public Finance*, 1987, Paris, Francia, p. 101.

⁸⁹¹ FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración...” ob. cit., p. 127.

⁸⁹² CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido...* ob. cit., p. 53.

⁸⁹³ SEVILLA SEGURA, José V.: “Principios de armonización fiscal...” ob. cit., p. 108.

⁸⁹⁴ WÄGENBAUR, M. Rolf: “Les fondements juridiques...” ob. cit., p. 9.

⁸⁹⁵ BOUZA VIDAL, Nuria: “Significado y alcance de la armonización...” ob. cit., p. 398.

⁸⁹⁶ CASADO OLLERO, Gabriel: “Fundamento jurídico y límites...” ob. cit., p. 27.

⁸⁹⁷ CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea...* ob. cit., p. 14.

⁸⁹⁸ MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario...* ob. cit., p. 65.

⁸⁹⁹ Véase, ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite...* ob. cit., pp. 27 y ss.

en la propia normativa comunitaria así como por los diferentes trabajos desarrollados en su seno.

Si acudimos a la literatura en busca de una definición del término de armonización fiscal, con seguridad encontraremos –tal como ocurriera con la definición del término armonización– tantas definiciones como autores consultemos. Una de las primeras definiciones de dicho término fue la proporcionada por el Informe del Comité Fiscal y Financiero (CFF) de 1962, conocido ampliamente como “Informe Neumark”⁹⁰⁰, el cual se constituyó en la base teórica de los diferentes trabajos que sobre el tema se han escrito. A partir de la definición proporcionada por el CFF, varios autores han tratado de desarrollar, si se quiere, de complementar dicha definición; aspecto que ha dado lugar a la aparición de una buena cantidad de trabajos, todas con sus respectivas definiciones de lo que sus autores entienden por armonización fiscal. Así pues, con el objetivo de acercarnos a la definición de dicho término, las próximas líneas las dedicaremos a analizar estas definiciones, para lo cual distinguiremos entre aquellas que la tratan de manera amplia (*lato sensu*) de aquellas que la tratan de manera más estricta (*stricto sensu*).

4.1. La armonización fiscal en sentido amplio (*lato sensu*)

No podemos empezar el desarrollo de este punto sin hacer referencia a la definición que sobre armonización fiscal nos presenta el ya referido Informe Neumark (1962). Según dicho informe, la armonización fiscal, en un sentido amplio, consistiría en la adopción de las medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos parecidos a los que existen en las economías unificadas⁹⁰¹. Como se puede observar, esta primera definición de armonización fiscal, hace referencia de forma general, a la “adopción de las medidas necesarias para establecer condiciones similares de tributación”, sin especificar cuáles deberían ser estas medidas o dónde deberían llevarse a cabo para alcanzar unos sistemas tributarios parecidos.

⁹⁰⁰ INFORME NEUMARK: “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE”, en *documentación Económica*, n. 53, 1965. [Versión original publicado en Inglés: Neumark Report: “The EEC Reports on tax harmonization: the Report of fiscal and financial committee and the reports of the subgroups A, B and C”, Amsterdam, 1963].

⁹⁰¹ INFORME NEUMARK: “Informe del Comité Fiscal y Financiero... *ob. cit.*, p. 24.

Años después, algunos autores como Von der Groeben⁹⁰² y Shoup⁹⁰³, extendieron esta primera definición y concibieron la armonización fiscal como cualquier cambio que se produce en los sistemas de la Hacienda Pública de los Países miembros de un mercado común o área de libre comercio, con el objetivo de conseguir los fines de la unión económica emprendida por los Países miembros de dicha unión. Como se puede observar, la concepción de armonización fiscal de Von Der Groeben y Shoup, hace referencia a una modificación parcial del sistema tributario de los Países miembros del mercado común, en la medida en que dichas modificaciones sean necesarias para asegurar el mantenimiento de la libre competencia entre los Estados.

En línea con lo que acabamos de señalar, y siempre con el ánimo de ir avanzando en la precisión de la definición del término de armonización fiscal, otros autores han venido a señalar que la armonización fiscal debe ser concebida como aquel proceso que tiende a uniformizar los sistemas tributarios de los países que se integran económicamente⁹⁰⁴. Es decir, la armonización fiscal viene a ser concebida como aquel proceso mediante el cual se pretende dar uniformidad a las distintas disposiciones fiscales de los países que conforman el mercado común⁹⁰⁵. Ambas definiciones encuentran su sustento en los principios inspiradores de los Tratados, más específicamente, en aquellas disposiciones que hacen referencia a los mecanismos fiscales.

Otros autores, como Aparicio Pérez, Álvarez García y Arizaga Junquera⁹⁰⁶ y Roche Laguna⁹⁰⁷, dieron un paso más allá y fueron de los primeros en hacer referencia en su concepción de armonización fiscal, a un “sistema o modelo fiscal” común y único para todos los Estados miembros de la Unión. En su opinión, todo proceso de armonización fiscal debe tener como objetivo último la consecución de dicho modelo o sistema fiscal único a ser aplicado en todo el territorio de la unión, con el objetivo de eliminar toda distorsión que puede perjudicar la libre competencia del mercado.

⁹⁰² VON DER GROEBEN, Hans: *Armonizzazione Fiscale e Integrazione europea*, Documenti delle Comunità Europea, 1968, citado por MATA SIERRA, María T.: *La armonización fiscal...ob. cit.*, p. 51.

⁹⁰³ SHOUP, Carl: *Hacienda pública*, Ed. Instituto de estudios fiscales, Madrid, España, 1980, p. 825.

⁹⁰⁴ CIRCULO DE EMPRESARIOS: *Armonización fiscal*. Madrid, España, 1998, p. 2.

⁹⁰⁵ APARICIO PÉREZ, Antonio: “Criterios y principios de la armonización fiscal... *ob. cit.*”, p. 873.

⁹⁰⁶ APARICIO PÉREZ, Antonio, ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: *La fiscalidad en la Unión Europea... ob. cit.*, p. 35.

⁹⁰⁷ ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite... ob. cit.*, p. 36.

Precisamente a la eliminación de estas distorsiones fiscales hacen referencia las definiciones de armonización fiscal de R. Calle Sáiz⁹⁰⁸ y M. T. Mata Sierra⁹⁰⁹. Según estos autores, y en un alarde de precisiones terminológicas, conciben la armonización fiscal como aquel proceso dinámico de aproximación progresiva e irreversible de los sistemas fiscales de los Países miembros de un mercado común, con la finalidad de suprimir cualesquiera distorsiones o discriminaciones de origen fiscal capaces de impedir o dificultar la realización, en alguna medida, el advenimiento de un verdadero mercado común o cualquier otra forma de cooperación económica internacional.

4.2. La armonización fiscal en sentido estricto (*stricto sensu*)

Como hemos podido observar en el epígrafe anterior, la definición del término de armonización fiscal, desde aquella primera dada por el CFF formado por la Comisión Europea, ha venido siendo concretada por trabajos posteriores. Dichos trabajos tienen a bien en presentarnos definiciones más concretas (*stricto sensu*) del término de armonización fiscal. Una de estas definiciones es la dada por M. Rolf Wägenbaur⁹¹⁰, para quien la armonización fiscal puede ser definida como “*la adopción, a nivel comunitario, de reglas vinculantes que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales*”. Según esta concepción, la armonización fiscal viene a ser consecuencia directa de la aprobación de normas comunitarias, las cuales, gracias a los principios de preeminencia y efecto directo, se imponen a las normas nacionales de los Países miembros, creando así derechos e imponiendo obligaciones en todo el territorio comunitario.

Si la definición de Wägenbaur hacía referencia a la aprobación de normas comunitarias como requisito para lograr una armonización fiscal en el territorio comunitario, otros autores, como Irene Roche Laguna⁹¹¹, en un sentido aún más restringido, conciben la armonización fiscal como “*aquella norma o conjunto de normas en ‘materia fiscal’ de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios*”. En opinión de este autor, dichas normas tienen por finalidad eliminar los obstáculos al establecimiento y buen funcionamiento del mercado común y a la libre competencia; por lo que, con la

⁹⁰⁸ CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal... *ob. cit.*, p. 407; CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido...* *ob. cit.*, p. 47.

⁹⁰⁹ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal...* *ob. cit.*, p. 66.

⁹¹⁰ WÄGENBAUR, M. Rolf: “Les fondements juridiques... *ob. cit.*, p. 9.

⁹¹¹ ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite...* *ob. cit.*, p. 34.

aprobación de normas comunitarias de naturaleza fiscal, nos encontramos frente a un proceso de armonización fiscal en todo el territorio comunitario, debiendo los Países miembros transformar sus legislaciones nacionales en materia fiscal y adecuarlas a lo preceptuado por las normas comunitarias.

De esta definición restringida de armonización fiscal propuesta por Roche Laguna, podría extraerse algunos elementos definidores de lo que se entiende por armonización fiscal en *stricto sensu*⁹¹², a decir:

- Debe tratarse de un acto legislativo comunitario emanado de las instituciones comunitarias;
- Dichos actos legislativos deben ser jurídicamente vinculantes en todo su contenido; y,
- Deben tener carácter instrumental y no constituir un fin en sí mismo.

Ahora bien, según estos autores, en todo proceso de armonización fiscal, los gobiernos de los diferentes Países miembros que conforman el mercado común, deben llegar a acuerdos sobre el nivel y estructura de sus sistemas fiscales; es decir, sobre la clase de impuestos a recaudar, los criterios de valoración a emplear y los tipos de gravamen a aplicar. Todo ello con el objetivo último de alcanzar aquello que los Tratado persigue desde su creación, es decir, la libre circulación de mercancías, personas, capitales y servicios en todo el territorio comunitario.

5. Alcance y potestad de la armonización fiscal

Habiendo delimitado, definido y diferenciado el concepto de armonización fiscal con relación a otras figuras afines, a continuación nos detendremos en analizar el alcance, contenido y la potestad de la armonización fiscal. Así pues, en opinión de Antonio Aparicio Pérez⁹¹³, el alcance de la armonización fiscal será distinto según sea el objetivo concreto a conseguir con ella, lo que nos lleva a poner de manifiesto que la armonización fiscal puede tener una triple proyección, a decir:

- Armonización limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera;

⁹¹² *Ibidem* p. 35.

⁹¹³ APARICIO PÉREZ, Antonio: “Criterios y principios de la armonización fiscal... *ob. cit.*, pp. 870 – 871

- Armonización orientada a la completa eliminación de las fronteras fiscales; y,
- Armonización programada limitada a determinados aspectos de los sistemas fiscales de los Países miembros, en función, tanto del establecimiento como del buen funcionamiento del mercado común.

De entre estas, la que mayor atención ha recibido por parte de los estudiosos del Derecho tributario ha sido la armonización programada. Este tipo de armonización prevé modificaciones sólo en aquellos aspectos que efectivamente condicionan la creación del mercado común; es decir, tiene por finalidad la constitución de un auténtico mercado único entre los países que se integran económicamente. Este mercado único puede ser configurado como un espacio sin fronteras, en cuyo ámbito las mercancías circulen con la mayor libertad posible y sin producir distorsiones en el tráfico normal de estas; así como sin afectar a la neutralidad que debe regir el comportamiento de la fiscalidad de los Estados miembros⁹¹⁴.

Estos argumentos sirvieron de base para que distintas organizaciones de carácter supranacional, como la UE o la CAN, se hayan inclinado por llevar adelante este tipo de armonización en sus respectivos territorios comunitarios.

Por otra lado, en lo concerniente a la potestad de la actividad armonizadora, en lo que respecta al ámbito fiscal, debemos hacer dos observaciones de especial interés: la primera se refiere al carácter normativo que tiene la potestad armonizadora, pues la finalidad de la misma es la de armonizar normas, en este caso, normas nacionales en materia fiscal de los distintos Países miembros. En segundo término, debemos destacar que el ente que ejerce la potestad armonizadora –la Comisión para el caso de la UE, y la Secretaría General en el caso de la CAN–, deben situarse necesariamente en una posición de superioridad con respecto a las instituciones nacionales de los distintos Países miembros del mercado común⁹¹⁵.

Con relación a este punto, debemos señalar que el AC, como norma suprema que configura la CAN, contempla entre sus disposiciones preceptos que facultan a sus órganos e instituciones llevar adelante una actividad armonizadora en la medida en que sea necesaria para la consecución de los objetivos del mismo. En efecto, por disposición

⁹¹⁴ CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 109.

⁹¹⁵ MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, pp. 71 y 72.

del artículo 3, inc. b) de la referida norma suprema; en la CAN, para alcanzar los objetivos previstos por el Acuerdo –entre otros, la consecución de un mercado común–, deberán llevarse a cabo acciones necesarias destinadas a “*la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes*”.

Ahora bien, en lo que aquí nos interesa, la armonización fiscal, por disposición del artículo 54, inc. e) del tantas veces citado AC, los Países miembros están llamados a coordinar sus planes de desarrollo y a armonizar sus políticas económicas y sociales; todo ello con el objetivo último de alcanzar la “*armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal...*” en todos los Países miembros del Acuerdo.

Como se puede observar de los preceptos señalados *supra*, la CAN cuenta con disposiciones legas que facultan a sus órganos e instituciones a llevar adelante un proceso de armonización en materia fiscal, de hecho, y como tendremos ocasión de ver *infra*, hasta la fecha, la Comisión de la CAN ha tenido la oportunidad de aprobar alguna Decisiones específicas en materia fiscal, como por ejemplo las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización del Impuesto al Valor Agregado y a los Consumos específicos.

Así pues, el AC prevé la armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en distintos ámbitos, entre estos en el ámbito fiscal, con el único requisito de que sean necesarios para la consecución de los objetivos señalados en el propio Acuerdo. Por otra parte, el propio Acuerdo faculta a los órganos e instituciones del SAI, especialmente a la Secretaría General y a la Comisión a desarrollar dicha actividad armonizadora sin especificar el contenido u objeto material sobre el que deber versar.

6. Principales obstáculos a la armonización fiscal

Como era previsible de suponer, todo proceso de armonización fiscal, como cualquier proceso que se quiera emprender, lleva implícito una serie de obstáculos a superar para poder alcanzar el objetivo trazado. En lo que concierne específicamente al proceso de armonización fiscal, ya sea en la UE o en la CAN, la doctrina tributaria se ha ocupado del estudio de los principales obstáculos que a su turno se han presentado en ambos

proceso de integración, ya que, con su conocimiento es posible llegar a la comprensión acerca de las demoras, trabas y reticencias que con cierta frecuencia han tenido lugar en los programas de armonización fiscal llevados adelante por la Comisión Europea o la Secretaría General de la CAN.

Ahora bien, cuando hablamos de obstáculos al proceso de armonización fiscal, no hacemos referencia a los límites jurídicos que puedan presentarse, ya sea en el Tratado que crea la UE o en el AC que crea la CAN; sino, solamente a aquellas dificultades que se oponen a los avances en el proceso de armonización fiscal, así como a los argumentos que fundamentan esta oposición por parte de los Países miembros⁹¹⁶ ya sea de la UE o de la CAN.

Así pues, y en línea con lo que acabamos de señalar, todo proceso de armonización fiscal se ve contrarrestada por dos obstáculos principales, estas son: 1) por las estructuras e intereses de los propios Países miembros y, 2) por las dificultades que conlleva su realización⁹¹⁷. En similar sentido se han manifestado los profesores Cayón, Falcón y De la Hucha⁹¹⁸, para quienes, la totalidad de los problemas que impiden todo proceso de armonización fiscal tienen una única raíz que consiste en la consideración de los impuestos desde una perspectiva nacional. En efecto, cada avance del proceso de armonización es percibido de inmediato como una renuncia a una parcela importante de la soberanía nacional en materia tributaria por parte de los Países miembros, quedándoles en su opinión –de los Países miembros– una franja reducida de autonomía en la que deben encontrar espacio suficiente para desenvolver sus políticas fiscales internas y obtener la financiación necesaria para atender a sus necesidades presupuestarias.

Algunos de los principales obstáculos al proceso de armonización fiscal fueron excelentemente presentados por los profesores Cayón, Falcón y De la Hucha⁹¹⁹, en cuya opinión, estos obstáculos pueden ser agrupados en los siguientes:

⁹¹⁶ CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 30.

⁹¹⁷ CONSTANTINESCO, Léontin-Jean: “La Constitution Économique de la C.E.E.”, en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, Vol. 13, n. 2, avril-juin 1977, p. 164.

⁹¹⁸ CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 30.

⁹¹⁹ *Ibidem*, pp. 30 y ss.

- *Divergencia existente entre las estructuras y sistemas fiscales.* Sin duda alguna, uno de los principales obstáculos al proceso de armonización fiscal lo constituye la divergencia entre las estructuras y sistemas fiscales de los Países miembros. Dicha divergencia puede ser de tal naturaleza que en principio no sea posible identificar puntos comunes que sirvan como punto de partida del proceso de armonización fiscal; en consecuencia, los Países miembros se verán en la necesidad de renunciar cierta soberanía fiscal y otorgar concesiones recíprocas, algo que en la práctica resulta difícil de conseguir, empero necesaria desde el punto de vista comunitario. Por lo tanto, si se quiere asegurar un alto grado de convergencia de las legislaciones y sistemas fiscales de los Países miembros, el interés comunitario debe ser tenido en consideración como punto de referencia en el camino hacia una armonización fiscal⁹²⁰.
- *Los sistemas fiscales como instrumento de política económica de los Estados.* La armonización fiscal impide que los Países miembros puedan llevar adelante políticas fiscales que en principio beneficien sólo a su producción nacional en detrimento de la producción de los demás Países miembros de la Comunidad. Por otro parte, la armonización fiscal lleva implícito la desaparición, adaptación o implantación de uno o varios impuestos que pueden llegar a tener efectos negativos en los sistemas fiscales de los Países miembros; efectos que pueden llegar más allá de lo que en principio podría haberse pensado causando pérdidas a uno o varios Países miembros. De otro lado, las Administraciones encargadas de la gestión tributaria han de adecuar y recomponer sus órganos e instituciones internas, preparar sus medios humanos y adaptarlo a lo que se presupone debe ser el resultado final del sistema tributario armonizado en la comunidad. En definitiva, la pérdida de una parcela de soberanía como las que hemos señalando a modo de ejemplo, viene a constituirse como otro de los obstáculos principales al proceso de armonización fiscal en la Comunidad.
- *Las razones presupuestarias de los Estados.* Como ya hemos señalado *supra*, la armonización fiscal conlleva implícita una posible pérdida de ingresos fiscales como consecuencia de la alteración de los sistemas tributarios de los Países miembros. Este hecho podría llegar a influir de forma negativa en los presupuestos nacionales de los países de la Comunidad, provocando o

⁹²⁰ Para mayor información acerca de este punto, véase: Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la CEE, aprobado el 26 de marzo de 1980.

acelerando la aparición de déficits superiores a los previstos por estos. En efecto, cualquier medida de armonización fiscal afecta de lleno a las decisiones presupuestarias a tomar por los Países miembros de la Comunidad. Así pues, la íntima conexión existente entre los ingresos y gastos públicos –que, en definitiva, son los que dan forma a la naturaleza de los Presupuestos nacionales–, hace que una medida, como la armonización fiscal, con incidencia en el capítulo de los recursos tributarios, repercuta inmediatamente sobre las decisiones de gastos públicos. En definitiva, las razones presupuestarias de los Países miembros vienen a constituirse como otro de los obstáculos al proceso de armonización fiscal llevado adelante por las instituciones comunitarias.

Llegados a este punto nos encontramos en condiciones de señalar que los argumentos a los que hemos hecho referencia arriba, tradicionalmente han sido utilizados por los Países miembros de la Comunidad para detener e incluso paralizar ciertas iniciativas armonizadoras llevadas a delante a su turno por la Comisión Europea y por la Secretaría General de la CAN. Así pues, podemos concluir señalando que todo proceso de armonización fiscal llevado a cabo por la UE o por la CAN, lleva implícito una limitación, por reducida que sea, de la soberanía fiscal de los Países miembros de la Comunidad. Dicha limitación conduce inexorablemente a la pérdida de ingresos tributarios, que en último término, condiciona la política económica de los Países miembros⁹²¹.

7. Principios generales de la armonización fiscal

Ya para concluir el presente capítulo, creemos necesario hacer referencia a uno de los mecanismos fundamentales para entender el concepto de armonización fiscal. Nos estamos refiriendo al estudio de los principios fundamentales que inspiran y condicionan la actuación de las instituciones comunitarias en todo proceso de armonización fiscal, principios que subyacen en la base de dicho concepto y de los cuales en gran medida depende su configuración. Así pues, la armonización fiscal dependerá de los principios que inspiran las normas de Derecho originario en materia fiscal.

⁹²¹ CONSTANTINESCO, Léontin-Jean: “La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea”, en *Hacienda Pública Española*, n. 57, 1979, p. 164.

En este entendido, las siguientes líneas la dedicaremos al análisis de los principios generales que inspiran el proceso de armonización fiscal en organizaciones supranacionales como la UE o la CAN. A tal fin, debemos comenzar señalando que no existe un criterio uniforme en la doctrina tributaria respecto a la clasificación de dichos principios. Por otra parte, algunos de éstos actúan como auténticos límites negativo del proceso armonizador.

Siguiendo a un sector mayoritario de la doctrina tributaria⁹²², en el presente trabajo distinguiremos tres grandes categorías de dichos principios: La primera categoría contempla los principios generales contenidos en los Tratados Constitutivos, los cuales básicamente hacen referencia al establecimiento y funcionamiento del mercado común. La segunda categoría hace referencia a los principios que disciplinan la acción de las instituciones comunitarias en materia de armonización fiscal. Finalmente, y aun cuando no sean privativos del ámbito tributario, la tercera categoría contempla a los principios aplicativos de las normas comunitarias.

Como quiera que el presente trabajo versa sobre la armonización fiscal en la CAN, los siguientes apartados lo dedicaremos al análisis de los principios generales de la armonización fiscal centrados en el ordenamiento jurídico andino. Esto nos servirá también como punto de partida para en los siguientes capítulos ingresar de lleno en el análisis de la armonización fiscal llevada adelante en la CAN.

7.1. Principios derivados de la realización del mercado común

El establecimiento y funcionamiento del mercado subregional⁹²³ andino constituye uno de los objetivos fundamentales de la CAN (véase por ejemplo, artículos. 1, 3 inc. d, 54, entre otros). La realización del mercado subregional supone la creación de un espacio económico integrado de libre comercio, sin barreras arancelarias interiores, en el que exista libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

⁹²² Véase por ejemplo: MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 134; APARICIO PÉREZ, Antonio, ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: *La fiscalidad en la Unión Europea... ob. cit.*, p. 55; DE JUAN CASADEVALL, Jordi: *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Ed. Aranzadi, Navarra, España, 2010, p. 40.

⁹²³ Recordemos que la expresión “subregional” empedado en el ámbito de la CAN, encuentra su explicación en el hecho que el AC fue constituido como un sub-bloque al interior de una organización internación más amplio, la ALALC y la ALADI respectivamente. De ahí la expresión “subregional”.

Paradójicamente, dichas libertades comunitarias se erigen en auténticos límites negativos a la actividad legislativa de los Países miembros, constituyéndose en auténticos principios informadores de la actividad armonizadora comunitaria. A estos principios vamos a referirnos en las siguientes líneas.

7.1.1. Libre circulación de mercaderías

Sin duda alguna, el principio de libre circulación de mercaderías ocupa un lugar predominante en la consecución del objetivo final de la constitución de un mercado único entre los países que se integran económicamente. En opinión de Martínez Lage, este principio viene a constituirse en uno de los más importantes de las cuatro libertades comunitarias, de ahí que haya sido objeto de un mayor análisis por parte de la doctrina tributaria y de la jurisprudencia comunitaria⁹²⁴.

El mercado interior puede ser definido como una “*situación óptima en la que el tráfico comercial entre los Estados miembros o entre los mismos o terceros Estados se produce en régimen de libre práctica sin mediar obstáculo alguno imputable a cualquier Estado miembro*”⁹²⁵. En un sentido amplio, supone la realización de un espacio sin fronteras interiores en el que las mercancías circulen con la misma libertad que en un mercado nacional; esto supone la eliminación de las distorsiones y las restricciones cuantitativas a la importación y exportación de mercancías desde cualquier País miembro.

La libre circulación de mercancías es una de las libertades que ofrece el mercado subregional de la CAN. Dicha libertad se basa en la eliminación de los gravámenes y las restricciones que incidan sobre las importaciones de productos originarios del territorio de cualquier País miembro⁹²⁶ de la Comunidad. En efecto, el Programa de Liberación⁹²⁷ de la CAN tiene por objeto la eliminación de los derechos aduaneros y cualquier otro recargo de efecto equivalente, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario; así como

⁹²⁴ MARTÍNEZ LAGE, Santiago: “Las fuentes del Derecho comunitario”, en *Gaceta Jurídica de la CEE*, Serie D, n. 1, 1985, p. 55.

⁹²⁵ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 136.

⁹²⁶ Art. 72 del AC (Decisión 563).

⁹²⁷ El término “*programa de liberación*” es la expresión utilizada por el AC para referirse al proceso de eliminación de los gravámenes y restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios de cualquiera de los Países miembros de la CAN (arts. 72 y ss del AC).

cualquier medida de carácter administrativo, que incida sobre las importaciones de los productos originarios de los Países miembros del Acuerdo⁹²⁸.

Con relación a este Programa, el Tribunal de Justicia de la CAN no tuvo reparos en calificarlo como “*uno de los instrumentos fundamentales para alcanzar los objetivos del Acuerdo de Cartagena*”⁹²⁹, que entre otros, como ya hemos tenido oportunidad de ver *supra*, viene a ser la conformación de un mercado común latinoamericano. La consecución de dicho objetivo, depende en gran medida de la organización y establecimiento de dicho Programa de Liberación, de ahí que haya sido objeto de estudio por parte de la doctrina tributaria y de la jurisprudencia comunitaria andina.

En definitiva, el Programa de Liberación se sustenta en el principio básico de libre circulación de mercancías dispuesto por el artículo 72 del AC y tiene por objeto la eliminación de los gravámenes y restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de los Países miembros. Por lo que, dicho principio viene a constituirse en uno de los aspectos importantes para conseguir la anhelada neutralidad fiscal en los intercambios de mercancías que se producen entre los diferentes Países miembros del Acuerdo.

7.1.2. Libre circulación de personas

La libre circulación de personas es un derecho que consiste en la facultad de desplazarse o circular libremente por todo el territorio de un país, así como de entrar o salir del mismo y de elegir libremente en él su lugar de residencia⁹³⁰. De lo referido, se infiere que, el derecho a la libre circulación de personas puede desagregarse en los siguientes cuatro componentes⁹³¹: libertad de tránsito, libertad de escoger residencia, libertad de salir de cualquier país y libertad de retorno.

En la CAN, la libre circulación de personas es un derecho del que gozan todos los nacionales y extranjeros residentes de cualquiera de los Países miembros, los cuales en

⁹²⁸ Art. 73 del AC.

⁹²⁹ Véase: Proceso 118-AI-2003, sentencia de 14 de abril de 2005. GOAC. Lima, de 13 de junio de 2005, núm. 1206. Criterio reiterado en el Proceso 80-IP-2013.

⁹³⁰ COMISIÓN ANDINA DE JURISTAS: *Protección de los derechos humanos: Definiciones operativas*. Ed. CAJ, Lima, Perú, 1997, p. 123.

⁹³¹ AGUILAR CARDOSO, Luis Enrique: *El derecho humano a la libre circulación de personas en la migración internacional intracomunitaria*, Ed. WR Impresores, Lima, Perú, 2010, pp. 15 y 16.

uso de ese derecho, puede circular libremente por todo el territorio comunitario⁹³². La libre circulación de personas fue una de las condiciones requeridas para la constitución del mercado común antes señalado. Ahora bien, en la CAN, cabe distinguir entre dos tipos de libre circulación de persona: (i) aquellos que se desplazan en calidad de turistas, y (ii) aquellos que se desplazan por cuestiones laborales bajo relación de dependencia.

Para el primer caso, se consideran turistas a aquellas personas que ingresan en un País miembro sin ánimo de residencia. En este caso, los nacionales de alguno de los Países miembros podrán ingresar a cualquier otro País miembro con la sola presentación de un documento nacional de identificación válido y vigente, y permanecer en el mismo por un período no mayor a noventa días⁹³³.

Para el segundo caso, se considera desplazamiento por cuestiones laborales cuando los nacionales de los Países miembros ingresan en otro País miembro con fines laborales bajo relación de dependencia. Para estos casos, la CAN ha aprobado varias Decisiones sobre Migración Laboral, estando vigente la Decisión 545 de junio de 2003⁹³⁴. Por disposición de dicha norma, el trabajador andino al ingresar a cualquier País miembro, deberá presentarse en la Oficina de Migración Laboral correspondiente, para efectos de su registro y control subsiguiente por parte de los organismos nacionales competentes. A tal efecto, la Oficina de Migración Laboral expedirá la documentación que acredite su condición de trabajador migrante andino y facilitará la información necesaria para su incorporación al trabajo y sobre las condiciones generales de vida y requisitos a que deberá someterse en el país de Inmigración.

En definitiva, la libre circulación de personas constituye una condición indispensable para el libre desarrollo de la persona humana⁹³⁵. En este entendido, trabajadores, empresarios, hombres de negocios, estudiantes, turistas y ciudadanos en general de la CAN, podrán ingresar sin necesidad de pasaporte o visado a cualquiera de los Países miembros con la sola presentación de su respectivo documento de identidad nacional.

⁹³² Con relación al derecho de libre circulación de personas, debemos señalar que dicho derecho no puede ser considerado como un derecho absoluto, ya que el mismo presenta algunas limitaciones negativas por diversas razones, por ejemplo: mandato judicial, aplicación de la ley de extranjería de cada país, por cuestiones de salud o protección de moralidad pública. COMISIÓN ANDINA DE JURISTAS: *Protección de los derechos humanos... ob. cit.*, p. 123.

⁹³³ Decisión 503, de 22 de junio de 2001. GOAC. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 33-35.

⁹³⁴ Decisión 545, de 25 de junio de 2003. GOAC. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 8-14.

⁹³⁵ COMITÉ DE DERECHOS HUMANOS: *Libertad de circulación. Comentario general No. 27*, CPR/C/21/Rev.I/Add.9, de 2 de noviembre de 1999.

La Secretaría General velará por el derecho a la libre circulación y establecimiento de los ciudadanos comunitarios en el espacio subregional.

Ahora bien, la realización de esta libertad comunitaria exige un avance significativo en la armonización fiscal en la CAN, especialmente en lo concerniente a la armonización de la imposición directa. En un escenario de integración económica como la CAN, es fundamental llevar adelante la armonización de la imposición directa, ya que, dicha armonización es fundamental para conseguir la anhelada neutralidad fiscal que se extiende a la imposición personal de la renta.

7.1.3. Libre circulación de servicios

La libre circulación de servicios es un derecho que consiste en la facultad que tienen los ciudadanos o empresas de cualquiera de los Países miembros de prestar un servicio en un País miembro distinto del país de residencia. El ejercicio de este derecho se encuentra íntimamente ligado al derecho de establecimiento, que se refiere a la posibilidad de establecerse en otro País miembro y constituir en él una empresa o ejercer actividades por cuenta propia.

En la CAN, la libre circulación de servicios es un derecho del que gozan todos los nacionales de cualquiera de los Países miembros, los cuales en uso de ese derecho, pueden suministrar todo tipo de prestaciones que abarquen todos los sectores de servicios y los distintos modos de suministro, los cuales pueden ir desde la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de un servicio. En definitiva, el ejercicio de este derecho, permite a los ciudadanos comunitarios llevar adelante todo tipo de actividades legalmente constituidas, tales como: transacciones bancarias; seguros; turismo; transporte terrestre, marítimo y aéreo; telecomunicaciones; cine; televisión; publicidad; industriales; mercantiles; mano de obra; artesanales; servicios profesionales; etcétera.

La libre circulación de servicios es otra de las condiciones requeridas para la constitución del mercado común antes señalado. En la CAN, el tratamiento de la libre circulación de servicios se encuentra contemplado por el propio AC bajo el título de “Comercio intrasubregional de servicios” previsto por los artículos 79 y 80; así como por diversas disposiciones de Derecho comunitario derivado. En efecto, la libre

circulación de servicios fue posible gracias a la aprobación, entre otras, de la Decisión 439⁹³⁶ de junio de 1998 en la que se establece un Marco General de Principios y Normas para la Liberalización del Comercio de Servicios en la CAN⁹³⁷. Dicha Decisión tuvo como objetivo fundamental establecer un conjunto de principios y normas para la liberalización progresiva del comercio intrasubregional de servicios, a fin de alcanzar la creación del mercado común andino de servicios, mediante la eliminación de las medidas restrictivas al interior de la Comunidad Andina⁹³⁸.

Ahora bien, la realización de esta libertad comunitaria exige un avance significativo en la armonización fiscal en la CAN, especialmente en lo concerniente a la armonización de la imposición directa; ya que la realización de cualesquiera de las actividades mencionadas a lo largo del presente epígrafe, como es natural, son susceptibles de tributación en cada uno de los Países miembros, y en la medida en que dichos sistemas y estructuras fiscales de los Países miembros sean o no similares, facilitarán la consecución de la anhelada neutralidad fiscal por la prestación de servicios en todo el territorio comunitario.

Ya para terminar este punto, y con el ánimo de evitar cualquier confusión con el derecho de libre circulación de personas, resulta necesario realizar algunas precisiones que nos permitan diferenciarlas. Así pues, desde el punto de vista del Derecho comunitario, la libre prestación de servicios supone que un natural de un País miembro pueda ejercer su actividad, no sólo en su país de origen, sino también en los demás Países miembros en las mismas condiciones que los nacionales de estos países; siendo una condición indispensable que la misma sea por cuenta propia, a cambio de una remuneración y, que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, personas o capitales.

⁹³⁶ Decisión 439, de 11 de junio de 1998. *GOAC*. Lima, 17 de junio de 1998, núm. 347, pp. 34-40.

⁹³⁷ La aprobación de la Decisión 439 en junio de 1998, sentó las bases para consolidar la libre circulación de servicios en todo el territorio comunitario y constituye una de las decisiones de mayor importancia adoptadas por los Países miembros, con miras a fortalecer el mercado común andino. No obstante la importancia de esta última Decisión, no es menos cierto que la CAN ya en 1979 había dado los primeros pasos en la reglamentación de la prestación de servicios. En efecto, el transporte terrestre fue la primera actividad de servicios objeto de reglamentación por medio de la Decisión 141, de mayo de 1979, complementada posteriormente por las Decisiones 185, 224, 257, 289, 398 y 399.

⁹³⁸ Art. 1 de la Decisión 439.

7.1.4. Libre circulación de capitales

Ya para terminar este primer grupo de los principios generales de la armonización fiscal, a continuación haremos referencia al principio de libre circulación de capitales. Este principio es un derecho que tiene por objetivo eliminar las restricciones a la libre circulación de capitales entre los Países miembros. Al igual que los anteriores principios, la libre circulación de capitales persigue la creación del mercado común, aunque este último de forma indirecta.

En la CAN, la libre circulación de capitales es un derecho del que gozan todos los nacionales de los Países miembros, los cuales en uso de ese derecho, pueden realizar pagos y transferencias internacionales por concepto de transacciones corrientes y de capital sin restricción alguna, quedando los Países miembros prohibidos de imponer restricciones a dicha libertad. Obviamente, y como es lógico suponer, los Países miembros conservan facultades para comprobar y verificar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, todo ello con el objetivo de evitar la comisión de actos ilegales como la evasión de impuestos o el blanqueo de capitales.

Ahora bien, la realización de esta libertad comunitaria, al igual que las tres anteriores, exige un avance significativo en el grado de armonización fiscal en la CAN, especialmente en lo concerniente a la armonización de la imposición directa. La realización de cualquiera de las actividades antes mencionadas, al ser susceptibles de tributación, requieren de sistemas y estructuras fiscales similares, caso contrario, podría dar lugar a la deslocalización de los factores productivos, especialmente sensibles a entornos fiscales favorables.

7.2. Principios que disciplinan la acción de la Comunidad Andina

7.2.1. Principio de progresividad⁹³⁹

La concepción de grandes objetivos, como la construcción de la CAN, requiere de un avance gradual y paulatino hacia su constitución; es decir, debe realizarse por fases o etapas previamente diseñadas, de forma tal, que la superación de una etapa constituya el

⁹³⁹ Con relación a este punto, conviene aclarar que la formulación de este principio en este ámbito de estudio no tiene ningún tipo de relación con el concepto de progresividad como característica de un sistema tributario o tributo en particular en el que paga más quien proporcionalmente tiene más. Aunque su nombre es idéntico, en el ámbito de armonización fiscal, su sentido es otro.

inicio o la profundización de otra⁹⁴⁰. Una de estas etapas de la construcción de la CAN, viene a ser la formación de un mercado único; y para la consecución de dicho mercado único, resulta necesaria una armonización fiscal.

Éste es un principio orientador del proceso de integración y de la construcción de la CAN, y por su puesto de la armonización fiscal. Como bien apunta la profesora M^a Teresa Mata Sierra⁹⁴¹, este principio afecta, de forma global, al objetivo último perseguido por todo proceso de integración, que en definitiva, viene a ser la constitución de un mercado común; por lo que, cada una de las actuaciones de los órganos e instituciones comunitarias deben estar orientadas a la consecución de dicho fin, entre las que destaca, lógicamente, la política de armonización fiscal comunitaria.

De lo referido *supra*, es posible señalar que uno de los principios fundamentales que rigen las actividades de la CAN en materia de armonización fiscal viene a ser el principio de progresividad. La razón fundamental para que dicho principio rija las actuaciones de los órganos e instituciones comunitarias, viene a ser precisamente la magnitud de los objetivos perseguidos por la comunidad, los cuales necesariamente deben realizarse por fases o etapas claramente definidas.

El proceso de armonización fiscal en la CAN avanza de forma paulatina y progresiva por medio de una serie de fases o etapas previamente señaladas, cuya superación permite, hasta ahora, el planteamiento de nuevas fases o etapas cada vez más ambiciosas⁹⁴². En efecto, y como bien apunta el profesor Gabriel Montagnier⁹⁴³, a medida en que se van quemando etapas sucesivas, y se avanza de forma efectiva en el proceso de armonización fiscal, cada objetivo nuevo planteado se torna aún más difícil y problemático, bien por razones políticas o presupuestarias, por aspectos de lucha

⁹⁴⁰ Como bien afirma Joaquín De la Valle: “*la Comunidad para superar los diferentes obstáculos en su política suele ofrecer en su programa objetivos ambiciosos siempre ligados a algún progreso*”, DE LA VALLE DE LARRA, Joaquín: “1992 y el mercado único: Una fecha clave”, en *Revista de investigación sobre las Comunidades Europeas*, n. 12-13, 1989, p. 603.

⁹⁴¹ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, pp. 170 y ss.

⁹⁴² En relación a este punto, Domingo Carbajo Vasco, al hacer referencia al proceso de armonización fiscal en la CEE, señalaba que “*la concepción etapista de la Política Fiscal comunitaria, propia de la integración funcional que caracteriza a la CEE –así como a la CAN– (...) se realiza por fases, de forma tal que no se avanza en el logro de una nueva fase en la aproximación de legislaciones fiscales comunitarias sin haber concluido y consolidado la fase anterior*”. CARBAJO VASCO, Domingo: “Evolución y perspectivas de la armonización fiscal de los impuestos directos en la Comunidad Económica Europea”, en *Revista Noticias/C.E.E.*, Vol. 8, n. 85, febrero 1992, p. 38.

⁹⁴³ MONTAGNIER, Gabriel: “Harmonization fiscale communautaire”, en *Revue trimestrielle de droit européen*, vol. 31, n. 2, avril-juin, 1995, p. 280.

contra el fraude o evasión fiscal, o por aspectos de técnica y política fiscal. De otra parte, no debemos olvidar que la armonización fiscal, como proceso, forma parte de un conjunto amplio de políticas comunitarias que han de coordinarse entre sí, dicha coordinación, desde ya compleja, hace que el proceso de armonización fiscal sólo pueda llevarse a cabo de forma paulatina y progresiva⁹⁴⁴.

Así pues, como norma general, los órganos e instituciones de la CAN, en el marco de este principio, han llevado adelante una serie de acciones tendentes a la consecución de la tan anhelada neutralidad fiscal en el territorio comunitario. Nos estamos refiriendo al establecimiento de una serie de objetivos y programas cuyo objetivo final es la consecución de la armonización fiscal en todo el territorio comunitario; una de esta acción, como tendremos oportunidad de ver en otra parte de este trabajo, bien a ser la aprobación por parte de la Comisión de una serie de normas de Derecho derivado, como las Decisiones 324, 330, 388, 599, 600 y 635 con las que de forma gradual y progresiva pretende eliminar los obstáculos al libre ejercicio de las cuatro libertades comunitarias.

7.2.2. Principio de subsidiariedad

Con relación al principio de subsidiariedad como uno de los principios de la armonización fiscal, debemos subrayar que dicho principio desplaza a un segundo plano toda acción comunitaria en materia de armonización fiscal, correspondiendo a los Países miembros decidir en qué medida la aproximación de las legislaciones fiscales resulta necesaria para la constitución del mercado único. En efecto, bajo el marco de este principio, los órganos e instituciones de la CAN podrán actuar sólo cuando consideren que su intervención resulta necesaria para alcanzar los objetivos comunitarios; en caso contrario, la ejecución de dichos actos corresponderá a los Países miembros y, dentro de éstos, a aquellos órganos a quienes, de acuerdo con su ordenamiento interno, corresponda su realización⁹⁴⁵.

En efecto, por disposición de los artículos 54 y 57 del AC, se encomienda a la Comisión, siempre a propuesta de la Secretaría General, llevar adelante los procedimientos y mecanismos que sean necesarios para lograr la coordinación y armonización gradual de las políticas económicas y sociales previstas para la

⁹⁴⁴ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 171.

⁹⁴⁵ APARICIO PÉREZ, Antonio, ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: *La fiscalidad en la Unión Europea... ob. cit.*, p. 67.

comunidad. De la literalidad de ambos preceptos, y parafraseando a la profesora M^a Teresa Mata Sierra⁹⁴⁶, podemos señalar que dichas disposiciones legales se desprende, en nuestra opinión, una doble función: por un lado, contiene un mandato expreso para las actuaciones comunitarias y; por otro, limita el referido mandato a actuaciones que sean estrictamente necesarias.

La redacción de ambos preceptos introduce una gran dosis de ambigüedad, dando pie a que los Países miembros puedan considerar, o no, la importancia de la armonización fiscal para la consecución del mercado único⁹⁴⁷. Dicha ambigüedad se encuentra en la expresión “...*que sean necesarios para lograr la coordinación y armonización de que trata el artículo...*”. La ambigüedad de dicha expresión puede dar lugar a la formulación de dos interrogantes, a saber: ¿qué puede entenderse como necesario para garantizar el establecimiento del mercado único? y ¿qué no reviste este carácter?⁹⁴⁸ Ante esta cuestión aparece el principio de subsidiariedad que viene actuando como un límite del papel de los órganos e instituciones de la CAN deben llevar adelante, llegando a constituirse en un instrumento indispensable con diferentes niveles de poder y de atribución de competencias que obliga a delimitar hasta dónde puede llegar cada cual en el ejercicio de su autoridad⁹⁴⁹.

7.2.3. Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad puede ser considerado como el tercer gran principio que rige el ejercicio de las competencias de los órganos e instituciones comunitarias en materia de armonización fiscal. En virtud de este principio, el contenido y la forma de las acciones de los órganos e instituciones comunitarias no deberán exceder de lo necesario para alcanzar los objetivos comunitarios. Este principio se encuentra íntimamente unido al principio de subsidiariedad. En efecto, bajo el marco del principio de subsidiariedad, los órganos e instituciones de la CAN sólo podrán actuar cuando consideren que su intervención resulta necesaria para alcanzar los objetivos comunitarios; y, bajo el marco del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de las Decisiones de dichos órganos, no deberán exceder lo estrictamente necesario para alcanzar dichos objetivos.

⁹⁴⁶ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 118.

⁹⁴⁷ MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, p. 79.

⁹⁴⁸ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, pp. 184 y 185.

⁹⁴⁹ *Ibidem*, pp. 118 y 119.

Al igual que el principio de subsidiariedad, el principio de proporcionalidad regula el ejercicio de las competencias de los órganos e instituciones de la CAN. Dicho principio tiene por finalidad establecer el contenido y la forma de las acciones adoptadas por los órganos e instituciones comunitarias. En virtud de este principio, las acciones de los órganos e instituciones de la CAN deberán limitarse a lo necesario para alcanzar los objetivos del AC. En otras palabras, en virtud de este principio, el contenido y la forma de las Decisiones comunitarias deberán guardar proporción y equilibrio con los objetivos previstos por el AC, de modo tal que, cuando sea posible optar entre varias opciones apropiadas para lograr un objetivo comunitario, deberá llevarse adelante aquella que se constituyan como menos restrictiva de todas ellas⁹⁵⁰.

En definitiva, el principio de proporcionalidad puede ser definida como una adecuación de los medios a los fines que se pretende conseguir⁹⁵¹. En otras palabras, en virtud de este principio, toda medida que se adopte debe ser a la vez necesaria y apropiada al fin perseguido. En la CAN, este principio que rige la actuación de los órganos e instituciones comunitarias adquieren un especial protagonismo, debido fundamentalmente, a la susceptibilidad que entre los Países miembros puede genera cualquier intento de armonización fiscal.

7.2.4. Principio de unanimidad

El principio de unanimidad en todo proceso de integración económica supone la conformidad de todos los Países miembros en la adopción de una norma de Derecho originario o derivado. Dicho principio funciona como norma exorbitante del procedimiento legislativo comunitario que supone una cortapisa operativa fundamental en la aprobación de normas comunitarias. Ello provoca que propuestas con un amplio respaldo no puedan prosperar por la oposición de algún País miembro⁹⁵².

La noción de soberanía y el temor de los Países miembros a perder capacidad de decisión en esta materia, afloran como causas últimas para que no sea posible la adopción de una regla de mayoría absoluta cuando se trate de aprobación de normas

⁹⁵⁰ Para un análisis detallado acerca de este principio, véase por ejemplo: MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑAN NOGUEAS, Diego Julio: *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, Ed. Tecnos, Madrid, España, 2004, p. 119; y CHICHARITO LÁZARO, Alicia: *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Navarra, España, 2001, p. 150.

⁹⁵¹ MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 173.

⁹⁵² MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario... ob. cit.*, p. 77.

comunitarias en materia fiscal⁹⁵³. Sin duda alguna nos encontramos ante una limitación relevante a la que se afronta todo proceso de armonización fiscal, la regla de la unanimidad se ha convertido en el *modus operandi*, característica intrínseca y principio informador de la convergencia legislativa en materia tributaria.

En la CAN, la existencia de una mayoría absoluta en torno a una determinada propuesta de Decisión en materia de armonización fiscal, no es suficiente para conseguir su aprobación. La rigidez formal del artículo 26 del AC, impide la aprobación de normas comunitarias en materia fiscal, si se diera el caso de un voto negativo.

En efecto, por disposición del referido artículo 26 inc. a) del AC, la Comisión, órgano competente en materia de armonización fiscal, de forma general, adopta sus decisiones con el voto favorable de la mayoría absoluta de los Países miembros. Sin embargo, las materias incluidas en el Anexo I del AC, entre los que se encuentran las normas sobre armonización de políticas económicas de los Países miembros, requieren para su aprobación mediante Decisión además del voto favorable de la mayoría absoluta de los Países miembros, que no haya voto negativo. De darse el caso de la presencia de voto negativo, dicha propuesta de Decisión quedaría retirada y devuelta a la Secretaría General para que esta pueda analizar las observaciones de la que fuera objeto.

Como se puede observar, el AC a diferencia del TFUE, no contempla de forma explícita el requisito de unanimidad para la aprobación de normas comunitarias en materia fiscal, siendo posible la aprobación de dichas normas con el voto favorable de una mayoría absoluta; empero, dicha aprobación se encuentra sujeta a la ausencia de voto negativo. Esta supuesta contradicción puede explicarse bajo el tenor del artículo 24 párrafo tercero del AC, según este precepto, la no asistencia de un País miembro a las reuniones de la Comisión será considerada como abstención, con lo que dicha norma podría ser aprobada con el voto favorable de una mayoría absoluta, cumpliendo así el requisito de ausencia de voto negativo.

De lo referido *supra*, se puede inferir que es posible la aprobación de una norma comunitaria en materia de armonización fiscal aun cuando dicha norma no cuente con el respaldo de todos los Países miembros. Sin embargo, para que pueda darse esta excepción, es necesario que coincida el caso de que el País miembro que no esté de

⁹⁵³ *Ibidem*, p. 77.

acuerdo con la aprobación de dicha norma no asista a la reunión de la Comisión y la misma sea aprobada con el voto favorable de todos los asistentes. De darse este extremo, el País miembro que resultare perjudicado con la aprobación de dicha Decisión aprovechando su ausencia, siempre puede acudir –o no–, al Tribunal de Justicia solicitando la nulidad de dicha norma comunitaria⁹⁵⁴.

Este mecanismo resulta útil e interesante, pues hace posible acudir al Tribunal de justicia en busca de una interpretación integral acerca de los objetivos del AC y de cómo dicha norma comunitaria hace posible la consecución de dichos objetivos. De esta forma se estaría primando los objetivos de la comunidad en su conjunto, antes que los intereses particulares de unos pocos Países miembros.

7.2.5. Principio de no discriminación

El principio de no discriminación inspiró la mayoría de acuerdos de libre comercio clásicos, y prácticamente la totalidad los acuerdos modernos, entre ellos, el Acuerdo de Cartagena de 1969 con el que se constituyó la CAN⁹⁵⁵. El término discriminar hace referencia a la introducción de desigualdades injustificadas entre personas, productos, servicios y, porque no, capitales. Este principio encuentra su reflejo prácticamente en las cuatro libertades comunitarias⁹⁵⁶, su infracción puede dar lugar a una distorsión en la libre circulación de productos, servicios, personas y capitales.

En opinión de un gran sector de la doctrina tributaria, este principio puede ser concebido como uno de los más importantes y con mayor incidencia en el proceso de armonización fiscal⁹⁵⁷. En efecto, varios autores subrayan la importancia de este principio cuando afirman que todo el Derecho comunitario –como en el de la CAN por

⁹⁵⁴ Art. 18 del TCTJCA.

⁹⁵⁵ Para una visión general acerca de la incidencia de este principio en organizaciones internacionales, como la UE y la CAN, véase: SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús: *La no discriminación fiscal. Su análisis en el Derecho internacional. La OCDE, el GATT y la OMC, los tratados regionales (Pacto Andino, Mercosur, Nafta, et.), el Derecho comunitario europea, el Derecho comparado y el Derecho español*, Ed. Editores de Derecho Reunidas EDESA, España, 2001.

⁹⁵⁶ PRIETO RUIZ, José Javier y CANO PERANCHO, Jessica: “La armonización del IS e IRNR –rentas obtenidas a través de EP”, en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*, Ed. Aranzadi, Navarra, España, 2013, p. 238.

⁹⁵⁷ Véase por ejemplo: CASADO OLLERO, Gabriel: “Fundamento jurídico y límites... *ob. cit.*”, p. 47, y MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 140.

ejemplo— así como la construcción del mercado único, son inconcebibles sin este principio que *de facto* o *de iure* penetra y rige todas las construcciones comunitarias⁹⁵⁸.

En la CAN, el Programa de Liberación se complementa con el principio de no discriminación, de hecho, todo el Programa de Liberación tiene por objeto la eliminación de los gravámenes y restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios de cualquier País miembro. Ahora bien, con el objetivo de cumplir este mandato, el artículo 75 del AC, es imperativo al señalar que, en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios de un País miembro gozarán en el territorio de otro País miembro de tratamiento no menos favorable que el que se aplica a productos similares nacionales⁹⁵⁹. En definitiva, con la aplicación de este principio, se trata de lograr un tratamiento igualitario entre los productos y/o servicios de un País miembro y los procedentes de cualquiera otro País miembro de la Comunidad.

Bajo el marco de este principio y de lo preceptuado por el AC, los Países miembros de la CAN adquieren obligaciones de “no hacer”. En otras palabras, este principio impone obligaciones negativas que obligan a los Países miembros a no aplicar disposiciones internas que puedan favorecer a los productos nacionales⁹⁶⁰, o perjudicar los productos de otros Países miembros. En este entendido, habrá discriminación cuando se otorgue un trato fiscal diferente a situaciones similares, o un trato igual a situaciones diferentes, siempre que no concorra una justificación objetiva y razonable de interés general. En definitiva, de lo que se trata es de alcanzar un sistema tributario que no favorezca el consumo de los productos nacionales, y que no penalice la producción procedente de otro País miembro.

7.3. Principios aplicativos de las normas comunitarias

Hemos de recordar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha venido desarrollando tres conceptos fundamentales relacionados con la existencia del Derecho

⁹⁵⁸ Véase: CONSTANTINESCO, Léontin-Jean: “La Constitution Économique... *ob. cit.*, p. 275.

⁹⁵⁹ Con relación a este principio, en reiterada jurisprudencia el Tribunal de Justicia ha señalado que: “*el referido principio enseña que los bienes originarios y provenientes de los Países miembros, una vez internados al mercado nacional de otro País miembro, no deben ser tratados de una manera diferente a los bienes de origen nacional*”, Proceso 134-AI-2003, sentencia de 22 de septiembre de 2004. GOAC. Lima, 27 de agosto de 2004, núm. 1133, pp. 1-13.

⁹⁶⁰ Véase por ejemplo: BURGIO, Mario: *Droit des affaires. Marché commun. Le droit fiscale du traite de Rome*. Commentaires des articles 95 au 99. Introduction, p. 1.

comunitario y, con la actividad de los órganos e instituciones de la CAN, nos estamos refiriendo a los principios de primacía, aplicabilidad directa y efecto directo de la normativa comunitaria, cuyo detenido análisis ya hemos abordado en el capítulo 3, al que nos remitimos; sin embargo, creemos oportuno en este momento, con el objetivo de completar el análisis de los principios que rigen la armonización fiscal, realizar, si quiera, breves referencias de los mismos y su papel en el proceso de armonización fiscal en la CAN.

7.3.1. Principio de primacía de las Decisiones fiscales

El ordenamiento jurídico de la CAN, posee características propias que le permite superar posibles incompatibilidades en su proceso de incursión en los ordenamientos jurídicos estatales, nos estamos refiriendo al principio de primacía. En virtud de este principio, las normas comunitarias priman sobre las normas de Derecho interno⁹⁶¹, dicha primacía beneficia a todas las normas comunitarias, sean originarias o derivadas, y es ejercida sobre todas las normas nacionales, sean estas administrativas, legislativas, jurisdiccionales o, incluso, constitucionales⁹⁶². En definitiva, la primacía del Derecho comunitario implica que las normas comunitarias, cualquiera sea su fuente, jerarquía o fecha de expedición, se imponen a las normas internas de los Países miembros⁹⁶³.

A mayor abundamiento, podemos señalar que las diferentes Decisiones en materia armonización fiscal aprobadas por la Comisión, tales como las Decisiones 324, 330, 388, 599, 600 y 635, con las que de forma gradual y progresiva pretende eliminar los obstáculos al libre ejercicio de las cuatro libertades comunitarias, gozan de primacía sobre los normas de Derecho interno de los Países miembros. Así pues, en caso de conflicto entre cualquiera de estas normas comunitaria y una norma nacional, la regla interna quedará desplazada por la comunitaria, la cual se aplicará preferentemente ya que la competencia en tal caso corresponde a la comunidad. Dicha primacía se encuentra sustentando por los artículos 2, 3 y 4 del Tratado Constitutivo del Tribunal.

⁹⁶¹ MUÑOZ MACHADO, Santiago: “Los principios de articulación de... *ob. cit.*, pp. 519 y ss.

⁹⁶² MOLINA DEL POZO, Carlos Francisco: *Manual de Derecho de la Comunidad... ob. cit.*, p. 508.

⁹⁶³ KAUNE ARTEAGA, Wálter: “La acción de incumplimiento... *ob. cit.*, pp. 51 - 55.

7.3.2. Principio de aplicabilidad directa de las Decisiones fiscales

Con relación a este principio, la doctrina comunitaria vino a señalar que una norma comunitaria goza de aplicabilidad directa cuando no precisa que los Países miembros dicten normas de incorporación, transposición o desarrollo para darle efectividad dentro de su territorio⁹⁶⁴. Mediante este principio, la norma comunitaria adquiere capacidad para producir efectos jurídicos en un País miembro sin que se requiera ningún complemento normativo de derecho interno para su efectiva aplicación⁹⁶⁵. Así pues, tan pronto nace una norma comunitaria, automáticamente y sin mayor trámite se integra al ordenamiento jurídico de los Países miembros, constituyéndose por lo mismo en obligatorias para todos los sujetos de la Comunidad⁹⁶⁶. En definitiva, en virtud de este principio, la norma comunitaria adquiere, automáticamente, de por sí, estatuto de Derecho positivo en el orden interno de los Países miembros de la Comunidad⁹⁶⁷.

De lo referido *supra*, se infiere que las normas comunitarias referente a la aproximación de las legislaciones fiscales, tales como las Decisiones 324, 330, 388, 599, 600 y 635, se integra de pleno derecho en los ordenamientos internos, sin necesidad de ninguna fórmula de introducción o de recepción; generando en todo juez nacional y/o autoridad administrativa la obligación de aplicarla. Así pues, la aplicabilidad directa hace referencia a la capacidad jurídica de la norma comunitaria para generar derechos y obligaciones que los ciudadanos de cada país pueden exigir ante sus tribunales nacionales⁹⁶⁸. Dicho principio se encuentra sustentado por los artículos 2 y 3 del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia. No obstante lo señalado, y por mandato imperativo de la misma norma legal, excepcionalmente puede darse el caso de que la norma comunitaria no goce de aplicación inmediata tras su publicación en la GOAC, pudiendo retrasar su vigencia a una fecha posterior, o requerir de acto expreso de incorporación al Derecho interno cuando ésta así lo contemple.

⁹⁶⁴ MUÑOZ MACHADO, Santiago: “Los principios de articulación de... *ob. cit.*, pp. 503 y ss.

⁹⁶⁵ RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos: “Tribunales constitucionales... *ob. cit.*, p. 1176

⁹⁶⁶ KAUNE ARTEAGA, Wálter: “La acción de incumplimiento... *ob. cit.*, pp. 51 - 55.

⁹⁶⁷ RUIZ-JARABO COLOMER, Dámaso: *El Juez nacional como Juez Comunitario... ob. cit.*, p. 51.

⁹⁶⁸ Véase proceso 6-IP-93... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 7-AI-99, 16-AI-2000, 1-AI-2001, 34-AI-2001, 51-AI-2002, 114-AI-2003, 117-AI-2003, 118-AI-2003, 114-AI-2004, 77-IP-2005, 193-IP-2007, 11-IP-2008, 15-IP-2008, entre otros.

7.3.3. Principio de efecto directo de las Decisiones fiscales

Mientras que el principio de aplicación directa hace referencia a la vigencia de la norma como tal a partir de su publicación en la GOAC; el principio de efecto directo tiene que ver con la facultad que poseen los particulares de invocar directamente la norma comunitaria ante la autoridad nacional correspondiente a partir de su publicación. En otras palabras, dicho principio hace referencia a los derechos y obligaciones de carácter inmediato que la norma comunitaria genera en cabeza de los particulares de los Países miembros, para que estos puedan acudir directamente a los órganos jurisdiccionales o administrativos de sus respectivos países. La doctrina comunitaria concibió este principio como el derecho de cualquier persona de pedir al Juez la aplicación de las normas comunitarias⁹⁶⁹. Así pues, bajo el marco de este principio, las normas comunitarias crean derechos y obligaciones para los habitantes de la Comunidad⁹⁷⁰.

En virtud de este principio, una vez publicadas las normas comunitarias en materia de armonización fiscal, tales como las Decisiones 324, 330, 388, 599, 600 y 635, estas generan en los particulares derechos y obligaciones susceptibles de ser reclamadas por estos ante las autoridades de sus respectivos países, o ante los órganos comunitarios. Este principio encuentra su fundamento jurídico en el artículo 3 del Tratado Constitutivo del Tribunal. No obstante lo anterior, y por mandato imperativo de la misma norma legal, excepcionalmente puede darse el caso que la norma comunitaria no goce de efecto directo tras su publicación en la GOAC, pudiendo retrasar sus efectos directos a una fecha posterior o hasta que sea sometido a un acto expreso de incorporación al Derecho interno de cada País miembro cuando esta así lo disponga.

⁹⁶⁹ LECOURT, Robert: *L'Europe des juges...* *ob. cit.*, pp. 248 y 249.

⁹⁷⁰ KAUNE ARTEAGA, Wálter: "La acción de incumplimiento..." *ob. cit.*, pp. 51 - 55.

CAPÍTULO V

LA ARMONIZACIÓN FISCAL NORMATIVA EN LA COMUNIDAD ANDINA

1. Consideraciones iniciales

Los sistemas tributarios latinoamericanos fueron establecidos durante los años 70 y 80 como respuesta al modelo imperante de apertura económica del momento. Este nuevo contexto exigía la eliminación de barreras al comercio fluido de bienes y servicios en la región; una de estas barreras lo venían a constituir los sistemas tributarios de los países, los cuales podían llegar a suponer auténticas barreras a la libre circulación de bienes, servicios y factores de producción, de modo que se hacía necesario revisarlos y adecuarlos⁹⁷¹ a la nueva realidad económica del momento⁹⁷².

En respuesta a este llamado, diferentes instituciones nacionales e internacionales llevaron adelante una serie de trabajos tendentes a modernizar los sistemas tributarios de los países latinoamericanos. Fruto de estos trabajos fueron la implementación de una serie de reformas significativas destinadas a la simplificación de los sistemas tributarios mediante la reducción del número de impuestos, la revisión y sistematización de las legislaciones dispersas, la modernización de la Administración tributaria; y, la introducción de los impuestos tipo valor agregado y a la renta⁹⁷³. Estas reformas dieron lugar a una primera convergencia de las políticas tributarias de los países latinoamericanos, con la que se procuraba alcanzar estructuras impositivas similares, regidas por iguales principios y con objetivos equivalentes.

Si dirigimos nuestra atención específicamente a los Países miembros del entonces Grupo Andino, la aproximación de legislaciones en materia fiscal (armonización) data

⁹⁷¹ Este extremo ya había sido advertido por Gonzalo Ruiz Vallivian en 1978 cuando afirmaba que los sistemas tributarios de los países podían llegar a ejercer una influencia en la comercialización de bienes y servicios en la medida que se vaya consolidando una zona de libre comercio en la región. RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino”, *Comercio Exterior*, vol. 28, n. 5, 1978, p. 583.

⁹⁷² VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria: Desafíos y experiencias en América Latina*, Inter-American Development Bank, 2007, p. 3.

⁹⁷³ Véase por ejemplo: BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis, “Los desafíos de política tributaria relacionados con la integración económica regional”, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de América Latina y El Caribe, 2003; y, ABUGATTAS MAJULF, Luis: “Convergencia fiscal y tributaria en los proceso de integración en América Latina: Perspectivas del Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 19, n. 200, mayo 1994, pp. 15 – 21.

ya de principios de los años setenta. En opinión de algunos autores⁹⁷⁴, el tema de la armonización de políticas económicas, entre estas, la armonización fiscal, se encuentra presente ya desde los orígenes mismos del proceso de integración. Esto se pone de manifiesto cuando se observa que el propio Acuerdo de Cartagena previó la armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de legislaciones nacionales en las materias pertinentes.

Sin embargo, y a pesar de lo que acabamos de mencionar, en los primeros años de constitución del entonces Grupo Andino el desarrollo de este campo fue bastante limitado, donde sólo fue posible la aprobación de un reducido número de Decisiones en esta materia. No fue hasta 1989, en el marco del proceso de relanzamiento de la integración andina impulsado por los entonces Presidentes de los Países miembros que el Grupo Andino se planteó el reinicio del tratamiento del tema de la armonización de las políticas económicas, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo que culminó con la aprobación de un conjunto de Decisiones comunitarias con las cuales se dio inicio al proceso de armonización de la tributación indirecta, las cuales dieron paso a la aprobación de otro conjunto de Decisiones con las que se sentaron las bases de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, así como de los impuestos a la renta y al patrimonio.

Este proceso tan brevemente resumido no fue ni mucho menos sencillo de alcanzar, pues, como bien señala Abugattas Majulf⁹⁷⁵, el mismo propició tensiones entre los Países miembros acerca de la naturaleza y velocidad de la armonización de políticas económicas a seguir en el entonces Grupo Andino, tensiones que dieron lugar a conflictos con posible contenido disruptivo del proceso de integración, que terminó con la suspensión temporal de Perú de sus compromisos comunitarios relacionados con la construcción del mercado común.

Así pues, con relación a este tema, es posible afirmar que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta materia, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la Comunidad Andina es aún incipiente, ya que la misma forma parte de un proceso más amplio⁹⁷⁶. Por este y otros motivos, los efectos prácticos de

⁹⁷⁴ Véase: Abugattas Majulf, Luis. “Convergencia fiscal y tributaria...”, *ob. cit.*, p. 16.

⁹⁷⁵ *Ibidem*, p. 16.

⁹⁷⁶ RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos...” *ob. cit.*, p. 583.

esta nueva regulación comunitaria están aún por verse; a pesar de ello, puede afirmarse que los pasos están dados en la dirección correcta⁹⁷⁷. Sin embargo, existe el riesgo de que los logros alcanzados puedan no sostenerse en el tiempo, debido, principalmente, a las distorsiones en el mercado común resultantes de importantes incumplimientos en materia de armonización de impuestos indirectos y de la plena aplicación de las Decisiones 599 y 600 de la Comisión.

Precisamente al análisis del proceso de armonización fiscal normativa en la Comunidad Andina dedicar el presente capítulo. Para ello, a continuación de estas consideraciones iniciales, y como punto de partida, abordaremos el estudio de la armonización fiscal normativa, donde nos detendremos en el análisis de su concepto y significado. A continuación, ingresaremos de lleno en el análisis de las disposiciones legales del AC en las que se basa la armonización fiscal, donde distinguiremos los órganos e instituciones facultados a realizar esta labor. En el siguiente apartado llevaremos adelante un análisis acerca de los problemas estructurales de la armonización fiscal normativa en la CAN, en el que haremos una mención especial a las limitaciones endógenas y exógenas. A continuación, expondremos brevemente los antecedentes del proceso de armonización fiscal en la CAN, esto como el objetivo de tener una perspectiva global de todo el proceso. Los últimos apartados los dedicaremos al análisis en detalle de la armonización de la tributación directa e indirecta en la CAN, donde analizaremos todas las Decisiones en materia fiscal aprobadas por la Comisión.

2. Aproximación al concepto de armonización fiscal normativa

Como ya hemos tenido ocasión de ver arriba, la doctrina tributaria ha desarrollado una amplia teoría alrededor de la armonización fiscal y, como consecuencia de ello, se han producido una serie de definiciones acerca de lo que debe entenderse por armonización fiscal, existiendo cierto consenso en cuanto a su alcance y significado⁹⁷⁸. No obstante y, en tanto que el estudio de la armonización fiscal nos interesa como punto de partida del

⁹⁷⁷ No obstante a lo que acabamos de señalar, algunos informes de importantes instituciones internacionales han señalado que en la CAN se armoniza lo que se puede y no lo que en realidad se debe, por ejemplo, según la CEPAL, en 1990 las exportaciones intracomunitarias en la CAN eran de 4,1% el cual pasó a un 9,6% en 2005; es decir, en 15 años, apenas se ha incrementado en un 5,5%, siendo su punto más alto en 1995 donde se alcanzó un 12,3% de importaciones intracomunitarias: CEPAL: *Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe, 2005-2006*, Documento informativo, 2006, p. 103.

⁹⁷⁸ Para mayores detalles acerca del análisis de la evolución de la definición de la armonización fiscal y su contenido, véase capítulo 4, apartado tres y siguientes.

proceso de armonización normativa propiamente dicho, y sin el ánimo de extendernos demasiado, conviene dar inicio a nuestro análisis definiendo que es lo que entendemos por “armonización normativa” o, como otros autores lo han venido en llamar, “armonización positiva”.

Con relación a este punto, el AC así como sus posteriores modificaciones, al contrario de lo que ocurre en otros procesos de integración, no contiene una definición expresa de lo que debe entenderse por armonización de legislaciones; ni mucho menos, de lo que debe entenderse específicamente por armonización en el ámbito fiscal. Ante el vacío conceptual del AC, y con el ánimo de seguir adelante, debemos recurrir a la doctrina tributaria para tratar de acercarnos a la conceptualización de la armonización normativa.

Así, una de las primeras definiciones de armonización normativa elaboradas por la doctrina tributaria es la que nos ofrece M. Rolf Wägenbaur⁹⁷⁹; según este autor, la armonización positiva puede ser definida como “*la adopción, a nivel comunitario, de reglas vinculantes que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales*”. En la misma línea argumental, otros autores como Irene. Roche Laguna⁹⁸⁰, concibieron a la armonización normativa como “*aquella norma o conjunto de normas (...) de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios*”.

De las definiciones que acabamos de señalar, se puede inferir que la armonización normativa hace referencia, principalmente, a la aprobación por parte de los órganos o instituciones comunitarias, de normas de Derecho comunitario derivado. Dichas normas deben necesariamente ser plasmadas (positivizadas) en normas jurídicas comunitarias, las cuales deben ser jurídicamente vinculantes en todo su contenido, de tal forma que su aplicación sea de cumplimiento obligatorio por parte de todos los Países miembros. Por último, y siempre velando por la legalidad de dichas normas, éstas deben tener un carácter instrumental en la consecución de los objetivos del AC y no constituir un fin en sí mismo.

⁹⁷⁹ WÄGENBAUR, M. Rolf: “Les fondements juridiques... *ob. cit.*, p. 9.

⁹⁸⁰ ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite... ob. cit.*, p. 34.

Dichas normas comunitarias, como bien señala Cesar Montaña Galarza⁹⁸¹, pueden adoptar la forma de régimen común, o bien, de régimen de armonización de legislaciones. El primero de ellos, el régimen común, también llamado régimen unificado, tiene el efecto de desplazar la ley nacional de los Países miembros en favor de la norma comunitaria, quedando ésta –la ley nacional– aplicable solo en la medida en que no contravenga la normativa supranacional; de otra parte, sí los Países miembros aún no contaren con legislación sobre la misma materia, ésta, la norma comunitaria, pasaría a llenar este vacío. El segundo caso, el régimen de armonización de legislaciones, a diferencia del anterior, no desplaza la normativa nacional de los Países miembros, ni tiene el propósito de llenar un vacío normativo; al contrario, bajo este régimen, los Países miembros adquieren la responsabilidad de adecuar su normativa nacional y ponerla acorde con la normativa comunitaria. Esta característica del régimen de armonización de legislaciones, hace de ésta una de las opciones de mayor aceptación por parte de los Países miembros por ser menos invasiva.

De lo que acabamos de señalar se desprende que la armonización normativa viene a ser la consecuencia directa de la aprobación de normas comunitarias. Dichas normas, como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, tras su publicación en la GOAC entran a formar parte del ordenamiento jurídico comunitario, así como parte de los respectivos ordenamientos jurídicos de los Países miembros de la CAN. Este hecho hace que nos encontremos frente a dos legislaciones, una legislación comunitaria y una legislación nacional. La primera de ellas, la legislación comunitaria, gracias a los principios de preeminencia y efecto directo, se impone a las normas nacionales de los Países miembros, creando derechos e imponiendo obligaciones en todo el territorio comunitario, debiendo los Países miembros modificar sus legislaciones nacionales en materia fiscal y adecuarlo a lo preceptuado por la normativa comunitaria.

Así pues, y llegados a este punto, nos encontramos en condiciones de señalar que la facultad armonizadora, que bien podría llamarse potestad armonizadora, tiene carácter fundamentalmente normativa, pues la finalidad de la misma es la de armonizar normas; en este caso, normas nacionales en materia fiscal de los Países miembros de la CAN; y

⁹⁸¹ MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: El caso del Impuesto al Valor Agregado”, en TROYA JARAMILLO, José Vicente y PALACIOS LAGUIZAMÓN, Isabel (Eds.), *Memorias IV encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Ed. C&M Gráficas, Quito, Ecuador, 2012, pp. 27 y 28.

por ello, la forma que finalmente toma la armonización normativa o positiva, consistirá siempre en la promulgación de actos normativos y de contenido general⁹⁸². Dichas normas, como acabamos de señalar, de forma general, deben hacer referencia al tipo de impuestos objeto de armonización, a los criterios de valoración a emplear y a los tipos de gravamen a aplicar; todo ello con el objetivo último de eliminar los obstáculos al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior andino y a la libre competencia.

Como no podría ser de otra manera, la facultad y/o potestad armonizadora se encuentra prevista en el originario AC suscrito en 1969 por los Países miembros del entonces Grupo Andino; así como en los diferentes Protocolos modificatorios de la misma y en varias disposiciones normativas de Derecho comunitario derivado. En efecto, el originario AC de 1969, entre otras cosas, contempló una serie de competencias en diferentes materias, una de ellas es precisamente la materia fiscal. Respecto a esta última, el referido Acuerdo contempló una dispersa cantidad de preceptos sobre la misma, encomendando su ejecución a los órganos e instituciones comunitarias.

Hoy en día esta función es asumida por la Secretaría General, quien, en su condición de órgano técnico administrativo de la CAN, es la encargada de llevar adelante una serie de trabajos preparatorios sobre la misma, para luego, sobre la base de dichos trabajos, proponer proyectos de Decisiones a la Comisión; esta última, la Comisión, es la encargada de aprobar los proyectos de Decisiones enviadas por la Secretaría General, sólo ahí, estas adquirirán el rango de Decisiones comunitarias y tras su publicación en la GOAC entraran a formar parte del ordenamiento jurídico comunitario. Al análisis de dichas normas, así como al proceso en sí de la armonización fiscal normativa dedicaremos el presente capítulo.

3. Disposiciones del Acuerdo de Cartagena en las que se basa la armonización fiscal normativa

Expuesto los fundamentos teóricos acerca de la armonización normativa y/o positiva, pasamos a examinar en este epígrafe las disposiciones legales del AC en las que se basa

⁹⁸² CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1990, p. 10.

dicha armonización. Así como los diferentes elementos, que en todo caso, debe producirse para el ejercicio legítimo de la potestad armonización en materia fiscal en la Comunidad Andina.

Como ya hemos adelantado arriba, la armonización normativa hace referencia, principalmente, a la aprobación por parte de los órganos e instituciones comunitarias, específicamente la Comisión, de normas de Derecho comunitario derivado; la cuales deben ser plasmadas en normas jurídicas vinculantes.

Con relación a este punto, el Acuerdo de Cartagena prevé, de forma general, una amplia potestad armonizadora que puede tener por objeto diferentes materias. Una de ellas hace referencia a la armonización de legislaciones en materia fiscal, y respecto de esta, el citado texto contiene una dispersa cantidad de preceptos; de entre todos ellos, quizá los que mayor importancia tengan sean los artículos 72 a 77 del AC.

Antes de dar inicio al análisis del fundamento legal de la potestad armonizadora, conviene distinguir previamente dos tipos de preceptos legales a tener en cuenta: 1) las disposiciones legales en las que se fundamenta la potestad de armonización con carácter general y, 2) las disposiciones legales en las que se fundamenta la potestad armonizadora con carácter específico.

Con relación al primer punto, las disposiciones legales de carácter general, debemos señalar que los autores del AC no podían prever a priori cuáles iban a ser las materias que en el futuro sería preciso armonizar. Este hecho hacía necesario que el AC, como norma suprema que configura la CAN, contemplara entre sus disposiciones preceptos que faculten a sus órganos e instituciones llevar adelante una actividad armonizadora en la medida en que sea necesaria y en aquellos sectores también necesarios para la consecución de los objetivos del mismo, entre otros, la constitución de un mercado común.

Uno de los primeros preceptos que faculta a la CAN para llevar adelante esta actividad armonizadora es el artículo 3 del AC. Dicho artículo contempla una serie de mecanismos tendentes a alcanzar los objetivos previstos por el Acuerdo. Específicamente, dicho precepto señala que para alcanzar los objetivos del Acuerdo se emplearan algunos mecanismos y medidas, entre otros: *“La armonización gradual de*

*políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes*⁹⁸³; así como la constitución de “*Un Programa de Liberación de intercambio comercial (...)*”⁹⁸⁴. Como se puede observar, este precepto legal faculta la acción comunitaria a una serie de sectores no previstos expresamente, entre los que cabría señalar, entre otros, la armonización fiscal de los Países miembros.

Estos objetivos a los que hemos hecho referencia, se enuncian en el artículo 1 del AC que textualmente señala: “*El presente Acuerdo tiene por objetivos promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano*”.

De la literalidad de este precepto es posible distinguir dos fines esenciales en materia de armonización fiscal, nos estamos refiriendo a: el desarrollo equilibrado y armónico de políticas económicas adecuadas mediante la integración y cooperación económica y social⁹⁸⁵; y, la constitución gradual de un mercado común.

Fuera de este precepto legal que faculta a los órganos e instituciones comunitarias a llevar adelante una actividad armonizadora en las materias pertinentes, el Acuerdo de Cartagena también contempla otras disposiciones generales en el mismo sentido que habilitan a la CAN a desarrollar una actividad armonizadora general y sin especificar el contenido u objeto sobre el que debe versar; los cuales constituyen el sustento más amplio de la potestad armonizadora de la Comunidad Andina.

Uno de estos preceptos legales viene a ser el artículo 58 del AC, que textualmente señala: “*La Comisión, a propuesta de la Secretaría General y tomando en cuenta los avances y requerimientos del proceso de integración subregional, así como el cumplimiento equilibrado de los mecanismos del Acuerdo, aprobará normas y definirá*

⁹⁸³ Art. 3, inc. b) del AC.

⁹⁸⁴ Art. 3, inc. d) del AC.

⁹⁸⁵ Con relación a este punto, en la CAN, los objetivos del mismo resultan, al menos en la teoría, más ambiciosos respecto a otras organizaciones internacionales de esta naturaleza, como la UE por ejemplo. Mientras en la UE la armonización fiscal siempre sea concebido como derivada exigida de la constitución del mercado común y en aras de la preservación de las libertades comunitarias, en la CAN el fundamento tiene una doble vertiente: el mismo que en la UE, en aras de la construcción de un mercado común, y, un segundo fundamento ligado al desarrollo de políticas económicas armonizadas encaminados al logro de un desarrollo equilibrado, armónico e integrado del conjunto de los Países miembros, en un espacio común de cooperación económica y social.

plazos para la armonización gradual de las legislaciones económicas y los instrumentos y mecanismos de regulación y fomento del comercio exterior de los Países Miembros que incidan sobre los mecanismos previstos en el presente Acuerdo para la formación del mercado subregional.”

A diferencia de las disposiciones específicas de armonización, como tendremos oportunidad de ver más abajo, el ámbito de aplicación del artículo 58 es muy amplio y genérico, ya que, el único criterio de aplicación reside en la exigencia de que la diversidad legislativa de los Países miembros, sea cual sea la materia de que se trate, tenga un incidencia directa en el establecimiento del mercado subregional.

Ahora bien, y como bien tuvo a señalar la profesora Nuria Bouza Vidal⁹⁸⁶, lo que deba entenderse por incidencia directa en el establecimiento del mercado común no deja de ser controvertido, aunque en opinión de la misma autora, en lo referente a este tema, suele haber cierto consenso en dos aspectos fundamentales; por una parte, no debe buscarse una relación de causa efecto, sino únicamente examinar cómo la diversidad legislativa de los Países miembros puede llegar a afectar al buen funcionamiento del mercado común; y, de otra parte, en que debe prevalecer una interpretación restrictiva. En otras palabras, cuando la diversidad legislativa de los Países miembros incida en el precio final de los productos y/o servicios, ocasionando una alteración de la libre competencia, o que repercuta sobre las exigencias de la fabricación o comercialización de los productos, dando lugar a una alteración del flujo de intercambio, puede considerarse como incidencia directa al establecimiento del mercado común, y los órganos e instituciones de la Comunidad podrían llevar adelante acciones tendentes a suprimir dichas incidencias directas.

La imprecisión terminológica del artículo 58 con el consiguiente peligro de discrecionalidad en su aplicación por parte de la Comisión, así como por la Secretaría General, viene en cierta medida contrarrestado por la exigencia de que las Decisiones adoptadas por la Comisión que tengan por objeto aprobar normas que hagan posible la armonización de las políticas económicas de los Países miembros, entre estas la de armonización fiscal, lo sea con el voto favorable de la mayoría absoluta de los Países miembros y sin que haya voto negativo⁹⁸⁷. Es decir, cualquiera de los Países miembros

⁹⁸⁶ BOUZA VIDAL, Nuria: “Modalidades de unificación y armonización... *ob. cit.*, p. 563.

⁹⁸⁷ Art. 29, inc. a) del AC, en concordancia con el numeral 4 del Anexo I del AC.

podría llegar a vetar cualesquier norma de esta naturaleza y así controlar la discrecionalidad en la aplicación del artículo 58 del AC.

Por último, y siempre haciendo referencia a las disposiciones legales en las que se fundamenta la potestad armonización con carácter general, el AC faculta a la Comisión, siempre a propuesta de la Secretaría General, adoptar las normas indispensables para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencia dentro del mercado común de la subregión⁹⁸⁸.

Todas y cada una de estas disposiciones a las que hemos hecho referencia, de una u otra forma, facultan a la Comunidad llevar adelante acciones tendentes a lograr la armonización gradual de las políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes para alcanzar la constitución del mercado subregional andino. Dentro de este amplio ámbito de actuación armonizadora de la Comunidad, es posible ubicar una facultad armonizadora en materia fiscal, siempre que sea necesario para alcanzar los objetivos del AC, entre otros, recordemos, la constitución de un mercado común.

Con relación al segundo punto, las disposiciones legales en las que se fundamenta la potestad armonizadora con carácter específico, el AC contempla un reducido número de disposiciones legales, entre las que podemos mencionar, los artículos 54 inc. e), 57, 72, 73, 75, 76, 77, 99 y 100. De entre estas, quizá el que constituya la pieza fundamental de la armonización fiscal en la CAN sea el artículo 54 inc. e) del Acuerdo.

El inciso e) del artículo 54 del Acuerdo llama a los Países miembros a llevar adelante acciones tendentes a alcanzar “*la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal*” en todo el territorio comunitario. Según se desprende de la literalidad misma de dicho precepto legal, los Países miembros del Acuerdo, en cumplimiento de dicho mandato de armonización, están llamados a coordinar sus planes de desarrollo en sectores específicos y armonizar gradualmente sus políticas económicas y sociales. Proceso que deberá cumplirse paralela y coordinadamente con el de formación del mercado subregional y de la constitución de un Programa de liberación comercial en la subregión.

⁹⁸⁸ Art. 93 del AC.

De lo que acabamos de señalar, y en lo que a nuestro tema de estudio se refiere, es posible señalar que el proceso de armonización fiscal en la CAN se encuentra íntimamente ligado a la formación del mercado común y la constitución del Programa de liberación para los productos producidos en la subregión. Que recordemos, entre otros, son dos de los objetivos con el que se constituyó el AC. Es decir, y como hemos venido señalado a lo largo del presente trabajo, el proceso de armonización fiscal viene a constituirse en un medio para alcanzar los objetivos del Acuerdo, y no en un fin en sí mismo; de ahí su carácter instrumental, supeditado a la constitución del mercado común y del Programa de liberalización.

El programa de liberación de bienes, el cual será automático e irrevocable y que comprenderá la universalidad de los productos de la subregión, tiene por objetivo la eliminación de los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan directamente sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquiera de los Países miembros⁹⁸⁹. Al mismo tiempo, ambos, la eliminación de los gravámenes y las restricciones de todo orden, a los que la literatura ha venido en llamar distorsiones, constituyen una condición *sine qua non* para el establecimiento de un auténtico mercado común.

Ahora bien, y a los efectos de nuestro trabajo, entendemos por gravámenes a todos los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario, siempre que incidan sobre las importaciones⁹⁹⁰. Y, por restricción de todo orden, a cualquier medida de carácter administrativo, financiero o cambiario, mediante la cual un País miembro impida o dificulte las importaciones de otro País miembro, siempre que sea por decisión unilateral⁹⁹¹.

Con relación a estos dos puntos, los gravámenes y las restricciones de todo orden, el AC impone a los Países miembros obligaciones negativas, o como la doctrina lo ha venido en llamar, obligaciones de no hacer. En efecto, por mandato imperativo del artículo 77 del AC, los Países miembros deberán abstenerse de aplicar gravámenes y de introducir restricciones de todo orden a las importaciones de bienes originarios de la subregión.

⁹⁸⁹ Art. 72 del AC.

⁹⁹⁰ Art. 73, párrafo primero del AC.

⁹⁹¹ Art. 73, párrafo segundo del AC.

Así mismo, deberán abstenerse de aplicar cláusulas de salvaguarda a todas las importaciones de productos originarios de la subregión⁹⁹².

Por otra parte, y hablando ya específicamente de materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, el artículo 75 del AC obliga a los Países miembros a otorgar un tratamiento no menos favorable a todos los productos originarios de otro País miembro. En otras palabras, los productos originarios de un País miembro gozarán en el territorio de otro País miembro de un tratamiento no menos favorable del que se aplica a productos similares nacionales.

Así pues, y como se puede observar de los preceptos señalados *supra*, la CAN cuenta con disposiciones legales que facultan a sus órganos e instituciones a llevar adelante un proceso de armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en distintos ámbitos, entre estos, en el ámbito fiscal, con el único requisito de que sean necesarios para la consecución de los objetivos señalados en el propio Acuerdo, entre estos, la constitución de un mercado común y del Programa de liberación.

3.1. Órganos e instituciones facultados a realizar actividades de armonización fiscal normativa

En cuanto a los órganos e instituciones llamados a realizar esta actividad armonizadora en la CAN, el AC delega esta función en distintos órganos e instituciones que conforman el Sistema Andino de Integración (SAI). De entre todos estos, quizás los que mayor protagonismo tengan sean el Consejo Presidencial Andino (CPA), la Comisión, la Secretaría General y el Parlamento Andino (PA). Sus atribuciones y competencias en cada caso son los que brevemente exponemos a continuación.

Uno de los primeros llamados a fomentar esta actividad armonizadora viene a ser el CPA; ya que, como hemos tenido oportunidad de ver *supra*, al CPA, como máximo órgano del SAI, se le encomendó, entre otras cosas, definir la política de integración subregional andina y orientar e impulsar las acciones de los órganos e instituciones comunitarias en asuntos de interés de la subregión⁹⁹³.

⁹⁹² Art. 99 del AC.

⁹⁹³ Art. 11 del AC.

En cumplimiento de este mandato, el CPA está llamado a emitir Directrices sobre distintos ámbitos de integración de la subregión, entre estos, la de armonización fiscal, los cuales serán instrumentados por los órganos e instituciones de la Comunidad. En otras palabras, sí el CPA llegará a emitir Directrices instruyendo a los órganos e instituciones de la Comunidad a llevar a cabo acciones tendentes a lograr una armonización fiscal, los órganos e instituciones comunitarios impulsarían esta actividad. Constituyéndose de esta forma en una de las primeras instituciones de la CAN facultada para impulsar una actividad armonizadora en el territorio comunitario.

Otro órgano o institución de la CAN llamado a llevar adelante esta actividad armonizadora viene a ser la Comisión. En efecto, a la Comisión se le encomendó, entre otras cosas, formular, ejecutar y evaluar la política de integración subregional andina en materia de comercio e inversiones⁹⁹⁴; así como el de adoptar las medidas que sean necesarias para alcanzar los objetivos del Acuerdo⁹⁹⁵.

En cumplimiento de este mandato, la Comisión siguiendo la Directrices del CPA, o por iniciativa propia, o a solicitud de uno o más de los Países miembros o de la Secretaría General, está facultada a convocar a los Ministros o Secretarios de Estado de diferentes ramas, entre estos, los de Economía y Comercio Interior y/o Exterior, para que se reúnan como Comisión ampliada, con el fin de tratar asuntos de carácter sectorial; para considerar y aprobar normas que hagan posible la coordinación de planes de desarrollo y armonización de las políticas económicas de los Países miembros⁹⁹⁶; así como para considerar y aprobar normas para acelerar el Programa de liberación de productos del mercado común. Constituyéndose así en la segunda institución de la CAN facultada para llevar adelante actividades tendentes a lograr un mercado común en el territorio comunitario.

Otro órgano o institución facultada para impulsar esta actividad armonizadora en la CAN es la Secretaría General. A esta, a la Secretaría General, en su condición de órgano ejecutivo de la CAN se le encomendó una doble función; por un lado, atender los encargos del CPA y de la Comisión; y, por otra parte, formular sugerencias e iniciativas

⁹⁹⁴ Art. 22, inc. a) del AC.

⁹⁹⁵ Art. 22, inc. b) del AC.

⁹⁹⁶ Art. 25 del AC.

a las reuniones del CPA y de la Comisión en las materias pertinentes para alcanzar los objetivos del Acuerdo.

En cumplimiento de estos mandatos, la Secretaría General es la encargada de elaborar los estudios pertinentes y proponer las medidas necesarias destinadas a facilitar o acelerar el cumplimiento de los objetivos del Acuerdo; así como promover reuniones periódicas de los organismos encargados de la formulación o ejecución de la política económica de los Países miembros. Todo ello con el objetivo de elevar propuestas de Decisiones en materia de armonización fiscal a la Comisión para su aprobación.

Otro órgano al que se le encomendó esta actividad es el PA. En efecto, al PA en su condición de órgano deliberante de la Comunidad se le encomendó, entre otras cosas, participar en la generación normativa de la Comunidad mediante la formulación de propuestas y sugerencias a los diferentes órganos comunitarios; así como promover la armonización de las legislaciones de los Países miembros en las materias pertinentes para alcanzar los objetivos del mismo.

En cumplimiento de este mandato, el PA podría proponer a la Secretaría General o a la Comisión, propuestas o sugerencias de Decisiones sobre armonización fiscal. Sin embargo, su protagonismo no es el mismo que en otros procesos de integración, ya que simplemente se limita a realizar propuestas y sugerencias y no participa activamente en el proceso.

Por último, los artículos 53 y 59 del AC también facultan a los Países miembros a adoptar progresivamente estrategias para el logro de los objetivos del Acuerdo; a coordinar sus planes de desarrollo en sectores específicos y a armonizar gradualmente sus políticas económicas y sociales; todo ello, con el objetivo último de alcanzar la armonización de las políticas cambiarias, monetaria, financiera y fiscal; para con ello alcanzar la constitución del mercado común. Es decir, y en lo que aquí nos interesa, los Países miembros, al igual que los órganos e instituciones de la CAN, también pueden impulsar actividades tendentes a lograr una armonización fiscal en todo el territorio comunitario; con lo que, la facultad armonizadora no recae únicamente sobre los órganos e instituciones comunitarias, sino también sobre los Países miembros de la Comunidad.

En la práctica, esta función de instrumentar el proceso de armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal a la que se refiere el artículo 54 del AC, lo asume la Comisión, quien, a propuesta de la Secretaría General, es la encargada de aprobar las normas que establezcan los procedimientos y los mecanismos de carácter permanente que sean necesarios para lograr la coordinación y armonización fiscal⁹⁹⁷ de los Países miembros.

4. Problemas estructurales de la armonización fiscal normativa en la CAN

Una vez perfilado el concepto de armonización normativa, y descrito los preceptos legales esenciales del mismo, a continuación nos proponemos analizar la problemática que afronta todo proceso de armonización fiscal como instrumento en la constitución del mercado común. Dicha problemática hace referencia a una serie de dificultades estructurales, ya que, por una parte, pueden ser consideradas como permanentes; y de otra, por el hecho de que afecta por igual a la imposición directa e indirecta.

Estas limitaciones estructurales a las que hemos hecho referencia, derivan fundamentalmente de la consideración de la armonización fiscal como potestad normativa, y pueden ser “*endógenas*” o “*exógenas*”, según procedan de la indeterminación del ordenamiento jurídico comunitario, o de circunstancias ajenas al mismo; tales como factores políticos, jurídicos o económicos. La importancia de estas limitaciones radica en el hecho de que su acción conjunta puede llegar a frenar el avance efectivo de la armonización fiscal, convirtiéndolo en un proceso lento.

Este hecho es de vital importancia, ya que, como bien señala la profesora Aurora Ribes⁹⁹⁸, las normas tributarias de los Países miembros de todo proceso de integración, siguen representando hoy importantes obstáculos, por ejemplo, al libre establecimiento y a la movilidad de las empresas. Este hecho se ve agravado por el hecho de que la normativa comunitaria no precisa cuándo una persona, sea jurídica o natural, puede ser considerado residente fiscal en un determinado territorio, lo que implica que se deja a cada País miembro la regulación de esta cuestión, admitiéndose, lógicamente, la posibilidad de aplicar criterios divergentes según el ordenamiento de cada País

⁹⁹⁷ Art. 57 del AC.

⁹⁹⁸ RIBES RIBES, Aurora: “La residencia de las personas jurídicas en el Derecho comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)”, en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Ed. Aranzadi S.A., Navarra, España, 2013, p. 159.

miembro⁹⁹⁹. Aunque este hecho ha sido subsanado remitiéndose a lo dispuesto en los convenios de doble imposición suscrito entre los Países miembros, empero, no elimina totalmente esta problemática.

Hecha esta primera aproximación a las limitaciones estructural de la armonización fiscal en la CAN, a continuación, pasamos a desarrollar, siquiera someramente, estas limitaciones.

4.1. Limitaciones endógenas

Es bien sabido que las competencias comunitarias giran en torno a dos principios: el principio de atribución de competencias y el principio de subsidiariedad. Así pues, la CAN no ostenta una competencia universal, ni posee competencia en materia de competencias.

Con relación al primer principio, el principio de atribución de competencias, la CAN solamente aparece investida de las competencias que expresamente le han sido transferidas por los Países miembros. Y, en virtud de dicha transferencia, la Comunidad sólo podrá actuar dentro de los límites de las competencias que le han sido atribuidas. En otras palabras, y atendiendo a que la CAN no es un país, sino una unión de países, esta se encuentra supeditada al principio de atribución de competencias; por lo que, toda competencia no atribuida expresamente a la Comunidad por el AC, corresponderá a la órbita de los Países miembros.

En materia de armonización fiscal, dicha competencia se encuentra constituida por los artículos 3 inc. b) y 54 inc. e) del AC. Según se desprende de estos preceptos legales, a la CAN se le encomendó la armonización gradual de las políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones en las materias pertinentes, entre estas, la de armonización fiscal; así como la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal de los Países miembros. Ambas disposiciones legales han servido de fundamento jurídico para la aprobación, entre otras, de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo.

⁹⁹⁹ *Ibidem*, p. 159.

Con relación al segundo principio, el principio de subsidiariedad, los órganos e instituciones de la CAN sólo podrán intervenir en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no pudieran ser alcanzados de manera suficiente por los Países miembros. En virtud de dicho principio, en los ámbitos que no sean de su competencia, la Comunidad sólo podrá intervenir en los casos de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida, como la constitución del mercado común, no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Países miembros.

La idea básica detrás de este principio radica en que los órganos e instituciones comunitarios actúen en el ámbito de sus competencias, y, en su defecto, sólo podrían intervenir en la medida en que los objetivos de la acción emprendida no pueda ser alcanzado de forma aislada por estos; por supuesto, sin exceder de lo estrictamente necesario para su consecución. Así pues, todo desbordamiento competencial por parte de los órganos e instituciones comunitarias iría en contra del principio de subsidiariedad, el cual, no sólo sería censurable políticamente, sino también jurídicamente.

En otras palabras, el principio de subsidiariedad, pretende que las normas comunitarias que afecten a la soberanía de los Países miembros y a las libertades de los individuos, sólo deban adoptarse en la medida en que sean imprescindibles para alcanzar el fin perseguido y no exista otro medio menos restrictivo¹⁰⁰⁰. En opinión de la profesora Irene Roche Laguna¹⁰⁰¹, esto requiere realizar un juicio de la eficacia y suficiencia de la actuación de los Países miembros a nivel nacional, para pasar –en caso negativo– a una actuación a nivel comunitario cuando ello sea necesario para alcanzar los objetivos previstos para la Comunidad. Un claro ejemplo de este extremo es el caso de aprobación de la Decisión 635 por la Comisión que pone en vigencia las Decisiones 599 y 600 ante la falta de eficacia y suficiencia de los Países miembros en la aprobación de las mismas.

En lo que aquí nos interesa, en el proceso de armonización fiscal, el principio de subsidiariedad viene a desempeñar un doble papel: por un lado actúa como límite a los órganos e instituciones comunitarias, y, por otro, viene a constituirse en un verdadero

¹⁰⁰⁰ Con relación a este punto, y como bien señala Miguel Ángel Caamaño Anido, haciendo referencia a la UE, “*si se puede lograr un objetivo mediante la cooperación, mejor que mediante Directiva, si ha de tratarse de Directiva, mejor que sea de mínimos que una Directiva detallada; mejor mediante Directivas que mediante Reglamentos, etc.*”. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel: *Constitución europea y poder tributario... ob. cit.*, p. 37.

¹⁰⁰¹ ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite... ob. cit.*, p. 68.

aliciente para la coordinación intergubernamental, y de la cooperación institucionalizada. Por lo que, este principio puede llegar a constituirse en un auténtico freno de la armonización positiva y, al mismo tiempo, como tendremos oportunidad de ver más adelante, en un verdadero motor de la armonización negativa.

4.2. Limitaciones exógenas

Junto a las limitaciones endógenas del ordenamiento jurídico comunitario, existen otras limitaciones estructurales ajenas al mismo; estas derivan de la realidad política y económica de los Países miembros sobre la que debe operar la acción normativa comunitaria. En efecto, la potestad armonizadora de la comunidad tropieza con una serie de obstáculos a la hora de llevar adelante actividades tendentes a lograr la armonización fiscal en los Países miembros; nos estamos refiriendo, por ejemplo, al núcleo duro de la soberanía estatal de los Países miembros, la disparidad de los sistemas fiscales, la contraposición de intereses económicos y la celosa administración de la política económica de los Países miembros; todos y cada uno de estos problemas estructurales frenan el proceso de armonización fiscal en la Comunidad.

Con relación a este punto, a la hora de analizar las limitaciones a la armonización fiscal, la doctrina tributaria ha hecho mayor énfasis en dos de estas limitaciones; por un lado, al núcleo duro de la soberanía estatal; y por otro, a la disparidad de los sistemas fiscales de los Países miembros.

Con relación a la primera limitación, el núcleo duro de la soberanía estatal, tradicionalmente los países han defendido a ultranza su soberanía tributaria estatal. En contrapartida, como en todo proceso de integración, la institucionalización comunitaria supone la progresiva erosión de dicha soberanía.

La soberanía fiscal de los países constituye una de las manifestaciones clásicas de la soberanía del Estado. Por otra parte, el poder financiero y tributario constituye una parcela esencial e indisoluble de la soberanía del Estado. Estos postulados llevaron a algunos autores a concebir el poder financiero como una manifestación de la soberanía política de cada país¹⁰⁰². Desde esta perspectiva, la armonización fiscal comunitaria afecta al núcleo duro de la soberanía política de los Países miembros y supone una

¹⁰⁰² ARSUAGA NAVASQUÉS, Juan José: “El poder tributario en España”, en *Crónica Tributaria*, n. 34, 1980, p. 129.

progresiva transferencia de esta competencia a la instancia comunitaria; con la consecuente pérdida de capacidad de decisión en esta materia, acompañada de un innegable impacto presupuestario en las arcas de los Países miembros.

La posible pérdida de ingresos fiscales como consecuencia de la alteración de los sistemas tributarios en impuestos con una alta capacidad recaudatoria es un riesgo que los Países quieren evitar¹⁰⁰³. Por otra parte, la posible pérdida de ingresos fiscales puede llegar a afectar a la previsión de ingresos y gastos públicos de los Países miembros, esto en atención a que el tributo desempeña una importante función financiera que puede verse afectada por la armonización comunitaria. Estas razones presupuestarias son especialmente sensibles a una eventual armonización fiscal en la Comunidad, constituyéndose en un verdadero obstáculo a la hora de llevar adelante estas actividades. De ahí que, como bien señala el profesor Sainz de Bujanda¹⁰⁰⁴, es comprensible que el poder financiero sufra los embates de las fuerzas políticas en cada país de un modo directo e inmediato; repercutiendo directamente sobre la labor armonizadora de la Comunidad.

Por otra parte, y atendiendo a la segunda limitación, la diversidad de estructura fiscal de los Países miembros dificulta enormemente la armonización fiscal. Cada sistema tributario posee su propia lógica y cultura fiscal, las cuales pueden entrar en contradicción con las iniciativas asumidas por la Comunidad. Cada sistema tributario depende de múltiples factores internos, como por ejemplo, la estructura del sistema económico, la productividad, la renta nacional, el consumo, el ahorro y la inflación; que obviamente, varían de país a país¹⁰⁰⁵. Así, la adopción de cualesquier medida fiscal por la Comunidad supone insertar, en los sistemas tributarios nacionales, una normativa diferente que responde a una lógica y cultura también diferente.

5. El proceso de armonización fiscal normativa en la CAN

La experiencia Latinoamericana en materia de coordinación y armonización de políticas económicas y, dentro de estas, la de armonización fiscal, es aún incipiente. Si bien es

¹⁰⁰³ CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón, y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal... ob. cit.*, p. 32.

¹⁰⁰⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho financiero*, (9º ed.) Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, España, 1991, p. 75.

¹⁰⁰⁵ En este sentido, véase: VECCHIO, S.: "L'armonizzazione della fiscalità nell'Unione Economica Europea, in vista del 1993", en *Revista Tributi*, n. 5, 1991.

cierto en el Grupo Andino desde muy temprano se empezó a tratar la armonización de políticas económicas; la armonización fiscal no fue un tema prioritario en la agenda de trabajo de las instituciones comunitarias en sus primeros años de funcionamiento. Así lo reconocía la propia Junta en su primer informe oficial presentado a la Comisión en marzo de 1976, de evaluación de resultados del proceso de integración a los seis años de firmado el AC¹⁰⁰⁶.

En esa oportunidad, la Junta dio a conocer que dentro del conjunto de tareas efectuadas por los órganos subregionales, entre estas, la de la propia Junta, la política fiscal y tributaria había recibido un tratamiento menos prioritario que otros aspectos de la política económica. Entre los argumentos para explicar esta situación, la Junta señalaba que, por la propia dinámica del proceso de integración, los esfuerzos de los diferentes órganos comunitarios se centraron particularmente en las tareas señaladas de forma específica en el AC y en los temas de la política económica más estrechamente vinculados con el comercio exterior.

En opinión de la Junta, en lo que respecta a la armonización de las políticas económicas, las normas tributarias propias de cada País miembro, si bien es cierto tenían influencia directa en la formación de los precios y, por lo tanto, podían llegar a repercutir de forma directa en las condiciones de intercambio de bienes y servicios en la subregión; su contenido general no estaba directamente vinculado con el comercio exterior, por tanto, su armonización tenía menos urgencia que los mecanismos e instrumentos directamente vinculados con el comercio exterior.

Ahora bien, si bien es cierto la Junta reconocía que las grandes directrices de armonización de políticas en el Grupo Andino debían estar orientadas a la armonización de la política monetaria y cambiaria, la política fiscal, las políticas sociales y la política de relaciones con terceros países; también es cierto que el AC no establecía para ninguna de estas una fecha límite para su armonización; por tanto, la Junta consideraba que la armonización de estas políticas correspondía a una fase posterior, que en principio debía desarrollarse en la segunda mitad de los años setenta, luego de que se haya producido avances de consideración en el Programa de Liberación del comercio y

¹⁰⁰⁶ Véase: JUNTA DEL AC: "Evaluación de la marcha del proceso de integración", JUN/di, 195, de 25 de marzo de 1976, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 1, n. 7, octubre 1976, p. 79.

la constitución del AEC¹⁰⁰⁷; de ahí que su tratamiento no se consideró prioritaria en ese momento.

No obstante a lo que acabamos de señalar y a las propias afirmaciones hechas por la Junta, lo cierto es que, tanto la Comisión, como la propia Junta, ya en su segundo año de funcionamiento -es decir, en 1970- llevaron adelante actividades tendentes a lograr una armonización fiscal en los Países miembros; las cuales se plasmaron en la aprobación de un reducido número de Decisiones que pasamos a señalar sucintamente.

Así pues, y si bien es cierto, el originario AC de 1969 no hacía referencia expresa a actividades tendentes a llevar adelante un proceso de armonización fiscal en el entonces Grupo Andino, también es cierto que una serie de disposiciones del mismo (por ejemplo, los artículos 7, 15, 26, 27, 29 y 89) delegaban en la Comisión aprobar los mecanismos y procedimientos necesarios para alcanzar la armonización de las políticas económicas y sociales de los Países miembros. En cumplimiento a este mandato, la Comisión, ya en su Tercer Período de Sesiones Extraordinarias celebrada en diciembre de 1970, aprobó, entre otras, las Decisiones 22 y 24, con las cuales, aunque no de manera expresa, dio los primeros pasos hacia la consecución de una armonización fiscal en el entonces Grupo Andino.

Con la aprobación de la Decisión 22¹⁰⁰⁸, la Comisión, en cumplimiento de los artículos 26 y 29 del AC, y en base a la Propuesta No. 10 de la Junta, dispuso la creación de una serie de Consejos, para que, entre otras cosas, promovieran la armonización de las políticas económicas a las que hacía referencia el artículo 26 del Acuerdo. En dicha Sesión, la Comisión, entre otros diversos Consejos, dispuso la creación del Consejo Monetario y Cambiario y la creación del Consejo de Política Fiscal; los mismos que debían estar constituidos por representantes de alto nivel de cada uno de los Países miembros. Las funciones principales de estos Consejos fueron la de formular recomendaciones y propuestas para facilitar la armonización y coordinación de las políticas monetaria, cambiaria y tributaria; así como otros aspectos de la política fiscal de los Países miembros, trabajo que debía desarrollarse en base a un documento elaborado por la Junta en la que se establecían las prioridades y tareas específicas a

¹⁰⁰⁷ *Ibidem*, p. 78.

¹⁰⁰⁸ Decisión 22, de 31 de diciembre de 1970, de Mecanismos y procedimientos para la armonización de políticas y coordinación de planes de desarrollo de los Países miembros.

desarrollar en esta materia. En base a las acciones y estudios desarrollados, tanto por estos consejeros, como por la propia Junta, en esta década, como tendremos ocasión de ver, se produjeron significativos avances en materia de armonización de algunas políticas económicas en la subregión andina.

Por otra parte, con la aprobación de la Decisión 24¹⁰⁰⁹, la Comisión, en cumplimiento de los artículos 26, 27 y 89 del AC, y en base a la Propuesta No. 4 de la Junta, dispuso que, a más tardar el 30 de noviembre de 1971, la Comisión, a propuesta de la Junta, debía aprobar un convenio destinado a evitar la doble tributación entre los Países miembros; así como un convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión. Por su parte, los Países miembros asumieron el compromiso de no celebrar convenios de esta naturaleza con ningún país mientras no se aprobarán estos convenios. Así pues, la aprobación de estas dos Decisiones por parte de la Comisión, pueden ser considerados como el primer antecedente sobre armonización fiscal en el Grupo Andino.

Un año después, en noviembre de 1971, la Comisión, en su Séptimo Período de Sesiones Ordinarias, en cumplimiento al artículo 89 del AC, artículo 47 de la Decisión 24 y en base a los trabajos y estudios desarrollados por el Consejo de Política Fiscal y a la Propuesta No. 21 de la Junta, aprobó la Decisión 40¹⁰¹⁰ relativo a un Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y un Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.

En diciembre del mismo año, la Comisión tuvo a bien aprobar la Decisión 45¹⁰¹¹ sobre normas para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencia dentro de la subregión. En ella se dispuso por primera vez un conjunto de disposiciones de carácter general sobre distorsiones en la competencia; y, aunque la misma no contempló expresamente distorsiones de carácter fiscal, si hizo referencia a un conjunto de distorsiones de efecto equivalente, en las que si cabría incluir las distorsiones

¹⁰⁰⁹ Decisión 24... *ob. cit.*

¹⁰¹⁰ Decisión 40... *ob. cit.*

¹⁰¹¹ Decisión 45, de 18 de diciembre de 1971, de Normas para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencia dentro de la Subregión.

fiscales. Estas disposiciones fueron precisadas y ampliadas por las Decisiones 230¹⁰¹², 283¹⁰¹³, 284¹⁰¹⁴ y 285¹⁰¹⁵. En ellas se precisaron y complementaron las normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por prácticas de *dumping*, subsidios y restricciones a las exportaciones.

Junto con la Decisión 45, la Comisión aprobó también la Decisión 46¹⁰¹⁶ en la que dispuso un régimen uniforme para la empresa multinacional y un reglamento de tratamiento aplicable al capital subregional. En ella la Comisión reglamentó los problemas sobre doble tributación en las llamadas empresas multinacionales. Estas Disposiciones fueron precisadas y complementadas posteriormente por las Decisiones 169¹⁰¹⁷, 244¹⁰¹⁸ y 292¹⁰¹⁹. Estas nuevas Decisiones especificaron los requisitos para que una empresa sea considerada como una empresa multinacional andina, así como su tratamiento tributario de las mismas, concretamente, tomaron la decisión de que estas empresa sean sometidas a un régimen tributario igual que las empresas nacionales.

Posteriormente, en febrero de 1975, durante el Decimocuarto Período de Sesiones Extraordinarias de la Comisión, la Junta presentó, para información de los gobiernos, su programa de trabajo para el año 1975, dicho programa recogía los mandatos del AC y de las Decisiones aprobadas por la Comisión hasta ese momento. Dicho programa, entre otras cosas, contemplaba como uno de los trabajos a desarrollar por la Junta, la “armonización de políticas económicas” de los Países miembros, y dentro de estas, la “armonización de las políticas fiscales”. Concretamente, la Junta contemplaba la elaboración de unas orientaciones generales para la armonización de la política fiscal en los Países miembros del Acuerdo.

¹⁰¹² Decisión 230, de 11 de diciembre de 1987, de Normas para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencia dentro de la Subregión. Sustitución de la Decisión 45.

¹⁰¹³ Decisión 283, de 21 de marzo de 1991, de Normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por prácticas de *dumping* o subsidios. *GOAC*, Lima 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 6-11.

¹⁰¹⁴ Decisión 284, de 21 de marzo de 1991, de Normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por restricciones a las exportaciones. *GOAC*, Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 11-13.

¹⁰¹⁵ Decisión 285, de 21 de marzo de 1991, de Normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por prácticas restrictivas de la libre competencia. *GOAC*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 14-17.

¹⁰¹⁶ Decisión 46... *ob. cit.*

¹⁰¹⁷ Decisión 169, de 18 de marzo de 1982, de Empresas multinacionales andinas.

¹⁰¹⁸ Decisión 244, de 16 de diciembre de 1988, de Sustitución de la Decisión 169 sobre Empresas Multinacionales Andinas.

¹⁰¹⁹ Decisión 292, de 21 de marzo de 1991, de Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales Andinas. *GOAC*, núm. 80, pp. 48-52.

En diciembre de ese mismo año, los Ministros de Hacienda de los Países miembros, en un encuentro informal celebrado en Bogotá, formularon una serie de recomendaciones a desarrollarse en materia económica. En el campo fiscal, los Ministros decidieron otorgar carácter prioritario a la elaboración de un estatuto que regule la tributación a la inversión extranjera y las contribuciones tecnológicas en la subregión, en el cual se mantendría el principio de imposición en la fuente como principio fundamental. Estas recomendaciones contenidas en la Declaración final de los Ministros pueden ser considerada significativa por ser el primero de este tipo que se realiza desde la creación del Grupo Andino; las mismas fueron elevadas a la Comisión para su consideración¹⁰²⁰.

Tres meses después, en marzo de 1977, a tiempo de dar a conocer el “Plan de acción del Grupo Andino para el trienio 1977-79¹⁰²¹”, la Junta, entre otras cosas, remarcó que, para la administración del Programa de Liberación, la adopción paulatina de los acuerdos de cooperación y, la armonización de los políticas económicas contempladas en el AC; debía existir un mínimo de armonización legislativa en los Países miembros; principalmente en lo que se refiere a la armonización de los incentivos tributarios para fomentar las exportaciones intrarregionales; así como la armonización de otras políticas directamente ligadas al comercio, especialmente aquellas que tenían relación con la igualdad de tratamiento tributario para los bienes y servicios nacionales y las provenientes de otros Países miembros.

En noviembre de ese mismo año, por medio de la Decisión 120¹⁰²², la Comisión aprobó el “Programa sectorial de desarrollo de la industria automotriz”. En esta Decisión, la Comisión dispuso que antes del 31 de diciembre de 1978, la Junta debía presentar a la Comisión una propuesta sobre normas para la armonización de las legislaciones tributarias de los Países miembros referentes a los gravámenes internos aplicables a los vehículos automotores¹⁰²³. En cumplimiento de estas disposiciones, la Junta, de forma conjunta con el Comité de la Industria Automotriz, llevó adelante una serie de reuniones donde evaluaron y formularon una serie de propuestas sobre armonización de políticas

¹⁰²⁰ INTAL, “Información Latinoamericana: Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 1, n. 1, abril 1976, p. 41.

¹⁰²¹ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Plan de acción del Grupo Andino para el trienio 1977-79”, COM/XXII/di 1, de 10 de marzo de 1977, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 2, n. 16, agosto 1977, pp. 55 y 56.

¹⁰²² Decisión 120, de 13 de septiembre de 1977, de Programa sectorial de desarrollo de la industria automotriz.

¹⁰²³ Art. 66 de la Decisión 120.

tributarias en la subregión¹⁰²⁴. Sin embargo, y pese a los trabajos desarrollados por la Junta, los constantes incumplimientos a los plazos establecidos por parte de los Países miembros, así como la forma compleja que había asumido, hicieron que, cinco años después, el Grupo Andino desistiera de su implementación; perdiendo así una valiosa oportunidad para alcanzar una armonización tributaria en la subregión, aunque solo fuera en lo que respecta a las empresa multinacionales; sin embargo, su implantación hubiera constituido el punto de partida para alcanzar una armonización fiscal en el entonces Grupo Andino.

En mayo de 1978, los Presidentes andinos, por medio del “Mandato de Cartagena”¹⁰²⁵, instruyeron a la Comisión y a la Junta llevar adelante los trabajos tendientes a alcanzar la armonización de las políticas e instrumentos económicos en los Países miembros. Esto implicaba llevar adelante modificaciones estructurales que no eran fáciles de alcanzar en el corto plazo. Por ello, encomendaron a los órganos principales del Acuerdo identificar un conjunto mínimo de elementos de política económica global y sectorial a ser armonizados dentro de un calendario que responda a un proceso realista y que esté en relación con el aumento del intercambio recíproco de bienes y servicios¹⁰²⁶. En esta oportunidad, nuevamente la Junta no consideró el tema de la armonización fiscal como prioritario.

Seis años después, en mayo de 1984, en ocasión del XV aniversario de la suscripción del AC, los mandatarios de Colombia y Perú propiciaron un replanteamiento jurídico del Acuerdo mediante la elaboración de un temario que incluya el levantamiento de las restricciones al Programa de Liberación; la expedición de las normas de origen y de competencia comercial; el reglamento de salvaguarda; y, la armonización de los incentivos a las exportaciones. Este replanteamiento jurídico del Acuerdo dio lugar a que la Junta diera inicio a una serie de trabajos que posteriormente se materializaron con la aprobación de un reducido número de Decisiones relativas, entre otras cosas, a la armonización de incentivos tributarios a las exportaciones.

¹⁰²⁴ INTAL: “Información Latinoamericana: Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 5, n. 45-46, abril-mayo 1980, pp. 91 y 92.

¹⁰²⁵ Suscrito el 28 de mayo de 1979, en Cartagena, Colombia.

¹⁰²⁶ INTAL: “Documentación: Mandato de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 4, n. 38, julio 1979, p. 64.

Esta década, la de 1980, como ya tuvimos oportunidad de ver arriba, es considerada como la década perdida del Grupo Andino, ya que se caracterizó como una etapa de magros avances, tanto en el proceso de la integración en general, como en la armonización de políticas económicas en particular¹⁰²⁷. Sin embargo, a partir de 1989, tras la institucionalización de las reuniones periódicas de los Presidentes andinos, el proceso de integración, así como la armonización de las políticas económicas, entre estas, la armonización fiscal, empezaron a revitalizarse.

Así, a partir de 1989 el proceso de armonización fiscal adquirió una nueva dinámica gracias al impulso recibido por parte del CPA. En efecto, los Presidentes, en sucesivas reuniones realizadas entre 1989 y 1991¹⁰²⁸ acordaron profundizar la integración subregional, mediante, entre otras cosas, la constitución de una zona de libre comercio y del mercado común. Los instrumentos utilizados por los Presidentes para alcanzar estos objetivos fueron un conjunto de Declaraciones y Directrices a ser seguidos por los órganos e instituciones de la Comunidad, principalmente por la Comisión y por la Junta.

De entre todas las Declaraciones del CPA; en lo que concierne a nuestro tema de estudio, quizás, las que mayor importancia hayan adquirido sean las Declaraciones de Galápagos (1989) y de La Paz (1990), ya que tuvieron gran importancia en la aprobación de las Decisiones 324, 330 y 388 relativas a la armonización de incentivos tributarios a las exportaciones.

La importancia de la Declaración de Galápagos radica en el hecho de que fue en esta reunión donde los Presidentes andinos definieron un “Nuevo diseño estratégico para la orientación del Grupo Andino” en la que dispusieron una serie de acciones prioritarias a ser desarrollados por los órganos e instituciones de la Comunidad. El nuevo diseño estratégico postulaba dos grandes objetivos que hacían referencia, por un lado, a la consolidación del espacio económico andino y, por otro, a mejorar la articulación del Grupo Andino en el contexto internacional.

¹⁰²⁷ No obstante a lo que acabamos de señalar, en los países andinos se realizaron una serie de estudios sobre armonización tributaria a principios de los años ochenta; sin embargo, debido a la crisis económica de esa década nada se implementó de esas propuestas.

¹⁰²⁸ Entre 1989 y 1991 se realizaron las reuniones del CPA de Caracas (3 de febrero de 1989), de Cartagena de Indias (25 y 26 de mayo de 1989), de Galápagos (17 y 18 de diciembre de 1989), de Machu Picchu (22 y 23 de mayo de 1990), de Lima (28 de julio de 1990), de Bogotá (7 de agosto de 1990), de La Paz (29 y 30 de noviembre de 1990), de Caracas (17 y 18 de mayo de 1991), y de Cartagena de Indias (3 a 5 de diciembre de 1991).

En lo que concierne al primer objetivo, los Presidentes coincidieron en la necesidad de acelerar el perfeccionamiento del mercado común. Esto implicaba, principalmente, adelantar los plazos para la culminación del Programa de Liberación y para la adopción del AEC. A su vez, esto hacía necesario avanzar hacia la armonización gradual de las políticas económicas directamente vinculadas con el funcionamiento del mercado común; especialmente, aquellos que tenían que ver con los regímenes arancelarios y con los incentivos a las exportaciones intrasubregionales. Para alcanzar estos objetivos, los Presidentes encomendaron a la Comisión y la Junta, entre otras cosas, establecer un programa para la armonización de la tributación interna en los Países miembros.

Por su parte, en la Declaración de La Paz, los Presidentes nuevamente resolvieron profundizar el proceso de integración y acordaron intensificar las acciones necesarias a este fin. Concretamente, acordaron intensificar el proceso de armonización de políticas macroeconómicas e instruyeron a los Ministros o Jefes de las Oficinas de Planificación, Ministerio de Economía o Finanzas y Presidentes de los Bancos Centrales que, con base en los avances registrados hasta esa fecha, elaborasen un programa y un cronograma de trabajo a ejecutarse durante 1991, conducente a alcanzar dicha armonización; a tal efecto, instruyeron llevar adelante una serie de reuniones de coordinación, seminarios-taller y reuniones técnicas, donde, entre otras cosas, debían definirse las acciones tendientes a alcanzar la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones; haciendo especial énfasis en la política fiscal, referente a la devolución de los impuestos directos e indirectos, así como a las ayudas directas a las exportaciones, para hacerlas compatibles con la normativa internacional.

Fruto de estos trabajos y del impulso dado por los Presidentes andinos, la Comisión en agosto y octubre de 1992, y en julio de 1996, respectivamente, aprobaron las Decisiones 324¹⁰²⁹, 330¹⁰³⁰ y 388¹⁰³¹. Mediante la Decisión 324 la Comisión aprobó simultáneamente los aspectos referidos a la adopción del AEC y a la culminación del Programa de Liberación. Dentro de este último, la Comisión dispuso la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones intracomunitarias;

¹⁰²⁹ Decisión 324, de 25 de agosto de 1992, de Arancel externo común, Programa de liberación e incentivos a las exportaciones intrasubregional. *GOAC*. Lima, 27 de agosto de 1992, núm. 114, pp. 3-4.

¹⁰³⁰ Decisión 330, de 22 de octubre de 1992, de Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales. *GOAC*. Lima, 30 de octubre de 1992, núm. 120, pp. 1-4.

¹⁰³¹ Decisión 388, de 2 de julio de 1996, de Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes. *GOAC*. Lima, 17 de julio de 1996, núm. 211, pp. 2-3.

así como la aprobación de un programa de armonización de incentivos a las exportaciones intracomunitarias.

Por su parte, la Decisión 330, en concordancia con el artículo 8 de la Decisión 324, dispuso que los Países miembros se abstuvieran de aplicar mecanismos de apoyo o incentivos que constituyan subsidios a las exportaciones intracomunitarias; entre estos, los incentivos tributarios, entendidas estas como las exenciones, devoluciones o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos e indirectos, o de las cotizaciones a la seguridad social.

Por último, la Decisión 388, armonizó los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones intracomunitarias y estableció el principio de país de destino para la venta de bienes y servicios en la subregión; así como, la devolución de los impuestos indirectos efectivamente pagados en el proceso de producción de los bienes destinados a la exportación. De esta manera, con la aprobación de las Decisiones 324, 330 y 388, finalizó este grupo de Sesiones del CPA.

Tras una suspensión de tres años y medio de las reuniones del CPA estas se reanudaron en Quito en 1995 y se extendieron hasta 2004¹⁰³². Este segundo grupo de reuniones del CPA, nuevamente dieron un impulso al proceso de armonización fiscal, ya que, en cada una de ellas, por medio de las ya conocidas Declaraciones y Directrices Presidenciales, los mandatarios andinos dieron pautas precisas de trabajo, con señalamiento de prioridades y con plazos claramente definidos para alcanzar la tan anhelada armonización tributaria en la CAN.

De entre todas las Declaraciones del CPA, y en lo que a nuestro tema concierne, quizá las que mayor trascendencia hayan tenido sean las Declaraciones de Sucre (1997), de Guayaquil (1998) y la de Cartagena de Indias (1999), ya que tuvieron gran importancia en la aprobación de las Decisiones 578, 599 y 600 relativo a un Convenio para evitar la doble tributación y, sobre armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo.

¹⁰³² Entre 1995 y 2002 o 2003 se realizaron las reuniones del CPA de Quito (5 de septiembre de 1995), de Trujillo (9 y 19 de marzo de 1996), de Sucre (22 y 23 de abril de 1997), de Guayaquil (4 y 5 de abril de 1998), de Cartagena de Indias (26 y 27 de mayo de 1999), de Lima (9 y 10 de junio de 2000), de Valencia (23 y 24 de junio de 2001), de Machu Picchu (30 de julio de 2001), de Santa Cruz (28 al 30 de enero de 2002), de Quirama (28 de junio de 2003) y de Quito (12 de julio de 2004).

La importancia de la Declaración de Sucre radica en el hecho de que fue en esta reunión donde los Presidentes andinos instruyeron la creación de un Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y responsables de planeación económica (Consejo Asesor), y les encomendaron la elaboración de un conjunto de propuestas para la armonización de las políticas macroeconómicas en la subregión; trabajo que debía concluir a más tardar en octubre de ese mismo año (1997). Asimismo, en esta Declaración, los Presidentes andinos decidieron avanzar hacia el establecimiento del mercado común, otorgando especial importancia a la liberalización y expansión del comercio de servicios y al proceso de armonización de políticas macroeconómicas; entre estas, las de la política fiscal.

Por su parte, en las Declaraciones de Guayaquil y de Cartagena, los Presidentes instruyeron, al ya creado Consejo Asesor, buscar una mayor coordinación y convergencia de las políticas macroeconómicas de los Países miembros, para, entre otras cosas, asegurar la estabilidad de precios en el mercado común. A este fin, instruyeron al Consejo Asesor a realizar los máximos esfuerzos para elaborar una agenda de trabajo para la armonización de las políticas monetaria, cambiaria, financiera, tributaria y de déficit fiscal. En lo que se refiere específicamente a la armonización fiscal, instruyeron a la Comisión para que, en coordinación con el CAMRE y el Consejo Asesor, y con el apoyo de la Secretaría General, llevara adelante los estudios necesarios y elaborar propuestas para la actualización del tratamiento a la doble tributación previsto en la Decisión 40 de 1971, así como para la armonización de la tributación indirecta.

Fruto de estos trabajos y del impulso dado por los Presidentes, la Comisión en mayo y julio de 2004, respectivamente, aprobaron las Decisiones 578¹⁰³³, 599¹⁰³⁴ y 600¹⁰³⁵. Mediante la Decisión 578 la Comisión dispuso un nuevo régimen para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en lo que se refiere al impuesto sobre la renta. Por su parte, por medio de las Decisiones 599 y 600, respectivamente, la Comisión dispuso la

¹⁰³³ Decisión 578, de 4 de mayo de 2004, de Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. *GOAC*. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 1-8.

¹⁰³⁴ Decisión 599, de 12 de julio de 2004, de Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado. *GOAC*. Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 1-12.

¹⁰³⁵ Decisión 600, 12 de julio de 2004, de Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. *GOAC*. Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 12-16.

armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado; y de los impuestos tipo selectivo al consumo.

Por último, en la Declaración de Quito, con motivo de la XV Reunión del CPA celebrada en julio de 2004, los Presidentes felicitaron al Consejo Asesor por los sustantivos avances logrados en materia de convergencia macroeconómica, integración financiera y, especialmente, por la armonización tributaria. Asimismo, en esta oportunidad, los Presidentes, por medio de las ya conocidas Directrices Presidenciales, encomendaron a la Comisión diseñar y ejecutar un programa de trabajo con objetivos y acciones específicas que aseguren la libre circulación de bienes, servicios y personas al interior del mercado común; la eliminación de obstáculos y restricciones al comercio intrasubregional; y, la armonización de las normas que permitan un funcionamiento apropiado del mercado ampliado andino. Empero, lamentablemente, por diferentes motivos, esto no se llegó a concretar.

Desde 2005 en adelante, las reuniones del CPA se limitaron a reiterar su vocación integracionista y llevar adelante un conjunto de acción para avanzar hacia el fortalecimiento y consolidación de la CAN; pero ya no se habló nada sobre armonización de políticas macroeconómicas, y mucho menos, sobre armonización fiscal; y son otros los temas que adquieren relevancia para los presidentes.

A estos antecedentes podemos añadir otros trabajos que de forma directa o indirecta coadyuvaron al proceso de armonización fiscal en la CAN. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, a las Reuniones de Directores de Tributación Interna de los Países de la ALALC donde aprobaron un proyecto de "Impuesto de valor agregado" para los países de la zona (ALALC/DPT/III, Informe del 9 de mayo de 1971); también en el ámbito de la ALALC, las Reuniones del Grupo de Expertos en doble tributación que desde 1973 fueron tratando el tema; al Convenio de cooperación entre la Organización de Estados Americanos (OEA) y la Junta suscrito en 1981 para la armonización tributaria, monetaria y financiera¹⁰³⁶; los trabajos realizados en el seno de la ALADI por el grupo de expertos en armonización tributarias; los trabajos desarrollados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para la armonización de los

¹⁰³⁶ INTAL: "Información Latinoamericana: Grupo Andino, Promueven la cooperación entre la JUNAC y la OEA", en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 6, n. 63, noviembre 1981, p. 58.

sistemas tributarios de los países latinoamericanos, y otros más, que de una u otra forma repercutieron en los trabajos sobre armonización fiscal en la CAN.

Así pues, en la CAN, es posible identificar un reducido número de Decisiones que de forma directa o indirecta, llevaron adelante un proceso de armonización fiscal. La siguiente Tabla (Tabla 3) sintetiza esta información.

Tabla 3: Principales Decisiones sobre armonización fiscal

No	Asunto	Fecha de aprobación	Vigencia
40	Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la Subregión	16 de noviembre de 1971	1 de enero de 1981
46	Régimen uniforme de la empresa multinacional y reglamento de tratamiento aplicable al capital subregional	18 de diciembre de 1971	15 de junio de 1976
169	Empresas Multinacionales Andinas	18 de marzo de 1982	Tras su incorporación en el Derecho interno por dos o más Países miembros
244	Sustitución de la Decisión 169 sobre Empresas Multinacionales Andinas	16 de diciembre de 1988	27 de diciembre de 1988
292	Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales Andinas	21 de marzo de 1991	4 de abril de 1991
324	Arancel externo común, programa de liberación e incentivos a las exportaciones intrasubregionales	25 de agosto de 1992	27 de agosto de 1992
330	Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales	22 de octubre de 1992	30 de octubre de 1992
388	Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes	2 de julio de 1996	17 de julio de 1996
578	Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal	4 de mayo de 2004	5 de mayo de 2004
599	Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado	12 de julio de 2004	1 de enero de 2008
600	Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo	12 de julio de 2004	1 de enero de 2008
635	Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo	19 de julio de 2006	21 de julio de 2006

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en la Tabla 3, son 12 las Decisiones que la Comisión aprobó a lo largo de los ya 48 años de la suscripción del AC; de entre estas, sólo cuatro hacen referencia de forma expresa a la armonización tributaria (40, 388, 599 y 600); dos de ellas allanaron el camino y sentaron las bases hacia la armonización fiscal (324 y 330); una actualizó una Decisión anterior (578); una modificó la entrada en vigor de dos Decisiones (635); y, las cuatro últimas (46, 169, 244 y 292) sólo hicieron mención a la armonización tributaria, pero no llegaron a concretarla. Al análisis de estas y otras Decisiones dedicaremos las siguientes líneas.

6. La armonización de la tributación directa en la Comunidad Andina

A finales de los años sesenta y principios de los setenta los países en vías de desarrollo tomaron interés por la suscripción de tratados destinados a evitar los efectos de la doble tributación internacional en el impuesto sobre la renta y el patrimonio. El incremento por el interés en esta tipología de tratados encuentra su explicación en el hecho que los países buscaban medios para favorecer mayores corrientes de inversión que les proporcione recursos para posibilitar un mayor crecimiento; y vieron en estos tratados como el instrumento más idóneo para alcanzar este objetivo¹⁰³⁷.

En el contexto Latinoamericano¹⁰³⁸, y por supuesto, en los países miembros del Grupo Andino, la celebración de este tipo de convenios ha tenido como objetivo esencial el establecimiento de verdaderos sistemas de incentivos para alentar la inversión de capitales¹⁰³⁹.

Esta nueva realidad puso de manifiesto la necesidad de revisar los principios y soluciones tradicionalmente aplicados en su suscripción, de forma tal que pudieran facilitar la consecución de los objetivos buscados sin debilitar los recursos de los países

¹⁰³⁷ BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos sobre los tratamientos dispensados a las rentas de las empresas transnacionales, con especial referencia a la situación de América Latina, en *Derecho de la Integración*, vol. 11, n. 28-29, noviembre 1978, p. 92.

¹⁰³⁸ Para un análisis reciente acerca de las características de los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de rentas suscrito por los Países Latinoamericanos, véase: URQUIZU CAVALLÉ, Ángel: “La red de Convenios bilaterales suscritos por España como plataforma de inversión entre América Latina y terceros países”, en *Quincena Fiscal de Aranzadi*, n. 15-16, 2011, pp. 111 – 165.

¹⁰³⁹ Véase por ejemplo: FIGUEROA, A. H.: “Comprehensive tax treaties”, in: International Fiscal Association (ed.): *Double taxation treaties between industrialised and developing countries. The OECD an UN models, A Comparison*. Proceedings of a Seminar Held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association. Kluwer Law and Taxation, 1992, pp. 9 – 14.

receptores de dichas inversiones¹⁰⁴⁰. En esta nueva coyuntura, los expertos en tributación centraron su atención en cómo debían tributar determinadas organizaciones que operaban mediante, por ejemplo, un establecimiento permanente o una subsidiaria. Algunos trabajos, como el de la OCDE, se decantaron por diferenciarlas y, según sea uno u otro, estarían sujetos, o bien al principio de residencia; o bien, al principio de territorialidad; en cambio, el Convenio tipo del Grupo Andino las consideraba iguales y las dos se encontraban sujetas al mismo principio de territorialidad de la fuente.

La teoría pura del principio de la fuente o de la territorialidad, pretende que sea el país donde se origine la renta o se encuentren los bienes, el único en aplicar los respectivos impuestos. En cambio, los partidarios del principio de residencia o domicilio, defienden la tesis del reconocimiento del establecimiento permanente, a fin de que las actividades ocasionales no sean tomadas en cuenta en el país de la fuente¹⁰⁴¹.

Por otra parte, es bien sabido que el fenómeno de la doble tributación internacional tiene su origen en la superposición de los impuestos aplicados, por una parte, por el país del que procede la inversión, y por otra, por el país receptor de dicha inversión; impuestos que se aplican sobre las rentas que dichas inversiones produce o sobre los patrimonios a través de los que se materializa, dando lugar a que la carga tributaria que pesa sobre dichas rentas o sobre dichos patrimonios, sea considerablemente mayor a la que soportaría si la inversión se realizase en la jurisdicción del país de origen de la inversión¹⁰⁴².

En lo que se refiere específicamente al impuesto a la renta y/o a las utilidades de las empresas, por la naturaleza misma de dicho impuesto y, al no ser posible la aplicación de simples mecanismos de compensación, lo que se pretendía era alcanzar cierta uniformización de las legislaciones tributarias de los Países miembros; en una palabra, armonización de las normas tributarias¹⁰⁴³.

¹⁰⁴⁰ BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*, p. 93.

¹⁰⁴¹ GONZÁLEZ, Darío: “La política tributaria en los países de América Latina”, en GONZÁLEZ, Darío; MARTINOLI, Carlos y PEDRAZA, José Luis (Coords.): *Sistemas tributarios de América latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: España, 2009, pp. 410 y 411.

¹⁰⁴² BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*, p. 92.

¹⁰⁴³ URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: “Integración económica y armonización de los sistemas y administraciones tributarias”, en *Fortalecimiento de la Capacidad de la Administración Tributaria*, conferencia Técnica del CIAT, Nápoles, Italia, 19 al 22 de octubre de 2009, p. 14.

Estos y otros acontecimientos dieron lugar a que se impulsaran una serie de estudios sobre esta materia con el objetivo de elaborar modelos de convenio que no sólo favorecieran a los países exportadores de capital, sino también, a los países receptores de dichas inversiones. Estos trabajos centraron su atención en la forma en que debían tributar las empresas y el problema principal radicaba en la definición de si era mejor que estas actuaran por medio de un establecimiento permanente o de una subsidiaria, ya que cada una de estas modalidades comportaba ventajas e inconvenientes.

Uno de los primeros trabajos realizados en este ámbito data de 1967 desarrollados en el seno de la ONU. En efecto, el Consejo Económico y Social de la ONU convocó a un grupo de expertos en países en desarrollo, para que, previo a un análisis acerca de la problemática derivada de la doble tributación internacional, elaborasen un modelo de convenio que resultara más adecuado a los intereses de los países importadores de capital y que, a la vez, respondiera a la finalidad de promover una corriente de inversiones capaces de favorecer el desarrollo económico¹⁰⁴⁴. Fruto de estos estudios es el que conocemos como Modelo de la ONU.

Posteriormente, durante 1973 y 1978, se desarrollaron sendos trabajos en materia de doble tributación internacional en el marco del Acuerdo de la ALALC, los cuales formaron parte de los trabajos destinados a sentar las bases técnicas de una eventual armonización tributaria.

En la ALALC, los problemas relativos a la doble tributación internacional han sido objeto de análisis por un grupo de expertos en la materia, los cuales, en sucesivas reuniones procedieron a estudiar completa y exhaustivamente todos los aspectos vinculados a la celebración de esta tipología de tratados. Como fruto de estas reuniones, los expertos en doble tributación expusieron unos análisis completos acerca de la aplicación del principio jurisdiccional de territorialidad a los distintos tipos de rentas y bienes patrimoniales susceptibles de doble tributación internacional¹⁰⁴⁵; así como un conjunto de recomendaciones técnicas destinados a la armonización de los sistemas tributarios de los países de la región. Dichas recomendaciones incluían puntos referidos a la sistematización y consolidación de la legislación tributaria, a la capacidad tributaria y, a la doble tributación internacional.

¹⁰⁴⁴ BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*, p. 93.

¹⁰⁴⁵ *Ibidem*, p. 93.

Con relación al último punto, la doble tributación internacional, se analizaron las recomendaciones aprobadas a nivel de expertos en materia de doble tributación internacional, a fin de elaborar medidas que en el futuro podrían aplicar los países de la región¹⁰⁴⁶. Finalmente, en diciembre de 1978, durante la V Reunión de expertos en doble tributación internacional, que tuvo lugar en Montevideo, los expertos en política tributaria de los Países miembros de la ALALC dieron por concluido los estudios técnicos destinados a evitar la doble tributación en la región. En esa oportunidad, se definieron una serie de criterios a ser aplicados en los futuros convenios sobre doble tributación suscrito entre los Países miembros de la ALALC¹⁰⁴⁷. Sin embargo, y pese al trabajo desarrollado por el grupo de expertos, estos estudios, al igual que la Decisión 40 de la Comisión, no llegaron a materializarse.

Estos estudios dieron lugar a la aparición de dos modalidades de convenios tributarios sobre doble tributación: i) la que respondía a criterios de sujeción personal (principio de residencia), consagrando la supremacía de la potestad tributaria del país de origen de la inversión; y, ii) aquella que se ajusta al principio de territorialidad de la fuente (principio de la fuente) que atribuye el derecho a la imposición al país donde tiene lugar el desarrollo de la actividad económica¹⁰⁴⁸. Los tratados que responden a la primera de las modalidades, normalmente siguen los lineamientos trazados por el Modelo de la OCDE, aun cuando suele contener algunas modificaciones parciales a los criterios en ella adoptados; Por su parte, los tratados inspirados en la segunda modalidad, han sido objeto de atención preferente en la zona de la ALALC, y por supuesto, por las países del Grupo Andino¹⁰⁴⁹.

A su vez, estos dos principios dieron lugar a la aparición de un conjunto de modelos de convenios sobre doble tributación, por ejemplo: El Modelo de la OCDE, el Modelo de la ONU y, el Modelo “propuesto” por Estados Unidos; al que podríamos añadir el Modelo del Grupo Andino. De entre estos, quizá el que mayor notoriedad haya alcanzado sea el Modelo de la OCDE.

¹⁰⁴⁶ INTAL: “Información Latinoamericana: ALALC: Sistemas tributarios”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 3, n. 24, mayo 1978, p. 43.

¹⁰⁴⁷ INTAL: “Información Latinoamericana, ALALC: Definen criterios para evitar la doble tributación”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 4, n. 33, marzo 1979, p. 33.

¹⁰⁴⁸ BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*”, p. 104.

¹⁰⁴⁹ *Ibidem*, p. 104.

El Modelo de la OCDE aplica el principio de la residencia y el concepto de establecimiento permanente; es decir, asume el criterio de sujeción personal. Este criterio asume la imposición de la renta mundial, en consecuencia, salvo algunas excepciones contempladas expresamente en su texto, confiere la potestad tributaria al país del que procede la inversión¹⁰⁵⁰.

En lo que concierne a los beneficios de las empresas, el criterio general adoptado por la OCDE consagra el poder de la imposición al país en el que reside la empresa titular de las rentas; con la sola excepción de las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente instalado en otro territorio: en este caso, la potestad tributaria correspondería a este último país. Para el caso de las subsidiarias, el Modelo las consideraba como sociedades nacionales independientes, por tanto, la potestad tributaria para imponer sus rentas correspondía al país en el que se realizaba la inversión¹⁰⁵¹.

En lo que concierne a los dividendos distribuidos por la subsidiaria a su empresa-madre, el Modelo consagró el derecho a sujetar a gravamen los dividendos al país en el que reside el accionista; no obstante, reconocía al país en el que reside la sociedad que los distribuye, la facultad de aplicar un gravamen pero, siempre y cuando la renta revirtiese en un beneficiario efectivo residente en el país suscriptor del convenio, el ejercicio de esa facultad no podía exceder la aplicación de determinados porcentajes sobre el monto bruto de los dividendos¹⁰⁵².

El Modelo propuesto por Estados Unidos presenta conceptos similares al Modelo de la OCDE en cuanto a la definición del establecimiento permanente, aunque también incorpora cláusulas del “beneficiario efectivo” de los privilegios otorgados por los acuerdos, destinadas a evitar prácticas de *treaty shopping*, no admitiendo la aplicación de cláusulas tipo *tax-sparing*¹⁰⁵³.

Por su parte, el Modelo de la ONU, adopta una posición intermedia entre el Modelo de la OCDE y el Modelo del Grupo Andino¹⁰⁵⁴. Este Modelo puso énfasis en los derechos

¹⁰⁵⁰ *Ibidem*, p. 104.

¹⁰⁵¹ *Ibidem*, pp. 104 y 105.

¹⁰⁵² *Ibidem*, p. 105.

¹⁰⁵³ GONZÁLEZ, Darío: “La política tributaria... *ob. cit.*, p. 407.

¹⁰⁵⁴ En opinión de la profesora Alegría Borrás Rodríguez, los diferentes Modelos no suelen ser diferentes unos de otros, al contrario, determinadas cláusulas de las mismas suelen adaptarse a un Convenio tipo o Modelo de Convenio; claro está, con pequeños matices que los diferencian unos de otros. BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría: “Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de

de los países en vías de desarrollo, es decir, de los países importadores de recursos. A este fin, dentro sus postulados acogía la idea de restringir las circunstancias en las que las empresas de otro país podían operar sin pagar impuestos en el país donde se realiza la actividad generadora de la renta, y dejó abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías¹⁰⁵⁵.

Por su parte, el Modelo tipo del Grupo Andino, como tendremos oportunidad de ver más abajo, reconocía el principio de la fuente y disponía que las actividades empresariales debían ser gravadas ahí donde se realizasen; a este fin, definía lo que debía entenderse por realizar una actividad económica en un determinado territorio.

Es en este contexto en el que el Grupo Andino aprueba algunas Decisiones tendientes a evitar los problemas derivados de la doble tributación internacional, de entre estas, quizás las que mayor trascendencia hayan alcanzado sean las Decisiones 40 y 578 referentes a unos Convenios sobre doble tributación internacional; y, las Decisiones 46, 169, 244 y 292 que hacen referencia de forma exclusiva a los problemas sobre doble tributación en las llamadas Empresas Multinacionales Andinas (EMAs). Estas y otras Decisiones son las que analizaremos en las siguientes líneas.

6.1. Convenios para evitar la doble tributación. Decisiones 40

Para subsanar los efectos negativos de la doble tributación internacional al que ya hemos hecho referencia, y para empezar a implementar los mecanismos de coordinación a los que hacía referencia el originario artículo 26 del AC; en diciembre de 1970, mediante la Decisión 22, se crearon, entre otros diversos Consejos, el Consejo Monetario y Cambiario, y el Consejo de Política Fiscal, con la misión de formular recomendaciones y propuestas para facilitar la armonización y coordinación de las políticas monetaria, cambiaria y tributaria de los Países miembros. En la misma fecha, por medio de la Decisión 24, la Comisión dispuso que, a más tardar el 30 de noviembre de 1971, debía aprobarse un convenio destinado a evitar la doble tributación internacional entre los Países miembro, y entre estos y otros Estados ajenos a la subregión.

vista de la teoría general de los tratados internacionales”, en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF. Madrid. 1979, p. 32.

¹⁰⁵⁵ GONZÁLEZ, Darío: “La política tributaria... *ob. cit.*, p. 407.

Un año después, dando cumplimiento a lo establecido por el artículo 47 de la Decisión 24, y en base a los trabajos y estudios desarrollados por el Consejo de Política Fiscal y a la Propuesta No. 21 de la Junta, en noviembre de 1971, la Comisión tuvo a bien aprobar la Decisión 40 con la que aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y un Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.

Por medio de esta Decisión se implementó la regulación contenida en el artículo 89 del originario AC de 1969, que preveía la coordinación de las políticas nacionales en la medida que sea necesaria para facilitar la consecución de los objetivos del Acuerdo. A tal efecto, se encomendó a la Comisión, siempre a propuesta de la Junta, aprobar las normas destinadas a resolver los problemas que puedan originarse por los efectos de la doble tributación entre los Países miembros y entre estos y Estados ajenos a la subregión.

Así pues, la Decisión 40 aprobada por la Comisión en su Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de 1971, puede ser considerada como un primer acercamiento a la armonización de las políticas económicas en la subregión andina; la misma surgió de la convicción sobre la necesidad de establecer mecanismos que coadyuvaran en el proceso de integración, tales como la armonización de políticas monetarias, cambiarias, financieras y fiscales.

En lo sustancial, ambos Convenios eran idénticos ya que seguían la misma estructura, e inclusive, en determinados artículos, la misma redacción. Ambos Convenios consagraron el derecho exclusivo del país de la fuente o de la territorialidad por la cual se dispuso como regla general que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y/o empresas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serían gravables en el País miembro del Grupo Andino en el que dichas rentas tengan su fuente productora¹⁰⁵⁶. El criterio adoptado resultaba aplicable, cualquiera que fuese la modalidad adoptada por la empresa extranjera para ejercer su actividad y, por ende, rigió respecto de las rentas obtenidas por establecimientos permanentes, así como por las subsidiarias¹⁰⁵⁷. Ahora bien, y si bien es cierto que contiene algunas reglas (excepciones) que parecían apartarse de ese principio, éstas fueron inspiradas en razones

¹⁰⁵⁶ URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: "Integración económica y armonización... *ob. cit.*, p. 14.

¹⁰⁵⁷ BALBI, Rodolfo A: "Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*, p. 108.

de simplicidad y practicidad, sin que en modo alguno supongan el reconocimiento de determinados criterios de sujeción personal¹⁰⁵⁸.

Ambos convenios dedicaron los Capítulos II y III a regular todo lo relativo al impuesto sobre la renta y al patrimonio¹⁰⁵⁹. Con relación al impuesto a la renta, la Decisión 40 adjudicó el derecho de la imposición al país en el que se desarrollaba la actividad que los originaba, criterio que, por otra parte, era el que tradicionalmente se adoptaba para ubicar a la fuente productora de las rentas. Desde el punto de vista de esta Decisión, el ejercicio de la potestad tributaria sólo requería la comprobación del desarrollo de una actividad generadora de una renta en su jurisdicción, sin que interesase si dicha actividad era transitoria o permanente o si la empresa extranjera actuase de forma directa o por intermedio de establecimiento permanente o de una subsidiaria¹⁰⁶⁰.

En efecto, esta Decisión estableció que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serían gravables en el País miembro en el que tales rentas tuvieran su fuente productora. Con relación a las rentas provenientes de bienes inmuebles, esta Decisión también estableció que dichas rentas sólo serían gravables por el País miembro en el cual dichos bienes estuviesen situados.

En relación a los beneficios obtenidos por la realización de actividades empresariales, la Decisión estableció que estas solo serían gravables por el País miembro donde éstas se hubieren efectuado. En caso de que la actividad empresarial tuviera lugar en dos o más Países miembros, cada uno de ellos podía gravar las rentas que se generasen en su territorio. Mención aparte merecieron las empresas dedicadas al transporte, ya que estas, sólo se encontraban sujetas a la obligación tributaria en el País miembro en el que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

¹⁰⁵⁸ *Ibidem*, p. 106.

¹⁰⁵⁹ A la fecha de aprobación de la Decisión 40, los impuestos a la renta y al patrimonio vigentes en los Países miembros eran los siguientes: Bolivia: Impuestos cedulares a la renta, impuesto a la renta total e, impuestos adicionales sobre la renta; Colombia: impuesto nacional sobre la renta, impuesto complementario de patrimonio; Chile: Impuestos a la Renta e, impuesto al Patrimonio; Ecuador: Impuesto general sobre la renta global e, impuestos proporcionales y complementarios de carácter cedular; Perú: Impuestos sobre la renta, impuesto sobre el patrimonio accionario e, impuesto sobre el valor de la propiedad predial.

¹⁰⁶⁰ BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*”, p. 106.

En cuanto a las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, estos sólo podían ser gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados; a excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por personas que prestaren servicios en otro País miembro en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, así como las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; los cuales sólo podían ser gravables por el País miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Por último, con relación al impuesto sobre el patrimonio, la Decisión dispuso que todo patrimonio situado en el territorio de un País miembro, sólo sería gravable únicamente por éste.

De lo referido hasta aquí, no cabe duda que la Decisión 40 constituyó un avance cualitativo en cuanto a la doble tributación internacional se refiere en el Grupo Andino y en Latinoamérica en general; además, constituyó el único convenio multilateral suscrito para evitar la doble tributación en los países latinoamericanos. Sin embargo, la misma pecó por dejar en el olvido conceptos de gran importancia para la época, tales como las relaciones entre filiales y matrices, el tratamiento a los precios de transferencia¹⁰⁶¹, así como el tratamiento a los establecimientos permanentes y a las subsidiarias¹⁰⁶². En efecto, el convenio tipo aprobado por la Comisión no contenía disposiciones expresamente referidas a estos temas, por lo que, las rentas obtenidas por estas debían estar grabadas por el país en el que estas se desarrollasen.

Esta Decisión, como todas las aprobadas por la Comisión en sus primeros años de funcionamiento, requirió, para su entrada en vigor, que todos los Países signatarios depositaran en la Junta los respectivos instrumentos de ratificación y/o incorporación en su ordenamiento jurídico interno. Para ello, los Países miembros adquirieron el compromiso de adoptar, antes del 30 de junio de 1972, las providencias necesarias para la entrada en vigor de ambos convenios; sin embargo, al igual que otras tantas Decisiones aprobadas por la Comisión, esto no fue posible y su ratificación se prolongó

¹⁰⁶¹ URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: "Integración económica y armonización... *ob. cit.*, p. 15.

¹⁰⁶² BALBI, Rodolfo A: "Los tratados tributarios y sus efectos... *ob. cit.*, pp. 106 y 107.

en el tiempo. En efecto, para el 30 de junio de 1972, ningún país había ratificado la Decisión 40 aprobada por la Comisión en 1971, incumpliendo así uno de los compromisos adquiridos con la suscripción de dicha Decisión.

Este fue uno de los grandes inconvenientes para la entrada en vigor, y por ende, para el cumplimiento de los objetivos de esta, y de otras Decisiones en el Grupo Andino. Así lo reconocía la Junta en su primer informe acerca de la marcha del proceso de integración a cinco años de haberse aprobado esta Decisión¹⁰⁶³. En efecto, para 1976, el Convenio solo había sido ratificado por Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela; faltando la ratificación por parte de Chile y Colombia para su entrada en vigor en la subregión. Estos países, Chile y Colombia, manifestaron que la demora se debía fundamentalmente a dificultades administrativas y de tramitación¹⁰⁶⁴.

Finalmente, tras varias gestiones de la Junta, la Decisión 40, aprobada en 1971 por la Comisión, entró en vigor el 18 de junio de 1980 con el depósito por parte de Perú¹⁰⁶⁵ del último instrumento nacional de ratificación en la Junta¹⁰⁶⁶; y su plena aplicación, en lo que respecta al impuesto a la renta y al patrimonio de las personas, se remonta al 1 de enero de 1981; y, en lo que respecta a las personas jurídicas, entró en vigencia el primer período contable que se inició después del 18 de junio del mismo año.

Como consecuencia de la demora en la aplicación de la Decisión 40¹⁰⁶⁷, y por ende, de los Convenios en la misma propuestos, los Países miembros del Grupo Andino fueron suscribiendo diferentes tratados sobre doble tributación en base a otros modelos que fueron surgiendo desde diferentes ámbitos, dejando de lado los Convenios aprobados

¹⁰⁶³ Véase: JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: "Evaluación de la marcha del proceso... *ob. cit.*, p. 79.

¹⁰⁶⁴ *Ibidem*, p. 79.

¹⁰⁶⁵ Desconocemos las razones por las que Perú, habiendo ya ratificado dicha Decisión en septiembre de 1972, postergó su depósito en la Junta hasta junio de 1980. Algunas posibles explicaciones de esta situación puede deberse, entre otras cosas, a que el gobierno peruano haya preferido esperar la ratificación y depósito por parte de los demás países para hacer efectivo su depósito.

¹⁰⁶⁶ La Decisión 40 fue incorporada al ordenamiento jurídico de los Países miembros mediante los siguientes documentos: Bolivia, Decreto Supremo N° 10343 del 7 de julio de 1972; Ecuador, Decreto Ley N° 932 del 29 de agosto de 1972; Perú, Decreto Ley N° 19535 del 19 de septiembre de 1972; Venezuela, Ley del Congreso del 26 de septiembre de 1973; y, Colombia, Decreto N° 1551 del 28 de julio de 1978.

¹⁰⁶⁷ En opinión de la profesora Alegría Borrás Rodríguez, en motivo en la demora en la aplicación de la Decisión 40 radica, fundamentalmente en la ausencia de aprobación e incorporación a la legislación interna de todos los Países miembros, así como en la escasez de movimientos de capital entre estos países. BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría: "La doble imposición en el Grupo Andino", en *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. 28, n. 1-3, 1975, pp. 90 y 91.

por la Comisión¹⁰⁶⁸. Así, cuando tenían que suscribir convenios de esta naturaleza con terceros Estados, a su turno, optaron, o bien por el Modelo propuesto por la OCDE¹⁰⁶⁹, o por el Modelo propuesto por la ONU¹⁰⁷⁰; y cuando dicho convenio se suscribía con Estados Unidos de América, prevalecía siempre el Modelo norteamericano¹⁰⁷¹. Irónicamente, esta Decisión que tardó más de 10 años en entrar en vigor, sólo ha sido utilizada una vez, en el caso del Tratado para evitar la doble tributación entre Bolivia y Argentina¹⁰⁷². En consecuencia, y como afirman algunos autores, esta Decisión permaneció de facto inaplicada en gran medida¹⁰⁷³.

Los criterios establecidos por la Decisión 40, con algunas variaciones, eran similares al Modelo propuesto por la OCDE. Pero, mientras en la Decisión 40 se establecían criterios para determinar cuándo se realizaba una actividad en un determinado territorio, en el Modelo de la OCDE, se daban pautas para determinar cuándo se actuaba por medio de un establecimiento permanente y cuando no. En la siguiente tabla (Tabla 4) se muestran las principales diferencias que existen entre el Modelo de OCDE y el Modelo del Grupo Andino en materia de Convenios para evitar la doble imposición.

Tabla 4: Diferencias en materia de convenios para evitar la doble imposición entre el Modelo de OCDE y el Modelo Andino

TEMA	Modelo OCDE	Modelo Andino
Principio jurisdiccional de imposición	Residencia o domicilio	Fuente o territorial
Rentas inmobiliarias	En el país donde se encuentren los inmuebles	<i>Ídem</i>
Rentas de recursos naturales	Se encuentran incluidos en las rentas inmobiliarias	En el país en que se encuentren
Rentas intereses	En el país en que se ha colocado el capital	En el país en que se impute y se registre el pago
Rentas cánones y	En el país del beneficiario (salvo	En el país donde se usen o

¹⁰⁶⁸ Para finales de los años noventa, Ecuador y Venezuela habían celebrado un conjunto de Convenios para evitar la doble tributación internacional. Ecuador había celebrado un total de 13 convenios, todos bajo los lineamientos generales del Modelo de la OCDE. Por su parte, Venezuela, hasta 1992, había celebrado convenios según el Modelo de la OCDE; sin embargo, a partir de 1996 elaboró su propio modelo el cual se acercaba más al modelo de la ONU. GONZÁLEZ, Darío: “La política tributaria... *ob. cit.*, p. 413.

¹⁰⁶⁹ ZOLEZZI MÖLLER, Armando: “Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal”, *Documento de Trabajo, Ministerio de Economía y Finanzas*. Lima: Perú, 2001.

¹⁰⁷⁰ URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: “Integración económica y armonización... *ob. cit.*, p. 15.

¹⁰⁷¹ ZOLEZZI MÖLLER, Armando: “Los Convenios para evitar la doble tributación... *ob. cit.*

¹⁰⁷² RODRÍGUEZ PIEDRAHITA, Adrián F. y HERNÁNDEZ, Carmela: “Aspectos de los sistemas tributarios en los países andinos que preocupan a los inversionistas extranjeros”, en: VALENCIA, Alexis, BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto fiscal en la integración económica*, SGCAN_BID, Lima: Perú, 2003, p. 54.

¹⁰⁷³ VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria... ob. cit.*, p. 16.

TEMA	Modelo OCDE	Modelo Andino
regalías	caso de establecimiento permanente)	se tenga el derecho de uso del bien intangible
Rentas dividendos	En el país del residente que lo recibe. En el país donde reside la sociedad que los reparte (aplica un límite a los ingresos brutos)	En el país del domicilio de las empresas que los reparten
Rentas de empresas que actúan en más de un país		En cada país, por las rentas que se generen en su territorio
Empresas asociadas o relacionadas	En el país de la empresa en el que no se ha realizado porque no actuaron como empresas independientes	<i>Ídem</i>
Rentas de empresas de transporte	En el país de la sede de la dirección efectiva de la empresa. Si la sede está en el medio de transporte: 1) puerto base de la embarcación, o en su defecto, 2) lugar de residencia de la persona que efectúa la explotación	En el país de su domicilio (excepción al principio de la fuente)
Impuesto sobre el patrimonio	En el país donde estén situados los bienes inmuebles o el establecimiento permanente, tratándose de bienes muebles que forman su activo. En el país de la dirección efectiva, tratándose del supuesto de aeronaves y navíos destinados al tráfico internacional	En el país donde esté situado el patrimonio
Método para evitar la doble imposición	Métodos: a) exención b) imputación	Exención

Fuente: GONZÁLEZ, Darío: "La política tributaria... *ob. cit.*, pp. 411 y 412.

Como se puede observar en la Tabla 4, si bien es cierto que el Modelo del Grupo Andino¹⁰⁷⁴ presenta similitudes con el Modelo propuesto por la OCDE, no es menos cierto que la Decisión 40 estableció unos criterios taxativos para determinar cuándo se realizaba una actividad en un determinado territorio, así como consagrar el principio de fuente como único principio rector del Convenio.

Con relación a este último aspecto, algunos autores de la época señalan como causa fundamental de la poca efectividad lograda por la Decisión 40 en la armonización tributaria regional el predominio del principio de fuente y/o territorialidad como ámbito exclusivo de aplicación en lo referente al origen de las rentas gravadas; máxime cuando la práctica internacional se alejaba de este principio. Así lo reconocía el destacado

¹⁰⁷⁴ Para un análisis completo del Modelo Andino, véase, por ejemplo: BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría: "La doble imposición en el Grupo Andino... *ob. cit.*, pp. 83 – 96.

jurista y Magistrado del Tribunal de Justicia de la CAN, José Vicente Troya Jaramillo, cuando señalaba que no era factible defender con tanta rotundidad el principio de la fuente frente a terceros países, además de ser necesario regimenter temas que entonces no se tuvieron en cuenta¹⁰⁷⁵.

Estos y otros argumentos, hicieron que diferentes órganos e instituciones comunitarias, así como instituciones privadas de los Países miembros, hicieran llamados para actualizar las disposiciones de la Decisión 40, para hacerla más factible de aplicar y más flexible. Así se dio inicio a una intensa actividad armonizadora que concluyó con la aprobación de la Decisión 578 que vino a actualizar la Decisión 40, tal como tendremos oportunidad de ver en seguida.

6.2. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Decisión 578

No fue hasta la X Reunión del CPA de abril de 1998 que los Presidentes retomaron el tema de la doble tributaria en la CAN. En esa oportunidad, por medio de las ya conocidas Directrices Presidenciales, los Presidentes con el objetivo de fortalecer la CAN y profundizar de manera exitosa su inserción en la economía mundial globalizada, instruyeron al Consejo Asesor para buscar una mayor coordinación y convergencia de las políticas macroeconómicas de los Países miembros. A este fin, encomendaron al Consejo Asesor realizar los máximos esfuerzos para la elaboración de una agenda para la armonización de políticas monetarias, cambiarias, financieras y fiscales. Asimismo, instruyeron a la ya constituida Secretaría General a impulsar los estudios necesarios para alcanzar la agenda de armonización a ser propuesta por el Consejo Asesor. En lo que respecta a este punto, encomendaron a la Secretaría General el presentar a consideración de la Comisión propuestas para actualizar el tratamiento de la doble tributación dispuesta en la Decisión 40 de 1971.

Dando cumplimiento a este mandato presidencial, el Consejo Asesor, la Secretaría General y expertos gubernamentales designados por los Países miembros, dieron inicio a una intensa actividad armonizadora y realizaron los máximos esfuerzos para la elaboración de dicha agenda de trabajo. Desde aquella reunión presidencial de abril de

¹⁰⁷⁵ TROYA JARAMILLO, José Vicente: “La fiscalidad internacional de la CAN”, en UCKMAR, Víctor (Coord.): *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá: Colombia, 2003, pp. 363 – 392.

1998, se llevaron adelante una serie de reuniones del Consejo Asesor, de expertos gubernamentales, consultores y funcionarios de las instituciones comunitarias¹⁰⁷⁶.

Una de las primeras reuniones realizadas a este efecto fue la I Reunión del Consejo Asesor de marzo de 1998. En esta reunión el Consejo Asesor llegó a once acuerdos, entre los que resalta el encargo realizado a la Secretaría General de llevar adelante los trabajos necesarios para la actualización del tratamiento de la doble tributación en la subregión andina. Posteriormente, el propio Consejo Asesor en su II Reunión de octubre de 1998, resolvió otorgar especial importancia al tema de la doble tributación.

En cumplimiento a este mandato del Consejo Asesor, en el segundo semestre de 1998, la Secretaría General convocó una reunión técnica y dos reuniones de expertos en política fiscal para tratar el tema de la doble tributación¹⁰⁷⁷. Fue en estas reuniones en las que se llegaron a acuerdos generales acerca de la Decisión 40. Con relación al Anexo I de la Decisión, se acordó su actualización enfatizando el criterio de la fuente por delante del de residencia, debiendo incluirse aquellos temas que habían sido olvidados en 1971. Con relación al Anexo II, se acordó flexibilizar el mismo para hacerlo más aplicable, claro está, sin vulnerar compromisos comunitarios. Para ambos casos, se recomendó la instauración de una instancia previa de consultas, mecanismos de intercambio de información y, un mecanismo de solución de controversias.

A este efecto, se resolvió contratar a un grupo de consultores¹⁰⁷⁸ nacionales y comunitarios para la elaboración de unos estudios tendentes a actualizar la mencionada Decisión. El objetivo central de estas consultorías fue el de contar con un estudio y un proyecto de Decisión para actualizar el contenido de la Decisión 40. Específicamente, con esta consultoría se busca:

¹⁰⁷⁶ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General de la CAN al Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica. SG/dt 57 1999, de 6 de mayo de 1999.

¹⁰⁷⁷ SECRETARÍA GENERAL: “Informe de relatoría de actividades de la Secretaría General de la CAN ante el Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Organismos de Planeación Económica. SG/di 115, 21 de octubre de 1998; y, SECRETARÍA GENERAL: Informe de actividades de la secretaría general de la CAN (Correspondiente a 1998). SG/di 169, de 18 de mayo de 1999.

¹⁰⁷⁸ A efectos de llevar adelante los trabajos tendentes a lograr la armonización tributaria en la CAN, la Secretaría General suscribió un Convenio de colaboración con el BID, denominado Convenio de Apoyo a la Armonización de las Políticas Macroeconómicas en la CAN, ATN/SF-6307-RG. Con los recursos de dicho Convenio, la Secretaría General encargó la elaboración de diferentes informes sobre doble tributación, tanto a consultores nacionales como internacionales.

- a) Determinar los elementos necesarios para el establecimiento de un régimen común para evitar la doble tributación que responda a las estructuras tributarias contemporáneas;
- b) Contar con un instrumento atractivo para la promoción de inversiones en la Subregión; y,
- c) Conocer el estado de desarrollo del tema a nivel internacional y subregional.

Para cumplir con estos objetivos, se encomendó a los consultores llevar adelante las siguientes actividades¹⁰⁷⁹:

- a) Determinar las características y administración de los sistemas de tributación directa de los Países miembros;
- b) Determinar los estándares vigentes entre los Países miembros en materia de doble tributación, de éstos con terceros y entre terceros;
- c) Elaborar un inventario de los Convenios Bilaterales de Doble Tributación suscritos por los Países miembros con terceros países;
- d) Efectuar un análisis que permita cuantificar el impacto en la recaudación fiscal en los últimos cinco años de los convenios a los que se refiere el literal anterior;
- e) Efectuar un análisis técnico de la Decisión 40 y de su aplicación práctica;
- f) Identificar y sugerir los elementos necesarios para hacer más eficaz el funcionamiento y aplicación inmediata de un sistema subregional para evitar la doble tributación; y,
- g) Elaborar un borrador de norma comunitaria que deberá contener el tratamiento intrasubregional y con terceros.

Fruto de estas consultorías fueron la elaboración de sendos trabajos tendentes a lograr la actualización del tratamiento de la doble tributación en la subregión andina. De entre estos, especial mención merecen los trabajos desarrollados por los consultores Alfredo Lewin Figueroa y Armando Zolezzi, quienes a su turno, presentaron dos estudios muy completos titulados: *Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación internacional en los Países andinos* (agosto de 1999) y *Doble imposición internacional* (junio de 1999); los cuales sirvieron como documentos base para posteriores trabajos.

¹⁰⁷⁹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General de la CAN al Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica. SG/dt 57 1999, de 6 de mayo de 1999.

Habiéndose culminado todas las consultorías encomendadas, estos trabajos fueron enviados a los Países miembros para que los mismos realizaran sus respectivas consultas y observaciones¹⁰⁸⁰. De entre estos, especial mención merece el Documento de Trabajo SG/dt 77 elaborado por la Secretaría General en noviembre de 1999 en la que propuso un proyecto de Actualización de la Decisión 40¹⁰⁸¹ el cual aún conservaba los dos Anexos de la Decisión. A esta primera propuesta elaborada por la Secretaría General le sucedieron varios Documentos de trabajo, Documentos informativos, Informes de consultorías, Proyectos y otras Propuestas.

Habiendo recibido los comentarios y observaciones a la primera propuesta y habiendo realizado consultas con expertos gubernamentales de los cinco Países miembros, la Secretaría General elaboró una propuesta formal sobre actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación en la CAN. Esta propuesta fue presentada para su consideración a la Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión de julio de 1999. En esta Reunión, los Representantes Alternos a momento de tomar conocimiento de la Propuesta elaborada por la Secretaría General, otorgaron a la misma un carácter prioritario dentro de las actividades a desarrollar, tanto por la Secretaría General, como por la Comisión. Asimismo, solicitaron a la Secretaría General elaborar y presentar un cronograma de reuniones de expertos gubernamentales para atender este tema¹⁰⁸².

Posteriormente, en febrero del año 2000, los Representantes Alternos ante la Comisión aprobaron una agenda de trabajo global para la constitución del mercado común andino, la cual establecía el desarrollo de un conjunto de actividades a corto, mediano y largo plazo¹⁰⁸³. En esta oportunidad, el tema de la actualización de la doble tributación fue incluida dentro el conjunto de actividades a desarrollarse a mediano plazo; el cual, en principio, debía estar concluido antes de diciembre del año 2000.

¹⁰⁸⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Cumplimiento de las Directrices del XI Consejo Presidencial Andino (Acta de Cartagena). SG/dt 79-1999, de 2 de diciembre de 1999; SECRETARÍA GENERAL: Evaluación del cumplimiento de los compromisos adoptados en el XI Consejo Presidencial Andino (Acta De Cartagena). SG/dt 93, de 24 de abril de 2000; SECRETARÍA GENERAL: informe de actividades de la SGCA (junio 1999 – mayo 2000). SG/di 241, de 23 de mayo de 2000.

¹⁰⁸¹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación en los Países andinos?. SG/dt 77, de 3 de noviembre de 1999.

¹⁰⁸² Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe Final: Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión, 14 y 15 de julio de 1999. COM/RA/FINAL INFORME, 15 de julio de 1999.

¹⁰⁸³ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe final: Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión, 2 de febrero de 2000. COM/RA/INFORME FINAL, 2 de febrero de 2000, 1.2.

Dando cumplimiento a la Agenda de trabajo elaborado por los Representantes Alternos ante la Comisión, la Secretaría General convocó a la I Reunión de Expertos Gubernamentales sobre doble tributación¹⁰⁸⁴ que tuvo lugar en abril del año 2000. La importancia de esta I Reunión radica en el hecho de que fue en esta reunión donde verdaderamente se llevó adelante un análisis en profundidad de la Propuesta de actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación contenida en el Documento de Trabajo SG/dt 77 de 3 de noviembre de 1999. En esta reunión se llegó a tres conclusiones importantes que sirvieron de guía a todo el proceso de actualización de la Decisión 40, estas fueron:

- Las delegaciones asistentes, con la salvedad de Ecuador, dieron por válido el análisis de la normativa contenida en el documento de trabajo sobre doble tributación presentado por la Secretaría General y, por lo tanto, consideraron que el documento reflejaba las normas vigentes en sus respectivos países;
- Los expertos gubernamentales acordaron abandonar el Modelo propio adoptado en la Decisión 40 y seguir el esquema del Modelo propuesto por la OCDE, simplificándolo y adaptándolo a las necesidades y circunstancias de las economías andinas; y,
- Las delegaciones asistentes, luego de analizar el Documento propuesto, y en concordancia con el punto anterior, acordaron que el anteproyecto de Decisión no debería fijar un principio básico fundamental (fuente o residencia), sino que debería establecerse caso a caso según el tipo de renta.

Estas tres nuevas directrices dieron lugar a la elaboración de nuevos documentos informativos para aclarar y complementar el documento propuesto por la Secretaría General. Estos nuevos documentos fueron encargados a las delegaciones de Ecuador y Perú y a la Secretaría General. La Delegación de Ecuador recibió el encargo de elaborar un documento preliminar, de carácter conceptual, sobre aspectos referidos a procedimientos de intercambio de información; Perú se comprometió a elaborar un documento preliminar sobre tributación compartida; por su parte, la Secretaría General recibió el encargo de elaborar un cuadro comparativo entre el Modelo propuesto por la OCDE y el proyecto bajo discusión. Documentos que serían puestos a consideración de

¹⁰⁸⁴ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe: Primera Reunión de Expertos Gubernamentales sobre doble tributación, 13 y 14 de abril de 2000. SG/REG:DT/I/INFORME, 14 de junio de 2000, 3.1.1.

los cinco Países miembros para que estos formularan sus respectivos comentarios y observaciones.

Con base en los comentarios y observaciones de los Países miembros y los criterios emanados de la Reunión de Expertos, la Secretaría General elaboró una nueva versión del Anteproyecto de Decisión y nuevamente lo remitió a los Países miembros para que estos pudieran formular sus comentarios y observaciones. Recibidos que fueran dichos comentarios y observaciones, cosa que no sucedió, se pretendía, como estaba previsto, concluir su tratamiento antes de diciembre del año 2000; empero, por diferentes motivos y circunstancias, su tratamiento se paralizó¹⁰⁸⁵.

En marzo de 2001, la Secretaría General elaboró un Informe a la Comisión acerca de la situación actual del tratamiento de la doble tributación en la CAN¹⁰⁸⁶, para que esta, de alguna manera, pudiera instruir retomar el análisis de los documentos ya trabajados; sin embargo, en dicha oportunidad debido a lo recargado de la Agenda, la Comisión no la pudo tratar formalmente; pese a ello, la misma sirvió para que los Países miembros se comprometieran a enviar sus respectivas observaciones al anteproyecto. En noviembre de 2001, en base a los informes recibidos de las instituciones nacionales, la Secretaría General remitió a los Países miembros un nuevo Anteproyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40 sobre doble tributación¹⁰⁸⁷ (SG/dt 139, de 19 de noviembre de 2001)¹⁰⁸⁸. Este nuevo documento sí fue objeto de análisis y discusión por parte de los Países miembros y la Secretaría General recibió sugerencias y comentarios remitidos por las Instituciones nacionales de Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela – desconocemos las razones por las que Perú no hizo llegar sus observaciones –, esto motivó a la elaboración de una versión actualizada del referido Anteproyecto de Decisión, el cual se plasmó en el Documento de Trabajo SG/dt 139/Rev. 1, de 22 de julio de 2002¹⁰⁸⁹.

¹⁰⁸⁵ SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General a la Comisión sobre doble tributación. Documento presentado al LXXIX Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión de 29 de marzo de 2001. COM/LXXIX/di 3, 7 de marzo de 2001, 1.2.2.

¹⁰⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁸⁷ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de actividades de la SGCA (julio de 2001 – junio de 2002). SG/di 429, de 5 de julio de 2002.

¹⁰⁸⁸ SECRETARÍA GENERAL: Anteproyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40 sobre doble tributación. SG/dt 139, de 19 de noviembre de 2001.

¹⁰⁸⁹ SECRETARÍA GENERAL: Anteproyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40 sobre doble tributación. SG/dt 139/Rev. 1, de 22 de julio de 2002.

En estos dos Documentos de Trabajo, la Secretaría General por primera vez se decantó por actualizar el contenido del Anexo I de la Decisión 40 referente a un Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros; y, por dejar sin efecto el contenido del Anexo II de la Decisión 40, que recordemos, contenía el modelo de Convenio sobre doble tributación entre los Países miembros y terceros países. Entre los fundamentos esgrimidos por la Secretaría General para dejar sin efecto el Anexo II destacan con diferencia el hecho de que, a pesar de que varios Países miembros han suscrito numerosos Convenios sobre doble tributación con terceros países, virtualmente, ninguno ha seguido el Modelo del Anexo II de la Decisión 40¹⁰⁹⁰; toda vez que en la suscripción de Tratados de esta naturaleza con terceros países, ha prevalecido el Modelo de la OCDE. Así pues, la Secretaría General era de la opinión de dejar a los Países miembros en entera libertad de negociación de este tipo de Tratados cuando los mismos fueran suscritos con terceros países; y, aprobar una sola Decisión para evitar la doble tributación entre los Países miembros.

Este último documento con la propuesta de la Secretaría General fue puesto a consideración de la II Reunión de Expertos Gubernamentales sobre doble tributación de agosto de 2002¹⁰⁹¹. En esta oportunidad, los expertos gubernamentales acogieron con agrado la nueva propuesta de la Secretaría General y abordaron el análisis del mismo de forma minuciosa artículo por artículo para que los representantes de los Países miembros tuvieran la oportunidad de exponer sus observaciones. Como resultado de este constructivo e importante análisis e intercambio de opiniones, la Secretaría General incorporó algunas modificaciones puntuales al Anteproyecto lográndose aprobar a nivel técnico un proyecto de Decisión para actualizar la Decisión 40, el mismo que sirvió de fundamento para que la Secretaría General elaborase una nueva propuesta de Decisión¹⁰⁹².

¹⁰⁹⁰ En opinión de algunos autores, en los últimos veinte años, los cinco países miembros de la CAN han adoptado sistemas de tributación de fuente mundial; sin embargo, el Convenio Andino sobre doble tributación no evolucionó en la misma línea y quedó de facto obsoleta e inaplicable. BYRNE, Peter D.: “Regímenes tributarios especiales en la región andina: Implicancias de políticas de comercio y tributarias para la integración regional”, en: VALENCIA, Alexis; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto Fiscal en la Integración Económica*, SGCAN-BID, Lima: Perú, 2003, p. 120.

¹⁰⁹¹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe: Segunda Reunión de Expertos Gubernamentales sobre doble tributación, 26 de agosto de 2002. SG/REG:DT/II/INFORME, 27 de agosto de 2002, 3.1.1.

¹⁰⁹² SECRETARÍA GENERAL: Balance de una gestión. Agosto 1997 – 2002. SG/di 466, de 11 de octubre de 2002.

En efecto, tras la II Reunión de Expertos Gubernamentales, y en base al Anteproyecto ya consensuado, la Secretaría General tuvo a bien elaborar la Propuesta 81 sobre Régimen común para evitar la doble tributación¹⁰⁹³, la cual se programó para ser presentada al LXXXV Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión. Habiéndose ya oficializado la presentación de la Propuesta 81 ante la Comisión, el día 10 de abril de 2003 la Secretaría General recibió nuevos comentarios y observaciones a la Propuesta por parte de Ecuador y Perú. Inmediatamente después, y con el ánimo de no obstaculizar su aprobación, la Secretaría General procedió a realizar una “fonoconferencia” con representantes de los cinco Países miembros, para consensuar la Propuesta con los aportes que se habían recibido¹⁰⁹⁴, habiéndose llegado a un acuerdo para su aprobación en la próxima Sesión de la Comisión.

Durante el LXXXV Período Ordinario de Sesiones de la Comisión de abril de 2003, tal como estaba previsto, la Secretaría General puso a consideración de la Comisión la Propuesta 81 sobre Régimen común para evitar la doble tributación. En esta oportunidad, al momento de abordar su análisis, la delegación de Bolivia solicitó tiempo para analizar la Propuesta y la delegación de Colombia manifestó no contar con instrucciones para aprobar la misma; no pudiendo llegar a un consenso, la Comisión decidió posponer su aprobación para la próxima sesión de la Comisión.

Días después de haberse suspendido la aprobación de la Propuesta 81, la Secretaría General recibió comentarios y observaciones a la referida Propuesta por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia; recordemos, fue este país quien se opuso a la aprobación de la Propuesta 81 en la Sesión anterior de la Comisión. Tras haber analizado los comentarios y observaciones formulados por Colombia, se comprobó que las mismas ya habían sido recogidas en la Propuesta 81. Aún más, funcionarios de la Secretaría General mantuvieron conversaciones con altas autoridades de instituciones colombianas, quienes ratificaron su conformidad con el texto consensuado y manifestaron no tener observaciones para su aprobación¹⁰⁹⁵.

¹⁰⁹³ SECRETARÍA GENERAL: Propuesta de la Secretaría General sobre régimen común para evitar la doble tributación. SG/Propuesta 81, de 18 de septiembre de 2002.

¹⁰⁹⁴ SECRETARÍA GENERAL: Texto consensuado por los delegados de los Países miembros: Régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. SG/dt 219, 10 de junio de 2003, 0.2

¹⁰⁹⁵ *Ibidem*.

Contando ya con la aprobación de todos los Países miembros a la Propuesta 81, la Secretaría General volvió a someter a consideración de la Comisión su análisis. En esta oportunidad, al momento de abordar su tratamiento, nuevamente la Delegación de Colombia formuló observaciones a la Propuesta, concretamente a la redacción del segundo párrafo del artículo 18 de la Propuesta. No pudiendo llegar a un consenso, la Comisión nuevamente decidió postergar su tratamiento para la próxima reunión de la Comisión, e instruyó llevar adelante reuniones virtuales para llegar a un consenso¹⁰⁹⁶.

Tres meses después, en septiembre de 2003, Colombia solicitó formalmente suprimir el segundo párrafo del artículo 18 de la Propuesta 81; dicha solicitud fue trasladada a los Países miembros, quienes, a excepción de Ecuador, aceptaron la solicitud de Colombia. La negativa de Ecuador a la solicitud de Colombia nuevamente postergó la aprobación de la Propuesta 81, de modo que no fue hasta la VII Reunión del Consejo Asesor de 31 de marzo de 2004 que se llegó a un acuerdo, donde finalmente Ecuador accedió a la solicitud de Colombia de suprimir el segundo párrafo del artículo 18¹⁰⁹⁷. En dicha Reunión se llegó a un consenso definitivo acerca de la redacción del proyecto de Decisión; en base al cual, la Secretaría General elaboró la Propuesta 81/Rev. 1, de 17 de abril de 2004 sobre Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal¹⁰⁹⁸, Propuesta que finalmente fue aprobada por la Comisión.

Es en estos antecedentes que la Comisión después de más de tres décadas desde la aprobación de la Decisión 40, en su LXXXVIII Período de Sesiones Ordinarias de 4 de mayo de 2004, y en cumplimiento de los artículos 3, 22, 30, 51 y 54 del AC, y con el voto afirmativo de los cinco Países miembros, aprobó la Decisión 578¹⁰⁹⁹ relativa a un *Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*, con la cual actualizo la Decisión 40 de 1971. Por medio de esta Decisión, y a diferencia de la Decisión 40, la Comisión aprobó un solo régimen para evitar la doble tributación entre los Países miembros; y dejó en libertad de negociación para que los Países miembros

¹⁰⁹⁶ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Acta: Periodo Ciento Catorce de Sesiones Extraordinarias de la Comisión, 25 y 26 de junio de 2003, Quirama – Colombia.

¹⁰⁹⁷ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Compromisos de los Periodos Ochenta y Siete de Sesiones Ordinarias, Ciento Quince y Ciento Dieciseis de Sesiones Extraordinarias de la Comisión. COM/LXXXVIII/dt 2, 19 de abril de 2004, 0.6.

¹⁰⁹⁸ SECRETARÍA GENERAL: Propuesta de la Secretaría General sobre régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. SG/Propuesta 81/Rev. 1, 27 de abril de 2004, 0.2.2

¹⁰⁹⁹ Decisión 578, de 4 de mayo de 2004, de régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. GOAC. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 1-8.

adopten el Modelo que mejor se adapte a su realidad cuando suscribieran convenios de este tipo con terceros países.

Esta Decisión tiene por objetivo eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países miembros que actúan a nivel comunitario y prevenir la evasión fiscal. En lo sustancial, la Decisión 578 se asemeja a la Decisión 40, ambas Decisiones siguen la misma estructura, e inclusive, en determinados artículos, la misma redacción con alguna precisión terminológica o supresión del término “Grupo Andino”.

Esta Decisión volvió a ratificar la aplicación casi exclusivamente del principio de la fuente o de la territorialidad por lo cual se dispuso como regla general que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y/o empresas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serían gravables en el País miembro en el que dichas rentas tuvieran su fuente productora¹¹⁰⁰, salvo algunos casos de excepción previstos en la propia Decisión.

Ambas Decisiones dedicaron los Capítulos II y III a regular todo lo relativo al impuesto sobre la renta y al patrimonio¹¹⁰¹. Con relación al impuesto a la renta, la Decisión 578 adjudicó el derecho de la imposición al país en el que se desarrolla la actividad que los origina, criterio que ya había sido adoptado por la Decisión 40. En efecto, esta Decisión estableció que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País miembro en el que tales rentas tuvieran su fuente productora. Con relación a las rentas provenientes de bienes inmuebles¹¹⁰² y del derecho a explotar recursos naturales¹¹⁰³, esta Decisión también estableció que dichas rentas sólo serían gravables por el País miembro en el cual dichos bienes estuviesen situados.

Con relación a los beneficios obtenidos por la realización de actividades empresariales, la Decisión estableció que estas solo serán gravables por el País miembro donde éstas se hubieren efectuado. En caso de que la actividad empresarial tuviera lugar en dos o más

¹¹⁰⁰ Art. 3 de la Decisión 578.

¹¹⁰¹ A la fecha de aprobación de la Decisión 578, los impuestos a la renta y al patrimonio vigentes en los países miembros eran los siguientes: Bolivia: Impuesto a la renta; Colombia: Impuesto a la renta; Ecuador: Impuesto a la renta; Perú: Impuestos a la renta; y, Venezuela: Impuesto sobre la renta e impuesto a los activos empresariales.

¹¹⁰² Art. 4 de la Decisión 578.

¹¹⁰³ Art. 5 de la Decisión 578.

Países miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada país su propia legislación interna en cuanto a la determinación de la base gravable¹¹⁰⁴. Mención aparte merecen las empresas dedicadas al transporte internacional, ya que estas, sólo se encuentran sujetas a la obligación tributaria en el País miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas¹¹⁰⁵.

En cuanto a las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, estos sólo podrán ser gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados; a excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por personas que prestaren servicios en otro País miembro en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, así como las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; los cuales sólo podrán ser gravables por el País miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador¹¹⁰⁶. Por último, con relación al impuesto sobre el patrimonio, la Decisión establece que todo patrimonio situado en el territorio de un País miembro, sólo será gravable únicamente por éste¹¹⁰⁷.

De lo referido hasta aquí, no cabe duda que la Decisión 578 pecó de continuismo de la Decisión 40, ya que, como hemos señalado, y como hemos tenido oportunidad de ver, existe una semejanza entre el contenido del Anexo I de la Decisión 40 y la Decisión 578. Asimismo, llama la atención la ausencia de una definición de persona física residente o domiciliada, fundamental para determinar el nacimiento de la obligación tributaria; por otra parte, no hace referencia a la armonización de tasas; y, no resuelve posibles conflictos fuente-fuente entre Países miembros. En consecuencia y, de acuerdo con Velayos, Barreix y Villela¹¹⁰⁸, el nivel de armonización de la tributación directa alcanzado en la CAN puede ser considerado bajo y/o incompleto.

Sin embargo, y a pesar de lo señalado arriba, no cabe duda que la Decisión 578 constituye un avance en cuanto a la doble tributación internacional se refiere en la

¹¹⁰⁴ Art. 6 de la Decisión 578.

¹¹⁰⁵ Art. 8 de la Decisión 578.

¹¹⁰⁶ Art. 13 de la Decisión 578.

¹¹⁰⁷ Art. 17 de la Decisión 578.

¹¹⁰⁸ VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria... ob. cit.*, p. 17.

CAN; además, constituye el único convenio multilateral suscrito para evitar la doble tributación en los países latinoamericanos. Además, esta Decisión trajo consigo algunas novedades, como la posibilidad de adoptar el principio de valor de mercado; establecer ajustes en materia de precios de transferencia; contiene mecanismos de intercambio de información y de asistencia en la recaudación de impuestos adeudados; hace referencia al reparto de soberanía tributaria; incorpora definiciones técnicas de ciertos conceptos; establece como objetivo de la interpretación de la norma evitar la doble tributación; otorga tratamiento al tema de las empresas asociadas o relacionadas para permitir los ajustes impositivos; y, encomienda al Tribunal de Justicia conocer los conflictos que pudieran suscitarse como consecuencia de la no aplicación de dicha norma¹¹⁰⁹.

Además, y a diferencia de lo ocurrido con la Decisión 40, lo dispuesto por la Decisión 578 si se observa plenamente por los Países miembros, sin perjuicio de las dificultades que esta pueda contemplar como consecuencia de convivir con otro tipo de convenios sobre doble tributación; así lo dio a conocer el BID en un estudio acerca de las Administraciones Tributarias de algunos Países miembros de la CAN. En definitiva, se hace necesario reconocer que, en términos generales, la aprobación de la Decisión 578 significó un avance cualitativo en materia de armonización directa en la CAN.

6.3. La armonización directa en el ámbito de la Empresa Multinacional Andina. Decisión 292

Ya para finalizar este punto acerca de la armonización de la tributación directa en la CAN, a continuación haremos una breve referencia a la normativa armonizadora en el marco de las Empresas Multinacionales Andinas (EMAs)¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁹ Véase: VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria... ob. cit.*, p. 17; URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: "Integración económica y armonización... ob. cit.", p. 15; y, GONZÁLEZ, Darío: "La política tributaria... ob. cit.", p. 413.

¹¹¹⁰ Según la Decisión 292, para acogerse al régimen de la EMAs, una empresa ha de cumplir con los siguientes requisitos:

- Su domicilio principal estará situado en el territorio de uno de los países miembros;
- Deberá constituirse como sociedad anónima, con sujeción al procedimiento previsto en la legislación nacional correspondiente;
- Su capital estará representado por acciones nominativas de igual valor donde los accionistas tendrán iguales derechos y obligaciones;
- Tendrán aportes de propiedad de inversionistas nacionales de dos o más Países miembros que en conjunto sean superiores al sesenta por ciento del capital de la empresa;
- Cuando esté constituida con aportes de inversionistas de sólo dos Países miembros, la suma de los aportes de los inversionistas de cada País miembro no podrá ser inferior al quince por ciento del capital de la empresa;

El interés por la creación de este tipo de empresas se manifestó desde diferentes ámbitos, por ejemplo: asociaciones y gremios empresariales de índole nacional, binacional y regional; y, organizaciones del sector público y privado¹¹¹¹. Esta medida fue discutida por los más altos representantes políticos de los Países miembros, su creación tuvo como objetivo estimular la asociación de inversionistas nacionales de los Países miembros para la ejecución de proyectos de interés compartido y alcance multinacional. La organización y funcionamiento de las EMAs se encuentra normada por la Decisión 292¹¹¹² de la Comisión y por la legislación interna de cada País miembro.

En materia de impuestos, esta Decisión dispuso un tratamiento especial para este tipo de empresas y sus sucursales. Entre otras cosas, estableció su régimen tributario y previó normas para evitar la doble tributación internacional. Desde una perspectiva impositiva, fue considerada complementaria a la Decisión 40 (ahora Decisión 578) que, como ya tuvimos oportunidad de ver arriba, aprobó los convenios para evitar la doble tributación internacional entre los Países miembros y, entre estos y otros Estados ajenos a la subregión.

En el ámbito de impuestos nacionales internos de cada País miembro, la Decisión dispuso que las EMAs y sus sucursales debieran gozar del mismo trato establecido o que se estableciera para las empresas nacionales; siempre que se cumplieren con los requisitos exigidos por la legislación nacional correspondiente¹¹¹³.

Por otra parte, con el fin de evitar situaciones de doble tributación en este tipo de empresas, el artículo 19 de esta Decisión dispuso tres prohibiciones, las cuales debían seguir las siguientes reglas:

- El estatuto social debe asegurarse el derecho de preferencia de los accionistas.

¹¹¹¹ GUZMÁN-BARRÓN SOBREVILLA, César: "El régimen de las empresas multinacionales andinas", en BREWER CARÍAS, Allan Rondolph (Coord.): *Derecho comunitario andino*, Fondo Editorial PUCP, Lima: Perú, 2003, p. 213.

¹¹¹² Inicialmente fueron creadas y reguladas, a su turno, por las Decisiones 46, 169 y 244; la primera estableció todo lo referente a la constitución de las EMAs; la segunda especificó algunos aspectos acerca de la doble tributación; y, la tercera flexibilizó algunos requisitos a las inversiones y clarificó algunos aspectos acerca de la doble tributación.

¹¹¹³ Art. 18 de la Decisión 292.

- Prohibición al País miembro del domicilio principal de la EMAs de gravar con el impuesto a la renta y a las remesas la parte de los dividendos distribuidos por la sucursal de la EMAs domiciliada en otro País miembro;
- Prohibición al País miembro del domicilio principal de la EMAs de gravar con el impuesto a la renta la redistribución que realice la empresa inversionista de la parte de los dividendos percibidos de la EMAs que corresponda a las utilidades obtenidas por las sucursales de esta última instaladas en otro País miembro; y,
- Prohibición a los demás Países miembros distintos al del domicilio principal de la EMAs de gravar con el impuesto a la renta la redistribución que realice la empresa inversionista de los dividendos percibidos de la EMAs.

Además de la observación de estas reglas, el mencionado artículo dispuso que, en todo lo relacionado a la doble tributación, debiera seguirse lo previsto por la Decisión 40, a la que ya hemos hecho referencia, así como a las normas que la adicionen, modifiquen o sustituyan; es decir, ahora, a la Decisión 578 de 2004.

Para el ejercicio de este derecho, la Decisión dispuso la expedición de dos certificaciones dirigidas a las autoridades tributarias de los Países miembros¹¹¹⁴. En primer lugar, se dispuso que la sucursal de la EMAs instalada en otro País miembro, debiera expedir una certificación con destino al domicilio principal de la EMAs en la cual señale la utilidad obtenida por aquella una vez cancelados los impuestos correspondientes en el domicilio de la sucursal. En segundo lugar, se dispuso que la EMA en su domicilio principal, debía expedir otra certificación con destino a sus inversionistas en la cual señale el nombre o razón social de la persona natural o jurídica de los inversionistas; el dividendo percibido; el porcentaje y la suma de dicho dividendo que no se grava con el impuesto a la renta y, cuando corresponda, el porcentaje y la suma de dicho dividendo que no se grava con el impuesto a las remesas.

Ambas certificaciones tenían como finalidad dar a conocer los impuestos efectivamente pagados en una determinada jurisdicción, ya sea por la empresa o por sus inversionistas, para que estos puedan hacerlo valer frente a las autoridades tributarias del país de su domicilio principal; en una palabra, ambos certificados buscaban evitar la doble tributación en los Países miembros del Acuerdo. Para ambos casos, las

¹¹¹⁴ Art. 20 de la Decisión 292.

Administraciones Nacionales de Impuestos de los Países miembros gozan con facultades de verificación de la información contenida en las certificaciones expedidas por las EMAs y sus sucursales.

Así pues, el ámbito de las EMAs constituyó otro frente desde donde se trató de alcanzar una armonización en lo referente a la tributación directa en la CAN; este tema estuvo presente en las diferentes reuniones de negociación del AEC y de zona de libre comercio, ya que en principio, se pretendía favorecer aún más la constitución de este tipo de empresas otorgándoles un conjunto de ventajas con relación, inclusive, a las empresas nacionales de cualquiera de los Países miembros; empero, los continuos incumplimientos a los compromisos asumidos sobre el AEC hicieron que estos objetivos no se llegaran a concretar tal y como se los habían pensado, postergando de esta forma la tan anhelada armonización tributaria en la región andina; aunque sólo estuviera pensado para este tipo de empresas, pero hubiera significado el punto de partida y un buen antecedente para futuros trabajos en este tema.

7. La armonización de la tributación indirecta en la CAN

La inquietud por la armonización de la tributación indirecta en la CAN se remonta a la década de los años setenta. Ya en 1976, como consecuencia de los primeros resultados del comercio intrasubregional, la Junta manifestó su preocupación respecto a algunos aspectos fiscales manejados independientemente por los Países miembros, los cuales estaban creando dificultades al intercambio de bienes y servicios. Algunas de las preocupaciones de la Junta hacían referencia, por ejemplo: a las diversas formas de aplicación del impuesto a las ventas; y, a los diferentes alcances y coberturas de los incentivos fiscales en todos los Países miembros. Este tipo de tratamiento desigual, principalmente del impuesto a las ventas, en opinión de la Junta, podía llegar a afectar negativamente a las condiciones de competencia en general; por lo que resultaba de vital importancia abordar con prontitud su armonización, especialmente en lo que se refiere a algunos aspectos del impuesto a las ventas¹¹¹⁵.

Sin embargo, y no obstante lo que acabamos de señalar y la inquietud de la Junta, la armonización de la tributación indirecta no fue considerada como un tema prioritario

¹¹¹⁵ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: "Evaluación de la marcha del proceso... *ob. cit.*, p. 80.

por la Comisión; y su tratamiento fue postergado, en principio, para la segunda mitad de la década de los setenta.

En marzo de 1977, la Junta volvió a insistir en la necesidad de contar con un mínimo de armonización legislativa en los Países miembros, principalmente en lo que se refiere a la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones, así como la armonización de otras políticas directamente relacionadas con el comercio, como el impuesto a las ventas¹¹¹⁶. Siete años más tarde, en mayo de 1984, los mandatarios de Colombia y Perú se sumaron a las observaciones hechas por la Junta y demandaron llevar adelante un conjunto de tareas, para que, entre otras cosas, logran alcanzar la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones. Empero, ambas observaciones fueron desoídas por las demás instituciones comunitarias y su tratamiento nuevamente fue postergado.

Es a partir de 1989, tras la institucionalización de las reuniones periódicas del CPA que la armonización de las políticas económicas, entre estas, la armonización de los impuestos indirectos, adquirió relevancia y su tratamiento fue, ahora sí, considerado como prioritario; aunque tuvieron que pasar algunos años para que la Comisión aprobara las primeras Decisiones en esta materia.

Es innegable que el proceso de armonización fiscal adquirió una nueva dinámica gracias al impulso dado por las sucesivas reuniones del CPA; en ellas, los Presidentes emitieron una serie de declaraciones por las que acordaron profundizar el proceso de integración y encomendaron llevar adelante un conjunto de acciones. De entre todas las declaraciones del CPA, en lo que concierne a este punto, quizás las que mayor relevancia hayan adquirido sean las Declaraciones de Galápagos (1989), de La Paz (1990), de Sucre (1997), de Guayaquil (1998) y la de Cartagena de Indias (1999). Fruto de las dos primeras declaraciones fueron la aprobación de las Decisiones 324, 330 y 388 relativas a la armonización de incentivos tributarios a las exportaciones; y, de las tres últimas, la aprobación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo.

¹¹¹⁶ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Plan de acción del Grupo Andino... *ob. cit.*, p. 55.

Al análisis de estas y de otras Decisiones dedicaremos las siguientes líneas, donde intentaremos explicar los avances y retrocesos, así como el estado actual de todo este proceso de armonización fiscal normativa en la CAN.

7.1. AEC, eliminación de subsidios y armonización de incentivos. Decisión 324

Se podría decir que el inicio del proceso de armonización de la tributación indirecta tuvo lugar en la IV Reunión del CPA de noviembre de 1990. En ella, los Presidentes tomaron la decisión de profundizar la integración andina y configurar la creación del mercado común. Esta última, la creación del mercado común, que debía finalizar en 1995, requería llevar adelante una serie de acciones, por ejemplo: adelantar la conformación de la zona de libre comercio, definir el AEC y concretar acciones tendentes a armonizar las políticas económicas en los Países miembros. Esta última, la armonización de las políticas económicas, requería a su vez llevar adelante acciones tendentes a la eliminación de los subsidios y la armonización de los incentivos a las exportaciones intrasubregionales; esto a su vez, implicaba armonizar algunos mecanismos fiscales relativos a la devolución de impuestos directos e indirectos a las exportaciones.

Para alcanzar estos objetivos, los Presidentes instruyeron; por un lado, a la Comisión y a la Junta, intensificar la armonización de políticas económicas, especialmente las monetarias, cambiarias, financieras, fiscales y de pagos; y, por otro, a los Ministros del área de Economía o Finanzas y a los Presidentes de los Bancos Centrales para que, con base a los trabajos realizados por la Junta, elaborasen un programa y un cronograma de trabajo a ejecutarse durante 1991, conducente a la progresiva armonización de las políticas ya señaladas. Para llevar adelante estas actividades, los Presidentes acordaron solicitar al BID y a la CAF la cooperación técnica y financiera necesaria.

Posteriormente, en mayo de 1991, en ocasión de la V Reunión del CPA, los Presidentes a tiempo de examinar las acciones desarrolladas para la constitución del mercado común, decidieron acoger las conclusiones y recomendaciones de la Reunión de los Ministros del área Económica o Finanzas y de los Presidentes de Bancos Centrales¹¹¹⁷,

¹¹¹⁷ Celebrada en la ciudad de Caracas los días 2 y 3 de mayo de 1991, en cumplimiento al mandato de la IV reunión del CPA.

en la cual se proponía un Programa y un cronograma de trabajo para alcanzar la armonización integral de las políticas macroeconómicas en 1992.

Dando cumplimiento a este Programa de armonización, durante 1991 y 1992, la Junta dio inicio a diversos estudios y reuniones de expertos que permitieron; por un lado, comprender al proceso de armonización como una tarea de gran aliento; definir con mayor precisión las alternativas y posibilidades de armonización de las políticas tributarias; y, la elaboración de una serie de trabajos sobre normas de competencia comercial, eliminación de subsidios, armonización de incentivos a las exportaciones, y armonización de políticas cambiarias, monetarias y fiscales¹¹¹⁸. Algunos de los más importantes, son los que mencionamos a continuación:

- Avances registrados en el período 1989-1991 en materia de armonización de instrumentos y políticas económicas (JUN/RP.RM.PE y BC/di 2);
- Propuesta de la Junta sobre definición del Arancel Externo Común (JUN/Propuestas 245);
- Bases de propuesta sobre armonización de incentivos a las exportaciones;
- Propuesta de la Junta sobre armonización de incentivos a las exportaciones (JUN/Propuesta 248);
- Propuesta de la Junta para la definición de los lineamientos generales de armonización de políticas macroeconómicas (JUN/Propuesta 249); y,
- Elementos conceptuales para el diseño de un programa integral de armonización de políticas macroeconómicas (JUN/RP.RM.PE y BC/dt 5).

Estos y otros documentos pretendían otorgar al Grupo Andino los criterios y/o principios generales que le servirían de guía para llevar adelante todo el proceso de eliminación de subsidios, armonización de incentivos a las exportaciones y armonización de las políticas cambiarias, monetarias y fiscales en la región andina¹¹¹⁹.

¹¹¹⁸ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Armonización de políticas macroeconómicas en el Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 18, n. 192, agosto 1993, p. 42.

¹¹¹⁹ En lo que respecta específicamente a la política fiscal, la Junta a tiempo de reconocer la complejidad de la armonización de las políticas fiscales; señaló que la política tributaria debía constituir un tema susceptible de armonización en la subregión. Aún más, la Junta era partidaria de realizar esfuerzos tendientes a armonizar las políticas de los ingresos públicos (impuestos directos e indirectos), y en general el tratamiento fiscal que incida en la producción y el comercio de bienes y servicios en la subregión. Pero, al mismo tiempo, la Junta reconocía que la política fiscal tenía su propia dinámica de armonización, la cual esperaba se concretase a lo largo de 1992 con la eliminación de los subsidios a las exportaciones y con la aprobación de un régimen comunitario para la aplicación armonizada de los

De entre estas, especial importancia adquirieron las propuestas 245 y 248, pues en base a estas se aprobaron las Decisiones 324 y 330, respectivamente.

Así pues, en la CAN se decidió que el proceso de armonización de políticas económicas debía comenzar por armonizar todos aquellos aspectos directamente relacionados con la constitución del mercado común. A este efecto, y como punto de partida, se aprobaron las Decisiones 258¹¹²⁰, 281¹¹²¹, 301¹¹²² y, las de mayor alcance de este primer grupo, las Decisiones 324 y 330.

Por medio de la Decisión 258, la Comisión dispuso que a más tardar el tercer trimestre de 1990, debían establecerse niveles máximos a los incentivos a las exportaciones intrasubregionales y fijar un programa para su reducción¹¹²³. Posteriormente, en marzo de 1991, la Comisión dio un paso adelante y por medio de la Decisión 281 dispuso que durante 1991 debieran definirse medidas graduales de armonización de los incentivos a las exportaciones, en cuanto a mecanismos cambiarios, fiscales y de crédito se refería¹¹²⁴. Cuatro meses después, en julio de 1991, por medio de la Decisión 301, la Comisión instruyó que a más tardar el 31 de diciembre de ese mismo año debiera definirse el programa de armonización gradual de incentivos a las exportaciones a la que hacían referencia las dos anteriores Decisiones¹¹²⁵; así como establecer las bases para la armonización gradual de las políticas cambiarias, monetarias y fiscales¹¹²⁶, programa que debía completarse durante 1992.

Estas y otras Decisiones constituyeron los instrumentos legales y la base política y técnica de toda la futura armonización de la tributación indirecta en la CAN. En ellas se dispuso la armonización de los incentivos a las exportaciones. Se precisó y se señalaron plazos para la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las

mecanismos operativos de exoneración y/o devolución de los impuestos indirectos. JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Armonización de políticas macroeconómicas... *ob. cit.*, pp. 47 a 50.

¹¹²⁰ Decisión 258, de 13 de febrero de 1990, de Instrumentación del Diseño estratégico en el sector comercio.

¹¹²¹ Decisión 281, de 21 de marzo de 1991, de Instrumentación de la Profundización del Diseño estratégico en el sector comercio. *GOAC*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 1 – 3.

¹¹²² Decisión 301, de 12 de julio de 1991, de Instrumentación de la profundización de la integración andina en el sector comercio. *GOAC*. Lima, 24 de julio de 1991, núm. 85, pp. 1 – 2.

¹¹²³ Art. 9 de la Decisión 258.

¹¹²⁴ Art. 13 de la Decisión 281.

¹¹²⁵ Art. 11 de la Decisión 301.

¹¹²⁶ Art. 12 de la Decisión 301.

exportaciones intrasubregionales, así como la armonización de los demás incentivos que no constituían subsidios.

Con relación a estos últimos puntos, la eliminación de los subsidios y la armonización de los incentivos a las exportaciones, la Junta elaboró la Propuesta 245 (JUN/Propuesta 245) sobre definición del AEC. Aunque su nombre no hacía referencia expresa a estos puntos, sino a la definición del AEC, la misma contenía disposiciones dirigidas a normar estos aspectos. Dicha propuesta fue presentada y discutida en la Reunión de Representantes alternos ante la Comisión en octubre de 1991¹¹²⁷. En esa oportunidad la Junta dio a conocer los principales aspectos de la propuesta para que los Países miembros pudieran realizar sus respectivas observaciones. En principio, la Propuesta no fue acogida con agrado por parte de los Países miembros. Ecuador, Perú y Venezuela prefirieron diferir su discusión a la próxima reunión de la Comisión; Colombia solicitó una serie de aclaraciones de varios aspectos de la misma; y, Bolivia dio a conocer su negativa a la Propuesta por contener características inaceptables, especialmente referidas a la falta de uniformidad de la misma y solicitaron que en la misma no fuera objeto de estudio todo lo referido a la eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones. Así pues, ante la falta de apoyo a la Propuesta, las delegaciones de todos los Países miembros decidieron solicitar a la Junta una serie de documentos adicionales para valorar la misma y tratar el tema en la próxima reunión de la Comisión a desarrollarse en noviembre de ese mismo año.

Tal como había sido solicitado, la Comisión abordó el tema de la Propuesta 245 en su LXV Período de Sesiones Extraordinarias celebrada los días 7 y 8 de noviembre de 1991 en Caracas. En esta oportunidad, la Junta informó a la Comisión que dicha Propuesta había sido analizada en la Reunión de Expertos en Arancel y Armonización de Incentivos; empero, la Comisión tampoco pudo llegar a un acuerdo satisfactorio y su tratamiento nuevamente fue postergado para la próxima reunión de la Comisión.

A finales de noviembre de 1991, la Comisión retomó nuevamente el análisis de la Propuesta 245; en esta oportunidad, los representantes de los Países miembros llegaron a unos acuerdos mínimos acerca de la organización del AEC; sin embargo, al mismo tiempo mantenían ciertas reservas acerca de su aplicación en determinados sectores. En

¹¹²⁷ Véase: Informe final de la reunión de representantes alternos ante la comisión (COM/LXV-E/RA/Informe Final), 17 y 18 de octubre de 1991, Santa Fe de Bogotá – Colombia.

otras palabras, tampoco pudieron llegar a un acuerdo satisfactorio. Ante la imposibilidad de llegar a acuerdos sobre esta Propuesta, los miembros de la Comisión coincidieron en la conveniencia de que esta Propuesta sea llevado a la VI Reunión del CPA para que sea esta instancia la que determine los lineamientos a seguir.

En diciembre de 1991, los Presidentes andinos con ocasión de la VI Reunión del CPA¹¹²⁸, a tiempo de examinar las acciones desarrolladas con miras a la profundización de la integración subregional, acogieron la solicitud de la Comisión y abordaron el tratamiento de la propuestas 245. En esta oportunidad, los Presidentes definieron una serie de criterios que más o menos seguían los lineamientos de la Propuesta de la Junta, aunque con un par de matices acerca de su aplicación por parte de los Países miembros y, encomendaron a la Comisión continuar con su tratamiento.

Siguiendo estos nuevos criterios, la Comisión, en sucesivas reuniones realizadas en febrero y mayo de 1992, nuevamente abordó el tratamiento de la Propuesta 245 referente a la aprobación del AEC y la eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones. En la reunión de febrero, la Comisión registró significativos avances para la aprobación del AEC; en esta oportunidad llegaron a acuerdos sobre la estructura y niveles del AEC, así como las excepciones al mismo; quedando pendiente la solicitud de Ecuador de aplicar un tratamiento especial a determinadas partidas del arancel. En la reunión de mayo, la Junta nuevamente presentó la Propuesta sobre AEC; esta nueva Propuesta (Propuestas 245/Mod. 2), recogía los últimos acuerdos a los que se había llegado en anteriores reuniones de la Comisión y de Grupos de Expertos, quedando pendiente la introducción de pequeños ajustes al mismo. En lo sustancial, ya se había llegado a un acuerdo y la propuesta quedó lista para su aprobación por la Comisión.

Como se puede observar, el análisis y discusión de la Propuesta 245 de la Junta fue un tema de difícil trato. No fue sencillo llegar a acuerdos en lo que respecta a la estructura y niveles del AEC y esto hizo que su aprobación se fuera postergando en el tiempo; empero, nada se dijo acerca del tema de eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones que también era regulado por la Propuesta; recordemos, sólo Bolivia había solicitado que este tema fuese abordado en otra mesa de trabajo y no en las discusiones acerca del AEC.

¹¹²⁸ Celebrada los días 3, 4 y 5 de diciembre de 1991 en Cartagena de Indias – Colombia.

Es en este contexto y en estos antecedentes que la Comisión en su LXIX Período de Sesiones Extraordinario de 25 de agosto de 1992, y en cumplimiento de los artículos 4, 30, 45, 55, 56, 100, el capítulo VI del AC, y la tan comentada Propuesta 245/Mod. 2 de la Junta, y con el voto afirmativo de Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela¹¹²⁹, aprobó la Decisión 324¹¹³⁰ relativa al establecimiento del *Arancel externo común, Programa de liberación e Incentivos a las exportaciones intrasubregionales*. Esta Decisión, aparte de aprobar la estructura y los niveles del AEC, estableció los criterios a seguir en materia de armonización de los incentivos a las exportaciones y la eliminación de subsidios en cuanto constituyan incentivos a las exportaciones; con ellas se buscaba asegurar unas condiciones equitativas de competencia entre los Países miembros.

En lo que a nuestro tema de estudio concierne, esta Decisión dispuso dos aspectos fundamentales para alcanzar la armonización de la tributación indirecta:

- En primer lugar, la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones intrasubregionales¹¹³¹; y,
- En segundo lugar, la aprobación de un Programa de Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales¹¹³².

Ambas acciones tenían como fecha límite para su realización el 30 de septiembre de 1992.

Para dar cumplimiento al segundo aspecto, el Programa de Armonización de Incentivos a las Exportaciones, la Comisión dispuso la creación de un grupo de expertos, el cual debía estar constituido por delegados de los Países miembros y de la Junta, y se le encomendó la elaboración de un inventario y análisis de los subsidios, incentivos y otras medidas de efecto equivalente utilizados por los Países miembros. Para que, posteriormente, y en base a este trabajo, la Comisión pueda aprobar un Programa de armonización de dichos incentivos.

¹¹²⁹ Perú no suscribió esta Decisión ya que había solicitado la suspensión temporal de sus obligaciones con respecto al Programa de Liberación y el Arancel Externo Mínimo Común hasta el 31 de diciembre de 1993 (fecha ampliada hasta 1994). Durante este período, Perú no participó en la aprobación de decisiones relativas a la armonización de políticas macroeconómicas, a la definición de AEC, ni al perfeccionamiento de la Zona de Libre Comercio. Esto dio lugar a que las Decisiones adoptadas en estas materias, entre estas, la Decisión 324 y 330, no fueran de aplicación para el Perú.

¹¹³⁰ Decisión 324, de 25 de agosto de 1992, de Arancel externo común, Programa de liberación e incentivos a las exportaciones intrasubregional. *GOAC*. Lima, 27 de agosto de 1992, núm. 114, pp. 3 – 4.

¹¹³¹ Art. 8 de la Decisión 324.

¹¹³² Art. 9 de la Decisión 324.

Como se puede observar, esta Decisión recogió e instrumentó disposiciones de anteriores Decisiones y estableció unos objetivos muy ambiciosos, ya que pretendía que apenas en 35 días se hicieran todas aquellas actividades en ella señaladas. Sin embargo, una vez más, estos objetivos no fueron cabalmente cumplidos por los Países miembros¹¹³³ y su tratamiento, como tantas otras medidas, se fue postergando; aunque, en opinión de algunos autores, en lo sustantivo, este plazo si fue acatado¹¹³⁴ y constituyó la base para la aprobación de la Decisión 330 que vino a precisar y complementar lo en ella dispuesto.

Así pues, tras la aprobación de la Decisión 324 en agosto de 1992, quedó allanado el camino hacia la eliminación de subsidios cambiarios, financieros y fiscales; y, la armonización de incentivos (tributarios) a las exportaciones intrasubregionales. Esto requería seguir trabajando en la formulación de nuevos proyectos y nuevas propuestas; y la responsabilidad, una vez más, recayó sobre la Junta y sobre el Grupo de Expertos creado para este fin.

7.2. Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones.

Decisión 330

Como ya tuvimos oportunidad de ver arriba, la necesidad de eliminar los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones y la armonización de los incentivos a las exportaciones se remonta formalmente al Acta de Barahona de diciembre de 1991¹¹³⁵. La eliminación de estos subsidios y la aprobación de un Programa de armonización de incentivos a las exportaciones se establecieron en la Decisión 324 de agosto de 1992. Posteriormente, la Decisión 330 de octubre del mismo año implementó estas medidas con la identificación de diversos mecanismos de fomento a las exportaciones consideradas como subsidios; los cuales, o bien debían eliminarse o, armonizarse para su aplicación uniforme en el intercambio de bienes y servicios.

Este proceso tan brevemente explicado no fue ni mucho menos sencillo de alcanzar. Al contrario, para la aprobación de la Decisión 330 tuvieron que realizarse una serie de

¹¹³³ VILLELA, Luis y BARREIX, Alberto: *Taller técnico: Impacto fiscal de la integración económica*, INTAL, Buenos Aires: Argentina, 2003, p. 24.

¹¹³⁴ SANDOVAL, Carlos: "Política fiscal e integración regional. La experiencia del Grupo Andino", en Centro de Formación para la Integración Regional (Ed.), *La coordinación de las políticas macroeconómicas en los procesos de integración*, DT 06/1994, Montevideo: Uruguay, 1994, p. 103.

¹¹³⁵ VI Reunión del CPA, Cartagena de Indias - Colombia, 3, 4 y 5 de diciembre de 1991 (Acta de Barahona).

reuniones, talleres de expertos, informes, proyectos y propuestas que se remontan a los años setenta y ochenta. En efecto, ya en 1974 y 1981, a pocos años de la constitución del Grupo Andino, algunos estudios ya hablaban de la necesidad de eliminar los subsidios y armonizar los incentivos tributarios a las exportaciones¹¹³⁶.

En opinión de estos autores, para la constitución de un mercado común, se requería un cierto grado de armonización de las tasas de los subsidios a las exportaciones, puesto que, de no hacerlo, la posición competitiva de los Países miembros podría verse seriamente afectada. Sin embargo, dado que en el Grupo Andino aún no se había dado inicio al proceso de armonización de impuestos internos, no resultaba sencillo elaborar normas sobre armonización de incentivos a las exportaciones. Es más, en las condiciones imperantes de algunos tributos de los Países miembros, no podía aspirarse a una perfecta armonización, sino más bien, a tratar de minimizar o reducir, hasta donde sea posible las discrepancias y diferencias de tratamiento, especialmente en lo que se refiere a los incentivos a las exportaciones intracomunitarias.

Este fue precisamente el sentido que la Junta quiso darle a la eliminación de subsidios y a la armonización de los incentivos a las exportaciones en el Grupo Andino¹¹³⁷ y así lo plasmó en tres diferentes propuestas presentadas ante la Comisión en 1975 (Propuesta 70), 1978 (Propuesta 96) y 1980 (Propuesta 96/Mod. 1) sobre *Arancel externo común y armonización de los instrumentos del comercio exterior*. Sin embargo, divergencias de los Países miembros en cuanto niveles, cobertura y plazos de adopción impidieron que dichas propuestas prosperen y, a su turno, fueron desestimadas por la Comisión y su tratamiento no se retomó hasta principios de los años 90.

Mediante estas propuestas, la Junta pretendía, entre otras cosas; eliminar las diferencias de tratamiento de fácil aplicación; armonizar el otorgamiento de subsidios tributarios directos e indirectos a la exportación; y, armonizar los incentivos a las exportaciones que comprendían las exoneraciones y/o devoluciones de impuestos internos a las exportaciones. Por otra parte, con relación a aquellos aspectos de difícil tratamiento en los que no se podía aspirar a una armonización perfecta, la Junta pretendía reducir hasta

¹¹³⁶ Véase: GONZÁLEZ CANO, Hugo: “Orientaciones para la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones no tradicionales en los países miembros del AC”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 6, n. 59, junio 1981, pp. 31 – 69; y, BALASSA, Bela: “Aranceles y política comercial en el mercado común”, en *Revista de la Integración*, vol. 8, n. 16, mayo 1974, pp. 7 – 33.

¹¹³⁷ GONZÁLEZ CANO, Hugo: “Orientaciones para la armonización de incentivos... *ob. cit.*”, p. 66.

donde sea posible las diferencias de tratamiento existente; por ejemplo, mediante la limitación de los reintegros a las exportaciones¹¹³⁸. Todo ello, con el objetivo final de evitar discriminaciones entre productos nacionales e importados; ya que se pretendía que los productos importados en la subregión, sean sujetas al mismo tratamiento tributario que se aplicaban a los productos nacionales. Esta Propuesta de la Junta, en principio, no requería llevar adelante grandes modificaciones en las legislaciones tributarias de los Países miembros, ya que las medias en ella propuestas eran perfectamente asumibles por estos¹¹³⁹.

Las medidas empleadas por los Países miembros en el campo tributario para incentivar las exportaciones comprendían desde la exención y devolución de los impuestos indirectos, hasta otros incentivos concedidos en la imposición directa, tales como la exoneración y desgravación del impuesto a la renta o a las contribuciones de seguridad social, certificados de reintegros o abonos tributarios, desgravación de los reintegros en el impuesto a la renta, etc. Así mismo, en la mayoría de los Países miembros se concedían franquicias, exenciones o devolución de los gravámenes aduaneros aplicados sobre materias primas o insumos utilizados en la producción de bienes y servicios destinados a la exportación.

La exención y/o devolución de los impuestos internos sobre bienes y servicios pagados en etapas anteriores a la comercialización permitía contemplar la aplicación del principio de imposición en el país de destino; de esta forma, los bienes podían exportarse libre de impuestos. Por otra parte, el país importador aplica al bien importado sus propios impuestos; con lo que, la carga tributaria soportado por el bien importado sería siempre igual a la que pesa sobre bienes nacionales. De esta forma, la tributación indirecta gravará siempre a la misma tasa los bienes consumidos en cada país, ya sea de origen nacional o importado. Así, la tributación interna resultará neutra al evitar distorsiones que puedan afectar la libre competencia, respetando así el criterio de no discriminación tributaria.

La aplicación del principio del país de destino a los productos exportados requiere, entre otras cosas, que en cualquier etapa del ciclo de producción o circulación del producto, pueda identificarse y calcularse de forma sencilla y precisa la carga tributaria soportada

¹¹³⁸ GONZÁLEZ CANO, Hugo: "Orientaciones para la armonización de incentivos... *ob. cit.*, p. 66.

¹¹³⁹ *Ibidem*, pp. 67 y 68.

por esta. De no ser así, se corre el riesgo de incurrir en dos posibles inconvenientes; por un lado, si se devolviera menos impuestos que el efectivamente pagado, el producto se exportaría con cierto contenido tributario incorporado en su precio causando perjuicio al mismo; por otro lado, si se llegara a devolver más impuestos del efectivamente pagado, la exportación resulta subsidiada.

Si se trata de un impuesto general a las ventas tipo valor agregado (IVA), se facilita la exención y/o devolución del impuesto; ya que, la determinación del monto a devolver por impuestos contenidos en compras de materias primas y otros insumos queda determinada en la factura de compra, en especial si se utiliza la forma de débito y crédito del impuestos. No ocurre lo mismo cuando la forma de imposición a las ventas es de tipo cascada¹¹⁴⁰.

Ahora bien, y si bien es cierto, los incentivos a las exportaciones pretendía, entre otras cosas, compensar los impuestos pagados por los productos destinados a la exportación, lo hacían en forma general y sin establecer una relación directa entre el monto efectivamente pagado y el porcentaje del beneficio acordado para incentivar la exportación. Además, estos incentivos, por lo general, se concedían de forma conjunta con la exención y/o devolución de los impuestos indirectos a las exportaciones. Así pues, resulta obvio que si existen mecanismos de exención y/o devolución de impuestos internos sobre bienes y servicios, ya sean generales o especiales a fin de que el producto se exporte libre de impuestos, los mismos pueden llegar a constituir subsidios a las exportaciones. En efecto, cuando estos incentivos exceden los tributos efectivamente pagados, pueden llegar a constituir subsidios a las exportaciones¹¹⁴¹. En tales casos, será necesario optar entre:

- a) Eliminarlos para dicho comercio; o,
- b) Reglamentarlos comunitariamente para que no causen discriminaciones de tipo tributario en el intercambio de productos.

¹¹⁴⁰ Si la forma de imposición a las ventas sería de tipo “cascada”, cada operación gravaría el monto total de la venta, sin conceder crédito por el impuesto pagado en etapas anteriores, esto produciría un efecto de acumulación de impuestos que imposibilitaría el conocimiento real de los impuestos acumulados hasta la exportación. Ello impide la devolución correcta del monto del impuesto, ya que las devoluciones solo pueden estimarse de manera aproximada, debido a que, aunque se aplique una tasa única, dos productos llegarían a la exportación con diferentes cargas impositivas según el número de transacciones seguida por cada una hasta la exportación. Por estos y otros inconvenientes, ya no se aplican impuestos generales a las ventas tipo cascada en los Países miembros de la CAN y se ha generalizado la aplicación del IVA. GONZÁLEZ CANO, Hugo: “Orientaciones para la armonización de incentivos... *ob. cit.*, p. 35.

¹¹⁴¹ GONZÁLEZ CANO, Hugo: “Orientaciones para la armonización de incentivos... *ob. cit.*, p. 36.

Esta segunda alternativa fue considerada como la más oportuna para el actual grado de avance del proceso de integración del Grupo Andino y ha sido la elegida por la Comisión y por la Junta.

Con relación a estos puntos, la Junta elaboró un documento guía de *Bases de propuesta sobre armonización de incentivos a las exportaciones* y lo presentó a la Reunión de representantes alternos ante la Comisión del 17 y 18 de octubre de 1991¹¹⁴². En dicho documento, la Junta dio a conocer los principales objetivos que la misma pretendía alcanzar, misma que eran indispensables para la constitución del mercado común. Con la presentación de este documento, la Junta buscaba conocer las primeras reflexiones de los representantes de los Países miembros para posteriormente elaborar una propuesta sobre el mismo.

En esta oportunidad y de forma general, los representantes de los Países miembros vieron con agrado el documento base y destacaron la necesidad de adelantar acciones de armonización en esta materia. Luego de un amplio intercambio de ideas, los representantes de los Países miembros coincidieron en la necesidad de que expertos gubernamentales retomaran su análisis y tratar el tema en la próxima reunión de la Comisión a desarrollarse en noviembre de ese mismo año.

Tal como había sido solicitado, la Comisión abordó el tema de las Bases de propuesta sobre armonización de incentivos a las exportaciones en su LXV Período Extraordinario de Sesiones celebrada los días 7 y 8 de noviembre de 1991 en la ciudad de Caracas. En esta oportunidad, la Junta informó a la Comisión que dicho documento había sido analizado previamente en la Reunión de representantes alternos ante la Comisión y en la Reunión de expertos gubernamentales sobre el tema.

En esta oportunidad, las delegaciones de los Países miembros acogieron con agrado el documento y señalaron su satisfacción respecto a los avances alcanzados en ambas reuniones; asimismo, destacaron la importancia de continuar avanzando con la armonización de todo tipo de incentivos a las exportaciones. A este fin, encomendaron a

¹¹⁴² Véase: COM/LXV-E/RA/Informe Final, de 18 de octubre de 1991.

la Junta concluir el tratamiento de este tema y elaborar ya una propuesta con miras a su consideración en la próxima reunión de la Comisión¹¹⁴³.

Dando cumplimiento al mandato de la Comisión, la Junta elaboró la primera versión de la Propuesta 248 (JUN/Propuesta 248, de 19 de noviembre de 1991) sobre *Armonización de incentivos a las exportaciones: Mecanismos cambiarios, financieros, fiscales y de regímenes aduaneros especiales*; y la presentó al LVII Período Ordinario de Sesiones de la Comisión celebrada a finales de 1991¹¹⁴⁴. En esta oportunidad, la Junta dio a conocer los principales aspectos de la Propuesta la cual establecía un Programa de armonización de incentivos de carácter macroeconómico a las exportaciones. En base a esta propuesta, la Comisión acordó la eliminación de los subsidios a las exportaciones como uno de los objetivos del Programa de armonización y encomendó a la Junta seguir trabajando en el tema.

En agosto de 1992, recordemos, la Comisión aprobó la Decisión 324 en la que, entre otras cosas, dispuso la creación de un grupo de expertos gubernamentales y le encomendó la elaboración de un inventario y análisis de los subsidios, incentivos y otras medidas de efecto equivalente utilizado por los Países miembros, para que en base a este documento la Comisión pueda aprobar un Programa y un cronograma de armonización de los incentivos a las exportaciones intrasubregionales. Dando cumplimiento a este mandato, dicho grupo de expertos se reunió en septiembre de 1992 y tuvo a bien elaborar un documento relativo a un *Programa de armonización de los incentivos a las exportaciones intrasubregionales*.

Ambos documentos, la Propuesta 248 de la Junta y el Programa de armonización elaborado por el grupo de expertos fueron presentados para su análisis al LVIII Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión del 21 y 22 de octubre de 1992. En esta oportunidad, la Comisión abordó el análisis de ambos documentos de forma conjunta. Luego de la exposición por parte de la Junta de la Propuesta 248, la Comisión resolvió

¹¹⁴³ Con el objetivo de alcanzar este Programa de armonización, a finales de 1991 y principios de 1992 se dio inicio a diversos estudios y reuniones de expertos que permitieron, entre otras cosas, definir con mayor precisión las alternativas y posibilidades de armonización de las políticas tributarias. Paralelamente, se realizó un importante estudio referido a la armonización de incentivos tributarios, en el cual se sugirió propuestas concretas para armonizar determinados impuestos internos que venían afectando la competitividad en el mercado intrasubregional.

¹¹⁴⁴ El LVII Período Ordinario de Sesiones de la Comisión se celebró en tres etapas: La primera en la ciudad de Lima, Perú, los días 27 y 28 de noviembre de 1991; la segunda en la ciudad de Cartagena de Indias, Colombia, los días 2 y 3 de diciembre de 1991; y, la tercera en la ciudad de Santafé de Bogotá, Colombia, el día 26 de diciembre del mismo año.

conformar un grupo de trabajo con el fin de analizar y elaborar un informe acerca del alcance y contenido del capítulo sobre regímenes aduaneros especiales de la Propuesta.

El grupo de trabajo en el informe presentado a la Comisión, acordó una nueva redacción del referido capítulo, orientada básicamente a la eliminación de los subsidios que puedan generarse por la aplicación de los regímenes aduaneros. Asimismo, el grupo de trabajo realizó un análisis del Programa de armonización de incentivos a las exportaciones, e identificó algunos elementos a ser reconsiderados previo a su aprobación. Tras el análisis de ambos documentos por parte del grupo de trabajo, ambos documentos quedaron listos para su aprobación por parte de la Comisión.

Así pues, habiéndose superado los inconvenientes relacionados con ambos documentos, la Comisión tuvo a bien aprobar; por un lado, la Decisión 330¹¹⁴⁵ sobre *Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales*; y por otro lado, un *Programa de armonización de los incentivos a las exportaciones intracomunitarias*, ambos de 22 de octubre de 1992.

Por medio de la Decisión 330, la Comisión vino a precisar y complementar el contenido de los artículos 8 y 9 de la Decisión 324; que recordemos, dispuso la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones intracomunitarias, así como la aprobación de un Programa de armonización de los demás incentivos a las exportaciones.

Esta Decisión especificó que debía entenderse por incentivos a las exportaciones, y la concibió como todo aquello que incida exclusivamente en la producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, en tanto estén supeditados a las exportaciones o a los ingresos de exportación¹¹⁴⁶.

En ella se prohibió a los Países miembros aplicar mecanismos de apoyo o incentivos en tanto constituyan subsidios a las exportaciones intrasubregionales¹¹⁴⁷. Básicamente la

¹¹⁴⁵ La Decisión 330, al igual que la Decisión 324, sólo fue suscrita por Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela. Perú no suscribió esta Decisión ya que había solicitado la suspensión temporal de sus obligaciones con respecto al Programa de Liberación y el Arancel Externo Mínimo Común hasta el 31 de diciembre de 1993 (fecha ampliada hasta 1994).

¹¹⁴⁶ Art. 2 de la Decisión 330.

¹¹⁴⁷ A efectos de la presente Decisión, la Comisión consideró que para que sean consideradas como subsidios a las exportaciones, dichos mecanismos de apoyo o incentivos debían significar ventajas otorgadas por los Gobiernos u organismos públicos, ya sean directa o indirectamente, a través de otras

Decisión vino a reglamentar cinco tipos de incentivos que podían llegar a constituir subsidios, estos son: incentivos cambiarios, financieros, tributarios, fiscal no tributarios y, sobre los regímenes aduaneros.

Respecto a los incentivos tributarios, la Decisión contempló la eliminación de todo este tipo de subsidios a las exportaciones intrasubregionales. A tal efecto, la Comisión especificó en cada caso que iba a considerarse como subsidio de naturaleza tributaria. Dicha clasificación se encuentra plasmado en el artículo 12 de la Decisión. En ella, la Comisión señaló que se consideraran subsidios a la exportación de naturaleza tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social, que paguen o deban pagar las personas naturales o jurídicas, en tanto dichas ventajas se concedan específicamente en función de las exportaciones;
- b) La concesión, para el cálculo de la base sobre la cual se aplican los impuestos directos, de deducciones especiales directamente relacionadas con las exportaciones o los resultados obtenidos en la exportación, superiores a las concedidas respecto de la producción destinada al mercado doméstico; y,
- c) La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, incluidos los impuestos indirectos sobre los insumos, por una cuantía que exceda a los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado doméstico.

A mayor abundamiento, el artículo 13 de la Decisión vino a precisar que tipo impositivo comprendía cada categoría; así, en la categoría de los impuestos directos, se incluyó a los impuestos sobre la renta o el patrimonio, tales como al salario, a los beneficios, intereses, cánones o regalías o a cualquier forma de ingreso, y los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria; dentro de la categoría de impuestos indirectos, se incluyó a los impuestos sobre las ventas o sobre el consumo, tales como a las ventas, al consumo, al valor agregado y los demás impuestos distintos de los impuestos directos. Sobre todos

empresas o entidades públicas, mixtas o privadas, con respecto a la producción destinada al mercado doméstico.

estos recayó la prohibición de otorgar incentivos a las exportaciones, siempre y cuando constituyan subsidios a las exportaciones.

No obstante a lo que acabamos de señalar, la propia Decisión estableció un régimen comunitario armonizado de mecanismos de exención, devolución o aplazamiento de los impuestos indirectos que afecten a la producción o comercialización de los bienes y servicios destinados a la exportación; en tanto los mismos no constituyan subsidios a las exportaciones intrasubregionales¹¹⁴⁸. En otras palabras, la Comisión dispuso que la totalidad de los impuestos indirectos efectivamente pagados sobre los insumos consumidos en la producción o comercialización del producto exportado, con el debido descuento por el desperdicio, podían ser objeto de exención, devolución o aplazamiento. A este efecto, la Decisión dispuso que, a más tardar el 31 de marzo de 1993, la Comisión debía aprobar las características y plazos de dicho régimen comunitario. Entre tanto, se encomendó a los Países miembros poner en conocimiento de la Junta y por su intermedio al resto de los Países miembros, los procedimientos que apliquen para la exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos que afecten a las exportaciones¹¹⁴⁹.

Ya para finalizar el análisis de esta Decisión, cabe hacer notar que no todos los incentivos a las exportaciones fueron contempladas por esta Decisión. En efecto, la propia Decisión dispuso que los incentivos a las exportaciones intracomunitarias no incluidos en dicha Decisión, debían ser armonizados por los Países miembros¹¹⁵⁰; y dejó en manos de estos la iniciativa de adelantar acciones tendientes a armonizar la aplicación de incentivos que incidan tanto en la producción destinada al mercado doméstico como a la producción destinada a las exportaciones intrasubregionales¹¹⁵¹.

De otra parte, en el caso de ocasionarse perjuicios o amenazas de perjuicios como consecuencia de la existencia de subsidios a las exportaciones que distorsionen la competencia, la Decisión estableció un mecanismo de solución de controversias y delegó en la Comisión de Alto Nivel sobre la Competencia¹¹⁵² la solución de la misma;

¹¹⁴⁸ Art. 15 de la Decisión 330.

¹¹⁴⁹ Art. 16 de la Decisión 330.

¹¹⁵⁰ Art. 4 de la Decisión 330.

¹¹⁵¹ Art. 5 de la Decisión 330.

¹¹⁵² La Comisión de Alto Nivel sobre Competencia fue creada por la Decisión 323 de 25 de agosto de 1992. Ella dispuso básicamente tres funciones principales:

dicha solución debía fundarse en los lineamientos sobre las normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia dispuesta en la Decisión 283¹¹⁵³.

Por su parte, el *Programa de armonización de los incentivos a las exportaciones intrasubregionales*, también aprobado por la Comisión en octubre de 1992, sólo hizo referencia a la eliminación de los incentivos de naturaleza financiera, tributaria y aduaneros. Con relación a los incentivos de naturaleza tributaria, el Programa de armonización tenía como objetivo precisar las características del régimen comunitario armonizado de los mecanismos de exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados a otros Países miembros del Acuerdo.

Dicho programa buscaba precisar los plazos viables para adoptar el referido régimen comunitario. A este efecto, el Programa aprobado dispuso un cronograma de actividades permanentes a desarrollarse a lo largo de 1992 y 1993; los cuales debían ser desarrollados tanto por la Junta como por la Comisión. Concretamente el Programa dispuso la realización de las siguientes actividades:

- Actividades permanentes de intercambio de información y experiencias relativas a la aplicación de los mecanismos de fomento de naturaleza tributaria;
- Reunión de coordinación a realizarse en noviembre de 1992;
- Seminario – Taller a realizarse en enero de 1993;
- Reunión de expertos a realizarse en febrero de 1993; y,

-
- Identificar los productos o sectores cuya producción o comercio intrasubregional podrían perjudicar la competencia;
 - Propiciar que los Gobiernos o empresas donde se originan estas prácticas asuman compromisos conducentes a eliminarlas o atenuar sus efectos; y,
 - Revisar las normas vigentes sobre competencia y, de ser el caso, recomendar a la Comisión su modificación o la aprobación de normas complementarias.

¹¹⁵³ Mediante esta Decisión (283), la Comisión pretendía prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas como consecuencia de las prácticas del dumping o de los subsidios. En ella se facultó a los Países miembros o a las empresas con interés legítimo, a solicitar a la Junta la autorización para la aplicación de medidas para prevenir o corregir tales distorsiones, siempre que se cumplieren una serie de condiciones. En lo se refiere estrictamente a los subsidios a las exportaciones, la Comisión dispuso que una importación era subsidiada cuando la producción, fabricación, transporte o exportación del producto importado o de sus materias primas o insumos, había recibido directa o indirectamente cualquier prima, ayuda, premio o subvención en el país de origen o de exportación (Artículo 8). En ella se facultó a la Junta llevar adelante un procedimiento administrativo para dar solución a la controversia. En el caso de concretarse la existencia de subsidios a las exportaciones, se autorizó la aplicación de derechos compensatorios a las importaciones objeto de la práctica, equivalente a la cuantía del subsidio o inferiores a ésta, en la medida que sea necesaria para solucionar el perjuicio que se hubiere comprobado. Esta Decisión tuvo su antecedente en las Decisiones 281 y 230.

- Reunión de la Comisión a realizarse en marzo de 1993.

Con la realización de estas actividades el Programa pretendía la elaboración de un documento de trabajo sobre este tema, en base al cual, debía elaborarse la correspondiente propuesta de decisión a ser aprobada por la Comisión en marzo de 1993. Este cronograma guardaba relación con los plazos previstos por la Decisión 330 para la aprobación de las características y plazos de adopción del régimen comunitario de armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales.

Lamentablemente, una vez más, estos plazos no han sido cumplidos por los Países miembros, incluso cuando las Decisiones 599 y 600 estaban siendo aprobadas por la Comisión en 2004, así lo señaló en un interesante trabajo donde se analiza los logros y límites de la CAN hasta el año 2005¹¹⁵⁴. Aun más, no se registran reuniones posteriores de los Ministros del área Económica o Finanzas y de los Presidentes de los Bancos Centrales desde la aprobación de esta Decisión; con lo cual, no se ha producido mayores avances en este tema. Respecto a otras armonizaciones importantes para la conformación del mercado común, los Países miembros de la CAN también han incumpliendo en lo fundamental con la eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales¹¹⁵⁵ previstos a su turno por las Decisiones 324 y 330, así como por el Programa de armonización aprobados por la Comisión.

7.3. Armonización de impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones.

Decisión 388

Con la aprobación de la Decisiones 324 y 330 y del Programa de armonización de los incentivos a las exportaciones intrasubregionales por parte de la Comisión, quedó allanado el camino hacia la eliminación de los subsidios de naturaleza cambiaria, financiera, tributaria, fiscal no tributaria y sobre los regímenes aduaneros. En el ámbito tributario, la armonización quedó circunscrita a los impuestos indirectos y a su no pago para el caso de las exportaciones intracomunitarias. Esto implicaba la aproximación de las legislaciones nacionales hacia un régimen armonizado de exención, devolución o aplazamiento de dichos impuestos, por lo que se hacía necesaria la aprobación de

¹¹⁵⁴ GONZÁLEZ VIGIL, Fernando: “Logros y límites de la integración andina: 1898 – 2005”, en *Apuntes: Revista de Ciencias Sociales*, 2014, n. 65, p. 46.

¹¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 46.

nuevas normas comunitarias, que en principio, recordemos, debían aprobarse a más tardar el 31 de marzo de 1993. Esto requería seguir trabajando en la formulación de nuevos proyectos y nuevas propuestas; y la responsabilidad, una vez más, recayó sobre la Junta y los representantes de los Países miembros.

Así pues, en base a los mandatos señalados por las Decisiones 324 y 330, la Junta y los representantes de los Países miembros dieron inicio a un conjunto de acciones conducentes a armonizar los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones intrasubregionales y a preparar una serie de trabajos que permitan contar con una Propuesta de armonización. A este efecto, en agosto de 1992, la Junta suscribió un Convenio de Cooperación Técnica no Reembolsable con el BID para adelantar una serie de estudios conducentes a la elaboración de unas bases de propuesta de armonización. En el marco del citado Convenio con el BID, se llevaron adelante una serie de reuniones de coordinación, seminarios-taller y reuniones técnicas; dichas sesiones contaron con la participación de consultores especializados, representantes de los Países miembros, de organismos especializados, de la Junta y de otros órganos e instituciones de la Comunidad.

En el desarrollo de estas reuniones se trataron de forma conjunta el análisis de la armonización de los incentivos cambiarios, financieros, tributarios y de los regímenes aduaneros. En lo que concierne a los incentivos tributarios a las exportaciones, el mandato de la Comisión, recordemos, dispuso la aprobación de un régimen comunitario de los mecanismos de exención, devolución o aplazamiento de los impuestos indirectos que afectan a los productos destinados a las exportaciones intrasubregionales. Tomando como referencia este mandato, la Junta y representantes de los Países miembros realizaron una serie de trabajos de investigación de orden nacional y subregional para, a partir de ahí, elaborar un programa gradual de armonización orientado al cumplimiento de una serie de objetivos, entre estos, la definición de las características fundamentales de las normas y procedimientos comunitarios para la aplicación armonizada de los incentivos tributarios a las exportaciones intrasubregionales.

Para el cumplimiento de este y otros objetivos relacionados con el mismo, se hacía necesario llevar adelante trabajos y estudios previos orientados básicamente al análisis de las legislaciones nacionales e internacionales y de las prácticas que norman la exención, devolución o aplazamiento de los impuestos indirectos a las exportaciones,

así como a la evaluación de los actuales sistemas de incentivos tributarios a las exportaciones en los Países miembros. La elaboración de los trabajos incluyó estudios de diferentes temáticas en cada uno de los Países miembros, así como un estudio a nivel comunitario. Además, a lo largo de todo el proceso, se desarrollaron acciones de seguimiento y coordinación que posibilitaron un análisis permanente sobre el tema.

Una de las primeras reuniones realizadas a este efecto se llevó a cabo a finales de 1992, nos estamos refiriendo a la reunión del Comité de Expertos de los cinco Países miembros. Fruto de esta reunión fue la elaboración de un inventario de todos los incentivos a las exportaciones, no solo tributarios sino también cambiarios, financieros y de regímenes aduaneros que a la fecha tenían cada uno de los Países miembros¹¹⁵⁶. Fue en esta reunión donde se definió las bases de armonización de los incentivos tributarios para que, a partir de ahí, la Junta pueda trabajar en una propuesta sobre las características y plazos de adopción del régimen comunitario armonizado de los mecanismos de exención, devolución o aplazamiento de los impuestos indirectos de los productos destinados a la exportación.

Contando ya con las bases de armonización de los incentivos tributarios, la Junta contrató a consultores externos en cada País miembro, coordinados por consultores internacionales, a fin de que estos profundicen en el diagnóstico inicial, analicen la factibilidad técnica y política de dichas bases y preparen una propuesta justificada que sirva de base de la futura Decisión. Contando ya con la propuesta justificada de los consultores, entre diciembre de 1992 y marzo de 1993, la Junta llevó adelante tres reuniones técnicas con la participación de consultores nacionales y subregionales responsables de la elaboración de la propuesta, expertos gubernamentales de los Países miembros, personal de la Junta y de otros órganos e instituciones comunitarias. La primera reunión tuvo como objetivo la aprobación de una metodología de trabajo, de los términos de referencia de los estudios individuales y de la forma de participación de los Países miembros. La segunda reunión se dedicó íntegramente a la evaluación de los trabajos, al análisis de las hipótesis presentadas por los consultores y a la discusión sobre la inserción de los incentivos tributarios armonizados en el proceso de integración. La tercera y última reunión fue el momento para el conocimiento y

¹¹⁵⁶ SANDOVAL, Carlos: "Política fiscal e integración regional... *ob. cit.*, p. 99.

discusión del primer borrador de propuesta de armonización de los impuestos indirectos como inventivos a las exportaciones¹¹⁵⁷.

Contando ya con el borrador de la propuesta, se dio inicio a un proceso dinámico de análisis y evaluación de los documentos propuestos, lo cual dio lugar a la obtención de un Informe Final y a las observaciones que sobre el mismo elaboro la Junta. Dicho Informe fue sujeto a análisis y discusión en los diferentes Países miembros a fin de que estos puedan formular sus respectivas observaciones para, posteriormente, incorporarlas en las bases de la futura propuesta y proyecto de Decisión, misma que sería presentada a la próxima reunión de la Comisión en noviembre de 1993.

El cronograma de trabajo propuesto a tal fin, en cuanto a la armonización de incentivos tributarios a las exportaciones, fue el siguiente:

- Hasta el 30 de julio. Envío a los Países miembros el Resumen Ejecutivo y Estudio Justificativo elaborado por los Consultores.
- Del 1 al 15 de agosto. Lectura y análisis de los documentos por parte de los Países miembros.
- Del 16 de agosto al 15 de septiembre. Reuniones de discusión y análisis de los documentos enviados por los Países miembros.
- Del 16 al 22 de septiembre. Sistematización de observaciones.
- 11 y 12 de octubre. Presentación de las bases de Propuesta de Armonización a la Reunión de expertos gubernamentales.
- Noviembre de 1993. Presentación de la propuesta de armonización ante la Comisión.

Con las observaciones hechas por los Países miembros, la Junta nuevamente preparó un Informe sobre los avances de los estudios sobre armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales (COM/LXX-E/di 8/Rev. 1, de 3 de agosto de 1993)¹¹⁵⁸, ambos Informes fueron presentados al LXX Período Extraordinario de Sesiones de la Comisión del 19 y 20 de agosto de 1993. Empero, su análisis no fue

¹¹⁵⁷ Véase: JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe sobre los avances de los estudios sobre armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales*. COM/LXX-E/di 8, de 9 de julio de 1993.

¹¹⁵⁸ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe sobre los avances de los estudios sobre armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales*. COM/LXX-E/di 8/Rev. 1, de 3 de agosto de 1993.

abordado por la Comisión y su tratamiento fue postergado. En opinión de algunos autores, para esta fecha, los trabajos acerca de la armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones quedaron ya concluidos¹¹⁵⁹, quedando pendiente únicamente la elaboración del borrador de la propuesta a ser presentada a la Comisión; aunque, como tendremos oportunidad de ver a continuación, aún arán falta un par de reuniones de expertos y Representante Alternos previo a su aprobación.

En base al informe final elaborado por el Comité de Expertos, el tema nuevamente fue abordado en mayo de 1995 por expertos gubernamentales de los cinco Países miembros. En esta oportunidad, los expertos gubernamentales, entre otras cosas, acordaron consagrar la devolución total de los impuestos indirectos efectivamente pagados por los productos destinados a la exportación y al pago de los mismos en el país de destino, como dos de los principios fundamentales del proceso de armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones en la subregión¹¹⁶⁰.

Estos y otros antecedentes¹¹⁶¹ fueron recogidos por la Junta en la Propuesta 273¹¹⁶² sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes, la misma fue presentada a la Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión de 1 de junio de 1995. En dicha reunión, la Junta informó sobre los avances logrados en el tema y dio a conocer los principales aspectos de la Propuesta para que los representantes de los Países miembros dieran a conocer sus principales observaciones al mismo. De forma general, la Propuesta fue acogida con agrado por los representantes de los Países miembros, sólo Colombia y Perú realizaron observaciones a la redacción de la artículo 4 del Proyecto y solicitaron excluir del ámbito de su aplicación algunos impuestos al consumo. Acogidas las observaciones, los representantes alternos vieron

¹¹⁵⁹ SANDOVAL, Carlos: "Política fiscal e integración regional... *ob. cit.*, p. 99.

¹¹⁶⁰ Véase: JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe final. Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión*. COM/RA/Informe Final, 1 de junio de 1995.

¹¹⁶¹ Véase por ejemplo: JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Estado de situación de los subsidios a las exportaciones intrasubregionales de bienes derivados de la aplicación de incentivos tributarios a las exportaciones y de regímenes aduaneros*. COM/RA/dt 8, de 31 de mayo de 1995; JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Resumen del tratamiento a los impuestos indirectos a las exportaciones en el Grupo Andino*. JUN/di 1626, de 31 de mayo de 1995.

¹¹⁶² JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: JUN/Propuesta 273, de 30 de mayo de 1995. *Propuesta de la Junta sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de los Países miembros del Grupo Andino*.

conveniente elevar a consideración de la Comisión el Proyecto de Decisión para su aprobación¹¹⁶³.

Inicialmente, el análisis de dicha propuesta debía abordarse en el LXXVI Período de Sesiones Extraordinarias de la Comisión de 19 de junio de 1995¹¹⁶⁴; empero su tratamiento fue sustituido por un tema muchos más sensible en ese momento. No fue hasta mayo del año siguiente que la Comisión volvió a abordar el análisis de la Propuesta 273 de la Junta, en esa oportunidad, la Junta dio a conocer un conjunto de temas pendientes a ser considerados por la Comisión, entre estas, la Propuesta 273 sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones intracomunitarias. Con relación a esta Propuesta, la Junta presentó un informe detallado acerca del contenido y alcance de la Propuesta, e informó a la Comisión que la misma ya había sido analizada por el Grupo de Expertos Gubernamentales e, incluso, considerada ya por los Representantes Alternos ante la Comisión.

Habiendo oído las explicaciones de la Junta y considerando el tiempo transcurrido desde la última reunión de Representantes Alternos, la Comisión vio conveniente volver a oír las observaciones de los Países miembros a la Propuesta presentada a la Comisión, e instruyó a la Junta convocar una reunión de Representantes Alternos para volver a considerar algunos aspectos de la misma. En cumplimiento a este mandato, la Junta convocó a una nueva reunión de Representantes Alternos, misma que se desarrolló los días 13 y 14 de junio de 1996. En esta oportunidad, los Representantes Alternos ya contaban con la versión actualizada de la Propuesta, nos estamos refiriendo a la Propuestas 273/Rev. 1 de la Junta¹¹⁶⁵. Empero, su análisis no fue posible ya que algunos países solicitaron diferir su tratamiento, en concreto, Colombia solicitó tiempo para realizar consultas internas acerca de posibles conflicto que la aprobación de dicha norma podía generar al interior de sus país; por su parte, Bolivia manifestó su deseo de someter a consulta el contenido del Anexo 1 del Proyecto. Habiendo oído ambas solicitudes, los Representantes Alternos vieron conveniente posterga su análisis para su próxima reunión previa a la de la Comisión.

¹¹⁶³ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe fina. Reunión de Representantes... ob. cit.*

¹¹⁶⁴ Véase: COM/LXXVI-E/dt 1, de 6 de junio de 1995.

¹¹⁶⁵ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Propuesta de la Junta sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos las exportaciones de los Países miembros del Grupo Andina.* JUN/Propuesta 273/Rev. 1, de 1 junio de 1995.

La segunda reunión tuvo lugar el día 1 de julio de 1996 en la ciudad de Caracas, sin embargo, en esta reunión no se abordó el análisis de la Propuesta 273 tal y como había sido acordado en la primera reunión¹¹⁶⁶. Desconocemos las razones por la cual los Representantes Alternos no llegaron a abordar el análisis de la referida propuesta, máxime cuando se había dejado constancia de las observaciones realizadas a la misma por dos Países miembros, los cuales quedaron pendiente por resolver. El Acta de la Sesión de la Comisión donde tuvo lugar la aprobación de dicha Propuesta tampoco arroja luz al respecto, ya que la misma fue aprobada sin mayor trámite.

Es en este contexto y en estos antecedentes que la Comisión en su LXVIII Período de Sesiones Ordinarias de 2 de julio de 1996, y en cumplimiento de los artículos 30 y 44 del AC¹¹⁶⁷, las Decisiones 324, 330 y 370, la Propuesta 273/Rev. 1 de la Junta, y con el voto afirmativo de los cinco Países miembros, aprobó la Decisión 388 relativa a la *Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes*.

Por medio de esta Decisión, la Comisión estableció como principio de orden general la no exoneración de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación; así como la consagración del principio de país de destino a los bienes destinados a la exportación. Así se infiere de la literalidad del artículo primero de la Decisión que textualmente señala: Los impuestos indirectos que afectan la venta o al consumo de bienes se regirán por el principio de País de Destino. En tal sentido, el tributo se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada. En otras palabras, las operaciones de exportación de los Países miembros no se encontraban sujetos al pago de impuestos indirectos en el país de origen de la exportación.

A este efecto, la Decisión dispuso la devolución al exportador del monto total de los impuestos indirectos vigentes efectivamente pagados que gravan la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación,

¹¹⁶⁶ Véase: JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe final. Segunda Reunión de Representantes Alternos previa al Sexagésimoctavo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión*, COM/LXVIII/RA-II/Informe Final, 1 de julio de 1996.

¹¹⁶⁷ Véase: Decisión 236: Codificación del AC, de 15 de julio de 1988.

transporte o comercialización de bienes de exportación¹¹⁶⁸. No obstante a lo que acabamos de señalar, la devolución de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones intrasubregionales no se concibió para la generalidad de los impuestos indirectos vigentes en los Países miembros. Al contrario, esta medida se limitó a un reducido grupo de impuestos tipo valor agregado, tal como se muestra en la siguiente tabla (Tabla 5).

Tabla 5: Impuestos indirectos sujetos a armonización

País miembro	Impuesto
Bolivia	- Impuesto al valor agregado - Impuesto a las transacciones
Colombia	- Impuesto a las ventas
Ecuador	- Impuesto al valor agregado - Impuesto a los consumos específicos
Perú	- Impuesto general a las ventas - Impuesto de promoción municipal
Venezuela	- Impuesto al consumo específico - Impuesto sobre tabacos y cigarrillos - Impuesto al alcohol y bebidas alcohólicas

Fuente: elaboración propia a partir de la Decisión 388.

Para los impuestos indirectos no incluidos en la tabla anterior (Tabla 5), se dispuso que su tratamiento se sujetara a lo dispuesto en la legislación nacional de cada País miembro¹¹⁶⁹.

Para aquellos impuestos indirectos descritos en la Tabla 5, la Decisión dispuso que la devolución del monto efectivamente pagado se haga mediante compensación o reembolso, dejando en manos de los Países miembros la reglamentación acerca de los plazos en que deban efectuarse dichas devoluciones¹¹⁷⁰. Asimismo, la Decisión encomendó a los Países miembros adoptar los sistemas necesarios de control posterior y de comprobación de la documentación sustentadora presentada por los exportadores que les permita asegurar que la exención, devolución, compensación, reembolso o suspensión de los impuestos indirectos se realice de conformidad a lo dispuesto por la normativa comunitaria (Decisión 388).

Por último, el artículo 7 de la Decisión encomendó a los Países miembros informar a la Junta la creación, modificación o derogación de impuestos indirectos en cada uno de los

¹¹⁶⁸ Art. 4 de la Decisión 388.

¹¹⁶⁹ Art. 4 de la Decisión 388.

¹¹⁷⁰ Art. 5 de la Decisión 388.

Países miembros. Así como a informar, también a la Junta, cerca de las acciones que aquellos emprendan para dar cumplimiento a las disposiciones de la presente Decisión.

Con relación a este último aspecto, con la suscripción de la Decisión 388, los Países miembros asumieron la obligación de realizar un conjunto de acciones encaminadas a adecuar su ordenamiento jurídico interno en materia de impuestos indirectos a las prescripciones de la normativa comunitaria. Sin embargo, la misma no contempló plazos para que los Países miembros dieran cumplimiento a las prescripciones de la Decisión; esto llevó a que destacados juristas calificaran a la norma comunitaria (Decisión 388) como una norma incompleta y/o imperfecta¹¹⁷¹; ya que, contrario a lo que significa un proceso, específicamente un proceso de armonización tributaria, no estableció plazo alguno dentro del cual los Países miembros deban ajustar o reformar su normativa interna referente a los impuestos tipo valor agregado.

Esta omisión de la Decisión imposibilitó que la Junta o cualquier otro órgano comunitario, pueda exigir o controlar el cumplimiento de la normativa comunitaria por parte de los Países miembros; esto hizo que en la práctica, lo dispuesto por la Decisión 388 quedará como una simple sugerencia y no como una obligación para los Países miembros¹¹⁷². Quedando así demostrado las limitaciones de la Comunidad para llevar adelante por si sola el proceso de armonización fiscal, ya que la misma no podía cambiar directamente la ley nacional de los Países miembros.

A pesar de ello, la Decisión 388 ha sido la que mayor interés ha despertado en varios sectores de la actividad económica, pues en ella se consagró por vez primera la idea de que el Impuesto tipo Valor Agregado no debía ser trasladado al mercado de consumo de los bienes destinados a la exportación (Principio de país de destino), de tal manera que estos no se encarezcan ni pierdan competitividad respecto a los demás bienes del mercado importador. Por esta razón –como tendremos ocasión de ver más adelante–, se han presentado varias solicitudes de Interpretación Prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la CAN de distintos artículos de la Decisión 388¹¹⁷³, lo que no pasó con las Decisiones 324 y 330.

¹¹⁷¹ MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia... *ob. cit.*, p. 35.

¹¹⁷² *Ibidem*, p. 8.

¹¹⁷³ *Ibidem*, p. 30.

Así pues, a partir de la Declaración de Galápagos de 1989 y gracias al impulso recibido por parte de los Presidentes andinos, el proceso de armonización fiscal adquirió una nueva dinámica. Durante los primeros años de la década de los noventa, se llevaron adelante una serie de reuniones de expertos gubernamentales, de Representantes Alternos ante la Comisión y de la propia Comisión que, a su turno, fueron desembocando en la aprobación de las Decisiones 324, 330 y 388, con los cuales, paulatinamente se fue adoptando un programa de armonización en materia de impuestos indirectos y, en menor medida, también de la tributación directa.

Sin embargo, tras la aprobación de la Decisión 388 en julio de 1996, no se registraron mayores avances en esta materia, pese a que la ya Secretaría General de la CAN fue realizando estudios con el propósito de seguir avanzando con la armonización de la tributación directa e indirecta¹¹⁷⁴; y tuvieron que pasar ocho años para que la Comisión volviera a aprobar nuevas normas comunitarias en esta materia. Estas fueron las Decisiones 599 y 600 de la Comisión, a los cuales dedicaremos las siguientes líneas.

7.4. Armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo

Si bien es cierto que la armonización de los impuestos indirectos tipo valor agregado y selectivo al consumo se remonta a la Declaración de Galápagos de 1989, no fue hasta la constitución y puesta en marcha del Consejo Asesor en abril de 1997 cuando verdaderamente se dio inicio al proceso de armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los Impuestos tipo Valor Agregado (IVA) y de los Impuestos tipo Selectivo al Consumo (ISC). En efecto, fue en la IX Reunión del CPA de 22 y 23 de abril de 1997 donde los Presidentes deciden crear el Consejo Asesor, al que encomendaron la elaboración de una propuesta de armonización de políticas macroeconómicas de los Países miembros. Posteriormente, el propio CPA en su X Reunión de 4 y 5 de abril de 1998, encomendó específicamente al Consejo Asesor realizar los máximos esfuerzos para elaborar una agenda de trabajo para la armonización de las políticas monetarias, cambiarias, financieras y fiscales¹¹⁷⁵.

¹¹⁷⁴ VILLELA, Luis y BARREIX, Alberto: *Taller técnico: Impacto fiscal... ob. cit.*, p. 24.

¹¹⁷⁵ Para una mejor comprensión acerca de los objetivos de la armonización de políticas macroeconómicas en la CAN, véase: SECRETARÍA GENERAL: Armonización de políticas macroeconómicas en la CAN: Una primera aproximación. SG/di 58, 19 de marzo de 1998.

La I Reunión del Consejo Asesor que tuvo lugar en Quito los días dos y tres de marzo de 1998, marcó un antes y un después en el proceso de armonización de la tributación indirecta en la CAN. Según consta en la Declaración final de esta I Reunión, el Consejo Asesor acordó, entre otras cosas, adoptar un sistema tributario eficiente para evitar la evasión fiscal y elaborar una agenda para la armonización de las políticas macroeconómicas en los Países miembros¹¹⁷⁶. En octubre del mismo año, en su II Reunión¹¹⁷⁷, el Consejo Asesor acordó limitar su agenda inicial a dos temas: la definición y monitoreo de metas y criterios de convergencia macroeconómica, y la armonización de la tributación indirecta. Con relación a este último, instruyó a la Secretaría General dar inicio a los estudios necesarios y convocar a una reunión de expertos gubernamentales para tratar este tema, específicamente en lo relativo al IVA.

En cumplimiento del mandato del Consejo Asesor, la Secretaría General solicitó a los Países miembros la designación de expertos gubernamentales para llevar adelante una reunión preparatoria sobre la armonización de la tributación indirecta, la misma que tuvo lugar el 23 de julio de 1999¹¹⁷⁸. En ella se solicitó a los Países miembros la elaboración de amplios y profundos estudios sobre sus respectivos esquemas de tributación indirecta de acuerdo a unos términos de referencia previamente definidos por la propia Secretaría General¹¹⁷⁹. Asimismo, con la colaboración del BID¹¹⁸⁰, se acordó la contratación de un grupo de consultores para la elaboración de informes de consultoría tendentes a alcanzar la armonización de la tributación indirecta, específicamente en lo relativo al IVA y al ISC¹¹⁸¹.

¹¹⁷⁶ SECRETARÍA GENERAL: *Declaración Final de la Primera Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y responsables de planeación económica de los Países Miembros de la CAN*. Quito, 3 de marzo de 1998.

¹¹⁷⁷ SECRETARÍA GENERAL: *II Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de los Países Miembros*. Santafé de Bogotá, 24 de octubre de 1998.

¹¹⁷⁸ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de actividades de la SGCA (Junio 1999 – mayo 2000). SG/di 241, de 23 de mayo de 2000.

¹¹⁷⁹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Guía para la presentación de los trabajos de los expertos sobre tributación indirecta. Lima, Perú.

¹¹⁸⁰ A efectos de llevar adelante los trabajos tendentes a lograr la armonización tributaria en la CAN, la Secretaría General suscribió un Convenio de colaboración con el BID, denominado Convenio de Apoyo a la Armonización de las Políticas Macroeconómicas en la CAN, ATN/SF-6307-RG. Con los recursos de dicho Convenio, la Secretaría General encargó la elaboración de diferentes informes sobre tributación indirecta, tanto a consultores nacionales como internacionales.

¹¹⁸¹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General de la CAN al Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica. SG/dt 57 1999, de 6 de mayo de 1999.

El objetivo central de esta consultoría fue la contar con un estudio que permita la identificación de etapas y propuesta de un cronograma para la armonización de los impuestos indirectos en los Países Miembros de la CAN. Específicamente, con esta consultoría se buscaba:

- a) Estudiar la legislación de todos los Países miembros de la CAN, en lo relacionado con los impuestos indirectos que incidan en las operaciones intra y extra comunitarias (en particular en lo relativo al IVA, ISC, Impuesto a los productos Suntuarios, Impuestos a las Transacciones Financieras) así como los Tratados internacionales que se ocupan del tema de la tributación indirecta y que se encuentran incorporados en la legislación de los Países miembros;
- b) Estudiar los efectos que derivan de la ausencia de una política armonizadora en materia fiscal en el interior de la Comunidad (Problemas de doble y múltiple imposición);
- c) Examinar las condiciones de administración de los tributos indirectos en los Países miembros de la CAN, y su consonancia con el principio de eficiencia en materia tributaria;
- d) Examinar la participación de los ingresos tributarios correspondientes en el conjunto de recursos de los Países miembros en un lapso de cinco años; y,
- e) Proponer medidas dirigidas a la armonización de la tributación indirecta.

Para cumplir con estos objetivos, se encomendó al consulto llevar adelante las siguientes actividades¹¹⁸²:

- a) Desarrollar un estudio comparativo de la legislación interna en cada País miembro, de forma tal que permita identificar áreas de coincidencia y de divergencia en su aplicación;
- b) Identificar los mecanismos administrativos o legales más idóneos aplicados por cada País miembro en la optimización de cada uno de los impuestos indirectos a ser tratados, así como las falencias más notorias que limitan las recaudaciones;
- c) Analizar la política y objetivos de cada gobierno de los Países miembros en el corto y mediano plazo; y,
- d) Elaborar una propuesta de etapas y cronograma para la aproximación y posterior armonización del tema de la tributación indirecta.

¹¹⁸² *Ibidem.*

Fruto de estas consultorías fue la elaboración de sendos trabajos tendentes a lograr la armonización de la tributación indirecta en la CAN. De entre estos, especial mención mereció el trabajo desarrollado por el consultor Mauricio Plazas Vega, quien presentó un estudio muy completo titulado: *Condiciones para la armonización tributaria en los países andinos en lo que atañe a los impuestos indirectos* (SG/dt 73, de 11 de octubre de 1999)¹¹⁸³. Este documento llegó a identificar un conjunto de temas a ser abordados en el proceso de armonización y propuso un cronograma por etapas para el desarrollo de esta actividad¹¹⁸⁴. Este trabajo sirvió como documento base para posteriores trabajos, propuestas y proyectos de Decisiones.

Habiéndose culminado todas las consultorías encomendadas, estos trabajos fueron enviados a los Países miembros para que los mismos realizaran sus respectivas consultas y observaciones¹¹⁸⁵. Asimismo, se convocó a una primera reunión de expertos gubernamentales sobre armonización de impuestos indirectos para noviembre de ese mismo año, en la que se pretendía analizar los documentos enviados a los Países miembros y empezar a trabajar en una propuesta de Decisión; empero, dicha reunión no se llevó a cabo por falta de *quórum* y la misma se convirtió en una reunión informal, sin embargo, en ella se llegaron a unos acuerdos preliminares acerca de su tratamiento¹¹⁸⁶ y se acordó realizar sendas reuniones de expertos gubernamentales en los primeros meses del año 2000; ya que era intención de la Secretaría General hacer todo lo posible para lograr la aprobación de Decisiones sobre armonización de los impuestos indirectos en el transcurso del año¹¹⁸⁷. Empero, y como tendremos ocasión de ver más abajo, esto no fue posible y el tema se mantuvo fuera de la agenda de trabajo de los Países miembros.

En un intento de dar continuidad al proceso ya iniciado, la Secretaría General tomó la iniciativa de presentar al BID un nuevo proyecto de cooperación técnica el cual

¹¹⁸³ Véase: SECRETARÍA GENERAL: *Condiciones para la armonización tributaria en los países andinos en lo que atañe a los impuestos indirectos*. SG/dt 73, de 11 de octubre de 1999.

¹¹⁸⁴ El cronograma propuesto en el documento distingue dos grandes períodos: i) de preparación y discusión y, ii) de ejecución. El primer período hacía referencia a las reuniones preparatorias para la elaboración de un proyecto de Decisión; por su parte, el segundo período hacía referencia a la aprobación misma de la Decisión con el cual daría inicio al cumplimiento de los plazos en ella prevista. Dicho cronograma comprendía la realización de un conjunto de actividades a desarrollarse entre septiembre de 1999 y julio del año 2000.

¹¹⁸⁵ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la SGCA sobre los avances en el cumplimiento de las Directrices dadas por el XI Consejo Presidencial Andino. SG/di 212, de 2 de diciembre de 1999.

¹¹⁸⁶ Véase: SECRETARÍA GENERAL: *Cumplimiento de las Directrices... ob. cit.*; y, SECRETARÍA GENERAL: *Evaluación del cumplimiento de los compromisos adoptados... ob. cit.*

¹¹⁸⁷ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de actividades de la SGCA (Junio 1999 – mayo 2000). SG/di 241, de 23 de mayo de 2000.

pretendía acercar posiciones en cada uno de los tópicos identificados en el informe de consultoría presentado por el consultor Mauricio Plazas Vega en agosto de 1999¹¹⁸⁸. Este nuevo proyecto tenía como objetivo principal desarrollar propuestas de normas comunitarias, en torno al proceso de armonización de la tributación indirecta en la CAN. A este efecto, la Secretaría General elaboró un documento de Términos de Referencia el cual contenía las actividades a desarrollar por el consultor. En esta oportunidad, el informe fue encomendado a los consultores Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega.

Paralelamente, la Secretaría General tuvo a bien elaborar un extenso documento sobre la armonización de los impuestos indirectos en la CAN¹¹⁸⁹. Este documento contenía un análisis minucioso de las principales diferencias del IVA y del ISC en los cinco Países miembros; específicamente en lo que se refiere a las tarifas y a los sistemas de exención o exclusión de dichos impuestos. Posteriormente, en febrero y agosto de 2003 este documento fue actualizado y, al igual que los anteriores, fue remitido a los Países miembros para su valoración.

En junio del año 2000, en la IV Reunión del Consejo Asesor, con el ánimo de implementar acciones efectivas que conduzcan a la progresiva armonización de la tributación indirecta, los representantes de los Países miembros decidieron establecer un grupo de trabajo permanente para desarrollar este tema; a este efecto, encomendaron a las instituciones nacionales acreditar a sus respectivos delegados ante la Secretaría General¹¹⁹⁰. Posteriormente, sobre la base de este grupo de trabajo se convocaron a sendas reuniones de expertos gubernamentales para tratar este tema; empero, su tratamiento no fue posible hasta mediados del 2002, es decir, dos años después de haberse constituido dicho grupo de trabajo.

Una de las razones fundamentales de esta prolongada inactividad de la Secretaría General y del grupo de trabajo, en parte se debió a la demora en la entrega del informe

¹¹⁸⁸ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Reunión preparatoria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales, Planeación y Gerentes Economía de la CAN. SG/RP. CAMHBC/di 2, 26 DE ABRIL DE 2000, 3.1.1; y, SECRETARÍA GENERAL: Informe de los avances en la agenda de trabajo del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planificación Económica de la CAN. SG/di 253, de 17 de julio de 2000.

¹¹⁸⁹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: CAN: Impuestos Indirectos. SG/di 252, de 14 de julio de 2000.

¹¹⁹⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: IV Reunión Ordinaria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica. Lima, 8 de junio de 2000.

de consultoría encargada en abril del año 2000. Dicho informe, que en principio debía estar concluido a finales del mismo año, fue entregado recién en mayo de 2002¹¹⁹¹, y remitido a las autoridades competentes de los Países miembros en junio del mismo año¹¹⁹² para su consideración.

Este nuevo documento (SG/di 428, de 5 de julio de 2002) contenía recomendaciones puntuales acerca de la armonización de la tributación indirecta en la CAN (19 recomendaciones para el IVA, y seis recomendaciones para el ISC) y tres Proyectos de Decisión de armonización de los impuestos indirectos; los cuales, en opinión de la Secretaría General, se ajustaban a la etapa de integración en la cual se encontraba la CAN; lo cual, en principio, era bueno, pues de esta manera no era necesario realizar cambios drásticos en las legislaciones de los Países miembros.

El Anexo I del documento contempló una hoja de ruta a seguir en el proceso de armonización. En ella se presentó un programa de estudios y un cronograma de instrumentación. Dentro del programa de estudios se contempló la realización de un conjunto de trabajos para determinar el alcance y el impacto de las recomendaciones del documento, así como para adelantar estudios que complementasen el mismo, todos a realizarse durante el año 2003. Por su parte, el cronograma de instrumentación previó tres etapas a seguir en todo el proceso de armonización; la primera debía finalizar en diciembre de 2003, la segunda en diciembre de 2005 y la tercera en diciembre de 2007; en cada una de ellas debía alcanzarse unos objetivos específicos. Empero, esto no fue posible y dicho programa no pudo cumplirse.

Posteriormente, y en base a este Informe de Consultoría, la Secretaría general tuvo a bien elaborar un documento de trabajo complementario (SG/dt 200, de 20 de febrero de 2003)¹¹⁹³ sobre la armonización de impuestos indirectos en los Países miembros de la

¹¹⁹¹ Véase: ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en la CAN. Elaboración de recomendaciones y normativas sobre armonización de tributos indirectos*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2002; y, ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *Armonización fiscal de impuestos indirectos en los países de la CAN. Elaboración de recomendaciones y políticas sobre: Armonización de impuestos indirectos*. Informe final. SG/di 428, de 5 de julio de 2002.

¹¹⁹² Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de Actividades de la SGCA (julio de 2001 – junio de 2002). SG/di 429, de 5 de julio de 2002; y, SECRETARÍA GENERAL: SGCA – Balance de una gestión – agosto 1997 – 2002. SG/di 466, de 11 de octubre de 2002.

¹¹⁹³ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Armonización de impuestos indirectos en los Países miembros de la CAN: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) - documento preliminar. SG/dt 200, de 20 de febrero de 2003.

CAN. Este documento contenía un análisis minucioso de las principales diferencias del IVA y del ISC en los cinco Países miembros, específicamente en lo que se refiere a las tarifas y a los sistemas de exención o exclusión de dichos impuestos. Ambos documentos, el Informe de Consultoría y el Documento complementario, fueron remitidos a los Países miembros para su valoración.

Contando ya con el Informe de consultoría y con el documento de trabajo complementario, en febrero de 2003, funcionarios de la Secretaría General, del BID y los consultores contratados, realizaron una gira conjunta por los cinco Países miembros con el objetivo de conocer de primera mano las observaciones generales a los documentos enviados por la Secretaría General, en especial, al último Informe de Consultoría y sus perspectivas sobre el mismo¹¹⁹⁴. A la culminación de la gira, la Secretaría General consideró que había llegado el momento de dar inicio a las negociaciones sobre la armonización tributaria y convocó a la I Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos, reunión que tuvo lugar los días 24 y 25 de abril de 2003¹¹⁹⁵. A la mencionada reunión asistieron delegaciones de todos los Países miembros, conformada por funcionarios de los Ministerios de Economía y de las Administraciones tributarias; así como funcionarios de la Secretaría General, representantes del BID y consultores especializados.

En esta I Reunión de Expertos Gubernamentales, los representantes de los Países miembros aprobaron un cronograma y una metodología de trabajo para las cuatro primeras reuniones que debían desarrollarse en abril, junio, agosto y septiembre de 2003. En cada una de ellas se programó abordar el análisis de determinados artículos de las tres propuestas de Decisión presentadas en el Informe de Consultoría. En principio se había previsto concluir la ronda de negociaciones en estas cuatro reuniones, pero pronto se vio que esto no iba a ser posible, pues ya en la primera reunión se postergó el análisis de cuatro artículos de la primera propuesta de Decisión. Esto obligó a la realización de más sesiones de las que en principio se había previsto en el programa de trabajo aprobado en la I Reunión.

¹¹⁹⁴ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe sobre el Proyecto de armonización de impuestos indirectos. A la Sexta Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN. 26 de junio de 2003, Bogotá – Colombia. SG/CAMHBC/VI/dt 2, 3 de junio de 2003 (0.2).

¹¹⁹⁵ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe I Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. SG/REG.AI/I/Informe, de 28 de abril de 2003 (0.2.2).

Los documentos base de esta reuniones fueron los siguientes:

- a) SG/di 428. La armonización fiscal de impuestos indirectos en los países de la CAN. Elaboración de recomendaciones y políticas sobre: Armonización de impuestos indirectos. Informe final. 5 de julio de 2002; y,
- b) SG/dt 200. Armonización de impuestos indirectos en los Países miembros de la CAN: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) - documento preliminar. 20 de febrero de 2003.

Estos documentos contenían las tres propuestas de Decisión a ser analizadas por los expertos gubernamentales, estas son:

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

En cuanto a la metodología de trabajo, los representantes de los Países miembros decidieron que las reuniones de expertos tendrían como objetivo, buscar el consenso de los delegados de los Países miembros respecto de los criterios adoptados en las propuestas de Decisión. Para ello, la Secretaría General procedería a recoger las observaciones de los delegados, utilizando “corchetes” en aquellos puntos en los que no se llegare a un consenso para su posterior consideración. Asimismo, se estableció un sistema virtual de trabajo en grupo a distancia como una herramienta adicional para la coordinación del trabajo. Por último, los representantes de los Países miembros tomaron la decisión de que la sede de las reuniones sea rotativa, de manera que todos los países tengan la oportunidad de acreditar amplias delegaciones.

Siguiendo la metodología aprobada, los delegados de los Países miembros procedieron al análisis minucioso de los primeros 16 artículos de la primera propuesta de Decisión. Cabe resaltar que en la mayoría de ellos no hubo dificultad para llegar a un consenso, ya que, las modificaciones, adiciones o supresiones a dichos artículos fueron mínimas y no representaron mayores inconvenientes; sin embargo, los artículos referentes a la

incorporación y transformación de bienes (artículo 8), retiro de bienes (artículo 9), solidaridad con el responsable directo (artículo 12) y responsabilidad subsidiaria (artículo 13) quedaron para ser analizados en profundidad en la próxima reunión.

La II Reunión de Expertos se celebró en la ciudad de Quito los días 17 y 18 de junio de 2003¹¹⁹⁶. Esta reunión continuó con la dinámica de la anterior y retomó el análisis en profundidad de la primera propuesta de Decisión a partir del artículo 17 hasta el numeral primero del artículo 26; con excepción del artículo referente a tarifas (artículo 23), ya que se había previsto su análisis para la siguiente sesión. Al igual que en la I Reunión, la mayoría de los artículos no presentó dificultad para llegar a un consenso, ya que las observaciones fueron mínimas y no presentaron mayores inconvenientes, es más, no se postergó el análisis de ningún artículo previsto para esta reunión.

Sin embargo, al momento de tratar los puntos tres y cuatro de la agenda, referente a las observaciones de los artículos pendientes de análisis de la I Reunión, la delegación de Perú manifestó no encontrarse en posición de abordar su análisis ya que no había concluido las consultas internas sobre el contenido de dichos artículos; quedando así nuevamente postergado su tratamiento. Este último hecho hizo que la Secretaría General hiciera público su preocupación de no poder cumplir el programa aprobado en la I Reunión si no se intensificaba el ritmo de trabajo, así que se acordó extender un día más la duración de las próximas reuniones¹¹⁹⁷.

La III Reunión de Expertos tuvo lugar en la ciudad de Bogotá los días 4, 5 y 6 de agosto de 2003¹¹⁹⁸. En ella se dio por finalizado el análisis de la primera propuesta de Decisión sobre la armonización de los aspectos sustanciales del IVA; sin embargo, quedaron pendientes de consulta (encorchetados) la redacción de siete artículos de la propuesta (artículos 12, 18, 19, 23, 25, 28 y 30), la mayoría de ellos observados por la delegación

¹¹⁹⁶ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Segunda Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. SG/REG.AI/II/Informe, de 24 de junio de 2003 (0.2.2).

¹¹⁹⁷ Los avances de ambas reuniones fueron presentadas a la VI Reunión del Consejo Asesor de junio de 2003. En esta oportunidad, el Consejo Asesor, a tiempo de expresar su complacencia con los resultados de las dos primeras reuniones del grupo de expertos, comprometió su apoyo al trabajo que venía desarrollando dicho grupo e instó concluir su tratamiento hasta finales del año 2003. SECRETARÍA GENERAL: Sexta Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN. 26 de junio de 2003, Bogotá – Colombia. SG/CAMHBC/VI/ACTA/Rev. 1, 3 de julio de 2003 (0.2).

¹¹⁹⁸ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Tercera Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 4-6 de agosto de 2003. SG/REG.AI/III/Informe, de 8 de agosto de 2003.

de Perú, seguido de las delegaciones de Colombia y Ecuador, los cuales se retomarían en la siguiente reunión. Asimismo, quedó pendiente la redacción e inclusión de un nuevo artículo para suspender los efectos de la Decisión en situaciones excepcionales.

Este nuevo proyecto de Decisión, en comparación al inicialmente presentado, modificó la redacción de 11 artículos; eliminó la redacción de los artículos 8, 12 y 13, que recordemos fueron los observados en la I Reunión; y, añadió cuatro artículos sobre principios de imposición de bienes (artículo 22), principios de imposición sobre servicios (artículo 24), crédito fiscal de activos fijos o bienes de capital (artículo 28) y crédito fiscal en el caso de operaciones sujetas a tasa preferencial (artículo 30); al final de la III Reunión, el proyectos de Decisión quedó compuesto por 32 artículos.

La IV Reunión de Expertos tuvo lugar en la ciudad de Caracas los días 17, 18 y 19 de septiembre de 2003¹¹⁹⁹. En ella se analizaron los artículos que habían sido observados en la anterior reunión (siete artículo), de los cuales, sólo tres fueron consensuados y cuatro permanecieron pendientes de consulta; se añadió un nuevo artículo sobre salvaguardia (artículo 29) que había sido solicitado en la anterior reunión; y, se eliminó la redacción de tres artículos, referente a los impuestos selectivos al consumo (artículo 18), crédito fiscal en el caso de operaciones sujetas a tasa preferencial (artículo 30) y plazos especiales de vigencia (artículo 32). Llama la atención el hecho de que en esta reunión aparecieron tres nuevas observaciones al proyecto de Decisión que no habían sido previstos en anteriores reuniones; así como la eliminación del artículo 30, que, recordemos, había sido añadido en la anterior reunión. A la finalización de esta Reunión, quedó consensuado a nivel técnico la propuesta de la primera Decisión sobre armonización de los aspectos sustanciales del IVA.

Sin embargo, tal como adelantamos arriba, no fue posible cumplir con el programa aprobado en la I Reunión de abril de 2003, la cual, recordemos, previó llevar adelante el análisis de las tres propuestas de Decisión en estas cuatro primeras reuniones. A la luz de los hechos, las delegaciones de los Países miembros tomaron la decisión de convocar una V Reunión de Expertos Gubernamentales para abordar el análisis de la segunda y tercera propuesta de Decisión; así como solicitar la celebración de una reunión a alto

¹¹⁹⁹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Cuarta Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 17-19 de septiembre de 2003. SG/REG.AI/IV/Informe, de 24 de septiembre de 2003.

nivel de Viceministros y Directores de Administraciones Tributarias con el objetivo fundamental de definir las observaciones pendientes de la primera propuesta de Decisión, así como de las que pudieran surgir de la segunda y tercera propuesta. En principio la V Reunión de Expertos debía celebrarse los días 4, 5 y 6 de noviembre y, la reunión de alto nivel el día 7 de noviembre de 2003, para así cumplir con el mandato del Consejo Asesor de culminar durante el presente año el análisis de las propuestas de armonización de la tributación indirecta; empero, esto no fue posible ya que la V Reunión de Expertos recién pudo llevarse a cabo en diciembre de 2003 y la reunión de alto nivel en febrero de 2004.

La V Reunión de Expertos se celebró en la sede de la Secretaría General los días 9, 10 y 11 de diciembre de 2003¹²⁰⁰. En ella se procedió a perfeccionar la redacción de algunos artículos de la primera propuesta de Decisión; e inmediatamente después, se abordó de lleno la segunda y tercera propuesta de Decisión. El análisis de la segunda propuesta de Decisión, referente a la armonización de aspectos procedimentales del IVA, no presentó mayores dificultades y todos los artículos fueron consensuados, quedando su redacción aprobado a nivel técnico; además, se acordó que el mismo forme parte de la primera propuesta de Decisión y, se encomendó a la Secretaría General realizar una revisión formal de la misma.

Con relación a la tercera propuesta de Decisión, sobre régimen andino de impuestos selectivos al consumo, los expertos gubernamentales avanzaron en su análisis hasta el artículo 11. A diferencia de la propuesta anterior, esta si presentó algunas dificultades, ya que de los 11 artículos analizados, en tres de ellos no fue posible llegar a un consenso y su tratamiento fue postergado. No habiendo concluido con el análisis de la tercera propuesta, las delegaciones de los Países miembros acordaron realizar una VI Reunión de Expertos Gubernamentales para concluir el análisis de dicha propuesta.

La VI Reunión de Expertos nuevamente se llevó a cabo en la sede de la Secretaría General el 16 de febrero de 2004¹²⁰¹. En ella los expertos gubernamentales finalizaron el análisis de todos los artículos de la tercera propuesta; empero, aún permanecían

¹²⁰⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Quinta Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 9-11 de diciembre de 2003. SG/REG.AI/V/Informe, de 12 de diciembre de 2003 (0.2.2).

¹²⁰¹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Sexta Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 16 de febrero de 2004. SG/REG.AI/VI/Informe, de 27 de marzo de 2004 (0.2.2).

pendientes de solución los tres artículos observados en la anterior reunión. De entre estos, el que mayor preocupación causaba era el relativo al cálculo de las cargas tributarias de los impuestos selectivos al consumo (artículo 10), en especial, la metodología aplicada por Venezuela, la cual no era comparable con el resto de los Países miembros. Con el ánimo de no entorpecer las negociaciones, la Secretaría General acordó tratar directamente el tema con la delegación de Venezuela para poder llegar a un acuerdo.

Asimismo, en esta reunión, una vez más, las delegaciones de los Países miembros realizaron modificaciones a la primera propuesta de Decisión, ahora sobre aspectos sustanciales y procedimentales del IVA. En esta oportunidad, los expertos gubernamentales introdujeron algunas modificaciones a la propuesta, algunas de forma y otras de fondo; pero aún permanecían diez artículos en observación, los cuales se previó ser definidos en una reunión de alto nivel de Viceministros y Directores de Administraciones Tributarias a desarrollarse el 17 de febrero del mismo año.

Tal como estaba previsto, la Reunión de Viceministros y Directores de Administraciones Tributarias se llevó a cabo en la sede de la Secretaría General el 17 de febrero de 2004¹²⁰². La reunión tuvo como punto central de la agenda definir los puntos pendientes del proyecto de Decisión de Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales del IVA. Desde el principio hubo una gran coincidencia entre los representantes de los Países miembros y pronto se llegaron a acuerdos respecto a las observaciones, lográndose un texto consensuado¹²⁰³. Al final de la reunión sólo quedó pendiente la redacción del artículo 40 del proyecto, el cual hacía referencia a la forma de entrada en vigencia de la Decisión. Debido a la sensibilidad del tema, los representantes de los Países miembros solicitaron a la Secretaría General preparar un informe acerca de las opciones para la entrada en vigencia de la Decisión.

¹²⁰² Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe: Reunión de Viceministros y Directores de Administración Tributaria, 17 de febrero de 2004, Lima – Perú. SG/VM.DAT/INFORME, 19 de febrero de 2004 (0.2.2).

¹²⁰³ En esta Reunión de Viceministros y Directores de Administraciones Tributarias se llegó a los siguientes acuerdos:

- Se fijó un tope máximo a las tasa del IVA armonizado;
- Se aprobó una sola tasa general del 19% y una tasa preferencial no inferior al 30% de la primera;
- La no creación de más exclusiones de bienes y servicios a partir de la aprobación de la Decisión; y,
- El desmantelamiento gradual de las exclusiones existentes hasta las estrictamente permitidas.

Habiéndose prácticamente concluido el análisis de las propuestas de Decisión, los expertos gubernamentales y la Secretaría General vieron conveniente elevar informe a la VII Reunión del Consejo Asesor acerca del estado de las negociaciones sobre las propuestas de Decisión¹²⁰⁴. Habiendo oído el informe de la Secretaría General, los representantes de los Países miembros vieron conveniente la realización de una VII Reunión de Expertos Gubernamentales a convocarse los primeros días de mayo de 2004. En ella debía terminarse de afinar la redacción final de la primera propuesta de Decisión sobre el IVA y concluir la discusión sobre la segunda propuestas de Decisión¹²⁰⁵.

De conformidad al mandato del Consejo Asesor, los días 3, 4 y 5 de mayo de 2004 se llevó a cabo la VII Reunión de Experto Gubernamentales en la sede de la Secretaría General¹²⁰⁶. Tras un profundo análisis del contenido de ambas propuestas de Decisión, y la reformulación de algunos artículos, los expertos gubernamentales dieron por aprobado el texto final de ambos proyectos de Decisión; quedando pendiente de ratificación sólo la redacción final del artículo 25 sobre exclusión de servicios por parte de Perú, quienes manifestaron que debían realizar consultas internas antes de proceder a su aprobación.

Asimismo, en esta reunión se retomó el análisis acerca de las modalidades de entrada en vigencia de las propuestas de Decisión previstas en los artículos 40 y 12 de la primera y segunda propuesta, respectivamente. En este punto, la Secretaría General dio a conocer el contenido de dos informes de consultoría que habían sido encomendados durante la Reunión de Viceministros y Directores de Administraciones Tributarias¹²⁰⁷.

Ambos informes hicieron un análisis sobre las dos formas de entrada en vigencia de las Decisiones comunitarias previstas por el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia,

¹²⁰⁴ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe al VII Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica Sobre el Avance en el Programa de Trabajo. SG/CAMHBC/VII/di 1, 8 de marzo de 2004 (0.2).

¹²⁰⁵ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe Séptima Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN. 31 de marzo de 2004, Lima – Perú. SG/CAMHBC/VII/ACTA/Rev. 2, 12 de abril de 2004 (0.2).

¹²⁰⁶ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe Séptima Reunión de Expertos Gubernamentales para la Armonización de Impuestos Indirectos, 3, 4 y 5 de mayo de 2004, Lima – Perú. SG/REG.AI/VII/Informe, de 6 de mayo de 2004 (0.2.2).

¹²⁰⁷ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe sobre la entrada en vigencia del proyecto de Decisión Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos al valor agregado. SG/di 619, de 30 de abril de 2004 (0.2).

bien por aplicación directa a partir de su publicación en la GOAC (o desde la fecha prevista por la propia Decisión), o por incorporación al Derecho interno. En sus conclusiones, ambos informes coincidieron en que la naturaleza jurídica de los proyectos de Decisión y la materia en ellas regulada, exigía que su entrada en vigor opere de manera simultánea en todos los Países miembros; aún más, en opinión de los consultores, sólo era posible garantizar que las disposiciones de los proyectos de Decisiones generen al mismo tiempo, y en todos los Países miembros, las mismas obligaciones de “hacer” y de “no hacer” en ellas previstas si las mismas entraban en vigor simultáneamente en todos los Países miembros. Por otra parte, ambos informes señalaron los inconvenientes de la opción de la entrada en vigor por incorporación al Derecho interno, destacando el hecho de que esta opción podía llegar a desnaturalizar la norma, poner en riesgo la unidad del sistema comunitario y dar lugar a una inseguridad jurídica. Así pues, ambos informes recomendaron que los proyectos de Decisión deberían pasar a integrar el Derecho interno de los Países miembros a partir de su publicación en la GOAC.

Estos informes de consultoría fueron objeto de un profundo análisis por parte de los delegados de los Países miembros, ahí se analizó y debatió el tema desde el punto de vista jurídico y práctico. De las liberaciones de la reunión se pudo concluir que las dos opciones eran perfectamente válidas desde el punto de vista jurídico, pero tenía implicaciones políticas y prácticas diferentes¹²⁰⁸. Al final de la discusión, sólo las delegaciones de Ecuador y Venezuela eran partidarios de la entrada en vigor de las Decisiones por aplicación directa; Colombia dio a conocer su preferencia por seguir el mecanismo de incorporación al Derecho interno de los Países miembros, y así evitar posibles inconvenientes; Perú señaló que el tema se encontraba en consulta, aunque dejó entrever su inclinación por la modalidad de la incorporación al Derecho interno; y, Bolivia aún no tenía una posición oficial. No habiendo sido posible llegar a un consenso acerca de la modalidad a adoptar, los representantes de los Países miembros acordaron someter a nivel ministerial las dos opciones, para que sea esta instancia la que termine de definir el contenido de ambos artículos.

¹²⁰⁸ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe: Armonización impuestos indirectos. Octava Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN, 11 de julio de 2004, Quito – Ecuador. SG/CAMHBC/VIII/di 1/Rev. 2, 2 de julio de 2004 (0.2).

Posteriormente, en julio de 2004, ante la proximidad de la VIII Reunión del Consejo Asesor, la Secretaría General convocó a una nueva reunión de expertos gubernamentales (VIII Reunión) por videoconferencia para tratar la redacción final del artículo 25 que había quedado pendiente¹²⁰⁹. Al inicio de la reunión, la Secretaría General resaltó la importancia de llegar a la próxima reunión del Consejo Asesor con un texto final ya consensuado a nivel técnico de ambas propuestas de Decisión, a fin de que la reunión del Consejo pueda concentrarse íntegramente en el análisis de la entrada en vigor de las propuestas de Decisión.

Con relación a la redacción del artículo 25, la delegación de Perú aún mantenía sus observaciones al contenido del referido artículo. Luego de un intercambio de opiniones, y con el ánimo de no entorpecer el proceso de armonización tributaria y alcanzar un consenso definitivo, la delegación de Perú propuso una nueva redacción para el referido artículo. Esta nueva propuesta de redacción fue acogida por las demás delegaciones, con lo que la propuesta de Decisión quedó consensuada a nivel técnico, quedando pendiente como único punto a ser tratado en la reunión del Consejo Asesor la redacción final de los artículos referentes a la entrada en vigor de ambas Decisiones.

Contando ya con los textos consensuados de ambos proyectos de Decisión, en julio de 2004 se convocó a la VIII Reunión del Consejo Asesor que tuvo lugar en la ciudad de Quito¹²¹⁰. En esta reunión, el Consejo Asesor a tiempo de felicitar al grupo de expertos gubernamentales por haber logrado consensuar los dos proyectos de Decisión, y desoyendo las recomendaciones de los informes solicitados, acordaron que la modalidad de entrada en vigor de ambos proyectos, por consideraciones de índole legal y político, sea bajo la modalidad de incorporación al Derecho interno de los Países miembros cuando así lo prevea su norma constitucional; en consecuencia, dichas Decisiones entrarían en vigor el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente de incorporación en la Secretaría General. Asimismo, encomendaron a la Secretaría General adecuar la redacción de los artículos donde se prevé una fecha de cumplimiento, para que refleje un plazo

¹²⁰⁹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe Octava Reunión por videoconferencia de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos, 1 de julio de 2004, Lima Perú. SG/REG.AI/VIII/Informe, 1 de julio de 2004 (0.2.2).

¹²¹⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Octava Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN. 11 de julio de 2004, Quito, Ecuador. SG/CAMHBC/VIII/ACTA/Rev. 1, 19 de julio de 2004 (0.2).

equivalente contado a partir de la entrada en vigencia de ambas Decisiones. Asimismo, vieron conveniente recomendar a la Comisión la aprobación de ambos proyectos.

Es en estos antecedentes y después de un largo período de iniciado el proyecto de armonización de los impuestos indirectos en la CAN, la Comisión en reunión ampliada con los Ministros de Economía, Hacienda o Finanzas, celebrada en la ciudad de Quito el 12 de julio de 2004, y con el voto favorable de los cinco Países miembros, tuvo a bien aprobar la Decisión 599¹²¹¹, relativa a la *Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado*, y la Decisión 600¹²¹² sobre *Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo*. Decisiones que vinieron a complementar lo dispuesto por las Decisiones 330 y 388.

Con la aprobación de estas Decisiones, la CAN pretendió, entre otras cosas, promover la neutralidad del IVA y del ISC, a fin de que dichos impuestos no lleguen a causar distorsiones en el comercio de bienes y servicios en el mercado intracomunitario. En definitiva, con la aprobación de estas Decisiones se buscaba garantizar unas condiciones de competencia equitativas entre los Países miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, así como ofrecer mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales.

A manera de resumen, y antes de ingresar al análisis minucioso de ambas Decisiones, debemos señalar que la aprobación de estas Decisiones fue el fruto de la voluntad política de altas autoridades de los Países miembros, de la capacidad de los expertos gubernamentales y de la constancia de la Secretaría General; así como gracias al apoyo técnico y financiero del BID. El proceso se inició con un estudio base encomendado a consultores especializados, continuó con una serie de giras por los Países miembros y concluyó con la celebración de ocho reuniones de expertos gubernamentales y altas autoridades tributarias todas organizadas por la Secretaría General.

Habiendo visto todo el proceso y las diferentes etapas de la misma, a continuación nos introduciremos en el análisis por separado del contenido de ambas Decisiones.

¹²¹¹ Decisión 599, de 12 de julio de 2004, de Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado. *GOAC*, Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 1 – 12.

¹²¹² Decisión 600, de 12 de julio de 2004, de Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. *GOAC*, Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 12 – 16.

7.4.1. Armonización del impuesto al valor agregado. Decisión 599

El IVA aprobado por la CAN en la Decisión 599, adoptó las mejores prácticas internacionales para evitar distorsiones comerciales por diferencias entre los distintos sistemas tributarios de los Países miembros, asegurando la neutralidad, simplicidad, la competitividad, la equidad horizontal entre los contribuyentes y, la coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias¹²¹³; así como la adopción de mecanismos administrativos que permitan combatir la evasión fiscal. Así, al estar grabadas prácticamente la totalidad de las transacciones económicas, se facilita la fiscalización del impuesto a lo largo de la cadena de producción y distribución del producto y/o servicio¹²¹⁴. Asimismo, recuperó el IVA en las inversiones y en las exportaciones para asegurar que la carga tributaria recaiga única y exclusivamente sobre el consumo.

La importancia y trascendencia de la aprobación de la Decisión 599 llevó a importantes autoridades de organismos internacionales¹²¹⁵, así como a destacados académicos de la región¹²¹⁶ a señalar que el grado de acuerdo de armonización tributaria alcanzado en la CAN, sólo tiene como precedente la experiencia de la UE; y constituye un antecedente en el mundo en vías de desarrollo. En efecto, la aprobación de la Decisión 599 representó un acuerdo en el diseño de un IVA moderno y coordinado, inclusive en sus aspectos procedimentales¹²¹⁷. Sin embargo, desde ya, debe adelantarse que los resultados obtenidos en este campo son menos trascendentes que lo que en principio era de esperar.

Como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, la aprobación del IVA comunitario no fue un proceso sencillo ni dinámico; al contrario, se requirió varios años de trabajo y un

¹²¹³ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos en la CAN*, Banco Interamericano de Desarrollo, Lima: Perú, 2004, p. 16; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación: Experiencias de la CAN y la Unión Europea*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Documento preparado para el diálogo de políticas, 2005, p. 4.

¹²¹⁴ VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria... ob. cit.*, p. 21; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*, p. 5.

¹²¹⁵ Por ejemplo: D. Peter M. Kalil, Jefe de la División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos, Departamento de Integración y Programas Regionales (Banco Interamericano de Desarrollo).

¹²¹⁶ Véase por ejemplo: ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 4; y, BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*, p. 3.

¹²¹⁷ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 4; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*, p. 3.

conjunto de informes de consultoría y documentos de trabajo, así como varias reuniones del grupo de expertos y del Consejo Asesor para que finalmente en julio de 2004 la Comisión aprobara esta Decisión.

Sin duda alguna, los documentos que mayor trascendencia tuvieron en este proceso, fueron los dos Informes de Consultoría sobre armonización de impuestos indirectos en la CAN. El primer documento elaborado por el consultor Mauricio Plazas Vega (SG/dt 73, de 11 de octubre de 1999)¹²¹⁸, llegó a identificar un conjunto de temas a ser abordados en el proceso de armonización y propuso un cronograma por etapas para el desarrollo de esta actividad. Este documento contenía una nota introductoria, una introducción, 16 capítulos relacionados con los aspectos tributarios susceptibles de armonización, unas conclusiones en las que se recopilan todas las recomendaciones expuestas y, seis anexos.

El segundo documento elaborado por los consultores Luis Alberto Arias Minaya y Mauricio Plazas Vega (SG/di 428, de 5 de julio de 2002)¹²¹⁹, contenía propuestas puntuales acerca de la armonización de la tributación indirecta en la CAN (19 recomendaciones para el IVA, y seis recomendaciones para el ISC) y tres propuestas de Decisión para armonizar los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA y los aspectos sustanciales del ISC. Este documento¹²²⁰ contenía un resumen ejecutivo, una introducción, seis capítulos relacionados con las características de los impuestos indirectos, y nueve anexos. El Capítulo I desarrolló el marco teórico y analizó las principales variantes teóricas de los impuestos indirectos. El Capítulo II describió las principales características del IVA y del ISC. El Capítulo III presentó un análisis comparativo de las principales características de los impuestos bajo análisis. El Capítulo IV expuso recomendaciones para la armonización de los impuestos indirectos. El Capítulo V presentó un análisis cualitativo y cuantitativo del impacto fiscal de las recomendaciones propuestas. Y, el Capítulo VI presentó tres Proyectos de Decisión de armonización de los impuestos indirectos, los cuales, en opinión de la Secretaría General, se ajustaban a la etapa de integración en la cual se encontraba la CAN; lo cual,

¹²¹⁸ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Condiciones para la armonización tributaria... *ob. cit.*

¹²¹⁹ Véase: ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *La armonización tributaria de los impuestos indirectos...* *ob. cit.*; y, ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *Armonización fiscal de impuestos...* *ob. cit.*

¹²²⁰ *Ibidem.*

en principio, era bueno, pues de esta manera no era necesario realizar cambios drásticos en las legislaciones de los Países miembros¹²²¹.

Este nuevo documento hizo especial énfasis en cinco puntos acerca de la armonización del IVA, estos fueron: i) la variante del IVA, ii) el principio del IVA, iii) las modalidades de las exoneraciones, iv) el número de tipos, y v) el método de cálculo del impuesto¹²²². En cada una de ellas se hizo una exposición de las diferentes modalidades seguidas por los Países miembros y por la práctica internacional, para luego concluir con la formulación de una serie de recomendaciones siguiendo el mismo orden. Asimismo, para la formulación de estos apartados, se realizó una gira por los diferentes Países miembros y se mantuvo una serie de entrevistas con funcionarios y responsables de política tributaria y de las administraciones tributarias. A fin de recabar la misma información, se procedió a la elaboración de un cuestionario de 15 preguntas, algunas de ellas abiertas y otras cerradas¹²²³. Esta primera gira permitió extraer unas primeras conclusiones acerca de las similitudes y diferencias del IVA en los cinco países, los cuales fueron clasificados en tres grandes grupos: i) aspectos generales del IVA, ii) aspectos específicos del IVA y, iii) aspectos administrativos del IVA¹²²⁴. Entre las principales similitudes destacan:

- El IVA es el impuesto común denominador en los cinco Países miembros¹²²⁵;
- La variante utilizado por todos los países es el IVA tipo producto;
- Todos los países aplican el principio de destino;

¹²²¹ Según estos Informes, los impuestos indirectos de los Países miembros, particularmente el IVA y el ISC, podían llegar a constituirse en uno de los principales factores distorsionadores del mercado intrasubregional, ya que los mismos podían llegar a alterar los precios de los distintos bienes y servicios comercializados entre los Países miembros. Este hecho hacía necesario llevar adelante una armonización de los principales elementos de dichos impuestos con el fin de obtener una neutralidad impositiva que no ocasionase inconvenientes a los Países miembros; ya que, el simple tratamiento de un bien como exonerado o gravado, podía llegar a afectar al precio final de la transacción e incidir en la toma de decisión de realizar actividades económicas en otro País miembro.

¹²²² ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: “La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la CAN”, en Valencia, A., Barreix, A. y Villela, L. (Edtrs.), *Impacto fiscal en la integración económica*, Secretaría General de la CAN, Lima: Perú, 2003, pp. 143 – 163.

¹²²³ Véase: ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *La armonización tributaria de los impuestos indirectos... ob. cit.*, pp. 42 y 43.

¹²²⁴ *Ibidem*, pp. 83 a 85.

¹²²⁵ Con relación al IVA en la CAN, debemos señalar que los Países miembros experimentaron profundas y frecuentes reformas tributarias desde mediados de la década de los 80, este hecho permitió, introducir, ampliar y profundizar la aplicación del IVA, de ahí que para la fecha del informe, todos los Países miembros hayan ya introducido este impuesto en su sistema tributario. SECRETARÍA GENERAL: “El impacto fiscal para los países andinos del ALCA”, en: VALENCIA, Alexis; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto Fiscal en la Integración Económica*, SGCAN-BID, Lima: Perú, 2003, p. 33.

- Todos los países cuentan con regímenes de devolución de impuestos; y,
- En todos los países existen controles y requisitos para la impresión de facturas;

Estas similitudes¹²²⁶, que no son muchas, venían a constituirse en una ventaja y en una menor dificultad, respecto a la labor realizada por la UE en el mismo tema¹²²⁷. Sin embargo, el mismo presentaba diferencias importantes en todas las legislaciones, algunas de las más importantes son las siguientes:

- En todos los países, con excepción de Bolivia, se utiliza el crédito fiscal como método de cálculo;
- En todos los países, con excepción de Colombia, se emplea un tipo único;
- En todos los países, con excepción de Bolivia, las exoneraciones son abundantes;
- En ningún país, con excepción de Venezuela, existe un nivel mínimo no gravado;
- Amplia dispersión de tipos, entre el 12% y el 18%;
- Existencia de zonas de inmunidad fiscal por razones de atraso económico;
- Existencia de zonas francas con diferente tratamiento;
- En ningún país, con excepción de Bolivia, existe indexación del crédito fiscal;
- Algunos países limitan la devolución de saldos a favor;
- No todos los países exoneran el transporte internacional de carga;
- Existencia de diferencias en la tributación del transporte nacional e internacional;
- Existencia de amplios regímenes simplificados y de diferente tipología;
- En todos los países, con excepción de Colombia, la declaración del impuestos es mensual;
- Los plazos legales de devolución varían entre los países; y,
- No todos los países cuentan con regímenes de retención masiva.

Estas diferencias, que no son pocas, podían llegar a generar distorsiones y/o deformaciones en el mercado común, así como en las transacciones con terceros países.

¹²²⁶ En opinión de algunos autores, los Países miembros de la CAN cuentan con estructuras similares de impuestos indirectos basados en el IVA y en el ISC; los cuales, además, gravitan significativamente sobre los ingresos fiscales. ABUGATTAS MAJULF, Luis: “Convergencia fiscal y tributaria...” *ob. cit.*, p. 20.

¹²²⁷ Recordemos que, en la CEE en 1968 cuando se dio inicio al proceso de armonización de la tributación indirecta, sólo Francia había adoptado este tipo de impuesto, por lo que fue necesario la aprobación de una primera Directiva instruyendo la implementación de este tipo de impuesto en los cinco Estados restantes, Alemania, Bélgica, Holanda, Italia y Luxemburgo. BALDINELLI, Elvio: “Armonización de políticas crediticias, fiscales y de promoción de exportaciones”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 16, n. 167, mayo 1991, p. 6

En opinión de los consultores, una de las primeras distorsiones que debía tratar de evitarse en el mercado común tenía que ver con la discriminación entre los impuestos que recaen sobre los bienes y servicios¹²²⁸ producidos en un país y sobre los importados. En efecto, si el país productor y/o exportador de los bienes intercambiados los grava, y también lo hace el país consumidor y/o importador, dicho bien estaría soportando impuestos similares recaudados en ambos países, lo cual constituiría una seria distorsión del mercado común. A fin de evitar esta distorsión, se hace necesario que ambos países lleguen a un acuerdo que determine cuál de ellos tendrá la potestad exclusiva de gravar dicho bien comercializado.

Con relación a este punto, la doctrina tributaria contempla dos opciones para dar solución a este problema¹²²⁹: i) la aplicación del principio de tributación en el país de origen¹²³⁰; y, ii) la aplicación del principio de tributación en el país de destino¹²³¹. El informe de consultoría, que fue apoyado por la Secretaría General, se decantó por la segunda opción, es decir, por la aplicación del principio de la tributación en el país de destino.

Con la armonización del IVA en la CAN se pretendía, entre otras cosas¹²³²: i) facilitar la integración económica de los Países miembros, ii) eliminar las restricciones al comercio

¹²²⁸ Si bien es cierto, técnicamente los servicios no se importan y/o exportan, ya que los mismos no pasan físicamente la frontera para comercializarse a libre tránsito, sino que la actividad se entiende realizada en uno u otro País miembro en función de la tipología del servicio y de quienes intervienen en el mismo, el derecho comunitario de la CAN, así como la doctrina tributaria andina, se refieren al mismo como “exportación de servicios”. Véase, artículo 13 de la Decisión 599.

¹²²⁹ RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos...” *ob. cit.*, p. 584.

¹²³⁰ No es intención de este trabajo ahondar en el análisis de las ventajas e inconvenientes de la aplicación de uno u otro principio; no obstante, no podemos dejar de hacer, siquiera una breve referencia acerca de las características de este principio. Así, desde el punto de vista conceptual, este principio presenta algunas dificultades en su aplicación práctica. Supone que los bienes y servicios exportados hagan efectivo el impuesto solo en el país donde tiene lugar su producción, incorporando en su precio final los impuestos pagados en el país de origen. La adopción de este principio supone la necesidad de igualar los tipos efectivos de imposición, a fin de que no se altere la situación competitiva de los productores en los distintos Países miembros. En la actual etapa de la integración de la CAN, esta solución resulta demasiado rígida, pues impide que se utilice este instrumento tributario, cuya flexibilidad puede ser esencial para cada país, por razones de orden fiscal. RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos...” *ob. cit.*, p. 584.

¹²³¹ La aplicación de este principio hace necesario la devolución total de los impuestos efectivamente pagados en el proceso de fabricación del bien exportado, de manera que puedan transferirse al comprador de otro País miembro libre de todos los impuestos gravados en el país productor. En contrapartida, los bienes importados se encuentran sujetos al pago de los impuestos equivalentes para los productos producidos en el país que los consume o utiliza. La aplicación de este principio tiene como ventaja el hecho de que evita la discriminación en razón del origen de los bienes y servicios. RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos...” *ob. cit.*, pp. 584 y 585.

¹²³² Véase, por ejemplo: ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos...* *ob. cit.*, p. 7; ARIAS MINAYA,

exterior, iii) crear estabilidad jurídica¹²³³, iv) fortalecer la recaudación, y v) asegurar la competitividad entre los Países miembros.

En cuanto a los aspectos macroeconómicos del impuesto, debemos señalar que el IVA representa el impuesto más importante de la estructura tributaria de todos los Países miembros de la CAN y la principal fuente de financiación del presupuesto del gobierno. Dicho impuesto representa más del 50% de recaudación en todos los Países miembros, y en alguno de ellos, por ejemplo Ecuador y Venezuela, supera el 60%¹²³⁴. En opinión de otros autores¹²³⁵, estos impuestos, considerados en su conjunto, representan cerca de dos tercios de los ingresos tributarios en la región.

La armonización aquí propuesta, debe entenderse como un proceso gradual, a ser administrado por cada País miembro y no por la Comunidad, dentro de los plazos definidos por la misma¹²³⁶. En efecto, por la magnitud de los cambios que involucra el proceso de armonización del IVA, descritos en detalle más adelante, la norma comunitaria está diseñada para ser aplicada de manera gradual y prevé amplios plazos, que van desde los dos hasta los diez años para que los Países miembros observen y adecuen su legislación interna a lo dispuesto por esta Decisión¹²³⁷. Lo que da entender además, que la armonización no puede ser automática o inmediata; así como, que no depende de los órganos o instituciones comunitarias, sino de los propios Países miembros, que son quienes han de adecuar su legislación interna¹²³⁸.

Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *The harmonization of indirect taxes in the Andean Community*, Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe (INTAL), Buenos Aires: Argentina, 2005, p. 3; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*, pp. 3-4.

¹²³³ Con relación este punto, algunos autores, sobre la base de su experiencia de haber trabajado con varias empresas con operaciones en los cinco Países miembros, manifestaron su preocupación por la falta de permanencia de las normas adoptadas en materia tributaria. Según estos autores, el problema radica en el hecho de que dichas reformas se presentan con demasiada frecuencia, generando en los inversionistas extranjeros incertidumbre sobre las reglas de juego que en materia tributaria han de soportar. RODRÍGUEZ PIEDRAHITA, Adrián F. y HERNÁNDEZ, Carmela: “Aspectos de los sistemas tributarios... ob. cit.”, pp. 71 y 72.

¹²³⁴ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *The harmonization of indirect taxes... ob. cit.*, p. 7.

¹²³⁵ VV.AA.: *La equidad fiscal en los países andinos*, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington: EE.UU. 2006, p. vii.

¹²³⁶ MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CAN en materia de armonización legislativa: El caso del impuesto al valor agregado”, en *IV Encuentro de Magistrados de la CAN y del Mercosur*, Quito, 2013, p. 9.

¹²³⁷ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 7.

¹²³⁸ MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia... ob. cit.”, p. 9.

A continuación describiremos con mayor detalle las características técnicas del IVA armonizado en la Decisión 599.

En lo formal, esta Decisión contiene dos Títulos (el primero dedicado a los aspectos sustanciales del IVA y el segundo a los aspectos procedimentales), 13 Capítulos, 40 artículos y 14 disposiciones transitorias en las que se establece diferentes plazos de cumplimiento de determinadas disposiciones de la Decisión.

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

En cuanto al hecho generador, el IVA comunitario adoptó una variante de tipo consumo, en el que los bienes de capital se gravan pero se asegura la devolución oportuna del mismo mediante crédito fiscal, es decir, del IVA pagado en la adquisición de dichos bienes. Los países que no se adapten a lo aquí dispuesto, deberán hacerlo en el plazo de seis años a partir de la vigencia de la Decisión¹²³⁹.

En efecto, el IVA aprobado por la Decisión 599, grava la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles¹²⁴⁰. Quedan exentas de este impuesto las operaciones de reorganización empresarial, tales como: fusiones; absorciones; escisiones; transformación de sociedades; venta o transferencia total de negocios; cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones o títulos valores; aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de persona no sujeta al impuesto; aportes temporales de bienes a consorcios; y, demás formas de reorganización empresarial¹²⁴¹.

Con relación a los servicios de construcción y venta de bienes inmuebles, la Comisión delegó en los Países miembros la obligación de implementar los mecanismos necesarios para la determinación de la base imponible que corresponda a esta materia¹²⁴². Asimismo, estableció que sólo podrá gravarse con el IVA la primera venta de los bienes inmuebles. Aunque en una disposición transitoria, dispuso que los Países miembros que

¹²³⁹ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, pp. 17 y 18.

¹²⁴⁰ Art. 5 de la Decisión 599.

¹²⁴¹ Arts. 6, 7 y 9 de la Decisión 599.

¹²⁴² Art. 10 de la Decisión 599.

a la entrada en vigor de la Decisión gravaran la segunda y posteriores ventas de inmuebles, podrán continuar haciéndolo; sin establecer una fecha límite para dicho cobro.

La implementación de esta variante del IVA asegura la devolución oportuna del crédito fiscal, así como de una mayor eficiencia del mismo, evitando distorsiones en las operaciones de intercambio de bienes y servicios en el mercado intrasubregional.

A continuación, los artículos 12, 13 y 14, hacen referencia a los aspectos territoriales del hecho generador del IVA comunitario. El artículo 12 establece un conjunto de reglas para la determinación de la territorialidad de la prestación de servicios cuando estos trasciendan las fronteras nacionales. Según lo dispuesto por este artículo, el hecho generador por la prestación de servicios tendrá lugar ahí donde se realicen materialmente los servicios. En cuanto a los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes domiciliados en un País miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país. Por último, los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos.

Para que una operación sea considerada como exportación de servicios, el mismo debe cumplir una serie de requisitos previstos por el artículo 13 de la Decisión. Estos requisitos hacen referencia, por ejemplo: i) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador; ii) que el usuario o beneficiario del servicio no este domiciliado o no sea residente en el país exportador; iii) que el uso y/o aprovechamiento del servicio por parte del usuario tenga lugar íntegramente en el extranjero; y, iv) que el pago efectuado como contraprestación no sea cargado como costo a gasto en el país exportador por parte de la empresa o persona que desarrolle el servicio. En todos estos casos, la exportación de servicios estará sujeta a un régimen de Tasa¹²⁴³ Cero. No obstante a lo que acabamos de señalar, los Países miembros que a la fecha de entrada en vigor de la Decisión (1 de enero de 2008) gravaren alguna de las actividades señaladas o los sometieran a un régimen distinto al de Tasa Cero, podían continuar haciéndolo hasta seis años después de la entrada en vigencia de la Decisión,

¹²⁴³ En las disposiciones armonizadoras andinas (Decisiones 578, 599 y 600) se utiliza el término “tasa” para referirse al elemento esencial de cuantificación del tributo que en Derecho español se designa con la expresión “tipo de gravamen”.

es decir, hasta el 31 de diciembre de 2013, fecha en la que toda actividad de exportación de servicios debiera quedar sujeta a un régimen de Tasa Cero.

El servicio de transporte fue objeto de una reglamentación especial donde se unificó criterios para su aplicación, pues en ella se presentan casuísticas diferentes que hacen necesario diferenciarla de las demás. A este efecto, conviene distinguir entre servicio de transporte nacional e internacional; transporte de carga o pasajeros; transporte terrestre o aéreo; cada una de ellas fue objeto de una reglamentación específica.

En cuanto al servicio de transporte internacional de carga –incluido el servicio de transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia–, se acordó aplicar reglas de transición hacia un régimen de tasa cero, aunque sin plazos definidos¹²⁴⁴. En cambio, el servicio de transporte internacional, pero de pasajeros, sí estará sujeto a una tasa el cual se causará sólo en el país de embarque inicial, según la tasa y demás reglas vigentes en el País de embarque. Por su parte, el servicio de transporte nacional de carga y de pasajeros, así como el servicio de transporte aéreo de pasajeros, estarán sujetos al pago IVA en el respectivo País miembro. El plazo para adecuarse a esta nueva regulación fue de diez años, con excepción del transporte internacional de carga, el cual no prevé plazo alguno.

En cuanto al aspecto temporal del hecho generador del impuesto, la Decisión comunitaria dispuso que el mismo se genere de forma instantánea¹²⁴⁵, y se causare en los siguientes momentos: i) en la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, excepto en el caso de los servicios públicos, con la entrega total del bien o terminación del servicio; ii) en los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo; iii) en el caso de los servicios públicos, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación interna de cada País miembro; iv) en la importación, con la nacionalización de bienes; y, v) en la utilización en el País miembro de servicios prestados por no domiciliados o no residentes, al momento de la prestación del servicio.

¹²⁴⁴ Por mandato de la disposición transitoria del artículo 14, los Países miembros que a la fecha de entrada en vigencia de la Decisión dispongan de reglas distintas en cuanto al servicio de transporte internacional de carga, podrán continuar aplicándolos hasta que dichas reglas sean modificadas, aunque no se contempló plazos definidos.

¹²⁴⁵ Art. 15 de la Decisión 599.

El Capítulo III de la Decisión vino a reglamentar todo lo relativo a la base gravable del impuesto. En ella se dispuso que la base gravable del IVA deba incluir tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias. A este efecto, se dispuso que la base gravable del impuesto debía incluir, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que las comisiones. Las modificaciones al valor de la operación según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente de la base gravable. En lo que concierne a las importaciones, la base gravable estará constituida por el valor en aduana del bien. Para todos estos casos, la determinación de la base gravable estará sujeta a la legislación propia de cada País miembro¹²⁴⁶.

En cuanto a la tasa del impuesto, la Decisión comunitaria dispuso la adopción de un máximo de dos tasas; una tasa general la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos; y una tasa preferencial el cual no podrá ser inferior al 30% de la tasa general, para todos aquellos bienes y servicios que la fecha de entrada en vigencia de la Decisión se encuentren excluidos del impuesto¹²⁴⁷. Esto implica que en los Países miembros en los que actualmente existan tasas múltiples, como en el caso de Colombia, deberán efectuar las adecuaciones pertinentes para adecuarlas a lo aquí dispuesto¹²⁴⁸.

El Capítulo V de la Decisión reglamentó todo lo relacionado con la exclusión de bienes y servicios y el régimen de tasa cero. En ella se dispuso que el régimen de tasa cero sólo será aplicable para las operaciones de exportación de bienes y servicios¹²⁴⁹; y se otorgó a los Países miembros el plazo de cinco años para que ajusten sus legislaciones a lo aquí dispuesto.

En lo que concierne a la exclusión de bienes, la Comisión dispuso un conjunto reducido de bienes que permanecerán excluidos del pago del IVA a partir del undécimo año de vigencia de la Decisión, estos son: i) los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad; ii) los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de

¹²⁴⁶ Art. 17 de la Decisión 599.

¹²⁴⁷ Art. 19 de la Decisión 599.

¹²⁴⁸ BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*, p. 7.

¹²⁴⁹ Art. 20 de la Decisión 599.

funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios; iii) las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país; y, iv) el equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional¹²⁵⁰.

Con relación a la exclusión de servicios, de igual forma, la Comisión estableció un conjunto reducido de servicios que permanecerán excluidos del IVA a partir del undécimo año de vigencia de la Decisión, estos son: i) los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y, ii) los servicios de intermediación financiera¹²⁵¹.

A la luz de estos artículos (23 y 25) se desprende que los Países miembros deberán eliminar gradualmente, en el lapso de diez años a partir de la entrada en vigencia de la Decisión, todas aquellas exclusiones de bienes y servicios que no se encuentren previstas en ambos artículos. Aún más, la propia Decisión prohíbe a los Países miembros, a partir de la entrada en vigencia de la Decisión, crear nuevas exclusiones de bienes o servicios, ni ampliar las ya existentes en sus legislaciones internas. Al final de dicho período, sólo podrán estar excluidos del IVA aquellas operaciones expresamente señaladas en los artículos 23 y 25 de esta Decisión.

Por último, por disposición de los artículos 22 y 24 de la Decisión, en la CAN se consagró el principio de imposición en el país de destino, salvo lo dispuesto para el caso de la exportación de servicios. Por consiguiente, toda importación de bienes o servicios estará gravada con el IVA, a menos que se trate de un bien o servicio excluido; asimismo, los bienes o servicios que se exporten estarán sujetos al régimen de tasa cero. Dado que a la fecha de aprobación de la Decisión en los cinco Países miembros ya se aplicaba este principio, la vigencia de este elemento técnico fue inmediata; y, se previó

¹²⁵⁰ Art. 23 de la Decisión 599.

¹²⁵¹ Art. 25 de la Decisión 599.

avanzar hacia un régimen denominado IVA en suspenso, similar al utilizado en la UE desde 1993¹²⁵².

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

En cuanto a las excepciones del hecho generador del impuesto, la Comisión facultó a los Países miembros, previa autorización de la Secretaría General, adoptar unas medidas correctivas para hacer frente a la existencia o amenaza de crisis fiscal a nivel del gobierno central o para atender situaciones de emergencia nacional sobrevenidas. Cuando una de las situaciones contempladas exigiera acciones inmediatas, el País miembro podrá aplicar las medidas correctivas que considere necesarias inclusive sin contar con la autorización de la Secretaría General; empero, deberá comunicar la aplicación de dichas medidas a la Secretaría General en una plazo no mayor a cinco días, para que esta se pronuncie sobre el mismo, ratificándola, modificándola o suspendiéndola. En todo caso, dichas medidas tendrán un carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que desaparezca o mejore la situación de las motivó; asimismo, no podrá ser discriminatoria entre los demás Países miembros, ni podrá adoptarse con el fin de proteger a un determinado sector de la economía nacional¹²⁵³.

En cuanto a la armonización de los aspectos procedimentales del IVA, la Decisión también contempló significativos avances. En primer lugar, se acordó que el impuesto sea liquidado y pagado por el sujeto pasivo en los formatos de declaraciones que, para tal efecto, dispongan las Administraciones Tributarias de los Países miembros. Dicha declaración no podrá ser superior a dos meses; no obstante, cada Administración Tributaria podrá fijar plazos distintos para la liquidación y pago para las operaciones excluidas o especiales. En las operaciones de importación de bienes, el impuesto podrá

¹²⁵² ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 17.

¹²⁵³ Art. 30 de la Decisión 599.

ser liquidado y pagado conforme dispongan las respectivas legislaciones internas de cada País miembro¹²⁵⁴. La vigencia de esta disposición es inmediata y no ocasionará problemas a ningún País miembro.

En cuanto a la devolución y compensación de los saldos a favor¹²⁵⁵, la Comisión dispuso que los sujetos pasivos del IVA que, por efecto de la aplicación del régimen de tasa cero, liquiden saldos a favor por exportaciones en sus declaraciones tributarias, tendrán derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo a lo previsto por la legislación interna de cada País miembro. A este efecto, cada País miembro podrá establecer la proporción respecto al valor de las exportaciones susceptibles de devolución¹²⁵⁶. Cuando no exista en la legislación interna un plazo para la devolución de dichos impuestos a los exportadores, transcurridos dos meses a partir de la determinación del monto a devolver sin que se efectúe la devolución, el sujeto pasivo tendrá derecho a percibir los correspondientes intereses legales a cargo de la Administración Tributaria¹²⁵⁷. La recuperación del IVA por las exportaciones asegura que la carga tributaria recaiga únicamente sobre el consumo, sin ser afectada por las tasas del impuesto que pudieran ser aplicadas a lo largo de las diferentes etapas de la cadena de producción.

A efectos de proceder a la devolución de los impuestos antes mencionados, los Países miembros establecerán con precisión los requisitos de forma a ser presentados por los contribuyentes, así como las causales de inadmisión de las solicitudes por causas formales. De darse el caso de una inadmisión de una solicitud, la Administración Tributaria señalará los motivos de la misma; además señalará, la forma, condiciones y plazos para subsanarlas¹²⁵⁸.

Analizada que fuera la solicitud y habiéndose cumplido con los requisitos de forma y de fondo, la Administración Tributaria procederá a su devolución y/o compensación. En

¹²⁵⁴ Art. 31 de la Decisión 599.

¹²⁵⁵ Art. 32 de la Decisión 599.

¹²⁵⁶ No obstante a lo que acabamos de señalar, cada País miembro que a la fecha de entrada en vigencia de la Decisión no hiciera efectivo la devolución del impuesto por las operaciones de servicios utilizadas para la exportación de bienes, podrá mantener esta regla hasta seis años después de la entrada en vigencia de la Decisión. Disposición transitoria del artículo 32 de la Decisión 599.

¹²⁵⁷ Art. 33 de la Decisión 599. No obstante a lo señalado precedentemente, los Países miembros que a la fecha de entrada en vigor de la Decisión no reconozcan dichos intereses moratorios por demoras en la devolución de los saldos a favor de los contribuyentes, podrán continuar con esta práctica hasta cinco años más.

¹²⁵⁸ Art. 34 de la Decisión 599.

este último caso, los saldos a favor del sujeto pasivo con derecho a devolución, podrán ser compensados por la Administración Tributaria contra las deudas tributarias exigibles administradas por la misma institución y correspondiente al mismo contribuyente¹²⁵⁹. Por el contrario, de no verificarse el derecho a la misma, especialmente por no haberse materializado la operación de exportación, la Administración Tributaria podrá negar dicha devolución. Asimismo, dichas solicitudes podrán ser denegadas por presentación extemporánea, conforme a la legislación interna de cada País miembro; así como cuando dichos montos ya hayan sido devueltos con anterioridad¹²⁶⁰.

En cuanto a los requisitos para la emisión de facturas para que se proceda al descuento del crédito fiscal correspondiente a las operaciones de compra de bienes o uso de servicios en el mercado intrasubregional, la Comisión acordó unificar los requisitos mínimos de estas deben incluir, estos son: i) nombre completo o razón social y número de registro tributario del contribuyente; ii) discriminación del impuesto causado; iii) número consecutivo de factura; iv) fecha de expedición; v) discriminación de los bienes o servicios adquiridos; y, vi) valor total de la operación¹²⁶¹. Asimismo, delegó en los Países miembros la implementación de los sistemas de control de impresión, emisión y uso de dichas facturas. La aplicación de esta disposición es inmediata.

Sin perjuicio de lo dispuesto en párrafos anteriores, la Comisión facultó a los Países miembros crear regímenes especiales que comprendan a los impuestos tipo valor agregado para pequeños agentes económicos, simplificando las obligaciones fiscales a cargo de las mismas¹²⁶².

Ya para concluir el análisis de lo dispuesto por esta Decisión, el artículo 40 de la misma precisó la modalidad de entrada en vigor de la Decisión. En efecto, y como hemos tenido oportunidad de ver arriba, luego de un intenso debate acerca de la mejor opción, la Comisión estableció que la misma sea incorporada al Derecho interno de cada País miembro conforme lo prevé su norma constitucional y entre en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General.

¹²⁵⁹ Art. 36 de la Decisión 599.

¹²⁶⁰ Art. 35 de la Decisión 599.

¹²⁶¹ Art. 37 de la Decisión 599.

¹²⁶² Art. 39 de la Decisión 599.

Por último, se ha dispuesto que, tras su entrada en vigor, los Países miembros establecerán mecanismos de seguimiento para verificar cada dos años, los avances que se registren en la materia de reducción gradual de las exclusiones, así como para dar cumplimiento a todo lo dispuesto por esta Decisión; mecanismos que deberán ser puesto en marcha, a más tardar 90 días a partir de la vigencia de la Decisión.

Para concluir el análisis de esta Decisión, debe señalarse que para aquellos aspectos no regulados en la presente Decisión, será de aplicación la legislación interna de cada País miembro, siempre y cuando no entre en contradicción con lo aquí dispuesto.

En resumen de todo lo expuesto hasta aquí, podemos concluir señalando que la armonización del IVA comunitario presenta las siguientes características¹²⁶³:

- Reducción de las distorsiones del mercado común, asegurando la competitividad;
- Adopción de una lista común para las exclusiones de bienes y servicios de las siguientes partidas: i) bienes importados por diplomáticos y donaciones; y ii) servicios sensibles: educación, salud, intermediación financiera y, transporte interno de pasajeros (estos últimos quedaron sujetos a las legislaciones internas);
- Reducción de las exclusiones y/o exoneraciones de bienes y servicios en el plazo máximo de diez años, lo que promueve la neutralidad sectorial, así como una equidad horizontal entre los contribuyentes;
- Adopción de un régimen de tasa cero exclusivamente para las exportaciones de bienes y servicios, para que no se afecte la competitividad, disposición que deberá cumplirse en plazo de cinco años;
- Adopción de reglas de transición hacia un régimen de tasa cero para el caso de transporte internacional de carga, aunque no se concretó plazos definitivos;
- Adopción de reglas claras de territorialidad sobre el nacimiento del hecho generador del impuesto para evitar controversias;
- Reducción a un máximo de dos tasas para facilitar la administración del IVA, siendo la tasa general, igual o inferior al 19%, y una tasa preferencial que no podrá ser inferior al 30% de la tasa general, disposición que deberá aplicarse en un plazo de diez años;

¹²⁶³ Para mayor información, véase: ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*; y, BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*

- Conservación por parte de los Países miembros de autonomía para establecer el tipo de tasa del impuesto;
- Adopción del método de crédito fiscal por facturación en base al consumo aplicado en cada etapa de la producción, evitando el efecto de acumulación de impuesto sobre impuestos;
- Adopción del principio de país de destino;
- Adopción de normas específicas para la protección de los derechos de los contribuyentes sin limitar las facultades de la administración;
- Implantación de mecanismos de coordinación y colaboración en operaciones internacionales basados en el principio de la "no discriminación" entre producción nacional e importada; y,
- Adopción de procedimientos objetivos para favorecer el proceso de integración económica de los Países miembros de la CAN.

El plazo para adecuarse a esta nueva regulación varía dependiendo del tipo de medida a adoptarse, los cuales oscilan entre dos, cinco, seis y diez años. La mayoría de ellos ya vencieron su fecha de cumplimiento, quedando pendiente solamente lo dispuesto por las disposiciones transitorias de los artículos 14 y 19, referente a la fiscalidad del servicio de transporte y a la adopción de la tasa general y preferencial del impuesto. Asimismo, se ha dispuesto que los Países miembros establecerán mecanismos de seguimiento con el objeto de verificar cada dos años los avances y el cumplimiento de las disposiciones de esta Decisión.

Algo importante de destacar, es el hecho de que, si bien, la Decisión 599 es de aplicación en todos los Países miembros, está acorde y trata de no contradecir la normativa interna de los Países miembros, por lo que con frecuencia apela a un conjunto de disposiciones transitorias (14 en toda la Decisión) en la que faculta a los Países miembros continuar con sus prácticas habituales otorgándoles plazos prudenciales para adecuar su legislación interna en todo aquello que sea diferente.

Así pues, y dado que en los cinco Países miembros ya se encontraba vigente el IVA, con algunas diferencias entre sí, parecería entonces que, en materia de armonización de la tributación indirecta, el próximo paso a seguir sería la aproximación de las tasas de ambos impuestos en todos los Países miembros y avanzar en la eliminación de las fronteras fiscales, de manera que los productos y servicios puedan circular entre los

Países miembros con la misma libertad con que ahora lo hacen dentro de cada país¹²⁶⁴. Sin embargo, como tendremos ocasión de ver más abajo, esto no pudo ser posible.

7.4.2. Armonización del impuesto selectivo al consumo. Decisión 600

El ISC aprobado por la CAN en la Decisión 600, al igual que el IVA, adoptó las mejores prácticas internacionales para evitar las distorsiones comerciales por diferencias entre los distintos sistemas tributarios de los Países miembros, asegurando la neutralidad, simplicidad, competitividad, equidad horizontal entre los contribuyentes y, la coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias.

Esta Decisión fue aprobada como consecuencia de la desigualdad de características de este tipo de impuesto en los cinco Países miembros. Sin embargo, la aprobación de la Decisión 600 no despertó la misma importancia y trascendencia que la Decisión 599, aún más, y como ya tuvimos oportunidad de ver *supra*, su aprobación no presentó mayores inconvenientes. Algunas posibles explicaciones de ello pueden encontrarse en el hecho de que la misma vino de la mano del proyecto principal de armonización indirecta, que recordemos, fue la armonización del IVA, esto hizo que la mayor atención, tanto en recursos como asignación de tiempo, fueran dedicadas a la armonización del IVA y no así a la armonización del ISC; además, una buena cantidad de sus disposiciones, como tendremos ocasión de ver más abajo, remiten a lo dispuesto por la Decisión 599, ya que la misma es considerada como complementaria al IVA, pero con la finalidad de gravar con mayor incidencia determinados consumos; por último, la gran variedad de disposiciones sobre la materia, así como las diferentes tipologías de gravamen del mismo, hacían difícil alcanzar una armonización de los ISC en esta fase, por lo que, en principio, sólo se pretendió aproximar las diferencias de este impuesto en los cinco Países miembros.

Al igual que en la armonización del IVA, la armonización del ISC tuvo como referencia los dos informes de consultoría encomendados por la Secretaría General al que ya hemos hecho referencia en el apartado anterior. En lo que concierne específicamente a la armonización del ISC, el segundo informe llegó a identificar hasta cuatro características de este tipo de impuestos, a decir: i) son bienes cuya producción y venta están supervisadas de cerca por el gobierno, ii) son bienes con demanda inelástica, iii)

¹²⁶⁴ BALDINELLI, Elvio: “Armonización de políticas crediticias, fiscales... *ob. cit.*, pp. 8 y 9.

son bienes con elasticidad ingreso mayor que uno y, iv) son bienes cuyo consumo causa externalidades negativas¹²⁶⁵. Asimismo, llegó a identificar hasta tres fundamentos para la grabación de estos impuestos; estas son: i) son una fuente importante de generación de ingresos, ii) permite la corrección de externalidades negativas y, iii) son herramientas para mejorar la equidad vertical¹²⁶⁶. En cada una de ellas se hizo una exposición de las diferentes modalidades seguidas por los Países miembros y por la práctica internacional, para luego concluir con la formulación de una serie de recomendaciones siguiendo el mismo orden.

Asimismo, para la formulación de los diferentes apartados, se realizó una gira por los diferentes Países miembros y se mantuvo sendas entrevistas con funcionarios y responsables de política tributaria y de las administraciones tributarias. Y al igual que con el proceso de armonización del IVA, se procedió a la elaboración de un cuestionario de 15 preguntas, algunas de ellas abiertas y otras cerradas¹²⁶⁷. Esta primera gira permitió extraer unas primeras conclusiones acerca de las diferencias del ISC en los cinco países, estas son¹²⁶⁸:

- Existe poca uniformidad y un alto grado de complejidad en los regímenes del ISC;
- Los ISC se encuentran regulados en varias disposiciones legales;
- Los cinco países utilizan varias modalidades de imposición (monto específico, tasa *ad-valorem*, márgenes presuntivos de comercialización, encuesta);
- La modalidad de monto específico varía en función, por ejemplo, de los grados de alcohol de las bebidas alcohólicas;
- La modalidad de tasa *ad-valorem* varía en función, por ejemplo, del precio sugerido por el productor, de los márgenes presuntivos, sobre el precio ex fábrica o ex aduana, en base a encuestas;
- Amplia dispersión de tasas, que van desde el 0,18% al 50%;
- Discriminación entre producción nacional e importado;
- No todos los países gravan las bebidas no alcohólicas;
- No todos los países gravan los hidrocarburos; y,
- No todos los países gravan la adquisición de automóviles;

¹²⁶⁵ Véase: ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *La armonización tributaria de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 9.

¹²⁶⁶ *Ibidem*, pp. 9 y 10.

¹²⁶⁷ *Ibidem*, pp. 42 y 43.

¹²⁶⁸ *Ibidem*, pp. 12 a 14.

Estas diferencias, que no son pocas, podían llegar a generar distorsiones y/o deformaciones en el mercado común, así como en las transacciones con terceros países.

Entre las principales recomendaciones del Informe, destacan el hecho de que el mismo haya sugerido aplicar este impuesto a un reducido número de bienes (bebidas alcohólicas, productos derivados del tabaco, gasolina y productos derivados del petróleo, automóviles y juegos de azar), que la obligación nazca cuando el producto abandone la fábrica o la aduana, uso prioritario de la modalidad de tasa específica y subsidiariamente la de tasa *ad-valorem*, no discriminación entre producción nacional e importada y, reducir la dispersión de las tasas. Para cada una de estas medidas, inicialmente se contempló el plazo de un año para su cumplimiento.

La armonización aquí propuesta, debe entenderse como un proceso gradual, a ser administrado por cada País miembros y no por la Comunidad, dentro de los plazos definimos por la misma. En efecto, por la magnitud de los cambios que involucra el proceso de armonización del ISC, descritos en detalle más adelante, la norma comunitaria está diseñada para ser aplicada de manera gradual.

A continuación describiremos con mayor detalle las características técnicas del ISC armonizado por la Decisión 600.

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

En lo sustancial, la Decisión comienza señalando su ámbito de aplicación (artículo 1), en la cual prevé la adecuación de los regímenes tributarios de los Países miembros a lo dispuesto por esta Decisión, adecuación que deberá realizarse en los plazos ahí previstos. Asimismo, impone la obligación a los Países miembros de que cualquier modificación o creación de este tipo de impuestos, necesariamente deberá adecuarse a lo ahí dispuesto; además de elevar a conocimiento de la Secretaría General dicha modificación o creación de impuestos.

En cuanto a la naturaleza del impuesto (artículo 2), la Decisión dispuso que este impuesto (ISC) gravará toda importación y consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional al

IVA. Por esta razón, a este impuesto (ISC) le son aplicables todas las normas generales que regulan el IVA; en especial, todo lo relacionado con el momento de la causación del impuesto; los principios relativos a la territorialidad; los aspectos generales que regulan la materia imponible en relación con la venta de bienes y servicios; y, las definiciones de los sujetos pasivos en relación a las operaciones gravadas; siempre y cuando sean compatibles con su naturaleza¹²⁶⁹.

En lo que concierne al hecho generador del impuesto, el ISC comunitario aprobado por la Decisión 600, grava las importaciones y la primera venta o transferencia de bienes que realice el productor; así como los servicios que se generen por razón de su prestación¹²⁷⁰. No obstante ello, el retiro de bienes no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada País miembro, no estará sujeto a gravamen¹²⁷¹.

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

El Capítulo V de la Decisión vino a reglamentar todo lo relativo a la base gravable del impuesto. En ella se dispuso que la base gravable del ISC esté definida en la legislación interna de cada País miembro, con la única salvedad de no producir un tratamiento discriminatorio entre productos nacionales e importados¹²⁷². Para el caso de las tarifas *ad valorem*, se dispuso no incorporar en ellas el IVA ni el ISC. Con relación a la carga tributaria del impuesto, la Decisión dispuso que las mismas sean objeto de armonización en los tres posteriores años de entrada en vigor de la Decisión, dicha armonización tendrá por objetivo fijar cargas tributarias mínimas en todos los Países miembros, principalmente para los productos derivados del tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas.

Con relación a la determinación del impuesto (artículo 9), la Decisión dispuso que el mismo sea determinado por aplicación directa de la tasa o monto fijo señalado para cada bien o servicio gravado de que se trate, a la base gravable o a la magnitud o unidad

¹²⁶⁹ Art. 3 de la Decisión 600.

¹²⁷⁰ Art. 4 de la Decisión 600.

¹²⁷¹ Art. 5 de la Decisión 600.

¹²⁷² Art. 7 de la Decisión 600.

física de referencia, unas vez más, de acuerdo a lo previsto por las legislaciones internas de cada País miembro.

El Capítulo VIII fue dedicado a los aspectos formales del impuesto, en ella se precisó que el ISC sea autoliquidado por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que, para el efecto, disponga cada Administración Tributaria (artículo 10). Asimismo, se dispuso que el período de declaración y pago estén sujetos a lo dispuesto por cada administración tributaria. Por su parte, para el caso de las operaciones de importación de bienes, se dispuso que el mismo sea declarado y pagado también conforme a lo dispuesto por la legislación interna de cada País miembro.

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

Por último, y ya para concluir con el análisis de lo dispuesto por esta Decisión, el artículo 12 de la misma precisó la modalidad de entrada en vigor de la Decisión. Al igual que la Decisión 599, la Comisión estableció que la misma sea incorporada al Derecho interno de cada País miembro conforme lo prevé su norma constitucional y entre en vigor el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General.

Para concluir el análisis de esta Decisión, debe señalarse que para aquellos aspectos no regulados en la presente Decisión, serán de aplicación, en primer lugar, lo dispuesto por la Decisión 599 y, en segundo lugar, lo dispuesto por la legislación interna de cada País miembro, siempre y cuando no entre en contradicción con lo aquí dispuesto.

En resumen de todo lo expuesto hasta aquí, podemos concluir señalando que la armonización del ISC comunitario presenta las siguientes características¹²⁷³:

- Le son aplicables todas las normas generales previstas para la armonización del IVA en la Decisión 599, siempre y cuando sean compatibles con su naturaleza;

¹²⁷³ Para mayor información, véase: ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*; y, BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*

- La base gravable del impuesto será definida por la legislación interna de cada País miembro, con la única salvedad de no producir discriminación entre productos nacionales e importados;
- Por disposición de la Decisión, el trabajo de armonización se enfocará a los productos derivados del tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas; y,
- En el plazo de tres años de entrada en vigor de la Decisión, las cargas tributarias totales del IVA y del ISC serán objeto de armonización con el objetivo de establecer mínimos.

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

7.4.3. Modificación de las Decisiones 599 y 600. Decisión 635

Con la aprobación de las Decisiones 599 y 600 sobre armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA y del ISC, dio inicio a una nueva etapa en el proceso de armonización fiscal en la CAN, en la que se esperaba que los Países miembros dieran cumplimiento a lo dispuesto en ellas. A este efecto, lo primero que se espera por parte de los Países miembros era que los mismos llevaran adelante actos legislativos para incorporar ambas Decisiones a sus respectivos ordenamientos jurídicos, para que, una vez depositados los respectivos instrumentos de ratificación en la Secretaría General, ambas Decisiones entraran en vigor y se comenzara a aplicar lo en ellas dispuesta. Pero pronto se evidenció que esto no iba a ser posible, pues, habiendo transcurrido aproximadamente un año desde su aprobación en julio de 2004, ningún País miembro había dado inicio al proceso legislativo interno para incorporar dichas normas en su Derecho interno; aún más, no se preveía su tratamiento en el presente ni en un futuro próximo.

Ante este escenario nada alentador, la Secretaría General tuvo a bien convocar una nueva reunión del grupo de expertos gubernamentales para la armonización de los

impuestos indirectos en la CAN (IX Reunión)¹²⁷⁴, esta nueva reunión que se desarrolló por videoconferencia el 19 de mayo de 2005, tuvo como objetivo fundamental analizar las modalidades de aplicación y entrada en vigor de las Decisiones 599 y 600 sobre armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA y del ISC.

En dicha reunión, la Secretaría General dio a conocer su preocupación por la no entrada en vigor de ambas Decisiones, y planteó la posibilidad de llevar adelante una modificación de las Decisiones 599 y 600 en lo relativo a la modalidad de entrada en vigor de ambas Decisiones, para que las mismas entren en vigor en una determinada fecha en todos los Países miembros. Sustentó su propuesta en lo prescrito por el artículo tres del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia, el cual prevé que las Decisiones del CAMRE o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables por los Países miembros a partir de la fecha de su publicación en la GOAC, a menos que las mismas señalen una fecha posterior; recogiendo así el principio de aplicación directa según la cual las Decisiones de la Comisión deben ser directamente aplicables en todo el territorio de los Países miembros sin que sea necesario seguir un procedimiento o trámite de aprobación, recepción o incorporación en los ordenamientos internos.

Al respecto, las delegación de los Países miembros dieron a conocer sus impresiones y los inconvenientes que presentaba la incorporación al Derecho interno de ambas Decisiones. Bolivia solicitó un periodo de *vacatio* para la entrada en vigor de ambas Decisiones. Colombia planteó las dificultades que presentó la incorporación de ambas Decisiones en el Derecho interno debido a la soberanía tributaria del Congreso de la República; lo cual, inclusive llegó a instancia de la Corte Constitucional. Ecuador manifestó que el tema aún se encontraba en análisis debido al cambio de gobierno. Perú propuso el establecimiento de un plazo para que los Congresos puedan estudiar e incorporar ambas normas comunitarias. Por su parte, Venezuela fue el único país que apoyó la propuesta de la Secretaría General de modificar ambas Decisiones.

Habiendo oído las impresiones de los delegados de los Países miembros, y no habiendo sido posible llegar a un acuerdo sobre la modificación de ambas Decisiones, la

¹²⁷⁴ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Novena reunión por videoconferencia de expertos gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos, 19 de mayo de 2005, Lima – Perú. SG/REG.AI/IX/INFORME, 9 de junio de 2005.

Secretaría General recogió la propuesta de establecer un plazo para que los Congresos procedan a incorporar ambas Decisiones a su Derecho interno; y, se acordó una próxima reunión para el 30 de mayo de 2005 donde nuevamente se analizaría la propuesta de la Secretaría General de modificar la modalidad de entrada en vigor de las Decisiones 599 y 600.

Con relación a la propuesta de la Secretaría General, cabe resaltar que la Constitución Política de ninguno de los Países miembros (pese a que algunas de ellas han sido modificadas recientemente), con excepción de Colombia¹²⁷⁵, prevé la existencia ni supremacía de normas comunitarias; tampoco la transferencia, delegación o sesión de competencias legislativas a favor de órganos e instituciones supranacionales¹²⁷⁶. La mayoría de ellas ubica a los Tratados internacionales y a las normas derivadas de las mismas al mismo nivel que las normas internas¹²⁷⁷; con excepción de los Tratados internacionales sobre Derechos humanos, los cuales si gozan de supremacía sobre las normas nacionales. Esta fue una de las razones principales que dio lugar a que un sector de la doctrina tributaria cuestionara la aplicabilidad directa y vigencia plena, no solo de las Decisiones 599 y 600, sino también de la 578 y de todas aquellas que modifiquen, deroguen o creen nuevos impuestos¹²⁷⁸. En opinión de estos autores, no cabe la aplicación directa de dichas normas comunitarias, pues dada la materia que regulan (armonización fiscal), previamente correspondería que sean incorporadas al Derecho interno mediante acto expreso; todo ello, en atención al principio de reserva legal recogido en todas las Constituciones de los Países miembros.

Esto llevó a que en diferentes seminarios y talleres de discusión sobre Derecho tributario a partir de la aprobación de las Decisiones 599 y 600, académicos de diferentes países pidieran a sus respectivos gobiernos incorporar dichas Decisiones a sus respectivos ordenamientos jurídicos mediante acto expreso; para ello, sugirieron

¹²⁷⁵ Colombia es el único País de la CAN que prevé en su Constitución la supremacía de las normas comunitarias, esta se encuentran en el preámbulo y en los artículos 9 y 227. Según lo dispuesto por estos artículos, las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte del ordenamiento legal y de aplicación directa y preferente a la legislación interna. Así lo estableció la propia Corte Constitucional Colombiana en reiteradas sentencias constitucionales. También lo preveía la Constitución de Venezuela, pero en 2006 dejó de formar parte de la CAN.

¹²⁷⁶ Véase por ejemplo: BREWER CARIAS, Allan R.: “Implicancias constitucionales del proceso de integración en la CAN”, en: VV.AA.: *Derecho Comunitario Andino*. Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, p. 113.

¹²⁷⁷ LANDA, César: “La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos”, artículo en línea. Lima 12/1/2001. <https://goo.gl/BWNeFr> (Fecha de consulta 12 de julio de 2016).

¹²⁷⁸ URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: “Integración económica y armonización... *ob. cit.*, p. 24.

nombrar diferentes comisiones de expertos en materia tributaria con el objetivo de redactar las correspondientes leyes de incorporación y así llevar adelante el correspondiente procedimiento legislativo de incorporación. Y, como lograr la armonización implica que los Países miembros realicen actos legislativos, que pueden demandar bastante tiempo, algunos académicos pidieron fijar plazos prudenciales¹²⁷⁹.

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

No habiendo sido posible que los respectivos Congresos Nacionales incorporasen a su Derecho interno las disposiciones de las Decisiones 599 y 600 y, habiendo transcurrido en exceso el plazo acordado en la IX Reunión de expertos gubernamentales de mayo de 2005, la Secretaría General tuvo a bien presentar a la IX Reunión del Consejo Asesor¹²⁸⁰ una propuesta de modificación de la modalidad de entrada en vigor de las Decisiones 599 y 600. En dicha reunión, la Secretaría General dio a conocer los problemas que presentaban ambas Decisiones con relación a su entrada en vigor, así como los riesgos de desactualización que las mismas corrían al no ser incorporadas al Derecho interno por los respectivos Congresos Nacionales.

Asimismo, la Secretaría General, a tiempo de reconocer que para alcanzar los objetivos de ambas Decisiones era necesario que los Países miembros dispusieran de plazos razonables para adoptar las medidas legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para la aplicación de dichas normas, enfatizó la necesidad de precisar su fecha de entrada en vigencia de ambas Decisiones; a este efecto, propuso sustituir los

¹²⁷⁹ MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia... *ob. cit.*, pp. 3 y 4.

¹²⁸⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Novena reunión ordinaria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la CAN, 17 de julio de 2005. SG/CAMHBC/IX/ACTA, 17 de julio de 2005 (3.20.39).

artículos 40 y 12 de las Decisiones 599 y 600 respectivamente, y establecer como fecha de entrada en vigor de ambas Decisiones el primero de enero de 2008, con la posibilidad de que, si algún País miembro vea conveniente, prorrogar su vigencia a una fecha posterior. Atendiendo a las explicaciones de la Secretaría General, el Consejo Asesor acordó recomendar a la Comisión aprobar la propuesta de Decisión de la Secretaría General y disponer la modalidad de entrada en vigor de ambas Decisiones.

Es en estos antecedentes que la Comisión en su XCIII Período de Sesiones Ordinarias de 19 de julio de 2006, y en base a la Propuesta 157¹²⁸¹ de la Secretaría General, tuvo a bien aprobar la Decisión 635¹²⁸² referente a *Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo*.

En esta Decisión, la Comisión a tiempo de ratificar el contenido de ambas Decisiones, dejó sin efecto los artículos 40 y 12 de las Decisiones 599 y 600 respectivamente, los cuales hacían referencia a la modalidad de entrada en vigor de ambas Decisiones; y dispuso que las mismas entraran en vigor el uno de enero de 2008.

No obstante lo que acabamos de señalar, la misma Decisión dejó abierta la posibilidad, a solicitud de un País miembro, de prorrogar hasta en tres años la entrada en vigencia de ambas Decisiones. Para que esta prórroga sea efectiva, dicha solicitud debía ser presentada con al menos tres meses de anticipación a la fecha prevista para su entrada en vigor, la misma debía estar acompañada de documentación acerca del grado de avance de la adopción de medidas legislativas, reglamentarias y administrativas con la finalidad de asegurar la debida aplicación de ambas Decisiones; y claro está, una fundamentación de las circunstancias que motivan dicha solicitud. Por su parte, la Secretaría General recibió el encargo de mantener informada a la Comisión acerca de las medidas adoptadas por los Países miembros para dar cumplimiento a lo dispuesto por ambas Decisiones.

¹²⁸¹ SECRETARÍA GENERAL: Proyecto de Decisión: Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos de sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. SG/Propuesta 157, del 18 de julio de 2005.

¹²⁸² Decisión 635, de 19 de julio de 2006, de Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. GOAC, Lima, 21 de julio de 2006, núm. 1372, pp. 1 – 2.

Esta opción de prórroga de la entrada en vigor de ambas Decisiones no fue solicitada por ningún País miembro. En consecuencia, el uno de enero de 2008, ambas Decisiones, la 599 y la 600, entraron en vigor y forman parte del Derecho comunitario derivado. Las mismas gozan de los principios de primacía, aplicación directa, efecto directo, autonomía y complemento indispensable frente a las disposiciones legales internas de los Países miembros; y por lo mismo, de obligado cumplimiento por parte de todos los Países miembros.

Ante esta nueva situación, si los País miembros no adecuan su legislación interna a las exigencias y parámetros de las Decisiones 599 y 600 en los plazos ahí previstos, estas entran a regir en el territorio de todos los Países miembros, tornándose en normativa obligatoria; además, los Países miembros que no adecuen su legislación a lo dispuesto por ambas Decisiones, podrán ser acusados de incumplimiento ante el Tribunal¹²⁸³.

Así pues, con la entrada en vigor de ambas Decisiones, la 599 y la 600 a partir del primero de enero de 2008, dio inicio a una nueva etapa en el proceso de armonización fiscal en la CAN, en la que se esperaba que los Países miembros, ahora sí, dieran cumplimiento a lo dispuesto en ellas. A este efecto, lo primero que se esperaba por parte de los Países miembros era que los mismos llevaran adelante reformas tributarias para adecuar su legislación interna a los lineamientos de las Decisiones 599 y 600. Pero pronto se evidenció que esto no iba a ser posible, pues, ya en plena vigencia de dichas normas, algunos países aprobaron reformas tributarias que se alejaban de lo dispuesto en las Decisiones 599 y 600.

En un intento de dar viabilidad a la plena aplicación de ambas Decisiones, y con el ánimo de apoyar a los Países miembros en la implementación de las mismas, en septiembre y octubre de 2008¹²⁸⁴, la Secretaría General convocó tres talleres de difusión dirigidos a los sectores público y privado de Colombia¹²⁸⁵, Ecuador¹²⁸⁶ y Perú¹²⁸⁷, en los que se dieron a conocer las implicancias legales y económicas de implementación de las

¹²⁸³ Véase: MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia... *ob. cit.*, p. 5.

¹²⁸⁴ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe anual de la Secretaría General de la CAN. Informe de labores junio 2008 – junio 2009. SG/di 924, de 17 de julio de 2009.

¹²⁸⁵ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Armonización para Colombia de las Decisiones 599 y 600 de 2004. Estudio comparativo (Informe técnico). SG/di 903, de 24 de septiembre de 2008.

¹²⁸⁶ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Estudio del impacto legal y económico de la implementación de las Decisiones 599 y 600 de la CAN: Caso Ecuador (Informe final de consultoría). SG/di 902, de 24 de septiembre de 2008.

¹²⁸⁷ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Implicaciones legales y económicas de la implementación en el Perú de las Decisiones 599 y 600 (Informe técnico). SG/di 904, de 24 de septiembre de 2008.

Decisiones 599 y 600¹²⁸⁸. Asimismo, se realizó un seminario regional sobre difusión de la normativa andina en impuestos indirectos, siempre con el apoyo financiero del BID¹²⁸⁹.

Posteriormente, la propia Secretaría General, nuevamente con el apoyo financiero del BID, organizó varios seminarios y talleres de discusión para socializar el contenido de las Decisiones 599 y 600¹²⁹⁰. Estos seminarios se realizaron los días 22 y 23 de julio de 2009, con la participación de delegados de Colombia, Ecuador y Perú¹²⁹¹, así como de funcionarios de la Secretaría General y consultores externos. En ellos se dieron a conocer las actividades realizadas en los diferentes Países miembros tras la aprobación de ambas Decisiones, que abarcaron la realización de estudios sobre las implicancias legales y económicas de la implementación de las Decisiones 599 y 600, así como su respectiva difusión mediante talleres de trabajo dirigido a diferentes sectores de la sociedad¹²⁹². El objetivo de estos seminarios y talleres fue el de apoyar el proceso de ratificación e implementación de las Decisiones 599 y 600 en los Países miembros.

En dichos seminarios se presentaron varios informes de consultoría elaborados por expertos tributarios de cada uno de los Países miembros¹²⁹³. En estos informes se señaló la necesidad de realizar varias modificaciones en la normativa interna de los Países miembros, principalmente en lo referente a las exclusiones y exenciones del IVA a productos que forman parte de la canasta básica de consumo, así como de los demás bienes y servicios; las cuales necesariamente deben ser aprobadas por los respectivos Congresos nacionales.

¹²⁸⁸ Este estudio no se realizó para Venezuela ya que para esa fecha ya no formaba parte de la CAN. Por otra parte, desconocemos los motivos por los cuales no se hizo un trabajo similar para Bolivia.

¹²⁸⁹ Estas actividades no sólo fueron apoyadas por el BID, sino también por otras instituciones internacionales, como la ONU y la UE, que también financiaron parte de estas actividades que buscan contribuir a la profundización del proceso de integración.

¹²⁹⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe seminario regional sobre armonización de impuestos indirectos, 22-23 de julio de 2009. SG/SEM.AII/INFORME, DE 23 de julio de 2009 (D.3.1).

¹²⁹¹ Desconocemos las razones de la ausencia de delegados de Bolivia, ya que también fueron invitados a dichos seminarios. Por su parte, Venezuela al no formaba parte ya de la CAN, tampoco asistió a dichos seminarios.

¹²⁹² Véase: SECRETARÍA GENERAL: Informe de Gestión del Secretario General de la CAN Periodo 2007 – 2008. SG/ di 919, de 23 de marzo de 2009.

¹²⁹³ Véase: CALLER FERREYROS, María Eugenia: *Implementación en el Perú de las Decisiones 599 y 600. Implicaciones legales y económicas*. Informe Final; BREGÓN, Manuel de Jesús: *Implementación de las Decisiones 599 y 600 de 2004. Implicaciones económicas y legales para Colombia*. Informe final; VALENCIA MORENO, Alexis: *Impacto jurídico de la vigencia de las Decisiones 599 y 600*. Informe final.

El seminario también sirvió para que los delegados de los Países miembros dieran a conocer las principales dificultades que se presentaron cuando intentaron implementar las disposiciones de las Decisiones 599 y 600, principalmente en lo referente a la eliminación de ciertas exenciones y la sujeción a gravamen de ciertos bienes y servicios. De entre estas, especial mención recibió el impacto social que dichas normas causarían a la mayoría de la población. Según algunos autores¹²⁹⁴ que llevaron adelante un análisis acerca del impacto de la aplicabilidad de ambas Decisiones, al obligar a los Países miembros a armonizar sus exenciones y exclusiones (eliminándolos y sólo dejando las expresamente permitidas) en el plazo establecido, afectarían directamente a los ingresos de las familias disminuyendo su poder adquisitivo.

No obstante ello, todos los informes coincidieron en que la vigencia y plena aplicación de las Decisiones 599 y 600 lograría incrementar la recaudación neta, explicada principalmente por la eliminación de las exoneraciones y exenciones, así como por el cambio de la tasa. Se llegó a esta conclusión tras realizar una simulación mediante un ejercicio matemático, según determinados criterios para todos los Países miembros.

Habiendo finalizado el análisis y el intercambio de opiniones sobre el estado actual de cumplimiento de ambas Decisiones, los delegados de los Países miembros vieron conveniente formular tres recomendaciones: i) evaluar la posibilidad de establecer nuevos plazos que permitan el cumplimiento de las Decisiones 599 y 600, lo que pasa por modificar algunos artículos de ambas Decisiones; ii) realizar nuevos estudios económicos más profundos y por sectores, con criterios y metodología definidos por los propios Países miembros, que hicieran comparables los resultados; y, iii) consultar con las autoridades idóneas en cada país, la posición que asumirían frente al tema de armonización de impuestos indirectos, ya que es de suma importancia contar con la voluntad política de los Países miembros.

Algo que llama la atención, es la constante alusión a que la coyuntura en la cual fueron elaboradas las Decisiones era diferente a las actuales (2009), y que los problemas políticos y cambios constitucionales no hicieron posible la plena aplicación de las Decisiones, de ahí que constantemente se vaya insistiendo en la necesidad de consultar la voluntad política de los Países miembros de continuar trabajando en este tema; sin

¹²⁹⁴ Véase por ejemplo: RAMÍREZ, José y ARIAS, Diana: “Análisis de las Decisiones 599 y 600”, *Centro de Estudios Fiscales. Notas Tributarias*, n. 2009-02.

descuidar el análisis acerca del impacto social de la eliminación de ciertas exenciones y exclusiones del IVA armonizado.

Como se puede observar, la aprobación y la entrada en vigor, así como la plena aplicación de las Decisiones 599 y 600 no fue tarea fácil, al contrario, las mismas presentaron y aún presentan un conjunto de inconvenientes, que de una u otra forma están imposibilitando la plena aplicación de ambas Decisiones.

Así, tras la aprobación de las Decisiones 599 y 600 por la Comisión, sólo Ecuador hizo la transposición de algunas de las disposiciones de estas Decisiones en su ordenamiento jurídico interno. Ecuador, en un intento de seguir los lineamientos trazados por ambas Decisiones, en diciembre de 2007, aprobó una reforma tributaria¹²⁹⁵ la cual contenía muchos de los aspectos sustanciales previstos por las Decisiones 599 y 600¹²⁹⁶; tales como las transferencias que no eran objeto del IVA, transferencias e importaciones con tasa cero, los regímenes impositivos simplificados como mecanismo de control para aquellos contribuyentes calificados como pequeños contribuyentes y para los comerciantes informales, y otras más. Adicionalmente, el gobierno de Ecuador emitió un Mandato Agrario y algunos Decretos Ejecutivos, relacionados con el ámbito tributario, dirigido a ciertos sectores específicos. Sin embargo, la misma reforma previó más exonerados y excluidos del IVA para un conjunto de bienes y servicios, alejándose de lo previsto por ambas Decisiones.

Por su parte, Perú, en enero de 2011, introdujo cuatro modificaciones a la Ley General a las Ventas (IVA) respecto al tratamiento a las exportaciones de servicios¹²⁹⁷. Las modificaciones introducidas por Perú siguieron tímidamente los lineamientos marcados por la Decisión 599. Sin embargo, estas modificaciones no lograron alcanzar el objetivo de imposición en el país de consumo como preveía la Decisión 599. Además, estas modificaciones ya habían sido previstas con anterioridad a la aprobación de la Decisión 599. En todo caso, Perú perdió una valiosa oportunidad para adecuar su ordenamiento jurídico a lo dispuesto por las Decisiones 599 y 600.

¹²⁹⁵ Véase: Ley N° 056 de Equidad Tributaria. En ella se dispuso modificaciones a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Ley N° 056, publicada en el Registro oficial N° 341 de 22 de diciembre de 1989).

¹²⁹⁶ Véase: ROSALES QUIÑONES, Félix: “El impuesto al valor agregado (IVA) en la CAN de Naciones y su incidencia en la normativa tributaria ecuatoriana”, XI Asamblea General de ALAFEC, 22 al 25 de septiembre de 2009, Guayaquil: Ecuador, 2009, p. 3.

¹²⁹⁷ Véase: Ley N° 29646: Ley de fomento al comercio exterior de servicios.

En Colombia, la norma interna que regula el IVA es el Estatuto Tributario, esta norma legal fue modificada en diciembre de 2006¹²⁹⁸, pero las modificaciones introducidas en el IVA fueron mínimas; además, las reformas aprobadas fueron declaradas inconstitucionales por la Corte Constitucional, por lo que, en la práctica, no son de aplicación. Actualmente se viene discutiendo una nueva reforma de dicha norma legal. La propuesta elaborada por la Comisión de expertos sigue tímidamente los lineamientos de la Decisión 599, sugiriendo la ampliación de la base gravable del IVA eliminando algunas exclusiones y exenciones no previstas en la norma comunitaria, aunque no todas; sin embargo, aún persiste una amplia dispersión tarifaria. En todo caso, aparentemente, esta nueva reforma tributaria no permitirá la plena aplicación de las disposiciones de las Decisiones 599 y 600, ya que no se prevé modificaciones en este sentido. Aún más, la doctrina tributaria colombiana sigue insistiendo en una transposición de las normas previstas en ambas Decisiones para que las mismas sean de plena aplicación. En todo caso, todo hace ver que Colombia dejará pasar esta nueva oportunidad para reconocer plena aplicabilidad de las Decisiones 599 y 600.

En Bolivia, la norma interna que regula el IVA es la Ley N° 843 (Texto ordenado de 20 de diciembre de 2004). La última reforma que se conoce de dicha norma legal data de agosto de 2003¹²⁹⁹. En ella se dispuso la modificación de cinco tipos de impuestos, pero no del IVA. A la fecha, no se conoce ningún proyecto de modificación del IVA ni del ISC, lo que hace prever que en Bolivia, tampoco será de plena aplicación las disposiciones de las Decisiones 599 y 600.

Esto que acabamos de señalar, no hace otra cosa que poner en evidencia el poco compromiso de los gobiernos de los Países miembros con el proceso de armonización fiscal en la CAN; ya que, estando ya en plena vigencia ambas Decisiones, aprobaron reformas tributarias en las que no siguieron los lineamientos trazados por las Decisiones 599 y 600; aún más, dichas reformas iban en contra de lo aprobado por ambas Decisiones, pues en ellas se contemplaron mayores exoneraciones y exclusiones que las previstas en las Decisiones 599 y 600.

Ante esta realidad, en julio de 2009, durante el desarrollo del seminario regional sobre armonización de impuestos indirectos desarrollado en la Secretaría General, los

¹²⁹⁸ Véase: Ley N° 1111, de 27 de diciembre de 2006, por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por el Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹²⁹⁹ Véase: Ley N° 2493 de 4 de agosto de 2003: Modificaciones a la 843.

delegados de los Países miembros vieron conveniente realizar las consultas necesarias a nivel político acerca de la voluntad política de seguir trabajando en este tema, por lo que recomendaron elevar a consulta a la siguiente reunión del Consejo Asesor.

En opinión de algunos autores, para la aprobación legislativa de normas de esta naturaleza, hay tres instancias claves que no hay que descuidar: el propio Ejecutivo, el Congreso Nacional y la opinión pública¹³⁰⁰. Durante el proceso de aprobación de ambas Decisiones, los diferentes Ministerios involucrados participaron activamente en el diseño y aprobación de las dos Decisiones y, finalmente fue el propio Gobierno representado por los representantes ante la Comisión quien aprobó las normas comunitarias, con lo que se puede afirmar que la primera instancia si fue satisfactoriamente superada. En cambio, la segunda y tercera instancia no siguieron la misma suerte. Ningún Países miembro logró superar la segunda instancia, pues ninguno de los Congresos Nacionales fue capaz de aprobar reformas tributarias siguiendo los lineamientos de las Decisiones 599 y 600. Por otra parte, en lo concierne a la tercera instancia, parece ser que la opinión pública en general, no llegó a tener pleno conocimiento del contenido de ambas Decisiones; y mucho menos de los derechos y obligaciones que las mismas conllevan para los contribuyentes. A día de hoy, aparentemente esta situación inicial ha cambiado y ya no se cuenta con el apoyo de la primera instancia, del Ejecutivo de todos los Países miembros, de ahí la necesidad de realizar consultas internas sobre la posición política de cada País Miembro. En este caso, para continuar con el proceso de armonización fiscal y dar plena vigencia y principalmente plena aplicación a las Decisiones 599 y 600, será necesario volver a trabajar en la primera instancia.

Ya para finalizar el análisis de este punto, debemos señalar que el problema de la vigencia o no de las Decisiones 599 y 600 es un tema que preocupa a todos los sectores económicos de los Países miembros; en especial, a los órganos e instituciones públicas encargadas de recaudar y gestionar los impuestos indirectos; ya que, si bien es cierto, parece existir un cierto “pacto de caballeros” entre los Países miembros para no demandarse ante el Tribunal de Justicia, cabe la posibilidad de que sea un institución privada o una persona particular la que acuda al Tribunal solicitando el cumplimiento de

¹³⁰⁰ Véase: VIAL, Joaquín: “Efectos fiscales de la política de comercio exterior”, en: VALENCIA, Alexis; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto Fiscal en la Integración Económica*, SGCAN-BID, Lima: Perú, 2003, p. 17.

dichas Decisiones, ya que las misma, desde el punto de vista estrictamente jurídico, sí se encuentran vigentes y son de plena aplicación en todos los Países miembros. Esto podría generar problemas judiciales a las Administraciones Tributarias y perjuicio a los contribuyentes; y claro está, a los propios Países miembros, y por qué no, también a la Secretaría General¹³⁰¹.

Lo cierto es que hasta la fecha, aún persisten contradicciones acerca de la plena vigencia o no de las Decisiones sobre armonización fiscal en la CAN. Por un lado, una parte de la doctrina, provenientes principalmente de la rama del Derecho constitucional, sostienen la hipótesis de la incorporación expresa de dichas Decisiones al ordenamiento jurídico de cada País miembro para que las mismas sean de plena aplicación, posición que aparentemente es compartida por los Países miembros. Por otra parte, otro sector de la doctrina, proveniente principalmente de la rama del Derecho internacional y comunitario, sostienen la hipótesis de la plena vigencia y aplicación de ambas Decisiones, posición que es compartida por la Secretaría General.

Esta incertidumbre acerca de la vigencia o no de las Decisiones sobre armonización fiscal iba generando preocupación en diferentes sectores de todos los Países miembros, principalmente en las Administraciones Tributarias y en algunos sectores privados de la actividad económica que habían seguido de cerca todo el proceso.

Este hecho llevó a que se presentará ante el Tribunal de Justicia una acción de nulidad (Proceso 02-AN-2007)¹³⁰² contra las Decisiones 578, 599, 600 y 635 en la que no solo se consultó la vigencia o no de dichas Decisiones, sino también la aplicabilidad directa de las mismas, ya que se buscaba la nulidad de las cuatro Decisiones mencionadas; al respecto, el Tribunal fue enfático al señalar que las normas comunitarias y todo lo en ellas dispuesta, entran en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la GOAC y que las mismas son de aplicación directa en todo el territorio de los Países miembros sin necesidad de someterlas a ningún acto legislativo de recepción o incorporación. Empero, tal como ocurriera en el pasado, cuando entró en vigencia del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia, en una especie de “pacto de caballeros” ningún País

¹³⁰¹ Con relación a este punto, un sector de la doctrina tributaria andina, tomando como referencia lo ocurrido en la UE, ha señalado que acudir al Tribunal de Justicia sería el único medio de seguir avanzando en el proceso de armonización fiscal en la CAN. En opinión de este sector de la doctrina, es lo que ha pasado en la UE, donde la armonización de segundo grado (armonización negativa) ha sido el verdadero motor del proceso de armonización fiscal.

¹³⁰² Proceso 02-AN-2007, sentencia de 17 de noviembre 2009. GOAC. Lima, 19 de enero de 2010, núm. 1797, pp. 19 – 44.

miembro reclamó a otro su cumplimiento, y mucho menos acudió al Tribunal solicitando su cumplimiento.

Por su parte, la Secretaría General, en septiembre de 2006, en un informe acerca del avance y perspectivas de la CAN¹³⁰³, sólo hizo mención a la aprobación de las Decisiones 578, 599 y 600 sobre armonización fiscal, sin hacer mención si las mismas se encontraban o no en vigor, ni a los inconvenientes que las mismas presentaban en su aplicación. El contenido de este informe, con similar redacción, fue reproducido en posteriores informes acerca del estado actual de la integración en la CAN hasta el año 2012¹³⁰⁴. Pero ninguno de ellos hace mención expresa a si ambas Decisiones se encuentran en cumplimiento o no por los Países miembros, ni sobre los mecanismos de seguimiento en ellas previstas, a pesar de que ya se han cumplido la mayoría de los plazos previstos, faltando tan solo los contemplados por los artículos 14 y 19, los cuales también están pronto a cumplirse. Aún más, a partir de 2013, ya no se hace mención alguna a las Decisiones 578, 599, 600 y 635 en ningún informe de actividades ni en ningún programa de trabajo de la Secretaría General.

En abril de 2007, la Secretaría General dio a conocer un documento de trabajo (SG/dt 387)¹³⁰⁵ donde identificó aquellas normas de difícil cumplimiento, así como aquellas que no se encontraban vigentes. En dicho documento, la Secretaría General dio conocer que de las 665 Decisiones aprobada hasta esa fecha (13 de abril de 2007), sólo 286 Decisiones se encontraban vigentes; de estas, sólo 246 se encontraban en cumplimiento; 24 de ellas fueron clasificadas como de difícil cumplimiento; 45 como de vigencia no

¹³⁰³ Véase: SECRETARÍA GENERAL: CAN: Avances y perspectivas. Informe de la Secretaría General de la CAN 2005 – 2006. SG/di 800, de 15 de setiembre de 2006.

¹³⁰⁴ Véase por ejemplo: SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General de la CAN ante el XXX Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores en reunión ampliada con la Comisión. Informe de labores junio 2007 – mayo 2008. SG/di 889, 16 de junio de 2008; SECRETARÍA GENERAL: Secretaría General de la CAN. Informe de Gestión enero 2007 – mayo 2010. SG/di 940, de 17 de mayo de 2010; SECRETARÍA GENERAL: Informe anual de la SGCA. Informe de labores julio 2010 – julio 2011. SG/di 958, de 9 de agosto de 2011; SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General sobre el estado de la situación de temas prioritarios de competencia de la Comisión. SG/di 959, de 18 de agosto de 2011; SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General sobre el estado de la situación de temas prioritarios de competencia de la Comisión. SG/di 969, de 25 de noviembre de 2001; SECRETARÍA GENERAL: Programa de trabajo de las SGCA (agosto 2011 – julio 2012). SG/di 971, de 25 de enero de 2012; SECRETARÍA GENERAL: Informe de la SG sobre el estado de situación de temas prioritarios de la Comisión al 29 de octubre de 2012. SG/di 988, de 29 de octubre de 2012; SECRETARÍA GENERAL: Informe de labores julio 2011 – julio 2012. Informe anual de la SGCA. SG/di 989, de 29 de noviembre de 2012; SECRETARÍA GENERAL: Programa de trabajo de la SGCA (enero – diciembre 2013). SG/di 991, de 11 de diciembre de 2012.

¹³⁰⁵ Véase: SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento y examen de la vigencia de las Decisiones adoptadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la CAN*. SG/dt 387, 13 de abril de 2007.

definida; 136 fueron derogadas; y, 3 de ellas fueron clasificadas como de *imposible cumplimiento*.

En este primer Informe de la Secretaría General, las Decisiones 599 y 600 fueron clasificadas como no vigentes y de difícil cumplimiento, a pesar de que para esta fecha ya se había modificado su entrada en vigor por la Decisión 635. Aún más, estas Decisiones fueron incluidas dentro el grupo de Decisiones clasificadas como de imposible cumplimiento, junto con la Decisión 535¹³⁰⁶ sobre AEC.

Una posible explicación de esta clasificación puede encontrarse en el hecho de que para la plena aplicación de ambas Decisiones, las mismas necesitaban ser incorporadas al Derecho interno de cada País miembro mediante reformas tributarias; y, la Secretaría General había llegado al convencimiento de la existencia de una falta de voluntad política por parte de los Países miembros para llevar a cabo estas reformas.

Así pues, la propia Secretaría General a los pocos años de haberse aprobado ambas Decisiones, ya reconocía que las mismas iban a ser de imposible cumplimiento, debido principalmente, a la falta de voluntad política por parte de todos los Países miembros de llevar adelante reformas tributarias en sus respectivos países.

Este primer Informe fue actualizado posteriormente en dos oportunidades en los documentos de trabajo SG/dt 387/Rev. 1¹³⁰⁷ y SG/dt 387/Rev. 2¹³⁰⁸. En ellas, las Decisiones 599 y 600 ya aparecen como Decisiones vigentes, pero aún conservan su clasificación de Decisiones de imposible cumplimiento. A pesar de ello, la propia Secretaría General reconoce que la mayoría de las Decisiones clasificadas como en vigencia, entre estas, las Decisiones 599 y 600, requieren una revisión para determinar su estado real de vigencia o no.

¹³⁰⁶ Decisión 535, de 14 de octubre de 2002, de Arancel externo común. GOAC. Lima, 16 de octubre de 2002, núm. 854, pp. 1 – 96.

¹³⁰⁷ SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento y examen de la vigencia de las decisiones adoptadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la CAN*. SG/dt 387/Rev. 1, de 1 de mayo de 2007 (5.11).

¹³⁰⁸ SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento y examen de la vigencia de las decisiones adoptadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la CAN*. SG/dt 387/Rev. 2, de 21 de diciembre de 2007 (5.11).

8. Vigencia de las Decisiones sobre armonización fiscal

La vigencia o no de determinadas Decisiones sobre armonización fiscal es un tema aun debatido en la doctrina tributaria, sin que se haya podido llegar a un consenso. Mientras en algunas de ellas no se discute su vigencia y cumplimiento (Decisiones 292, 330, 388, 578, 635), otras en cambio presentan serias dificultades para su entrada en vigencia y cumplimiento (Decisiones 599 y 600), alguna de ellas no se sabe exactamente su estado de vigencia o no (Decisiones 40, 46, y 324), y por último, otras si fueron expresamente derogadas (169 y 244).

A continuación haremos un análisis de cada una de ellas para tratar de determinar la vigencia o no de esta Decisión. En alguna de ellas, por no representar mayores inconvenientes, nos limitaremos a señalar si se encuentra en vigencia y cual su estado de cumplimiento. En cambio, en aquellas que representan mayores inconvenientes, nos detendremos en analizar el porqué de los inconvenientes.

Decisión 40. Aprobada en noviembre de 1971, entró en vigor el 18 de junio de 1980 con el depósito por parte de Perú del último instrumento de ratificación en la Junta, y su plena aplicación se remonta al 1 de enero de 1981. El Anexo I de la Decisión fue aplicado por los Países miembros hasta mayo de 2004, cuando fue sustituida de *facto* por la Decisión 578. El Anexo II de la Decisión, sólo fue aplicado una vez en el caso del Tratado para evitar la doble tributación entre Bolivia y Argentina. Aunque la Decisión 578 no hace referencia alguna a la derogación de esta Decisión, la misma se entiende de *facto* derogada e inaplicable. Aunque para la Secretaría General, la misma permanece vigente y en cumplimiento¹³⁰⁹.

Decisión 46. Aprobada el 18 de diciembre de 1971, entró en vigor el 15 de junio de 1976 tras su incorporación en el Derecho interno de todos los Países miembros. Esta Decisión estableció todo lo referente a la constitución de las EMAs, así como un tratamiento igualitario en materia de impuestos. Aunque la Decisión 169 no hace referencia alguna a la derogación de esta Decisión, la misma se entiende de *facto* derogada e inaplicable; aunque la Secretaría General la clasifica como de vigencia no definida, ya que la misma no ha sido expresamente derogada ni sustituida. La clasifica así porque se trata de una Decisión que aparentemente se aplicó, y posteriormente dejó

¹³⁰⁹ Véase: SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento... ob. cit.*

de ser empleada sin ser expresamente derogada; en otras palabras, se cumplió y perdió vigencia por la propia evolución de la normativa comunitaria¹³¹⁰.

Decisión 169. Aprobada el 18 de marzo de 1982, entró en vigor tras su incorporación en el Derecho interno de dos o más Países miembros. Esta Decisión vino a complementar, precisar y sustituir a la Decisión 46. En ella se dispuso por primera vez que las EMAs gozarán en materia de impuestos nacionales el mismo tratamiento establecido para las empresas nacionales. Esta Decisión fue expresamente sustituida por la Decisión 244, por lo que puede ser clasificada como no vigente¹³¹¹.

Decisión 244. Aprobada el 16 de diciembre de 1988, entró en vigor el 27 de diciembre de 1988 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión vino a complementar, precisar y sustituir la Decisión 169. En ella se precisó aún más el tratamiento tributario de las EMAs, otorgándoles igualdad de condiciones en comparación a las empresas locales. Esta Decisión fue expresamente sustituida por la Decisión 292, por lo que puede ser clasificada como no vigente¹³¹².

Decisión 292. Aprobada el 21 de marzo de 1991, entró en vigor el 4 de abril de 1991 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión sustituyó a la Decisión 244 y estableció un régimen uniforme para las EMAs, en ella se actualizó y perfeccionó las disposiciones sobre las EMAs y se establecieron reglas precisas acerca de la doble tributación. Esta Decisión puede ser clasificada como vigente y en cumplimiento, la misma no presenta mayores inconvenientes en su aplicación¹³¹³.

Decisión 324. Aprobada el 25 de agosto de 1992, entró en vigor el 27 de agosto de 1992 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión aprobó la estructura del AEC y estableció los criterios a seguir en materia de armonización de incentivos a las exportaciones y la eliminación de subsidios en cuanto constituyan incentivos a las exportaciones. Los artículos referentes a la estructura del AEC fueron expresamente derogados por las Decisiones 335 y 370; y los artículos sobre armonización de incentivos y eliminación de subsidios fueron cumplidos por las Decisiones 330 y 388. Por este motivo, la Secretaría General la clasifica como una Decisión ya cumplida, y

¹³¹⁰ *Ibidem.*

¹³¹¹ *Ibidem.*

¹³¹² *Ibidem.*

¹³¹³ *Ibidem.*

por lo mismo no vigente¹³¹⁴. Esta clasificación se aplica a aquellas Decisiones que se cumplieron y que posteriormente dejaron de ser empleadas sin ser del todo derogadas. Aunque la propia Secretaría reconoce la necesidad de pronunciamiento expreso sobre el mismo. Sin embargo, al haber sido parte de ella expresamente derogada y parte de ella ya cumplida, la misma no representa mayores inconvenientes en su clasificación como vigente o no vigente.

Decisión 330. Aprobada el 22 de octubre de 1992, entró en vigor el 30 de octubre de 1992 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión vino a precisar y complementar el contenido de los artículos 8 y 9 de la Decisión 324; que recordemos, dispuso la armonización de incentivos y la eliminación de los subsidios a las exportaciones. Esta Decisión precisa que debe entenderse por incentivo a las exportaciones, armoniza la devolución de impuestos a las exportaciones y tipifica que tipo de exenciones, devoluciones o aplazamientos son consideradas subsidios de naturaleza tributaria, prohibiendo a los Países miembros la utilización de dichos mecanismos para fomentar las exportaciones intrasubregionales. Sin embargo, cabe hacer notar que no todos los incentivos a las exportaciones fueron contempladas por esta Decisión, la misma dejó en manos de los Países miembros la armonización de dichos incentivos, sin que se haya cumplido a cabalidad. Por este motivo, esta Decisión puede ser considerada como vigente y en cumplimiento¹³¹⁵, aunque no todas sus disposiciones son cumplidas por todos los Países miembros.

Decisión 388. Aprobada el 2 de julio de 1996, entró en vigor el 17 de julio de 1996 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión vino a precisar la armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones. En ella se consagró el principio de país de destino y la devolución total de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las materias primas, insumos intermedios y bienes de capital, consumidos o utilizados en la producción, transporte y comercialización de bienes exportados. En ella se dispuso un conjunto de obligaciones a ser cumplidas por los Países miembros, sin embargo, la misma no contempló plazos expesos, lo que le llevó a ser clasificada como norma incompleta. Esta omisión de la Decisión, dio lugar a que la misma no fuera cumplida a cabalidad. Por este motivo, también puede ser clasificada

¹³¹⁴ *Ibidem.*

¹³¹⁵ Véase: SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento (...)* SG/dt 387/Rev. 2... *ob. cit.*

como vigente y en cumplimiento¹³¹⁶, aunque no todas sus disposiciones son cumplidas a cabalidad por los Países miembros.

Decisión 578. Aprobada el 4 de mayo de 2004, entró en vigor el 5 de mayo de 2004 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión vino a actualizar la Decisión 40 de 1971. En ella se aprobó un régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los Países miembros y, se dejó en libertad a estos para asumir el Modelo de convenio que más se adecue a su realidad económica cuando suscribieran convenios de este tipo con otros Estados. A la fecha, y a diferencia de la Decisión 40, lo dispuesto por la Decisión 578 si se observa plenamente por los Países miembros, sin perjuicio de las dificultades que esta pueda contemplar. Por este motivo, esta Decisión también puede ser clasificada como vigente y en cumplimiento¹³¹⁷, aún más, de entre todas, es la que menores dificultades ha presentado.

Decisión 599. Aprobada el 12 de julio de 2004, entró en vigor el primero de enero de 2008 tras la modificación del artículo 40 de la misma por la Decisión 635. Esta Decisión vino a armonizar los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA en la CAN. En ella se promovió la neutralidad del IVA a fin de que dicho impuesto no llegue a causar distorsiones en el mercado intrasubregional. La misma dispuso una serie de obligaciones a los Países miembros, las cuales debían cumplirse en diferentes plazos, lo que necesariamente implica la modificación y/o adecuación de la legislación interna; a la fecha, dichas modificación, a pesar de haberse cumplido la mayoría de los plazos, no se han producido y no se prevé su cumplimiento en el futuro inmediato. Por este motivo, esta Decisión puede ser clasificada como vigente, pero de difícil cumplimiento¹³¹⁸.

Decisión 600. Aprobada el 12 de julio de 2004, entró en vigor el primero de enero de 2008 tras la modificación del artículo 12 de la misma por la Decisión 635. Esta Decisión vino a armonizar los aspectos sustanciales del ISC en la CAN. En ella se promovió la neutralidad del ISC a fin de que dicho impuesto no llegue a causar distorsiones en el mercado intrasubregional. La misma dispuso un conjunto de obligaciones a los Países miembros, las cuales debían cumplirse en el plazo de tres

¹³¹⁶ *Ibidem.*

¹³¹⁷ *Ibidem.*

¹³¹⁸ *Ibidem.*

años, lo que necesariamente implicaba la modificación y/o adecuación de la legislación interna; a la fecha, dichas modificación, a pesar de haberse ya cumplido el plazo, no se han producido y no se prevé su cumplimiento en el futuro inmediato. Por este motivo, esta Decisión también puede ser clasificada como vigente, pero al igual que la Decisión 599, de difícil cumplimiento¹³¹⁹.

Decisión 635. Aprobada el 19 de julio de 2006, entro en vigor el 21 de julio de 2006 tras su publicación en la GOAC. Esta Decisión vino a modificación el artículo 40 de la Decisión 599 y artículo 12 de la Decisión 600, referente a la modalidad de entrada en vigor de las mismas. En ella se dispuso que ambas Decisiones entraran en vigor el uno de enero de 2008. Por este motivo, esta Decisión también puede ser clasificada como en vigencia, pero por las características de la misma, no puede ser clasificada como en cumplimiento¹³²⁰.

Así pues, de todas las Decisiones sobre armonización fiscal aprobadas por la Comisión hasta le fecha, sólo cinco de ellas se encuentran vigentes y en cumplimiento; dos de ellas se encuentran en vigor, pero las mismas fueron calificadas como de difícil cumplimiento; de dos de ellas no se sabe con exactitud si las mismas se encuentran vigentes o no, aunque se las puede calificar como de *facto* derogadas; una perdió vigencia porque sus disposiciones fueron ya cumplidas; y, dos de ellas fueron expresamente derogadas.

¹³¹⁹ *Ibidem.*

¹³²⁰ Véase: SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento (...)* SG/dt 387/Rev. 1... *ob. cit.*

CAPÍTULO VI

LA ARMONIZACIÓN FISCAL NEGATIVA EN LA COMUNIDAD ANDINA

1. Consideraciones iniciales

Desde que la armonización fiscal fue configurada como un proceso necesario, dinámico e irreversible de convergencia de legislaciones, la Comisión y la Secretaría General han llevado adelante una serie de actividades tendentes a acercar las legislaciones de los Países miembros en materia fiscal. Esta actividad, si bien es cierto fue desarrollada principalmente por estas dos instituciones comunitarias, no es menos cierto que la misma también fue desarrollada por el Tribunal de Justicia. Así, junto a la acción normativa llevada adelante por la Comisión, la armonización tributaria se ve afectada también por un volumen importante de jurisprudencia comunitaria, la misma que no sólo es sustitutiva, sino también en ocasiones, complementaria de la propia armonización normativa.

Así pues, no se pueden desconocer la existencia de otras vías alternativas de armonización fiscal, desde las que se realizan de forma espontánea al abrigo de las fuerzas del mercado, o de las que derivan de la labor aplicativa del Ordenamiento jurídico comunitario llevada adelante por el Tribunal. Con relación a este tema, el Tribunal ha ido desarrollando desde 1984 una rica jurisprudencia en diversos temas de Derecho comunitario; y, al igual que otras instituciones de esta naturaleza, pero en menor medida, ha ido erigiéndose en un auténtico “motor de la integración”¹³²¹ andina.

En efecto, la excesiva lentitud del procedimiento legislativo comunitario y el celo con el que los Países miembros administran determinadas áreas de sus competencias, entre estas la de soberanía fiscal, ha propiciado que el Tribunal mediante su rica jurisprudencia haya ido conduciendo el proceso de integración, dando lugar al surgimiento del fenómeno de la “armonización negativa”, de segundo nivel o como otros autores lo han venido a llamar, “legislación judicial”¹³²², como una estrategia

¹³²¹ Véase: DE WOLF, Michel: “The power of taxation in the EU and in the US”, en *ECTax Review*, n. 3, 1995, pp. 124 – 135; GUTIÉRREZ ESPADA, Cesáreo: *El sistema institucional de la Unión Europea*, (2º ed.) Ed. Tecnos, Madrid, España, 1993, p. 177.

¹³²² ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite... ob. cit.*, p. 141.

alternativa o complementaria a la armonización normativa para la aproximación de las legislaciones tributarias de los Países miembros.

En la Comunidad Andina, la madurez de la armonización fiscal positiva es notable y muy tímida aún en lo que se refiere a la armonización negativa. La jurisprudencia del Tribunal en materia de armonización fiscal no está en absoluto totalmente desarrollado; al contrario, deja varias preguntas sin respuesta, y abre a su vez interrogantes que en el futuro deberán ser resueltos por el Tribunal. Sin embargo, hemos asistido a un continuo fenómeno de armonización fiscal negativa, que consiste en una armonización *de facto* que resulta de obligaciones de no hacer impuestas por el Tribunal a los Países miembros.

Precisamente al análisis de las bases teóricas de la armonización negativa vamos a dedicar el siguiente capítulo. Para ello, a continuación de estas consideraciones iniciales, y como punto de partida del proceso de armonización negativa, abordaremos su contenido y nos detendremos en el análisis de su concepto y significado. A continuación, y ya entrando en el tema mismo de este capítulo, analizaremos las diferentes disposiciones legales en las que se sustenta este tipo de armonización. Posteriormente abordaremos de lleno el proceso de armonización negativa en la CAN. Ya para finalizar, los apartados los dedicaremos al análisis del alcance de la armonización negativa tanto de la tributación directa como indirecta llevada adelante por el Tribunal de Justicia de la CAN, donde distinguiremos la labor armonizadora del Tribunal sobre las diferentes Decisiones sobre armonización fiscal.

2. Aproximación al concepto de armonización negativa

Como ya hemos tenido ocasión de ver arriba, la doctrina tributaria ha desarrollado una amplia teoría alrededor de la armonización fiscal y, como consecuencia de ello, se han producido una serie de definiciones acerca de lo que debe entenderse por armonización fiscal, existiendo cierto consenso en cuanto a su alcance y significado¹³²³. No obstante y, en tanto que el estudio de la armonización fiscal nos interesa como punto de partida del proceso de armonización negativa propiamente dicho, y sin el ánimo de extendernos demasiado, conviene dar inicio a nuestro análisis definiendo que es lo que entendemos

¹³²³ Para mayores detalles acerca del análisis de la evolución de la definición de la armonización fiscal y su contenido, véase capítulo 4, apartado tres y siguientes.

por “armonización negativa”¹³²⁴ o, como otros autores lo han venido en llamar, “armonización jurisprudencial” o “armonización de segundo nivel”.

La dicotomía entre “armonización positiva” y “armonización negativa” fue acuñada por primera vez por Pinder en 1968, quien, partiendo de la tesis de Jan Tinbergen (1953), referida a la integración positiva y negativa, fue de los primeros en utilizar este término para distinguir la labor armonizadora de diferentes instituciones comunitarias de la entonces CEE¹³²⁵.

La armonización negativa puede ser concebida como un tipo de armonización inducida por los órganos e instituciones comunitarios, principalmente por el Tribunal de Justicia. Este tipo de armonización surge de la cotidiana aplicación del Derecho comunitario, por medio de la resolución de los problemas que suscitan las asimetrías fiscales existentes entre los Países miembros de una Comunidad. Este conjunto de acciones llevadas adelante por el Tribunal, vienen a integrar la llamada armonización negativa, jurisprudencial o de segundo nivel que, de forma paulatina, limitan la soberanía tributaria y produce una convergencia progresiva *de facto* de los sistemas tributarios de los Países miembros de una comunidad¹³²⁶. En opinión de algunos autores, esta convergencia fiscal puede llegar a operar en un triple nivel, a saber: Coordinación fiscal a través del *soft law* comunitario; armonización jurisprudencial; y, aplicación del régimen de ayudas de Estado¹³²⁷. De entre estas tres, la armonización negativa sólo puede producirse en el segundo y tercer nivel.

La armonización negativa va dirigida al ordenamiento jurídico interno de un País miembro y no así de forma general al ordenamiento jurídico interno de todos los Países miembros de una Comunidad; no obstante ello, al ser emitido por un órgano comunitario con jurisdicción en toda la Comunidad, como lo es el Tribunal, sus sentencias producen efectos vinculantes para todos los Países miembros, por lo que estos deberán adecuar su normativa interna a lo dispuesto por el Tribunal. Así pues, la armonización negativa supone que el Tribunal de Justicia de una Comunidad esté

¹³²⁴ Llamada así en contraposición a la armonización positiva o de primer nivel, que se vehicula mediante Decisiones comunitarias.

¹³²⁵ Véase: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: “La armonización de la imposición directa en las Uniones Económicas: lecciones desde ‘la Unión Europea’”, en *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, n. 5, 2000, p. 223 nota 8.

¹³²⁶ DE JUAN CASADEVAL, Jordi: *El principio de no discriminación fiscal... ob. cit.*, p. 73.

¹³²⁷ TORRES FERNÁNDEZ, M^o Jesús: “Reflexión sobre el futuro impuesto Sobre sociedades en Europa: Retos de armonización y la BICCIS”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, n. 3, 2012, p. 65.

continuamente subsanando la legislación tributaria de los Países miembros para adecuarla a la normativa comunitaria en materia fiscal.

En otras palabras, cuando el Tribunal señala los aspectos de la normativa interna de los Países miembros contrarios al ordenamiento jurídico comunitario, en la práctica, está asumiendo una labor solapada de aproximación de legislaciones en materia tributaria que, en principio, no le corresponde, pero que resulta positiva ya que viene a llenar vacíos dejados por la normativa comunitaria¹³²⁸.

Esta aproximación de legislaciones llevada adelante por el Tribunal, siguiendo al profesor Pierre Pescatore¹³²⁹, puede ser clasificada en dos conjuntos distintos: por una parte el acervo “formal”, que hace referencia a aspectos estructurales y formales del ordenamiento jurídico comunitario, como pueden ser la irreversibilidad de los compromisos asumidos por los Países miembros, el carácter obligatorio del Derecho comunitario constituido sobre la base de los principios de primacía y aplicación directa; por otra parte el acervo “sustancial”, que hace referencia a la consecución de los objetivos comunitarios, como pueden ser la eliminación de los obstáculos a la libre circulación de las libertades comunitarias.

La armonización negativa presenta características similares a la armonización positiva, como son: su instrumentalidad, necesidad, dinamismo e irreversibilidad; y, obedece a los mismos principios rectores, como son: la constitución del mercado común y la eliminación de distorsiones en materia tributaria; produciendo similar efecto de desplazamiento del Derecho interno de los Países miembros, en favor de la aplicación preferente del Derecho comunitario, siempre que existan antinomias entre ambos ordenamientos jurídicos.

Quizás la principal diferencia entre ambos tipos de armonización (positiva y negativa) resida en el hecho de que la armonización positiva demanda al legislador nacional regular un determinado ámbito de la fiscalidad en el sentido predeterminado por la norma comunitaria (obligación de hacer), mientras que la armonización negativa impone, también al legislador nacional y a los operadores jurisdiccionales, determinadas

¹³²⁸ GARCÍA FRÍAS, María Ángeles: “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 46, n. 242, 1996, p. 1023.

¹³²⁹ PESCATORE, Pierre: “Aspectos judiciales del ‘acervo comunitario’”, en *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 8, n. 2, 1981, pp. 335 y ss.

prohibiciones o conductas negativas (obligación de no hacer)¹³³⁰, por lo que se le ha venido en llamar “legislador negativo”. Ambos tipos de armonización tienen como objetivo final reducir las diferencias existentes en los ordenamientos jurídicos de los Países miembros.

De lo referido hasta aquí, se puede concluir señalando que la armonización negativa descansa en el establecimiento de obligaciones de “no hacer”, que limitan negativamente la soberanía de los Países miembros en materia tributaria. Por lo que, no nos encontramos ante un conjunto de disposiciones normativas, homogéneas ni compactas dictadas por un órgano comunitario; sino ante un conjunto de sentencias emitidas por un órgano jurisdiccional con competencia comunitaria, las cuales, como ya hemos tenido oportunidad de ver más arriba, son de obligado cumplimiento. En otras palabras, la armonización negativa viene a ser consecuencia directa de la expedición de sentencias comunitarias por parte del Tribunal de Justicia. Dichas sentencias tienen como objetivo final eliminar los obstáculos al establecimiento y buen funcionamiento del mercado común andino y a la libre competencia.

Como no podría ser de otra manera, en la CAN, las obligaciones de no hacer, así como la facultad y/o potestad armonizadora del Tribunal, se encuentran previstas en el AC y en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia. El AC consagró al Tribunal de Justicia como el órgano jurisdiccional de la CAN y dispuso que el mismo se rija por su Tratado Constitutivo, así como por sus Protocolos modificatorios. Por su parte, el Tratado Constitutivo del Tribunal, entre otras cosas, previó una serie de competencias al Tribunal, competencias con las cuales se le encomendó la interpretación y aplicación del Derecho comunitario andino. Esta y otras disposiciones son las que veremos a continuación.

3. Disposiciones del Acuerdo de Cartagena y del Tratado Constitutivo del Tribunal de Justicia en la que se basa la armonización negativa

Expuestos los fundamentos teóricos acerca de la armonización negativa, pasamos a examinar en este epígrafe las disposiciones legales del AC y del Tratado Constitutivo del Tribunal en las que se basa dicha armonización. Así como los diferentes elementos

¹³³⁰ DE JUAN CASADEVAL, Jordi: *El principio de no discriminación fiscal... ob. cit.*, p. 73.

que, en todo caso, deben producirse para el ejercicio legítimo de la potestad armonizadora en materia fiscal por parte del Tribunal.

Con relación a este punto, uno de los primeros preceptos que faculta al Tribunal de Justicia a llevar a cabo esta actividad armonizadora es el artículo 47 del AC. Dicho artículo señala: *La solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina se sujetará a las normas del Tratado que crea el Tribunal de Justicia*¹³³¹. Por su parte, los artículos 17, 23, 32, 37, 38 y 40 del Tratado de Creación del Tribunal otorgaron seis competencias al Tribunal, a decir: Acción de nulidad, Acción de incumplimiento, Interpretación prejudicial, Recurso por omisión o inactividad, Función arbitral y Jurisdicción laboral; de estas seis competencias, cuatro pueden ser consideradas como instrumentos de armonización negativa. Estos preceptos legales facultan al Tribunal llevar adelante una actividad armonizadora en la CAN.

Por medio de la acción de nulidad el Tribunal está llamado a declarar la nulidad de las Decisiones del CAMRE y de la Comisión, de las Resoluciones de la Secretaría General y de los Convenios a que se refiere el literal e) del artículo 1 del Tratado Constitutivo del Tribunal, siempre y cuando los mismos sean aprobados o acordados con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN, incluso por desviación de poder¹³³².

La acción de nulidad podrá ser solicitada por un País miembro (siempre y cuando la Decisión o Convenio de la que se demanda su nulidad no haya sido aprobada con su voto favorable), el CAMRE, la Comisión, la Secretaría General o las personas naturales o jurídicas (siempre y cuando la Decisión o Convenio de la que se demanda su nulidad afecte sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos).

La acción de incumplimiento constituye el instrumento por excelencia, mediante el cual el Tribunal está llamado a vigilar el cumplimiento de las obligaciones y compromisos que adquieren los Países miembros de acatar y no obstaculizar la aplicación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN¹³³³. En este sentido, la acción de incumplimiento tiene por finalidad el restablecimiento del Ordenamiento jurídico

¹³³¹ Art. 47 del AC (Decisión 563).

¹³³² Art. 17 del Tratado de Creación del TJCA (Decisión 472).

¹³³³ Proceso 7-AI-99... *ob. cit.* Criterio reiterado en los procesos: 50-AI-2002 y 2-AI-2009.

andino infringido por parte de uno de los Países miembros. Por medio de dicha acción, se pretende la cesación voluntaria o por mandato del Tribunal, del incumplimiento de la norma infringida.

El ejercicio de la acción de incumplimiento se encuentra reservado a la Secretaría General, a los Países miembros y a las personas naturales o jurídicas afectadas en sus derechos por el incumplimiento del ordenamiento jurídico andino por parte de un País miembro¹³³⁴. Si la sentencia del Tribunal fuere de incumplimiento, el País miembro cuya conducta haya sido objeto de la misma quedará obligado a adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento en un plazo no mayor a noventa días siguientes a su notificación.

Por su parte, la interpretación prejudicial tiene por finalidad asegurar la uniformidad en la interpretación y aplicación de las normas comunitarias en el ámbito de cada uno de los Países miembros. En este sentido, corresponde al Tribunal interpretar las normas y principios que conforman el ordenamiento jurídico andino¹³³⁵. Con dicha interpretación, el Tribunal coadyuva con el órgano jurisdiccional nacional en la configuración de la sentencia que éste habrá de dictar, en la causa sometida a su conocimiento.

El ejercicio de la interpretación prejudicial se encuentra reservado al juez nacional que conozca de un proceso en el que deba aplicarse alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino; dicha solicitud podrá realizarse de oficio o a petición de parte. El Juez que conozca el proceso interno en que se formuló la consulta, deberá adoptar en su sentencia la interpretación del Tribunal, toda vez que su inobservancia constituiría una infracción al ordenamiento jurídico andino.

El recurso por omisión o inactividad viene a constituir otra de las vías procesales destinadas a controlar la legalidad del ordenamiento jurídico andino. Por medio de dicho recurso, el Tribunal está llamado a vigilar que los órganos e instituciones del SAI hagan eficaces las normas del ordenamiento jurídico andino. Mediante la resolución de este recurso, el Tribunal podrá conminar al CAMRE, a la Comisión y a la Secretaría General a que realicen las actividades a las que se encuentran obligadas por mandato del ordenamiento jurídico andino. La sentencia que ponga fin al proceso deberá señalar la

¹³³⁴ Arts. 23, 24 y 25 del TCTJCA, concordante con el artículo 108 del ETJCA.

¹³³⁵ Art. 32 del TCTJCA (Decisión 472).

forma, modalidad y plazo en los que el órgano comunitario objeto del recurso deberá cumplir con su obligación¹³³⁶.

El ejercicio de esta acción se encuentra reservada al CAMRE, a la Comisión, a la Secretaría General, a los Países miembros y a las personas naturales o jurídicas. Las instituciones comunitarias, así como los Países miembros, podrán acudir de forma directa y sin restricciones al Tribunal sin necesidad de justificar interés alguno; en cambio, las personas naturales o jurídicas podrán acudir al Tribunal siempre y cuando la omisión o inactividad que se demanda afecte sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos¹³³⁷.

Estas competencias que acabamos de describir, de una u otra forma, facultan al Tribunal para llevar adelante acciones tendentes a lograr la armonización gradual de la tributación directa e indirecta en la Comunidad Andina. De las cuatro competencias que acabamos de ver, sólo dos de ellas (acción de nulidad e interpretación prejudicial) fueron conocidas por el Tribunal en su labor armonizadora.

4. El proceso de armonización fiscal negativa en la Comunidad Andina

La experiencia Latinoamericana en materia de armonización negativa de políticas económicas y, dentro de estas, la de armonización fiscal, es aún incipiente. Si bien es cierto en el Grupo Andino desde muy temprano se empezó a tratar la armonización negativa de las políticas económicas; la armonización fiscal no siguió el mismo camino.

Algunas posibles explicaciones de esta situación puede encontrarse en el hecho de que en los propios órganos e instituciones del entonces Grupo Andino, la política fiscal había recibido un tratamiento menos prioritario que otros aspectos de la política económica; esto como consecuencia de la propia dinámica del proceso de integración, que requería que todos los esfuerzos de los diferentes órganos e instituciones comunitarias se centraran particularmente en las tareas señaladas de forma específica en el AC; y, no así en la armonización fiscal.

Esto que acabamos de señalar, hizo que, tanto la Junta como la Comisión, en sus primeros años de funcionamiento dedicaran mayor tiempo al desarrollo de normas

¹³³⁶ Art. 37, párrafo tercero del TCTJCA, concordante con el artículo 134 del ETJCA.

¹³³⁷ Art. 37 del TCTJCA (Decisión 472)

comunitarias relacionadas directamente con el comercio exterior, y no así al desarrollo de normas comunitarias relacionadas con la armonización fiscal; y, como es lógico suponer, al no existir normas comunitarias sobre armonización fiscal, no era posible acudir al Tribunal buscando su interpretación, su cumplimiento o la nulidad de las mismas, por lo mismo, no era posible llevar adelante una actividad armonizadora negativa de la política tributaria por parte del Tribunal.

Ahora bien, y no obstante a lo que acabamos de señalar, también es cierto que, tanto la Junta, como la propia Comisión, desde sus primeros años de funcionamiento llevaron adelante actividades tendentes a lograr una armonización fiscal en los Países miembros; las cuales se plasmaron en la aprobación de un reducido número de Decisiones.

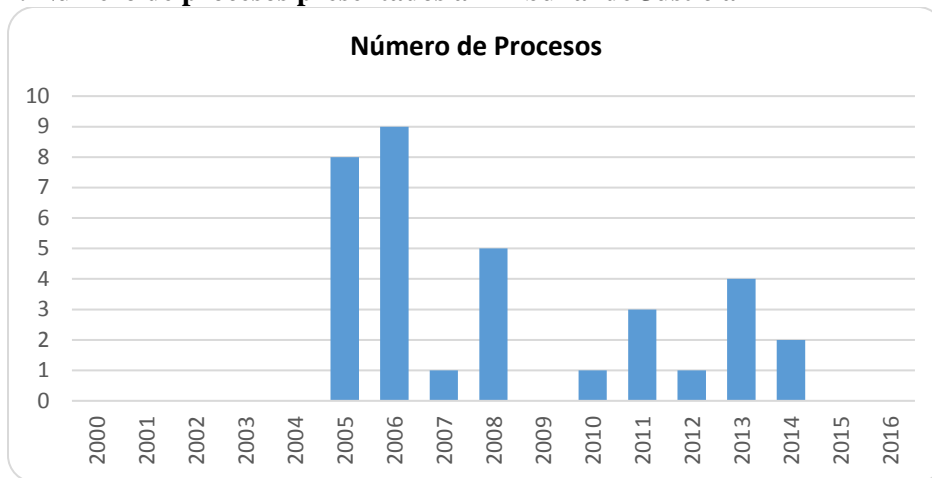
Algunas de estas Decisiones (40 y 46) fueron aprobadas cuando aún no existía el Tribunal de Justicia como órgano jurisdiccional del AC; por lo que, materialmente, era imposible que se generase algún tipo de armonización negativa en el entonces Grupo Andino respecto a estas Decisiones. El resto de las Decisiones (169, 244, 292, 324, 330, 388, 578, 599, 600 y 635) si fueron aprobadas ya en pleno funcionamiento del Tribunal, pero no despertaron inquietud, ni en las instituciones nacionales, ni en las personas particulares; de modo que no se acudió con frecuencia al Tribunal de Justicia buscando su interpretación, su cumplimiento o la nulidad de las mismas; por lo que, la actividad armonizadora negativa respecto a estas Decisiones fue escasa, y en algunos casos completamente nula; además, tuvieron que pasar varios años para que el Tribunal empezara a conocer los primeros procesos en materia de armonización tributaria.

En efecto, tuvieron que pasar más de veinte años desde que el Tribunal inició sus actividades en 1984 para que este conociera el primer proceso en materia de armonización fiscal¹³³⁸. Nos estamos refiriendo al proceso de Interpretación prejudicial interpuesta por la Compañía Curtiembre Renaciente S.A. en la que solicitaba la interpretación del artículo 4 y del Anexo I de la Decisión 388, de 12 de mayo de 2005. En dicha demanda, el actor principal reclamaba la devolución del IVA por la

¹³³⁸ No obstante a lo que acabamos de señalar, un año antes, en 2003, el Tribunal tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la aprobación de la Decisión 599 en dos acciones de incumplimiento presentadas por la Secretaría General en contra de la República de Venezuela. En ambos procesos, la Secretaría General demandaba el incumplimiento de los artículos 75 del AC y 4 del TCTJCA, por incluir en el cálculo de la base imponible del IVA el arancel aduanero del cual estaban exentas las importaciones originarias de los Países miembros (Procesos 132-AI-2003 y 134-AI-2003). Ambos procesos, si bien es cierto, entre sus fundamentos, hacen referencia a la aprobación de la Decisión 599; esta Decisión no fue objeto de análisis de los procesos, de ahí que no se las considera como parte de nuestro análisis.

adquisición de materia prima, insumos intermedios y servicios incorporados en la producción, fabricación, transporte y comercialización de productos destinados a la exportación. Esta fue la primera vez que el Tribunal tuvo oportunidad de conocer y pronunciarse acerca de una norma comunitaria en materia de armonización fiscal. A partir de ahí, y durante los próximos diez años, el Tribunal tendrá la oportunidad de conocer hasta 34 procesos relativos al proceso de armonización fiscal en la CAN. La siguiente figura (Figura 1) puede resultar clarificadora acerca del número de procesos presentados ante el Tribunal distribuido por años.

Figura 1: Número de procesos presentados al Tribunal de Justicia



Fuente: Elaboración propia a partir de datos extraídos del Tribunal de Justicia.

Como se puede observar en la Figura 1, los años 2005 y 2006 fueron los años en los que el Tribunal conoció la mayor cantidad de procesos en esta materia (8 y 9, respectivamente). Todos, a excepción de uno, fueron procesos de interpretación prejudicial de determinados artículos de las Decisiones 330 y 388, y uno sobre la Decisión 40. Esto hizo pensar que la armonización negativa de la tributación directa e indirecta en la CAN había dado inicio y que esto contribuiría a consolidar el proceso de armonización tributaria llevado adelante en la Comisión; pero pronto se evidenció que esto no iba a ser así, ya que los posteriores años el Tribunal llegó a conocer un reducido número de procesos en esta materia.

En efecto, en 2007, el Tribunal sólo conoció un proceso en esta materia, una acción de nulidad incoada por el ciudadano colombiano Humberto de Jesús Longas Londoño contra las Decisiones 578, 599, 600 y 635. En ella, el actor principal buscaba la nulidad de todas estas Decisiones por considerarlas violatorias del ordenamiento jurídico andino, así como de la Constitución Política de uno de los Países miembros, Colombia.

En 2008, el Tribunal tuvo la oportunidad de conocer cinco procesos de interpretación prejudicial, todos acerca de determinados artículos de las Decisiones 330 y 388. En lo sustancial, estos nuevos procesos no diferían mucho de los conocidos en 2005 y 2006; incluso, en alguno de ellos, existía coincidencia entre los actores y los hechos demandados.

Dos años después, en 2010, el Tribunal volvió a conocer un solo proceso de interpretación prejudicial, el primero sobre la Decisión 578. En ella se buscaba la interpretación del Tribunal acerca de los beneficios obtenidos por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y de consultoría.

En 2011, el Tribunal llegó a conocer tres nuevos procesos de interpretación prejudicial; uno sobre la Decisión 40, y dos sobre la Decisión 578. En el de la Decisión 40, se buscaba la interpretación del Tribunal acerca de qué norma comunitaria sería de aplicación a un determinado caso; y, en las dos de la Decisión 578, se buscaba la interpretación del Tribunal acerca de determinados artículos de dicha Decisión.

En 2012, el Tribunal volvió a conocer un solo proceso de interpretación prejudicial sobre las Decisiones 330 y 388. En ella no sólo se buscaba la interpretación del Tribunal acerca de esta Decisión; sino también de determinados artículos del Tratado de Creación del TJCA, del Estatuto del TJCA y de alguna otra Decisión. Esto dio lugar a que estas sentencias del Tribunal sean las más completas que hasta ese momento había tenido oportunidad de dictar el Tribunal, pues en ellas se abordaron de forma integral el análisis acerca del Programa de liberación en la CAN, del mercado común y del tratamiento del IVA en las operaciones de exportación en la subregión. Esta será el último proceso de interpretación prejudicial que el Tribunal conocería sobre estas Decisiones.

Un año después, en 2013, el tribunal volvió a conocer cuatro procesos de interpretación prejudicial; uno sobre la Decisión 40, y tres sobre la Decisión 578. En el de la Decisión 40, se buscaba la interpretación del Tribunal acerca de qué norma comunitaria sería de aplicación a un determinado caso; y, en las tres sobre la Decisión 578, se buscaba la interpretación acerca de determinados artículos de dicha Decisión.

Finalmente, en 2014, el Tribunal conoció los dos últimos procesos de interpretación prejudicial sobre la Decisión 578; en ellas, al igual que en las anteriores, se buscaba la interpretación de determinados artículos de dicha Decisión. A partir de ahí, hasta la finalización de este trabajo, y hasta donde conocemos, el Tribunal no volvió a conocer más procesos de ninguna naturaleza relativos a normas comunitarias sobre armonización tributaria.

Así pues, en la CAN, es posible identificar un reducido número de Sentencias del Tribunal de Justicia que de forma directa o indirecta, llevaron adelante el proceso de armonización negativa en materia tributaria. La siguiente tabla (Tabla 6) sintetiza esta información.

Tabla 6: Principales sentencias del Tribunal de Justicia sobre armonización fiscal

Nro.	Proceso	Decisión demandada	Nro.	Proceso	Decisión demandada
1	75-IP-2005	388	18	02-AN-2007	578, 599, 600 y 635
2	76-IP-2005	388	19	02-IP-2008	330 y 388
3	77-IP-2005	388	20	50-IP-2008	330 y 388
4	112-IP-2005	330 y 388	21	67-IP-2008	330 y 388
5	113-IP-2005	388	22	93-IP-2008	330 y 388
6	170-IP-2005	330 y 388	23	130-IP-2008	330 y 388
7	188-IP-2005	330 y 388	24	125-IP-2010	578
8	215-IP-2005	330 y 388	25	37-IP-2011	578
9	49-IP-2006	330 y 388	26	63-IP-2011	578
10	50-IP-2006	330 y 388	27	169-IP-2011	40
11	51-IP-2006	330 y 388	28	174-IP-2012	330 y 388
12	52-IP-2006	330 y 388	29	43-IP-2013	40
13	53-IP-2006	330 y 388	30	171-IP-2013	578
14	54-IP-2006	330 y 388	31	184-IP-2013	578
15	114-IP-2006	330 y 388	32	230-IP-2013	578
16	115-IP-2006	330 y 388	33	15-IP-2014	578
17	190-IP-2006	40	34	111-IP-2014	578

Fuente: Elaboración propia a partir de datos extraídos de la GOAC.

Como se puede observar en la Tabla 6, son 34 los procesos que el Tribunal conoció a lo largo de los ya 35 años de pleno funcionamiento del mismo. De entre todas las sentencias emitidas por el Tribunal, en lo que concierne a nuestro tema de estudio; quizás, las que mayor importancia hayan adquirido sean las Sentencias de los procesos 75-IP-2005; 77-IP-2005; 190-IP-2006; 02-AN-2007; 169-IP-2011 y 171-IP-2013, ya que tuvieron gran importancia en los lineamientos a seguir en la armonización negativa de la tributación directa e indirecta en la CAN.

La importancia de estos procesos radica en el hecho de que fueron en estas sentencias donde los Magistrados del Tribunal, entre otras cosas, precisaron las diferencias entre lo que debe entenderse por beneficios empresariales y beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales y consultoría; precisaron el contenido y alcance del impuesto al patrimonio para evitar la doble tributación; consagraron la devolución del IVA de las compras de materia prima, suministros intermedios y servicios incorporados a la producción, fabricación, transporte y comercialización de productos destinados a la exportación; y, declararon la legalidad de Decisiones sobre armonización fiscal. Estas y otras sentencias emitidas por el Tribunal son las que veremos a continuación.

5. La armonización negativa de la tributación directa en la Comunidad Andina

Como ya tuvimos oportunidad de ver arriba, a finales de los años sesenta y principios de los setenta los Países miembros del Grupo Andino tomaron interés por la suscripción de Tratados internacionales destinados a evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal del impuesto sobre la renta y el patrimonio. A este efecto, en noviembre de 1971 y mayo de 2004 respectivamente, la Comisión tuvo a bien aprobar la Decisión 40 y la Decisión 578. Dichas normas comunitarias buscaban evitar que una misma renta o un mismo bien pudiera dar lugar a una doble tributación en dos o más Países miembros de la CAN.

Ante esta nueva coyuntura, la doctrina tributaria centró su interés en cómo debían tributar determinadas organizaciones que operaban mediante, por ejemplo, un establecimiento permanente o una subsidiaria. Algunos trabajos, provenientes principalmente desde organizaciones internacionales, como el de la OCDE, se decantaron por diferenciarlas y, según sea uno u otro, estarían sujetos, o bien al principio de residencia; o bien, al principio de territorialidad; en cambio, los Modelos aprobados en el marco de la CAN no distinguían diferencias entre estas, por lo que, todos, con determinadas excepciones, se encontraban sujetos al principio de fuente o territorialidad¹³³⁹.

¹³³⁹ Para un análisis reciente acerca del principio de territorialidad y su aplicación en los convenios para evitar la doble imposición internacional, véase: URQUIZU CAVALLÉ, ÁNGEL: “Hong Kong como plataforma de inversión hacia china. El principio de territorialidad y la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Quincena Fiscal de Aranzadi*, n. 20, 2012, pp. 63 – 108.

Mediante la aplicación de este principio, la Comisión pretendía que el País miembro donde se origine la renta o se encuentren los bienes, independientemente de donde proceda la inversión inicial, sea el único en aplicar los respectivos impuestos. En todos los casos, como tendremos oportunidad de ver, la aplicación de este principio no dio lugar al surgimiento de conflictos de competencia entre jurisdicciones tributarias, pues todas y cada una de ellas, reconocían la plena vigencia de dicho principio entre los Países miembros de la CAN. Sin embargo, la interpretación de qué debía entenderse por fuente productora y dónde se encontraba dicha fuente productora, sí que dio lugar a la aparición de controversias tributarias entre diferentes Administraciones Tributarias y contribuyentes; pues cada una de ellas realizaba su particular interpretación del contenido y alcance de dicho principio.

Así pues, la labor armonizadora del Tribunal en lo que a la tributación directa se refiere, se centró en concretar y especificar qué debía entenderse por fuente productora y dónde se ubicaba dicha fuente productora, para a partir de ahí, ir construyendo una armonización negativa sobre la tributación directa en la CAN¹³⁴⁰.

5.1. Armonización negativa del régimen para evitar la doble tributación. Decisión 40

Para subsanar los efectos negativos de la doble tributación internacional al que ya hemos hecho referencia en el capítulo anterior, y para empezar a implementar los mecanismos de coordinación a los que hacía referencia el originario artículo 26 del AC, en noviembre de 1971, la Comisión tuvo a bien aprobar la Decisión 40 con el que aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y un Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión. Esta norma comunitaria tenía como objetivo principal resolver los problemas que pudieran originarse por los efectos de la doble tributación entre los Países miembros y entre estos y Estados ajenos a la subregión. Esta Decisión, aprobada en 1971 por la Comisión, entró en vigor el 18 de junio de 1980 con el depósito por parte de Perú del último instrumento nacional de

¹³⁴⁰ Para un análisis reciente acerca de la interpretación uniforme de los impuestos directos en el marco de la Unión Europea, véase: TURINA, Alessandro: “Fiscalità diretta e interpretazione uniforme del diritto dell’Unione: Rassegna di recenti approdi della Corte di Giustizia”, en *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, n. 2, 2011, pp. 495 – 507; TURINA, Alessandro: “corte di giustizia europea ed imposte dirette: un anno di giurisprudenza tra conferme ed approdi innovative – rassegna”, en *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, n. 2, 2010, pp. 847 – 860.

ratificación en la Junta; y su plena aplicación, en lo que respecta al impuesto a la renta y al patrimonio, se remonta al 1 de enero de 1981.

No cabe duda que la Decisión 40 constituyó un avance cualitativo en cuanto a la doble tributación internacional se refiere en el Grupo Andino y en Latinoamérica en general; además, constituyó el único convenio multilateral suscrito para evitar la doble tributación en Latinoamérica. Sin embargo, la misma no despertó inquietud entre los principales actores de la tributación directa en los Países miembros del entonces Grupo Andino. Tanto es así, que tuvieron que pasar más de veinticinco años desde la plena vigencia de la Decisión hasta que se presentara el primer proceso de interpretación prejudicial ante el Tribunal en el año 2006; nos estamos refiriendo al Proceso 190-IP-2006¹³⁴¹, al que sucedieron dos procesos más, el Proceso 169-IP-2011¹³⁴² y el Proceso 43-IP-2013¹³⁴³. El primero fue presentado por el Tribunal Distrital de lo Fiscal (TDF) de Ecuador, y los dos siguientes por el Consejo de Estado de la República de Colombia (CERC). Así pues, en lo que concierne a la armonización negativa de la tributación directa, en lo que respecta a la Decisión 40, sólo se presentaron ante el Tribunal tres procesos de interpretación prejudicial, los cuales pasamos a analizar.

En el primer proceso de interpretación prejudicial (Proceso 190-IP-2006) formulada por la Segunda Sala del TDF Nro. 1 de la ciudad de Quito (Ecuador) a instancia de la parte demandante, la Compañía STIMM Soluciones Tecnológicas Inteligentes para Mercado Móvil Cia. Ltda., se solicitó la interpretación prejudicial del artículo 7 del Anexo I de la Decisión 40 referente a los beneficios obtenidos por las empresas.

El proceso giró en torno a un contrato de prestación de servicios realizadas entre la empresa peruana STIMM Soluciones Tecnológicas Inteligentes para Mercado Móvil Cia. Ltda. y la empresa ecuatoriana Brightstar Ecuador Cia. Ltda. En dicho contrato de prestación de servicios, la empresa peruana se comprometía a realizar unos servicios a favor de la empresa ecuatoriana, para que esta última pudiera dar inicio a su actividad económica en Ecuador.

¹³⁴¹ Proceso 190-IP-2006, sentencia de 8 de marzo de 2007. *GOAC*. Lima, 19 de junio de 2007, núm. 1510, pp. 22 – 32.

¹³⁴² Proceso 169-IP-2011, sentencia de 17 de octubre de 2012. *GOAC*. Lima, 18 de febrero de 2012, núm. 2151, pp. 32 – 41.

¹³⁴³ Proceso 43-IP-2013, sentencia de 13 de noviembre de 2013. *GOAC*. Lima, 24 de febrero de 2014, núm. 2304, pp. 15 – 26.

En este primer proceso, el conflicto que se presenta hacía referencia a la distinción entre rentas obtenidas por las empresas (artículo 7) y rentas obtenidas por las empresas de servicios profesionales y asistencia técnica (artículo 14). Pues, dependiendo del tipo de renta del que se trate, el sujeto acreedor del impuesto será una u otra Administración Tributaria.

En opinión del SRI de Ecuador, los servicios prestados por la empresa peruana fueron realizados desde el Perú, pero el pago de los honorarios se hizo efectivo en Ecuador por la empresa ecuatoriana. En dicho pago, la empresa ecuatoriana no efectuó las correspondientes retenciones en la fuente del impuesto a la renta exigido en Ecuador; al contrario, en su declaración del impuesto a la renta, la hizo figurar como gastos deducibles por concepto de honorarios pagados al exterior; gastos que, en opinión del SRI del Ecuador, no contaban con los sustentos adecuados que respaldasen su deducibilidad, ya que no se habían efectuado las correspondientes retenciones.

Aún más, el SRI del Ecuador, amparándose en la Decisión 40, sostenía que la jurisdicción tributaria recaía en el país de la fuente productora, es decir, Ecuador, y no así Perú. En este sentido, la Administración Tributaria ecuatoriana sostenía que los pagos efectuados por la empresa ecuatoriana a la empresa peruana se encontraban sujetos al principio de fuente, por lo que correspondía a la empresa ecuatoriana practicar las correspondientes retenciones en la fuente a dichos pagos; ya que, el elemento para atar una renta a una jurisdicción y su respectiva tributación, era el origen de los ingresos; independientemente de la nacionalidad del beneficiario de la renta o donde se prestase el servicio.

Por el contrario, ambas empresas, la ecuatoriana y la peruana, entendían que la fuente productora de la renta no se encontraba en Ecuador, sino en Perú; ya que, los servicios prestados por la empresa peruana habían sido realizados desde Perú. En este sentido, ambas empresas coincidieron en que el tributo debía de hacerse efectivo en Perú y no así en Ecuador, por lo que la empresa ecuatoriana no realizó las correspondientes retenciones en la fuente por los pagos realizados a la empresa peruana.

Este hecho dio lugar a que se presentará el primer conflicto entre jurisdicciones tributarias de dos Países miembros de la CAN, entre la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) del Perú y el SRI de Ecuador; pues

cada una de ellas se consideraba a sí misma acreedora del impuesto. Aunque también es cierto que la SUNAT del Perú nunca llegó a participar de forma activa en el proceso; ya que, recordemos, el único demandado fue el SRI de Ecuador.

El Tribunal, a tiempo de declararse competente para conocer este proceso, además de interpretar el artículo solicitado (artículo 7 del Anexo I de la Decisión 40) y a fin de dar una interpretación amplia de lo solicitado, de oficio, consideró conveniente interpretar también el artículo 6 de la propia Decisión, así como los artículos 1, 4, 13 y 14 del Anexo I de la Decisión 40. Con dicha ampliación, el Tribunal pretendía, entre otras cosas, enfatizar acerca de la aplicabilidad de la Decisión 40 en todo el territorio comunitario (artículo 1), así como ratificar el principio de fuente (artículo 4). Asimismo, el Tribunal pretendía concretar las diferencias entre lo que debía entenderse por beneficios de las empresas (artículo 7) y rentas obtenidas por prestación de servicios profesionales y asistencia técnica (artículos 13 y 14).

Con relación al primer punto, el Tribunal, a tiempo de ratificar la plena vigencia de la Decisión 40 como instrumento para evitar la doble tributación y la evasión fiscal de impuestos, enfatizó que el Modelo andino asigna la jurisdicción tributaria al país de la fuente productora, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas. En este sentido, las rentas de cualquier naturaleza, sólo serían grabables en el País miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora; es decir, tributarán en dicho país de la fuente productora, sus residentes y los residentes de otros países pero con rentas en dicho país; salvo los casos de excepción expresamente previstos. En opinión del Tribunal, para que pueda darse estas excepciones, debía primar el estatuto personal, la residencia o el domicilio del sujeto, como sucede con los beneficios de las empresas de transporte público internacional. En estos casos, las rentas se consideran originadas en el País miembro del domicilio del sujeto.

En lo que se refiere al segundo punto, las diferencias entre los beneficios que las empresas obtienen por actividades empresariales en los Países miembros de la Comunidad Andina y las rentas obtenidas por prestación de servicios profesionales y asistencia técnica en los Países miembros de la CAN, el Tribunal consideró conveniente analizar este punto, dado que se había observado una interpretación diferente en las dos Administraciones Tributarias de los dos Países miembros.

Por un lado, la Administración Tributaria del Perú (SUNAT), así como ambas empresas en conflicto, consideraban estas rentas como provenientes de actividades empresariales en general, por lo mismo, sujetas a lo dispuesto por el artículo siete del Anexo I de la Decisión 40. Y, dado que dichas actividades se habían realizado en, o desde Perú, correspondía a la SUNAT del Perú gravar dichas rentas, tal como se lo había hecho.

Por el contrario, la Administración Tributaria del Ecuador (SRI), consideraba a estas rentas como provenientes de prestación de servicios profesionales y/o asistencia técnica, por lo mismo, sujetas a lo dispuesto por los artículos 13 y 14 del Anexo I de la Decisión 40. Y, dado que dichos servicios habían sido prestados en Ecuador, correspondía al SRI de Ecuador gravar dichas rentas; y, como no se había hecho efectivo, se dio inicio al procedimiento administrativo para recuperar dichos adeudos tributarios.

Ante esta doble y contradictoria interpretación de las rentas obtenidas por la realización de actividades empresariales y/o prestación de servicios, hecho que podría dar lugar a una doble tributación, el Tribunal vio conveniente aclarar el sentido y alcance de ambas disposiciones.

Con relación al artículo siete del Convenio sobre beneficios que las empresa obtienen por actividades empresariales en los Países miembros, el Tribunal fue enfático al señalar que las actividades desarrolladas por las empresas debían ser gravadas ahí donde dichas actividades eran desarrolladas. Así pues, los beneficios resultantes de las actividades sólo debían ser gravadas por el País miembro donde éstas se hubieren efectuado.

A continuación, el Tribunal precisó lo que debía entenderse por realizar actividades económicas de forma permanente en un País miembro. Según el Tribunal, para que una empresa sea considerada permanente en un Países miembro, además de lo prescrito por el artículo siete, estas debían reunir tres características principales, estas son: estabilidad, productividad y dependencia. Así pues, para que las actividades desarrolladas por una empresa sean gravadas en un País miembro, estas debían realizarse en un lugar fijo, sin que esto signifique estar unido materialmente al suelo, así como contar con personal dependiente trabajando en la misma de forma permanente, es decir, que no sea meramente temporal.

Con relación a los artículos 13 y 14 del Convenio sobre rentas obtenidas por prestación de servicios profesionales y asistencia técnica en los Países miembros, el Tribunal fue enfático al señalar que la potestad tributaria de gravar dichas rentas la tiene el País donde se prestaren tales servicios (Ecuador). Así pues, las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones generales, percibidos como retribución de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, solo debían ser gravados en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados.

Algunas excepciones a lo que acabamos de señalar lo constituyen los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte de tráfico internacional, los cuales solo serán gravables por el País miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador; así como los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por las personas que prestaren servicios a un País miembro en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditados, en cuyo caso, al igual que en el anterior, sólo serán gravables en el País donde estuviere domiciliado el empleador, aunque los servicios se prestaren en el territorio de otro País miembro.

A continuación, el Tribunal precisó lo que debía entenderse por empresa de servicios profesionales y la concibió como una organización conformada por uno o más profesionales los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa. Con relación a estas empresas, el Tribunal señaló que las rentas obtenidas por estas empresas, al igual que las anteriores, sólo debían ser gravadas por el País miembro donde se prestaren dichos servicios, al margen de si estos se realizaron en el mismo País donde se encuentra domiciliada dicha empresa de servicios o en otro país. Por lo que, cada País miembro debe gravar sólo las rentas que se genere en su jurisdicción y abstenerse de grabar las que se generen fuera de ellas. En ambos casos, salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se producen los beneficios es aquél donde se imputa y registra el correspondiente gasto; es decir, Ecuador.

Con relación a este último punto, sobre el principio de fuente productora a los beneficios provenientes de prestación de servicios profesionales y asistencia técnica, la doctrina tributaria andina ha remarcado dos consecuencias. La primera de ellas hace referencia al otorgamiento de potestad tributaria con carácter de exclusividad al país

respecto a las rentas obtenidas en su territorio, lo que se traduce para ese mismo país en la imposibilidad de gravar rentas obtenidas fuera de su territorio aunque estas sean obtenidas por personas o por empresas de servicios y asistencia técnica domiciliadas en su territorio. La segunda consecuencia hace referencia a que las rentas gravadas por un país, gracias a la potestad tributaria a la que ya hemos hecho referencia, no han de quedar sujetas a gravamen en el país del domicilio de la persona o empresa de servicios y asistencia técnica ni aún para hacer recaer sobre él una alícuota más elevada de la que ya se pagó en otro País miembro¹³⁴⁴.

Habiendo hecho el análisis del presente caso, el Tribunal concluyó señalando que el Juez consultante para dar solución al conflicto tributario, deberá establecer si las rentas obtenidas corresponden a unos beneficios empresariales o, por el contrario a unas rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales y asistencia técnica. De tratarse de unas rentas provenientes de actividades empresariales, correspondería a la Administración Tributaria de Perú hacer efectivo el cobro de dicho impuesto; en cambio de tratarse de unos beneficios por prestación de servicios profesionales y asistencia técnica, corresponderá a la Administración Tributaria de Ecuador hacer efectivo el cobro de dicho impuesto.

Los dos siguientes procesos de interpretación prejudicial (Proceso 169-IP-2011 y Proceso 43-IP-2013) se presentaron mucho más tarde, en 2011 y 2013, respectivamente. Ambos procesos fueron presentados por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección cuarta) de Colombia a instancia de la parte demandante, las sociedades Fiberglass Colombia S.A. y Chaid Name Hermanos S.A. En ambos Procesos se solicitó la interpretación prejudicial de los artículos cuatro y cinco del Anexo I de la Decisión 40 referente a la jurisdicción tributaria, dividendos y participaciones.

En ambos procesos, los actores demandaban a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de Colombia la nulidad de dos Resoluciones sancionatorias en la que se exigía el pago de un mayor impuesto por concepto de impuesto a la renta presuntiva, así como el pago de las respectivas sanciones tributarias por inexactitud en la declaración; en ambos casos, por la posesión de activos productivos en otro País miembro (Venezuela) durante el ejercicio económico 2004.

¹³⁴⁴ ATHCABAHIAN, Adolfo: “El grupo andino y su enfoque de la doble tributación internacional”, en *Hacienda Pública Española*, n. 32, 1975, pp. 126 a 128.

Los procesos giraron en torno a una renta presuntiva exigida por la Administración Tributaria Colombiana. Según la DIAN, tanto la Decisión 40, como la 578, hacen referencia a la obtención de beneficios de cualquier naturaleza, que sean percibidos como consecuencia de la realización de cualesquiera actividad económica en cualquier País miembro, sobre la cual se aplica la regla general de fuente productora. Sin embargo, ninguna de las Decisiones contempla la obtención de beneficios por concepto de renta presuntiva, la cual es definida como una presunción de obtención de beneficios, pero no por la realización de una actividad económica, sino por la posesión de un patrimonio productivo susceptible de generar beneficios, impuesto que sólo se encuentra previsto en la legislación colombiana, el cual no fue hecho efectivo por ninguna de las sociedades sobre los activos poseídos en Venezuela.

Ambas sociedades amparaban su solicitud de nulidad en el hecho de que en el ejercicio económico de 2004, efectivamente poseían inversiones en Venezuela, inversiones que dieron lugar a la obtención de unos beneficios, de los cuales, dando cumplimiento al principio de fuente productora establecido por la Decisión 40, y en el entendido de que el único legitimado para exigir el pago del impuesto sobre dichos beneficios era la Administración Tributaria Venezolana, ambas sociedades presentaron declaración y pagaron los respectivos impuestos en Venezuela; por lo que, no procedía ningún otro cobro por parte de la DIAN sobre dichos activos, ya que, de darse el caso, se estaría incurriendo en una doble tributación internacional.

Por su parte, la DIAN de Colombia, no compartía la interpretación que ambas sociedades hacían acerca del pago del impuesto. En opinión de la misma, el impuesto pagado por ambas sociedades por concepto de impuesto a la renta en Venezuela, no podía sustituir al impuesto a la renta presunta exigido en Colombia, ya que se trataban de dos impuestos totalmente diferentes. Es así que en septiembre de 2007 y agosto de 2008, respectivamente, esta institución expidió dos requerimientos especiales en la que propuso adicionar el valor de la renta presuntiva de la declaración hecha en Colombia sobre los activos poseídos; así como añadir unos beneficios obtenidos por concepto de dividendos, ya que en la declaración del ejercicio 2004, ambas sociedades habían reducido el valor de los activos que poseían en Venezuela y no tuvieron en cuenta los dividendos obtenidos en dicho país; hecho que dio lugar a un menor impuesto a pagar por ambas sociedades; impuestos que eran reclamados por la DIAN.

Estos hechos dieron lugar a que se presentaran nuevos conflictos entre jurisdicciones tributarias de dos Países miembros de la CAN, entre la DIAN de Colombia y la Agencia Tributaria de Venezuela; pues cada una de ellas se consideraba a si misma acreedora del impuesto. Aunque también es cierto que la Agencia Tributaria de Venezuela nunca llegó a participar de forma activa en el proceso, ya que, recordemos, el único demandado fue la DIAN de Colombia.

El Tribunal, a tiempo de declararse competente para conocer estos casos, además de interpretar los artículos solicitados (artículos 4 y 5 del Anexo I de la Decisión 40) y a fin de dar una interpretación amplia de lo solicitado, de oficio, consideró conveniente interpretar también el artículo 11 de la misma norma legal. Con dicha ampliación, el Tribunal pretendía, entre otras cosas, enfatizar acerca del principio de fuente sobre los beneficios obtenidos por actividades económicas en cualquiera de los Países miembros, haciendo especial mención acerca de la renta presunta, así como de los dividendos obtenidos por las personas naturales y jurídicas.

Con relación a la renta presunta, el Tribunal fue enfático al señalar que en la Comunidad Andina se encuentra vigente la Decisión 40; y, aunque la misma no regula de forma expresa el impuesto sobre la renta presunta, no es menos cierto que la misma tiene por finalidad evitar la doble tributación de las rentas y/o beneficios de cualquier naturaleza que obtienen las personas por la realización de actividades económicas en cualquiera de los Países miembros. En este entendido, el Tribunal advirtió que la renta presunta, dada la finalidad de la misma, constituye parte de la renta general y, por lo mismo, debía ser cobijada por la Decisión 40. De esta manera, la renta generada por los bienes poseídos en un País miembro deben ser gravados con el impuesto a la renta en el país donde se encuentra; y, dado que los beneficios obtenidos mediante dichos activos ya había sido hecho efectivo ante la Administración Tributaria de Venezuela, no correspondía su cobro por parte de la DIAN.

En cuanto a los dividendos obtenidos en otro País miembro (Venezuela), el Tribunal también fue enfático al señalar que los mismos se regían por el principio de fuente productora. Por lo que, y siguiendo los lineamientos señalados por el artículo 11 del Anexo I de la Decisión 40, concluyó que dichos dividendos, así como las participaciones de las empresas, sólo debían ser gravadas por el País miembro donde la empresa que los distribuye estuviese domiciliada; y dado que las mismas ya habían sido

pagadas en la Administración Tributaria de Venezuela, no procedía sus cobro por parte de la DIAN.

En ambos procesos, el Tribunal reitero la supremacía del Derecho comunitario andino frente al Derecho interno de cada País miembro, así como del Derecho internacional; debiendo aplicarse estos últimos sólo en los casos en que la norma comunitaria no se refiera al tema y siempre y cuando dichas normas no contravengan el Derecho comunitario, ni restrinjan aspectos regulados por él. Así, para que la norma interna pueda ser aplicable, estas no deberán establecer exigencias, requisitos adicionales o dictar reglamentaciones que de una u otra forma entren en conflicto con el Derecho comunitario.

Así pues, en lo que respecta a esta Decisión, Decisión 40, sólo se presentaron tres solicitudes de interpretación prejudicial, dos de ellas, sobre el mismo objeto; y, dado que dicha Decisión fue sustituida por la Decisión 578, y habiendo pasado más de diez años desde su inaplicación, no se prevé ya más solicitudes de interpretación prejudicial de Dicha Decisión.

Una posible explicación de la ausencia de una mayor cantidad de procesos ante el Tribunal sobre la aplicación de esta Decisión, pueden encontrarse en el hecho de que dicha Decisión, como ya tuvimos oportunidad de ver arriba, demoró en ser plenamente aplicable en la región andina. Esto dio lugar a que los Países miembros hayan ido suscribiendo diferentes Convenios de esta naturaleza en base a otros modelos que fueron surgiendo desde diferentes ámbitos, dejando de lado los Convenios aprobados por la Decisión 40. En consecuencia, y como afirman algunos autores, esta Decisión permaneció de facto inaplicada en gran medida¹³⁴⁵; de ahí que no se haya presentado una mayor cantidad de procesos acerca de esta Decisión.

5.2. Armonización negativa del régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Decisión 578

No cabe duda que la Decisión 578 constituyó un avance cualitativo en cuanto a la doble tributación internacional se refiere en la CAN; además, al día de hoy, constituye el único convenio multilateral suscrito para evitar la doble tributación en Latinoamérica.

¹³⁴⁵ VELAYOS, Fernando, BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria... ob. cit.*, p. 16.

Y, a diferencia de la Decisión 40, sí despertó inquietud entre los principales actores de la tributación directa en los Países miembros de la CAN. Tanto es así, que en un primer momento se buscó la nulidad de la misma, y posteriormente se solicitaron hasta ocho Interpretaciones prejudiciales sobre diferentes artículos de la Decisión.

La acción de nulidad (Proceso 02-AN-2007)¹³⁴⁶ fue presentada en septiembre de 2007 por el ciudadano colombiano Humberto de Jesús Longas Londoño contra la Comisión. En esta acción de nulidad no sólo se buscaba la nulidad de la Decisión 578, sino también de las Decisiones 599, 600 y 635 referentes a la armonización de la tributación indirecta.

El actor amparaba su solicitud en el hecho de que la Comisión al expedir dicha norma comunitaria, se había excedido en el uso de sus facultades; además de que dicha norma comunitaria violaba principios constitucionales en materia tributaria, así como varias disposiciones del propio ordenamiento jurídico andino. Con la interposición de esta acción, el actor pretendía alcanzar la tutela del Tribunal, a fin de que esta, la Decisión 578, quedase sin efecto por contrariar tanto el ordenamiento jurídico andino, como el ordenamiento jurídico colombiano.

Recibida que fue la demanda por el Tribunal, y luego de verificar el cumplimiento de los requisitos de forma y de fondo de la misma, el Tribunal decidió inadmitir a trámite la demanda en contra de la Decisión 578. La decisión del Tribunal encuentra su fundamento en el hecho de que la Decisión 578 entro en vigor en mayo de 2004 tras su publicación en la GOAC; por lo que, la acción de nulidad en contra de dicha Decisión, conforme a lo que prevé el artículo 20 del Tratado de Creación del Tribunal, debió ser intentada dentro de los dos años siguientes a su entrada en vigor, por lo que, habría operado la caducidad de la acción en contra de dicha Decisión.

Así pues, el Tribunal evitó pronunciarse sobre la legalidad de la Decisión 578; sin embargo, en el mismo proceso, declaró la legalidad de las Decisiones 599, 600 y 635, de las cuales, recordemos, también se buscaba su nulidad.

En lo que respecta a las solicitudes de interpretación prejudicial sobre esta Decisión, tuvieron que pasar seis años desde su aprobación hasta que se presentara el primer

¹³⁴⁶ Proceso 02-AN-2007, sentencia de 17 de noviembre de 2009. GOAC. Lima, 19 de enero de 2010, núm. 1797, pp. 19 – 43.

proceso ante el Tribunal en el año 2010; nos estamos refiriendo al Proceso 125-IP-2010¹³⁴⁷, a este le sucedieron siete procesos más. Los tres primeros fueron presentados por el TDF de Ecuador, y los cinco siguientes por el CERC.

En los tres primeros procesos (125-IP-2010, 37-IP-2011¹³⁴⁸ y 63-IP-2011¹³⁴⁹) formulados por la Segunda y Cuarta Sala del TDF Nro. 1 de la ciudad de Quito (Ecuador) a instancia de las partes demandantes, las sociedades Citibanck N.A. Sucursal Ecuador y Sociedad Compañía OTOCEL S.A. (esta última en dos oportunidades), se realizó la interpretación prejudicial de los artículos 1, 3, 6 y 14 de la Decisión 578 referente al impuesto a la renta.

En estos tres primeros procesos el conflicto que se presenta, nuevamente tiene que ver con la distinción entre los términos de “beneficios de las empresas” (artículo 6) y “beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnico, asistencia técnica y consultoría” (artículo 14). Pues dependiendo del tipo de renta del que se trate, la facultad de exigir dicho impuesto recaerá sobre una u otra Administración Tributaria. Estos tres nuevos procesos siguieron los lineamientos trazados por el Tribunal en el Proceso 190-IP-2006, aunque en estos últimos, abordaron con mayor detalle y profundidad el tema en conflicto.

En estos tres primeros procesos, los actores demandaban al SRI de Ecuador la nulidad de ciertos actos administrativos donde se les determinaba un mayor impuesto a pagar, más sus respectivas sanciones e intereses, por unos servicios que habían contratado; servicios que les fueron suministrados por otras empresas domiciliados en otro País miembro (Colombia). Los procesos giraron en torno al suministro de dichos servicios realizados por diferentes empresas domiciliadas en Colombia a dos empresas con domicilio en Ecuador.

Por un lado, la sociedad Citibanck N.A., sostenía que los servicios de *call center* contratados a la empresa Repfin, Ltda., con domicilio en Colombia, fueron suministrados desde Colombia como parte de su actividad principal, por lo que, dichos

¹³⁴⁷ Proceso 125-IP-2010, sentencia de 20 de abril de 2011. *GOAC*. Lima, 6 de julio de 2011, núm. 1961, pp. 1 – 9.

¹³⁴⁸ Proceso 37-IP-2011, sentencia de 24 de octubre de 2011. *GOAC*. Lima, 9 de marzo de 2012, núm. 2027, pp. 19 – 27.

¹³⁴⁹ Proceso 63-IP-2011, sentencia de 18 de noviembre de 2011. *GOAC*. Lima, 26 de julio de 2012, núm. 2033, pp. 29 – 35.

beneficios obtenidos por esta empresa debían ser considerados como beneficios de la empresa y no así como beneficios por la prestación de servicios, servicios técnicos o asistencia técnica; por lo mismo, dichos beneficios obtenidos por esta empresa debían tributar en Colombia, tal como se había hecho, y no así en Ecuador, como pretendía el SRI de Ecuador. Por lo que, no correspondía que la sociedad Citibank N.A. practicase retenciones en la fuente por los pagos realizados a la empresa Repfin Ltda.; al contrario, y tal como se lo había hecho, lo que correspondía era practicar las correspondientes deducciones por concepto de gastos en el exterior.

Por otra parte, la compañía OTOCEL S.A., en ambos procesos, sostenía que los servicios de instalación contratados a la empresa Telefónica Móviles Colombia, con domicilio en Colombia, fueron suministrados desde sus instalaciones en Colombia, también como parte de su actividad principal; por lo que, dichos beneficios obtenidos por esta empresa también debían ser considerados como beneficios de la empresa y no así como beneficios obtenidos por la prestación de servicios, servicios técnico o asistencia técnica; por lo mismo, dichos beneficios debían tributar ahí donde tienen su fuente generadora, es decir, Colombia, y no así Ecuador, como pretendía el SRI de Ecuador. Por lo mismo, no correspondía que la compañía OTOCEL S.A. practicase retenciones en la fuente por los pagos realizados a la empresa Telefónica móviles Colombia, ya que, de darse el caso, se estaría incurriendo en doble tributación desconociendo lo previsto por la Decisión 578.

En los tres casos, el SRI de Ecuador no negaba que los servicios prestados por las empresas colombianas fueran realizados desde Colombia; sin embargo, los pagos efectuados por dichos servicios se hicieron efectivos en Ecuador por las dos empresas ecuatorianas. En dichos pagos, las empresas ecuatorianas no efectuaron las correspondientes retenciones en la fuente del 25% sobre el impuesto a la renta exigido en Ecuador; al contrario, en sus declaraciones del impuesto a la renta, la hicieron figurar como gastos deducibles por concepto de pagos efectuados al exterior; gastos que, en opinión del SRI del Ecuador, estarían sujetos a tributación en Ecuador, ya que los mismos llegarían a constituirse en beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría; a los cuales, por disposición de la Decisión 578, no se les aplica el principio de fuente productora.

Con relación a este punto, el SRI de Ecuador, sin desconocer el principio de fuente productora consagrado por el artículo 3 de la Decisión 578, argumentaba que la propia norma comunitaria establecía excepciones para la aplicación de dicho principio. En opinión, siempre del SRI de Ecuador, el artículo 14 de la Decisión 578 constituía una excepción a la aplicación del principio de fuente productora establecido en el artículo 3 de la misma. Aún más, sostenía que dicho artículo hacía referencia de forma exclusiva a las rentas relacionadas con la prestación de servicios, tales como, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría; los cuales, estarán gravados no por el país donde está su fuente productora; sino más bien, por el país donde se produzcan los beneficios de dichas rentas, es decir, donde se registre el correspondiente gasto. Y dado que dicho gasto se realizó en Ecuador por empresas ecuatorianas, corresponde que dichas rentas tributen en Ecuador y a no así en Colombia, por lo que, ambas empresa ecuatorianas, la Citibank N.A. y OTOCEL S.A., debieron practicar retenciones en la fuente a dichos pagos efectuados al exterior.

A mayor abundamiento, el SRI de Ecuador argumentaba que, de la lectura de los contratos suscritos entre las empresas ecuatorianas y colombianas, se evidenciaba que los servicios prestados eran de tipo técnico, específicamente de servicios técnicos; hecho que fue corroborado mediante la verificación de las correspondientes facturas emitidas por cada uno de los servicios prestados. En consecuencia y, dado que se trataría de beneficios por prestación de servicios técnicos, cuyos beneficiarios fueron las empresas ecuatorianas, además de ser quienes efectuaron el correspondiente gasto, correspondería a la Administración Tributaria ecuatoriana hacer efectivo el cobro de los correspondientes impuestos a dichas rentas.

Por el contrario, la DIAN de Colombia sostenía que la fuente productora de la renta no se encontraba en Ecuador, sino en Colombia; ya que, los servicios prestados por las empresas colombianas habían sido realizados desde Colombia como parte de su actividad principal. En consecuencia, los beneficios obtenidos por estas empresas (colombianas) por la prestación de servicios a empresas de otro País miembro, se encontrarían sujetos al principio de fuente productora, y dado que dichos servicios se habían desarrollado desde Colombia, los mismos debían tributar en Colombia. Criterio que era compartido tanto por las empresas colombianas, como por las empresas ecuatorianas.

Este hecho dio lugar a que se presentará nuevamente conflictos entre jurisdicciones tributarias de dos Países miembros de la CAN, entre la DIAN de Colombia y el SRI de Ecuador; pues cada una de ellas se consideraba a si misma acreedora del impuesto. Aunque también es cierto que la DIAN de Colombia nunca llegó a participar de forma activa en dichos procesos; ya que, recordemos, el único demandado en los tres procesos fue el SRI de Ecuador.

El Tribunal, a tiempo de declararse competente para conocer estos procesos, además de interpretar los artículos solicitados (artículos 3 y 14 de la Decisión 578) y a fin de dar una interpretación amplia de lo solicitado, de oficio, consideró conveniente interpretar también los artículos 1 y 6 de la misma Decisión. Con la interpretación de estos artículos, el Tribunal pretendía, entre otras cosas, enfatizar acerca de la supremacía del ordenamiento Jurídico andino; la aplicabilidad de la Decisión 578 en todo el territorio comunitario (artículo 1); ratificar el principio de fuente (artículo 3); así como diferenciar entre lo que debía entenderse por beneficios de las empresas (artículo 6) y beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría (artículo 14).

Con relación al primer punto, el Tribunal reiteró como principio fundamental del ordenamiento Jurídico andino el de Supremacía del Derecho comunitario andino, soportándolo en otros principios, como el de eficacia directa, aplicabilidad inmediata y autonomía del ordenamiento Jurídico andino. Entre sus argumentos, el Tribunal reiteró que dicho ordenamiento, el ordenamiento Jurídico andino, goza de prevalencia respecto a los ordenamientos jurídicos de los Países miembros y respecto de las normas de Derecho internacional. En consecuencia, en caso de presentarse antinomias entre el Derecho comunitario andino y el Derecho interno de los Países miembros, o el Derecho internacional, prevalece el primero.

A continuación, el Tribunal, a tiempo de ratificar la plena vigencia de la Decisión 578 como instrumento para evitar la doble tributación y la evasión fiscal de impuestos en la CAN, fue enfático al señalar que el Modelo andino (artículo 3, Decisión 578) asigna jurisdicción tributaria al país de la fuente productora, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas. En este sentido, las rentas de cualquier naturaleza, sólo serían grabables en el País miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos expresamente previstos por la propia Decisión.

Por medio del principio de fuente productora, la norma comunitaria busca amparar al País miembro donde se genere una determinada riqueza, es decir, que sólo el País miembro donde se den los medios para producir una determinada riqueza, sea la que tenga jurisdicción para gravarlas.

En lo que se refiere a las diferencias entre los beneficios que las empresas obtienen por actividades empresariales y los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, ambos en Países miembros de la CAN, el Tribunal consideró conveniente analizar este punto, dado que se venía observando una interpretación diferentes en las Administraciones Tributarias de los dos Países miembros.

Por un lado, la Administración Tributaria de Colombia (DIAN), así como las cuatro empresas en conflicto, consideraban estas rentas como provenientes de actividades empresariales en general, por lo mismo, sujetas a lo dispuesto por los artículos tres y seis de la Decisión 578. Y, dado que dichas actividades se habían realizado en, o desde Colombia, correspondía a la DIAN de Colombia gravar dichos beneficios, tal como se había hecho.

Por el contrario, la Administración Tributaria del Ecuador (SRI), consideraba estos beneficios como provenientes de la prestación de servicios técnicos y, por lo mismo, sujetas a lo dispuesto por el artículo 14 de la Decisión 578. Y, dado que el territorio donde se produjo el beneficio de dichos servicios, así como donde se efectuó el correspondiente gasto por dichos beneficios era Ecuador, correspondía al SRI de Ecuador gravar dichos beneficios; y, como no se había hecho efectivo, se dio inicio al procedimiento administrativo para recuperar dichos adeudos tributarios.

Ante esta doble y contradictoria interpretación de las rentas obtenidas por la realización de actividades empresariales y/o prestación de servicios, hecho que podría dar lugar a una doble tributación, el Tribunal vio conveniente aclarar el sentido y alcance de ambas disposiciones.

Con relación al artículo seis de la Decisión 578, sobre beneficios que las empresas obtienen por actividades empresariales en los Países miembros, el Tribunal una vez más fue enfático al señalar que las actividades desarrolladas por las empresas debían ser

gravadas ahí donde dichas actividades eran desarrolladas. En consecuencia, los beneficios resultantes de dichas actividades sólo debían ser gravados por el País miembro donde éstas se hubiesen efectuado.

Con relación a las actividades que una empresa realiza en dos o más Países miembros, el Tribunal señaló la posibilidad de tratar a cada una de ellas como si se tratara de una empresa diferente, independiente y separada, aunque en lo formal pertenezca a un mismo grupo empresarial; aplicando a cada una de ellas las normas internas de cada País miembro para la determinación de la base gravable, evitando así una doble tributación, así como una evasión fiscal.

Con relación al artículo 14 de la Decisión 578, sobre beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría en diferentes Países miembros, el Tribunal una vez más señaló que esta disposición se trata de una excepción al principio general de fuente productora consagrado por la Decisión 578. Asimismo, fue enfático al señalar que dicha disposición (artículo 14) se basa en el principio de beneficio efectivo y prevé que los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. A tal efecto, salvo prueba en contrario, una vez más, el Tribunal remarcó que se presumirá que el lugar donde se produce el beneficio será aquel en el que se impute y registre el correspondiente gasto por dicho beneficio.

En opinión del Tribunal, en este caso, lo importante no es dónde se realizó la actividad empresarial que dio lugar a la renta (Colombia), sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado que, salvo prueba en contrario, se presume donde se imputó y registró el gasto en que se incurrió para acceder a dichos servicios (Ecuador). Así pues, el País miembro con jurisdicción para gravar dicha renta, será aquel donde se produjo el beneficio por la prestación del servicio.

A continuación, el Tribunal, con el ánimo siempre de precisar conceptos que pueden dar lugar a confusión en la aplicación uniforme de la norma comunitaria, nuevamente precisó lo que debía entenderse por empresa de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, y la concibió como una organización conformada por uno o más profesionales los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad

lucrativa. Con relación a estas empresas, el Tribunal precisó también en que, para que una empresa sea clasificada como empresa de servicios profesionales, de asistencia técnica o consultoría, la misma debe ser llevada por profesionales que como mínimo hayan cursados estudios de tercer nivel o de pregrado universitario, y cuya actividad se centre en los temas de dichos estudios.

Habiendo hecho el análisis de los casos concretos, el Tribunal concluyó señalando que las Cortes consultantes para dar solución a las demandas interpuestas por las sociedades ecuatorianas, deberá determinarse, teniendo en cuenta las definiciones adoptadas por el Tribunal, si las actividades de servicios técnicos prestadas por las empresas colombianas encajan dentro de algunos de los tipos de actividades empresariales especificados en el artículo 6 de la Decisión 578, en cuyo caso, corresponderá a la Administración Tributaria de Colombia hacer efectivo el cobro del respectivo impuesto, dando la razón a las sociedades demandantes; o, si por el contrario, dichas actividades empresariales encajan dentro de alguno de los tipos de actividades especificadas por el artículo 14 de la misma Decisión, en cuyo caso, corresponderá a la Administración Tributaria de Ecuador hacer efectivo el cobro de dicho impuestos, dando la razón al SRI de Ecuador.

Los cinco siguientes procesos de interpretación prejudicial (Procesos 171-IP-2013¹³⁵⁰, 184-IP-2013¹³⁵¹, 230-IP-2013¹³⁵², 15-IP-2014¹³⁵³ y 111-IP-2014¹³⁵⁴) se presentaron dos años después, en 2013 y 2014. Todos los procesos fueron presentados por el Consejo de Estado de la República de Colombia (Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo) a instancia de las partes demandantes: la Sociedad Procesadora de Leches S.A. (Proleche, S.A), Bayer S.A. (en dos oportunidades), Sociedad Fiberglass Colombia S.A. y Yazaki Ciemen FTZ Ltda. En todos los casos, se solicitó la interpretación prejudicial del artículo 17 de la Decisión 578 y, el Tribunal, de oficio,

¹³⁵⁰ Proceso 171-IP-2013, sentencia de 31 de octubre de 2013. *GOAC*. Lima, 21 de febrero de 2014, núm. 2302, pp. 2 – 14.

¹³⁵¹ Proceso 184-IP-2013, sentencia de 6 de febrero de 2014. *GOAC*. Lima, 11 de marzo de 2014, núm. 2313, pp. 2 – 11.

¹³⁵² Proceso 230-IP-2013, sentencia de 2 de abril de 2014. *GOAC*. Lima, 13 de junio de 2014, núm. 2348, pp. 26 – 39.

¹³⁵³ Proceso 15-IP-2014, sentencia de 30 de abril de 2014. *GOAC*. Lima, 30 de junio de 2014, núm. 2355, pp. 42 – 54.

¹³⁵⁴ Proceso 111-IP-2014, sentencia de 23 de septiembre de 2014. *GOAC*. Lima, 24 de octubre de 2014, núm. 2407, pp. 48 – 75.

realizó la interpretación de los artículos 1 y 20 de la misma Decisión, y en un proceso, de los artículos 3, 4 y 11 de la misma Decisión.

En todos los procesos, los actores demandaban a la DIAN de Colombia la nulidad de determinadas Resoluciones sancionatorias en la que se exigía el pago de un mayor impuesto por concepto al patrimonio, así como el pago de las respectivas sanciones tributarias por inexactitud en la declaración; en todos los casos, por la posesión de activos productivos en otro País miembro (Ecuador y Perú) durante el ejercicio económico de 2007. De entre estos, sólo un proceso (Proceso 15-IP-2014) hacía referencia al impuesto sobre la renta, el cual trataremos de forma separada al final de este punto. Los procesos giraron en torno a determinar si unas cuentas por cobrar a favor de las sociedades ecuatorianas por operaciones de bienes y servicios debían ser incluidas como parte del patrimonio líquido de dichas sociedades, o por el contrario, ser excluidas del mismo, todo ello en aplicación de la Decisión 578.

En estos cuatro procesos que veremos a continuación, el conflicto que se presenta tiene que ver con la existencia de unos derechos de cobro por la venta de productos a otro País miembro y por la posesión de un Certificado de Depósito a Término (CDT); todos ellos, en opinión de la DIAN de Colombia, incrementarían el patrimonio de las empresas demandantes, dando lugar al pago de un mayor impuesto por parte de todas ellas; opinión que no era compartida por las empresas demandantes.

Por un lado, la sociedad Procesadora de Leches S.A. (PROLECHE S.A.), sostenía que sobre los derechos de cobro que poseía, el país de residencia del sujeto (Colombia) cedía su soberanía tributaria a favor del país donde se encontraba localizado dichos derechos de cobro (Ecuador), independientemente de si en este país se encontraban o no gravados dichos derechos de cobro (patrimonio). Por lo mismo, dichos derechos de cobro sólo deberían ser exigidos por la Administración Tributaria ecuatoriana, y no así por la Administración Tributaria colombiana, ya que se encontraba expresamente prohibida por la Decisión 578.

Por otra parte, la sociedad BAYER S.A., en ambos procesos, al igual que en el anterior, sostenía que sobre las cuentas por cobrar generadas por la venta de productos a otros Países miembros (Ecuador y Perú), así como por la posesión del CDT, el país de residencia del contribuyente (Colombia) cedía su soberanía fiscal a favor de los otros

Países miembros (Ecuador y Perú) para que sean estos quienes hagan efectivo el cobro de los respectivos impuestos. Por lo mismo, dichos derechos de cobro (patrimonio) sólo podían ser exigidos por las Administraciones Tributarias de Ecuador y Perú respectivamente, y no así por la Administración Tributaria de Colombia; ya que, de darse el caso, se estaría incurriendo en una doble tributación.

Por su parte, la sociedad YAZAKI CIEMEL FTZ Ltda., al igual que en los anteriores casos, sostenía que sobre los derechos de cobro que poseía en otro País miembro, no correspondía que la Administración Tributaria de Colombia haga efectivo el cobro del impuesto al patrimonio; ya que, en todo caso, es la Administración Tributaria de Ecuador el facultado para hacer efectivo dicho cobro, esto, en virtud a que dicho patrimonio se encuentra en dicho país.

En todos los casos, los actores no negaban la existencia de dichos derechos de cobro y del CDT; sin embargo, al mismo tiempo argumentaban que, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 de la Decisión 578, la Administración Tributaria de Colombia no contaba con potestad tributaria para gravar el patrimonio o derechos personales que posean las sociedades colombianas en sociedades ubicadas en otro País miembro de la CAN. En todo caso, la potestad tributaria recaía exclusivamente en el País miembro en el que se encontraba situado dicho patrimonio o derechos personales objeto del gravamen. En consecuencia, dicho patrimonio debía ser considerado exento por la DIAN, y por ende, ser excluido de la base gravable, tal como se lo había hecho.

Por su parte, la DIAN de Colombia, sin desconocer que el patrimonio ubicado en un País miembro, sólo será gravable por este, así como que la Decisión 578 tiene por finalidad evitar que las personas paguen por un mismo patrimonio impuestos en varios de los Países miembros de la CAN; encontraba los argumentos de su demanda en el hecho de que la norma comunitaria no cuenta con reglas de ubicación del patrimonio, por lo que, a efectos de determinar el impuesto, se hacía necesario acudir a la norma interna. Dicha norma interna (artículo 161 del Estatuto Tributario) establecía que, el patrimonio de las personas con residencia o domicilio en Colombia, con excepción de las sucursales de sociedades extranjeras, incluía los bienes y derechos poseídos en el exterior y, en consecuencia, se entienden ubicados en el domicilio del titular.

Bajo este razonamiento, en opinión de la DIAN de Colombia, la expresión “situado en el territorio de un País miembro” consagrado por el artículo 17 de la Decisión 578, debía entenderse en función a la ubicación del titular del patrimonio, y no así del patrimonio propiamente dicho. En tal virtud, la Administración Tributaria colombiana si estaría facultada a hacer efectivo el cobro del impuesto al patrimonio respecto de los derechos de cobro de las sociedades colombianas, esto, teniendo en cuenta la ubicación de dichas sociedades; máxime cuando en dichos países (Ecuador y Perú) el patrimonio no se encuentra gravado por ningún tipo de impuesto.

En opinión de la DIAN, el artículo 17 de la Decisión 578, sólo resultaba aplicable cuando existiera el riesgo de que un mismo patrimonio sea gravado al mismo tiempo por las Administraciones Tributarias de dos o más Países miembros; es decir, cuando efectivamente se presente un caso de doble tributación sobre un mismo patrimonio. Y, dado que las cuentas por cobrar producto de la venta de bienes efectuados a sociedades de Ecuador y Perú, así como la posesión de un CDT, representan un activo para las sociedades colombianas; y, dado que dichos activos no se encuentran gravados ni en Ecuador, ni en Perú; no es de aplicación el artículo 17 de la Decisión 578, por lo que, la Administración Tributaria de Colombia si podría hacer efectivo el cobro del impuesto al patrimonio sobre dichos bienes.

Estos hechos dieron lugar a que se presentaran nuevamente conflictos entre jurisdicciones tributarias, ahora entre tres Países miembros de la CAN, entre la DIAN de Colombia que reclamaba el impuesto, y las Administraciones Tributarias de Ecuador (SRI) y de Perú (SUNAT) donde se encontraba ubicados dichos patrimonios; empero, a diferencia de los anteriores procesos, ni el SRI de Ecuador, ni la SUNAT de Perú, se consideraba a sí mismas como acreedoras del impuesto; es más, ninguna de las dos Administraciones participó de forma activa en ninguno de los procesos ante el Tribunal.

El Tribunal, a tiempo de declararse competente para conocer estos casos, además de interpretar el artículo solicitado (artículo 17) y a fin de dar una interpretación amplia de la norma objeto de controversia, de oficio, consideró conveniente interpretar también los artículos 1 y 20 de la misma norma comunitaria. Con dicha ampliación, el Tribunal pretendía, entre otras cosas, enfatizar acerca de la primacía del ordenamiento jurídico andino, el ámbito de aplicación y alcance de la Decisión 578, para luego concluir con el análisis específico del impuesto al patrimonio.

Con relación al primer punto, el Tribunal una vez más reiteró como principio fundamental del ordenamiento jurídico andino el de supremacía del Derecho comunitario andino, soportándolo en otros principios, como el de eficacia directa, aplicabilidad inmediata y autonomía del ordenamiento jurídico andino. Entre sus argumentos, el Tribunal reiteró que dicho ordenamiento goza de prevalencia respecto a los ordenamientos jurídicos de los Países miembros y respecto de las normas de Derecho internacional. En consecuencia, en caso de presentarse antinomias entre el Derecho comunitario andino y el Derecho interno de los Países miembros, o el Derecho internacional, prevalece siempre el primero; debiendo aplicarse estos últimos sólo en los casos en que la norma comunitaria no se refiera al tema, siempre y cuando dichas normas no contravengan el Derecho comunitario, ni restrinja aspectos regulados por él.

No obstante a lo que acabamos de mencionar, y en aplicación al principio de complemento indispensable, que hace referencia a la facultad que poseen los Países miembros de complementar por medio de normas internas y/o Acuerdos internacionales temas que no se encuentren regulados en el ordenamiento jurídico andino, el Tribunal autorizó a las Cortes consultantes a aplicar los criterios de dicho principio en caso de que la norma comunitaria no se refiera al tema de las llamadas reglas de ubicación patrimonial; con la única salvedad que la norma interna a aplicar, no establezca exigencias o requisitos adicionales de tal forma que entren en conflicto con el ordenamiento jurídico andino.

A continuación, el Tribunal, a tiempo de ratificar la plena vigencia de la Decisión 578, fue enfático al señalar que dicha Decisión tiene como finalidad básica evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en los Países miembros de la CAN, esto como mecanismo para prevenir la evasión fiscal, incentivar la inversión extranjera y el comercio fluido entre los Países miembros de la CAN. En este sentido, advirtió que toda interpretación o aplicación que se haga de dicha norma debe tener en cuenta estos objetivos.

En lo que se refiere exclusivamente al impuesto al patrimonio (artículo 17), punto central de estos procesos, el Tribunal fue enfático al señalar que en la CAN se encuentra vigente la Decisión 578; y, aunque la misma no regula de forma detallada el impuesto al patrimonio, no es menos cierto que la misma tiene por finalidad evitar la doble tributación de las rentas y el patrimonio de cualquier naturaleza que posean las personas

en cualquiera de los Países miembros. En este entendido, el Tribunal advirtió que el impuesto al patrimonio es un impuesto anual que grava el patrimonio neto de las personas a la fecha del cierre de un ejercicio económico. En opinión del Tribunal, este impuesto grava la riqueza de una persona, conformada por los bienes y derechos que posea la persona, siempre y cuando estas sean valorables económicamente; siendo sujetos pasivos del mismo, tanto las personas naturales, como jurídicas.

Ahora bien, como ya se ha dicho, la Decisión 578 no define con exactitud lo que debe entenderse por patrimonio, y si dentro de este impuesto cabría incluir las cuentas a cobrar y los CDT poseídas por las sociedades colombianas en otros Países miembros. Con relación a estos dos puntos, el Tribunal advirtió que:

- La doctrina ha sido unánime al establecer que las cuentas por cobrar de las sociedades reclamantes representan derechos a reclamar apreciables en dinero. Concretamente, la definió como “*acreencias a favor de la empresa que proviene de las actividades que la empresa desarrolla, originadas de las ventas a crédito (...). Dichas cuentas están amparadas en facturas, son de naturaleza real y como tal pertenecen al Balance General*”¹³⁵⁵. En otras palabras, dichas cuentas por cobrar, en todos los casos, si forman parte del patrimonio de la sociedad; y,
- Siguiendo los conceptos enunciados por tratadistas y especialistas, “*el CDT es un título valor que emite un banco a un cliente que ha hecho un depósito de dinero con el propósito de constituir el CDT. El CDT se hace por un plazo o término de tiempo determinado que debe ser como mínimo de 30 días*”¹³⁵⁶. Por lo tanto, y de conformidad con lo señalado, se entiende que se trata de un título valor susceptible de generar un interés al cabo de un término de tiempo a favor de su titular; en este caso, de la sociedad demandante, por lo que, si formará parte del patrimonio de la sociedad.

A continuación, el Tribunal entró a deliberar si los supuestos planteados en los cuatro procesos pueden derivar en un caso de doble tributación o, por el contrario en una evasión fiscal. Con relación al primer supuesto, el Tribunal fue enfático al señalar que, para que opere una doble tributación, ha de existir identidad en el sujeto, en el objeto, en el impuesto y en el período tributario en los dos o más Países miembros con conflicto de

¹³⁵⁵ Proceso 171-IP-2013... *ob. cit.*

¹³⁵⁶ Proceso 230-IP-2013... *ob. cit.*

competencia tributaria. De no existir dicha identidad, y de no hacerse efectivo el impuesto, se estaría incurriendo en un caso de evasión fiscal.

Dado que la interrogante de las Cortes consultantes hacían referencia a si las cuentas a cobrar que las sociedades colombianas poseen en otro País miembro por ventas de bienes efectuados a vinculados económicos localizados tanto en Ecuador como Perú, Países miembros de la CAN, así como la posesión de CDT hacen parte de la base gravable (Patrimonio líquido) del impuesto al patrimonio en Colombia; o, por el contrario, si se deben considerar excluidas del patrimonio de las sociedades colombianas en razón al territorio donde se encuentran situados los activos (cuentas por cobrar y CDT) y que sólo puede ser gravado, o bien en Ecuador, o bien en Perú; el Tribunal precisó que, en primer lugar, debe determinarse si los supuestos planteados pueden derivar en un caso de doble tributación, o por el contrario en una evasión fiscal y, en consecuencia, si es aplicable o no la Decisión 578. Con relación a este último razonamiento, el Tribunal señaló lo siguiente:

- El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en los dos o más Países miembros con conflicto jurisdiccional sobre dicho patrimonio. Es decir, en caso de presentarse un conflicto jurisdiccional, el patrimonio será gravado sólo por el País miembro donde esté ubicado dicho patrimonio, siempre y cuando el ordenamiento jurídico interno de dicho país prevea el mencionado impuesto. En caso contrario, podrá ser gravado por el País miembro donde el obligado tributario tenga su residencia principal, siempre y cuando dicho País miembro sí prevea un impuesto al patrimonio.
- Dado que la norma comunitaria no prevé todos los aspectos del impuesto al patrimonio, el Tribunal advirtió que en todo aquello que no se encuentre regulado por la norma comunitaria, el País miembro, por medio del principio de complemento indispensable y, con el objetivo de procurar una solución legislativa a los casos concretos, podrá remitirse al Derecho interno en lo que concierne a las reglas de ubicación patrimonial, siempre y cuando dicha normativa interna no contradiga la norma comunitaria.

Habiendo hecho el análisis de los casos concretos, el Tribunal concluyó señalando que las Cortes consultantes para dar solución a las demandas interpuestas por las sociedades colombianas, deberían establecer si en Ecuador y Perú se encuentra previsto un

impuesto al patrimonio, para así determinar si las cuentas por cobrar y los CDT que las sociedades colombianas poseen en estos Países miembros pueden ser o no gravadas en Colombia. En otras palabras, de existir identidad en el impuesto, así como en el sujeto, en el objeto y en el período tributario en los demás Países miembros, la Administración Tributaria de Colombia, en estricta aplicación del artículo 17 de la Decisión 578, no estaría facultada a hacer efectivo el cobro del impuesto, dando la razón a las sociedades demandantes. En caso contrario, es decir, de no existir dicho impuesto en los demás Países miembros, la Administración Tributaria de Colombia sí contaría con facultades para hacer efectivo el cobro de este impuesto, dando la razón a la DIAN; y, en caso de no hacerse efectivo el pago de dicho impuesto, se estaría incurriendo en un caso de evasión fiscal.

Para concluir, el Tribunal advirtió que el impuesto al patrimonio, objeto de los cuatro litigios, no se encuentra previsto en la legislación ecuatoriana, pero guardó silencio acerca de la existencia o no de este impuesto en Perú.

En el último caso, el Proceso 15-IP-2014, el actor, la sociedad Fiberglass Colombia, S.A., demandaba a la DIAN de Colombia la nulidad de una resolución sancionatoria en el que se exigía el pago de un mayor impuesto por concepto de impuesto a la renta presuntiva previsto en el Estatuto Tributario de Colombia, así como el pago de las respectivas sanciones tributarias por inexactitud en la declaración, en este caso, por la posesión de activos productivos en otro País miembro (Venezuela) durante el ejercicio económico 2005.

El proceso giró en torno a una renta presuntiva exigida por la Administración Tributaria Colombiana. Según la DIAN, la Decisión 578, hace referencia a la obtención de beneficios de cualquier naturaleza, que sean percibidos como consecuencia de la realización de cualesquier actividad económica en cualquier País miembro, sobre la cual se aplica la regla general de fuente productora. Sin embargo, la Decisión no contempla la obtención de beneficios por concepto de renta presuntiva, la cual es definida como una presunción de obtención de beneficios, pero no por la realización de una actividad económica, sino por la posesión de un patrimonio productivo susceptible de generar beneficios, impuesto que sólo se encuentra previsto en la legislación colombiana, el cual no fue hecho efectivo por la sociedad sobre los activos poseídos en Venezuela.

La sociedad amparaba su solicitud de nulidad en el hecho de que en el ejercicio económico de 2005, efectivamente poseían inversiones en Venezuela, inversiones que dieron lugar a la obtención de unos beneficios, de los cuales, dando cumplimiento al principio de fuente productora establecido por la Decisión 578, y en el entendido de que el único legitimado para exigir el pago del impuesto sobre dichos beneficios era la Administración Tributaria Venezolana, presentó declaración y pagó el respectivo impuesto en Venezuela; por lo que, no procedía ningún otro cobro por parte de la DIAN sobre dichos activos, ya que, de darse el caso, se estaría incurriendo en una doble tributación internacional.

Por su parte, la DIAN de Colombia, no compartía la interpretación de la sociedad demandante acerca del pago del impuesto. En opinión de la misma, el impuesto pagado por la sociedad por concepto de impuesto a la renta en Venezuela, no podía sustituir al impuesto a la renta presunta exigido en Colombia, ya que se trataba de dos impuestos totalmente diferentes. Es así que en agosto de 2007, esta institución expidió una liquidación oficial en la que modificaba la declaración previa del valor de la renta presuntiva sobre los activos poseídos; ya que, en la declaración del ejercicio 2005, la sociedad había reducido el valor de los activos que poseía en Venezuela, hecho que dio lugar a un menor impuesto a pagar por la sociedad; impuestos que eran reclamados por la DIAN.

Este hecho dio lugar a que se presentara nuevamente conflicto entre las jurisdicciones tributarias de dos Países miembros de la CAN, entre la DIAN de Colombia y la Agencia Tributaria de Venezuela; pues cada una de ellas se consideraba a si misma acreedora del impuesto. Aunque también es cierto que la Agencia Tributaria de Venezuela nunca llegó a participar de forma activa en el proceso, ya que, recordemos, el único demandado fue la DIAN de Colombia.

El Tribunal, a tiempo de declararse competente para conocer este proceso, procedió a interpretar los artículos 1, 3, 4, 11 y 17 de la Decisión 578. Con la interpretación de estos artículos, el Tribunal pretendía, entre otras cosas, enfatizar acerca del ámbito de aplicación de la Decisión y de la jurisdicción tributaria, así como en la naturaleza de las rentas provenientes de bienes inmuebles, de los dividendos y participaciones, y del impuesto sobre el patrimonio; haciendo especial mención acerca de la renta presunta.

Una vez más, y como viene siendo habitual en este tipo de procesos, el Tribunal dio inicio a su análisis haciendo mención al principio de primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno de los Países miembros; así como al principio de complemento indispensable. A continuación, el Tribunal procedió a reiterar el ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578, para luego ingresar de lleno en el análisis del principio de fuente productora y de la renta presuntiva, objeto de este proceso.

Con relación a la renta presunta, el Tribunal una vez más fue enfático al señalar que el presente caso versa sobre el impuesto a la renta, por lo tanto, le es aplicable el principio de fuente productora. En este entendido, el Tribunal advirtió que la renta presunta, dada la finalidad de la misma, constituye parte de la renta general, por lo mismo, debía ser cobijada por la Decisión 578. Asimismo, el Tribunal advirtió que, en el presente caso, debe tenerse en cuenta lo estipulado en los artículos 4 (bienes inmuebles) y 11 (dividendos y participaciones) de la referida Decisión. Así, en el caso de los bienes inmuebles, los mismos sólo serán gravados por el País miembro donde estén ubicados; de otra parte, en el caso de los dividendos y participaciones, los mismos sólo serán gravados por el País miembro donde se encuentre domiciliada la empresa que los distribuye. En consecuencia, la renta generada por los bienes poseídos en otro País miembro debe ser gravada con el impuesto a la renta en el país donde se encuentra (Venezuela); y, dado que los beneficios obtenidos mediante dichos activos ya habían sido hecho efectivo ante la Administración Tributaria de Venezuela, no correspondía su cobro por parte de la DIAN.

Así pues, en lo que respecta a esta Decisión, Decisión 578, se presentaron un total de ocho solicitudes de Interpretación prejudicial, tres de ellas sobre doble tributación, cuatro sobre el impuesto al patrimonio y, una sobre el impuesto a la renta. En ellas, el Tribunal tuvo la oportunidad de ratificar y complementar alguna de las sentencias emitidas en procesos anteriores sobre la Decisión 40; así como, pronunciarse sobre nuevos conflictos sobre doble tributación.

5.3. Armonización negativa de la doble tributación en el ámbito de la Empresa Multinacional Andina. Decisión 292

Ya para finalizar este punto acerca de la armonización negativa de la tributación directa en la CAN, a continuación haremos una breve mención a la armonización negativa en el marco de las EMAs.

Recordemos que el interés por la creación de este tipo de empresas se manifestó desde diferentes ámbitos de la sociedad de los diferentes Países miembros de la CAN. Su creación tuvo como objetivo estimular la asociación de inversionistas nacionales de los Países miembros para la ejecución de proyectos de interés compartido y alcance multinacional.

Para este tipo de empresas se dispuso un régimen tributario especial cuyo objetivo fue la de evitar una doble tributación internacional. Desde una perspectiva impositiva, fue considerada complementaria a las Decisiones 40 y 578. Así, con el fin de evitar situaciones de doble tributación internacional en este tipo de empresas, se dispuso una serie de prohibiciones, por ejemplo: Prohibición al País miembro del domicilio principal de la EMA de gravar con el impuesto a la renta y a las remesas la parte de los dividendos distribuidos por una sucursal domiciliada en otro País miembro; y, prohibición a los demás Países miembros distintos al del domicilio principal de la EMA de gravar con el impuesto a la renta la redistribución que realice la empresa inversionista de los dividendos percibidos de la empresa matriz.

Además de la observación de estas prohibiciones, se dispuso la obligación de emitir una serie de certificaciones dirigidas a las autoridades tributarais de los Países miembros. Dichas certificaciones tenían por finalidad dar a conocer las rentas obtenidas por las empresas y los dividendos distribuidos por los mismos; así como dar a conocer los impuestos efectivamente pagados en cada jurisdicción tributaria, ya sea por la empresa o por sus accionistas, para que estos puedan hacerlo valer frente a las autoridades tributarias del país de su domicilio principal. En una palabra, ambos certificados buscaban evitar la doble tributación en los Países miembros de la CAN.

Estas prohibiciones y obligaciones hicieron posible que no se presentaran situaciones de doble tributación internacional en este tipo de empresa. Y, al no presentarse situaciones de doble tributación internacional, como es lógico suponer, no se hacía necesario acudir al Tribunal en busca de su tutela, de ahí que no se encuentren procesos de esta naturaleza relacionados con este tipo de empresas.

6. La armonización negativa de la tributación indirecta en la Comunidad Andina

La inquietud por la armonización de la tributación indirecta en la CAN se remonta a la década de los años setenta. Ya en esta década la Junta había manifestado su preocupación respecto a algunos aspectos fiscales que estaban creando dificultades en el intercambio de bienes y servicios. Dichas dificultades podían llegar a afectar negativamente a las condiciones de competencia en general; por lo que, resultaba de vital importancia abordar su armonización¹³⁵⁷; sin embargo, su tratamiento se fue postergando en el tiempo.

No fue hasta la institucionalización de las reuniones periódicas del CPA en 1989 que la armonización de la tributación indirecta adquirió relevancia y su tratamiento fue considerado como prioritario; aunque tuvieron que pasar algunos años más para que la Comisión aprobara las primeras Decisiones en esta materia.

Fruto de estas reuniones y de las Directrices emitidas por los Presidentes andinos fueron la aprobación, a partir de 1992, de las Decisiones 324, 330, 388, 599 y 600 relativas a la armonización de incentivos tributarios a las exportaciones; y a la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo. Sin embargo, y a pesar de estar ya en plena vigencia estas Decisiones, tuvieron que pasar más de diez años desde la aprobación de la primera Decisión hasta que el Tribunal tuviera la oportunidad de conocer el primer proceso de Interpretación prejudicial en esta materia. Aunque, como tendremos oportunidad de ver más abajo, no todas las Decisiones despertaron la misma inquietud en los contribuyentes; aún más, si excluimos las duplicidades de demandantes, no fueron muchas las consultas de interpretación hechas al Tribunal; y, las que se presentaron, con excepción de dos procesos, todas fueron sobre devolución del IVA.

Precisamente al análisis de estos procesos dedicaremos las siguientes líneas, donde intentaremos explicar los aportes hechos por el Tribunal al proceso de armonización fiscal de la tributación indirecta en la CAN.

¹³⁵⁷ JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Evaluación de la marcha del proceso de integración...” *ob. cit.*, p. 80.

6.1. La armonización negativa de la eliminación de subsidios y armonización de incentivos. Decisión 324

Se podría decir que el inicio del proceso de armonización de la tributación indirecta tuvo lugar con la aprobación de la Decisión 324 en agosto de 1992. En ella se dispuso, entre otras cosas, los criterios a seguir en materia de armonización de los incentivos a las exportaciones y la eliminación de subsidios en cuanto constituyan incentivos a las exportaciones; con ellas, recordemos, se buscaba asegurar unas condiciones equitativas de competencia entre los Países miembros.

En lo que a nuestro tema de estudio concierne, esta Decisión dispuso dos aspectos fundamentales para alcanzar la armonización de la tributación indirecta: i) la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones intrasubregionales y, ii) la aprobación de un Programa de Armonización de Incentivos (tributarios) a las Exportaciones Intrasubregionales. Estas dos disposiciones fueron cumplidas por las Decisiones 330 y 388; y, dado que no preveía decisiones en sí mismas que pudieran afectar de forma directa a los Países miembros o a los contribuyentes, esta Decisión no fue objeto de demanda ante el Tribunal y, como ya no se encuentra vigente, tampoco se espera que se vaya a presentar algún proceso sobre esta Decisión.

6.2. Armonización negativa de la eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones. Decisión 330

La eliminación de subsidios y la armonización de incentivos a las exportaciones se establecieron en la Decisión 324 de agosto de 1992. En octubre del mismo año, la Decisión 330 vino a precisar, complementar e implementar estas medidas con la identificación de diversos mecanismos de fomento a las exportaciones consideradas como subsidios, los cuales debían o bien eliminarse o, o bien armonizarse. Básicamente la Decisión vino a reglamentar cinco tipos de incentivos que podían llegar a constituir subsidios, estos son: incentivos cambiarios, financieros, tributarios, fiscal no tributarios y sobre regímenes aduaneros.

Respecto a los incentivos tributarios, la Decisión contempló la eliminación de todo tipo de subsidios a las exportaciones intrasubregionales y especificó en cada caso que debía considerarse como subsidio de naturaleza tributaria. Asimismo, vino a precisar qué tipo

de impuestos comprendía cada categoría (directos e indirectos) para luego establecer sobre los mismos la prohibición de otorgar incentivos a las exportaciones, siempre y cuando constituyan subsidios a las exportaciones. De otra parte, la Decisión también estableció un régimen comunitario armonizado de mecanismos de exención, devolución o aplazamiento de los impuestos indirectos que afecten a la producción o comercialización de bienes y servicios destinados a la exportación; en tanto los mismos no constituyan subsidios a las exportaciones intrasubregionales.

Como se puede observar, esta norma comunitaria sí estableció derechos y obligaciones, tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes. En algunos casos, suprimiendo “derechos” consagrados de ciertos sectores exportadores, principalmente no tradicionales, para quienes se dispuso la eliminación de subsidios tributarios a las exportaciones. En otros, consagrando y/o creando derechos relativos a las exenciones, devoluciones o aplazamiento de los impuestos directos de bienes y servicios destinados a la exportación. Asimismo, se prohibió a los Países miembros la utilización de ciertos mecanismos tributarios para fomentar las exportaciones intrasubregionales.

Sin embargo, y no obstante a lo que acabamos de señalar, esta norma comunitaria tampoco fue objeto de demanda ante el Tribunal. Los pocos procesos en los que el Tribunal tuvo la oportunidad de referirse a disposiciones de esta Decisión no fueron a instancia del demandante, sino de oficio por parte del Tribunal para fundamentar sus sentencias en otros procesos. En todos ellos, el Tribunal realizó la interpretación del artículo 13 en el que se hace una clasificación de los impuestos directos e indirectos; pero, como acabamos de señalar, no como parte de la solicitud de interpretación prejudicial en sí misma, sino como parte de sus fundamentos.

6.3. Armonización negativa de impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones. Decisión 388

Con la aprobación de la Decisiones 324 y 330 quedó allanado el camino hacia la eliminación de los subsidios de naturaleza cambiaria, financiera, tributaria, fiscal no tributaria y sobre los regímenes aduaneros. En el ámbito tributario, la armonización quedó circunscrita a los impuestos indirectos y a su no pago para el caso de las exportaciones intracomunitarias. Esto implicaba la aproximación de las legislaciones

nacionales hacia un régimen armonizado de exención, devolución o aplazamiento de dichos impuestos. Esto fue posible gracias a la aprobación de la Decisión 388 sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes en junio de 1996. En ella la Comisión estableció como principio de orden general la exoneración de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación; así como la consagración del principio de país de destino a los bienes destinados a la exportación; en tal sentido, el tributo se causaría en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada.

En otras palabras, las operaciones de exportación de los Países miembros no se encontraban sujetos al pago de impuestos indirectos en el país de origen de la exportación, por lo que se acordó consagrar la devolución total al exportador de los impuestos indirectos vigentes efectivamente pagados que gravan la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación. Para estos casos, se dispuso que la devolución del monto efectivamente pagado se haga mediante compensación o reembolso.

Este último hecho, la devolución de los impuestos indirectos efectivamente pagados en el proceso de fabricación de los productos destinados a la exportación, dio lugar a que se presentaran una cantidad considerable de procesos de interpretación prejudicial ante el Tribunal de distintos artículos de la Decisión. Aunque también es cierto que tuvieron que pasar diez años desde que fuera aprobada dicha Decisión hasta que el Tribunal conociera por vez primera una solicitud de interpretación sobre esta Decisión en el año 2005. Nos estamos refiriendo al proceso 75-IP-2005¹³⁵⁸, a este le sucedieron 22 procesos más, los procesos 76-IP-2005¹³⁵⁹; 77-IP-2005¹³⁶⁰; 112-IP-2005¹³⁶¹; 113-IP-2005¹³⁶²; 170-IP-2005¹³⁶³; 188-IP-2005¹³⁶⁴; 215-IP-2005¹³⁶⁵; 49-IP-2006¹³⁶⁶; 50-IP-

¹³⁵⁸ Proceso 75-IP-2005, sentencia de 22 de junio de 2005. *GOAC*. Lima, 18 de agosto de 2005, núm. 1233, pp. 24 – 33.

¹³⁵⁹ Proceso 76-IP-2005, sentencia de 27 de julio de 2005. *GOAC*. Lima, 12 de septiembre de 2005, núm. 1242, pp. 1 – 10.

¹³⁶⁰ Proceso 77-IP-2005, sentencia de 6 de julio de 2005. *GOAC*. Lima, 23 de agosto de 2005, núm. 1235, pp. 11 – 19.

¹³⁶¹ Proceso 112-IP-2005, sentencia de 1 de diciembre de 2005. *GOAC*. Lima, 28 de febrero de 2006, núm. 1301, pp. 2 – 10.

¹³⁶² Proceso 113-IP-2005, sentencia de 18 de enero de 2006. *GOAC*. Lima, 28 de marzo de 2006, núm. 1314, pp. 1 – 9.

2006¹³⁶⁷; 51-IP-2006¹³⁶⁸; 52-IP-2006¹³⁶⁹; 53-IP-2006¹³⁷⁰; 54-IP-2006¹³⁷¹; 114-IP-2006¹³⁷²; 115-IP-2006¹³⁷³; 2-IP-2008¹³⁷⁴; 50-IP-2008¹³⁷⁵; 67-IP-2008¹³⁷⁶; 93-IP-2008¹³⁷⁷; 130-IP-2008¹³⁷⁸ y 174-IP-2012¹³⁷⁹. Así pues, en lo que concierne a la armonización negativa de la tributación indirecta, en lo que respecta a la Decisión 388, se presentaron un total de 23 solicitudes de interpretación prejudicial ante el Tribunal.

Todas las solicitudes fueron presentadas por el TDF de Ecuador a instancia de 10 partes demandantes, las sociedades:

- Compañía Curtiembres Renaciente S.A. (en diez oportunidades),
- Ecuador TLC S.A. (en dos oportunidades),
- Enca Seafood S.A. (en dos oportunidades),
- Industria Agrícola Exportadora INAEXPO C.A. (en dos oportunidades),
- Compañía Flores Bermania Cia. Ltda.,
- Empresa Pesquera Ecuatoriana S.A.,

¹³⁶³ Proceso 170-IP-2005, sentencia de 18 de enero de 2006. *GOAC*. Lima, 28 de marzo de 2006, núm. 1314, pp. 9 – 18.

¹³⁶⁴ Proceso 188-IP-2005, sentencia de 14 de febrero de 2006. *GOAC*. Lima, 24 de abril de 2006, núm. 1331, pp. 1 – 14.

¹³⁶⁵ Proceso 215-IP-2005, sentencia de 14 de febrero de 2006. *GOAC*. Lima, 21 de abril de 2006, núm. 1330, pp. 40 – 48.

¹³⁶⁶ Proceso 49-IP-2006, sentencia de 24 de mayo de 2006. *GOAC*. Lima, 12 de julio de 2006, núm. 1369, pp. 24 – 32.

¹³⁶⁷ Proceso 50-IP-2006, sentencia de 5 de julio de 2006. *GOAC*. Lima, 15 de septiembre de 2006, núm. 1399, pp. 2 – 10.

¹³⁶⁸ Proceso 51-IP-2006, sentencia de 19 de abril de 2006. *GOAC*. Lima, 8 de junio de 2006, núm. 1354, pp. 31 – 39.

¹³⁶⁹ Proceso 52-IP-2006, sentencia de 3 de mayo de 2006. *GOAC*. Lima, 22 de junio de 2006, núm. 1362, pp. 10 – 17.

¹³⁷⁰ Proceso 53-IP-2006, sentencia de 19 de abril de 2006. *GOAC*. Lima, 22 de junio de 2006, núm. 1362, pp. 1 – 10.

¹³⁷¹ Proceso 54-IP-2006, sentencia de 5 de julio de 2006. *GOAC*. Lima, 15 de septiembre de 2006, núm. 1399, pp. 11 – 19.

¹³⁷² Proceso 114-IP-2006, sentencia de 18 de agosto de 2006. *GOAC*. Lima, 16 de octubre de 2006, núm. 1414, pp. 16 – 24.

¹³⁷³ Proceso 115-IP-2006, sentencia de 19 de septiembre de 2006. *GOAC*. Lima, 3 de noviembre de 2006, núm. 1421, pp. 1 – 8.

¹³⁷⁴ Proceso 2-IP-2008, sentencia de 2 de abril de 2008. *GOAC*. Lima, 3 de junio de 2008, núm. 1624, pp. 30 – 40.

¹³⁷⁵ Proceso 50-IP-2008, sentencia de 23 de julio de 2008. *GOAC*. Lima, 28 de agosto de 2008, núm. 1650, pp. 34 – 44.

¹³⁷⁶ Proceso 67-IP-2008, sentencia de 23 de julio de 2008. *GOAC*. Lima, 15 de septiembre de 2008, núm. 1655, pp. 15 – 24.

¹³⁷⁷ Proceso 93-IP-2008, sentencia de 8 de octubre de 2008. *GOAC*. Lima, 27 de noviembre de 2008, núm. 1674, pp. 2 – 12.

¹³⁷⁸ Proceso 130-IP-2008, sentencia de 13 de marzo de 2009. *GOAC*. Lima, 21 de abril de 2009, núm. 1713, pp. 32 – 40.

¹³⁷⁹ Proceso 174-IP-2012, sentencia de 6 de marzo de 2013. *GOAC*. Lima, 2 de mayo de 2013, núm. 2187, pp. 60 – 72.

- Flores Del Valle Flodelva Cia. Ltda,
- Florycampo,
- Hilsea Investments Ltda.,
- Plantaciones Malima Cia. Ltda., y

En todos los procesos se realizó la interpretación prejudicial de los artículos 1, 3, 4, 5, 6 y del Anexo I de la Decisión 388. El artículo 4 y el Anexo I de la Decisión fueron objeto de interpretación prejudicial en todos los procesos, en la mayoría de ellos a instancia de la parte demandante y en algunos casos de oficio por parte del Tribunal. Los artículos 3 y 5 fueron objeto de interpretación en 20 oportunidades, a diferencia del anterior, la mayoría de los casos de oficio por parte del Tribunal. Los artículos 1 y 6 fueron objeto de interpretación en menos oportunidades, en algunos procesos a instancia de la parte demandante y en otros de oficio por parte del Tribunal. De otra parte, en la mayoría de los procesos (18 oportunidades), también fue objeto de interpretación prejudicial de oficio por parte del Tribunal el artículo 13 de la Decisión 330.

En todos los procesos los actores demandaban al SRI de Ecuador la devolución del IVA de ciertos productos destinados a la exportación. Los procesos giraron en torno a la negativa del SRI de Ecuador a la devolución de ciertas sumas de dinero pagados por concepto de IVA en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transformación, transporte o comercialización de bienes destinados a la exportación. De entre todas las solicitudes de interpretación prejudicial presentadas ante el Tribunal, es posible distinguir hasta tres grupos de procesos.

En el primer grupo de procesos, el SRI de Ecuador negaba la devolución del IVA por la falta de cumplimiento de requisitos formales en las facturas de compra presentadas a su turno por las sociedades demandantes. La negativa del SRI de Ecuador encontraba su fundamento principal en el artículo 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Según esta norma legal, para que proceda la devolución del IVA, el contribuyente deberá acompañar junto con su solicitud copias certificadas de las facturas en las que “conste” el IVA pagado, aspecto que no siempre era cumplido por el contribuyente, ya que, las facturas acompañadas por los contribuyentes omitía el desglose de la cantidad pagada por concepto de IVA y sólo hacían constar el monto total pagado por el contribuyente.

En otros casos, se evidenciaba la ausencia de requisitos formales en los comprobantes de pago, como ser: ausencia del lugar y fecha de la emisión de la factura, falta de descripción del bien adquirido, ausencia de precios unitarios de los productos adquiridos, ausencia del valor total de la compra sin incluir impuestos, ausencia del número de Registro Único del Contribuyente (RUC) del adquirente en el comprobante de compra y ausencia de la identificación completa del contribuyente. Además, se había evidenciado la existencia de facturas que habían sido presentadas por duplicado, las cuales también fueron observadas y rechazadas. Por último, se había observado la presentación de facturas de las cuales ya se había obtenido la correspondiente devolución del IVA pagado, los cuales también fueron observados y rechazados.

Todas estas omisiones dieron lugar a que el SRI de Ecuador, a su turno, fuera negando las solicitudes de devolución del IVA reclamado por los contribuyentes; y, como es lógico suponer, los contribuyentes, también a su turno, fueron reclamando dichas devoluciones, argumentando sus solicitudes tanto en la normativa interna, como en la normativa comunitaria (Decisión 388). Dentro de este primer grupo de procesos se encuentran las demandas presentadas por las sociedades:

- Curtiembre Renaciente S.A. (75-IP-2005, 76-IP-2005, 49-IP-2006, 50-IP-2006, 51-IP-2006, 52-IP-2006),
- ENACA Seafood S.A. (112-IP-2005, 188-IP-2005),
- Flores Bemani S.A. (170-IP-2005),
- FloryCampo (67-IP-2008),
- Hilsea Investments Ltda. (50-IP-2008),
- Plantaciones Malima Cia. Ltda. (2-IP-2008),

Todas estas sociedades demandaban al SRI de Ecuador la nulidad de determinadas Resoluciones Administrativas donde se les negaba la devolución del IVA por la compra de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital utilizados en el proceso de producción de bienes destinados a la exportación.

Estas sociedades argumentaban que en sus solicitudes de devolución, habían justificado oportunamente al SRI de Ecuador los valores cuya devolución se solicitaba con la presentación de los correspondientes comprobantes de compra. No obstante ello, las propias sociedades sostenían que, la omisión de ciertos requisitos formales, como la

falta de desglose del IVA en el comprobante de venta y otros, no podían, ni debían constituirse en argumento legal para negar la devolución solicitada; ya que, dichas omisiones en forma alguna desvirtuaban que se haya pagado el IVA soportado en los comprobantes rechazados por el SRI del Ecuador, errores que en la mayoría de los casos eran imputables al emisor del comprobante. Máxime cuando la devolución del IVA a los exportadores se estableció con el fin de que los productos nacionales sean competitivos en los mercados internacionales y, sobre todo, para que la normativa tributaria interna guarde coherencia con la Decisión 388 de la Comisión de la CAN.

Entre sus argumentos, estas sociedades sostenían que el artículo 4 de la Decisión 388 consagraba en favor de los contribuyentes el derecho a la devolución del monto total de los impuestos indirectos vigentes efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transformación, transporte o comercialización de bienes destinados a la exportación; y que, la normativa interna (artículo 69-A de la LRTI y otros) eran restrictivas frente a la norma comunitaria, la cual consagra el derecho a la devolución del IVA de los productos destinados a la exportación. En tal sentido, y al ser restrictivas, la norma interna no debe ser aplicada en su tenor literal, sino en la forma en que se establece en la Decisión 388, es decir, debe aceptarse la solicitud de devolución del IVA efectivamente pagado. Máxime cuando la Administración Tributaria no ha sido capaz de desvirtuar que la sociedad no haya pagado el IVA soportado por las diferentes facturas de compra.

En todos estos casos, el SRI de Ecuador no negaba ni desconocía el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de los montos efectivamente pagados por concepto del IVA de los productos destinados a la exportación; sin embargo, sostenía que para que los mismos sean efectivos, estos debían cumplir con los requisitos exigidos por la normativa vigente, los mismos que se encontraban previstos tanto en la LRTI, así como en demás disposiciones reglamentarias y disposiciones generales aplicables que permiten su pleno y efectivo ejercicio.

Entre estos, especial mención merecieron los comprobantes de venta (facturas) con los que se pretendía obtener dicha devolución, los mismos que, en cumplimiento de la normativa interna, debían cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos en las normas vigentes a la fecha de solicitud de la devolución; por lo que, en su solicitud,

el contribuyente debía acompañar copias certificadas de las facturas en la que conste el IVA efectivamente pagado y, que las mismas cumplan con los requisitos de forma para que los mismos sean considerados como válidos. En caso de que dichos comprobantes de venta llegaran a cumplir estos requisitos, el SRI de Ecuador sin mayores inconvenientes procedía a su devolución; en caso contrario, como ocurre en estos casos, la omisión de estos requisitos formales, sería motivo suficiente para negar su devolución.

En la mayoría de los procesos, argumenta el SRI de Ecuador, numerosas facturas no habrían cumplido esos requisitos necesarios para que las mismas sean consideradas como válidas para la devolución del IVA; aún más, en algunos casos, dichos comprobantes eran completamente ilegibles o presentaban enmiendas y tachaduras. Este panorama hizo que el SRI de Ecuador se encuentre con documentos ambiguos e inciertos, que bien podían ser usados por más de un contribuyente y en más de una oportunidad. Estos y otros argumentos hicieron que el SRI de Ecuador terminara negando la devolución del IVA solicitado por los contribuyentes; ya que, dichos comprobantes no podían constituir fundamento válido y veraz para proceder a la devolución; permitirlo, equivaldría a fomentar abusos y validar actuaciones no ajustadas a Derecho.

En estos casos, la Administración Tributaria habría motivado legítimamente todas las resoluciones impugnadas, indicando con claridad, qué facturas no cumplían dichos requisitos y sobre qué facturas se negaba la devolución del IVA. Esto en el entendido de que el derecho de devolución del IVA previsto en la LRTI es un mecanismo de devolución de lo pagado pero sujeta al cumplimiento de determinados requisitos. A mayor abundamiento, el SRI sostenía que no es lo mismo “presentación” que “sustentación”, ya que los comprobantes presentados por la empresa no suponen un reconocimiento expreso por parte de la Administración Tributaria que el pago del IVA se encuentra sustentado, al contrario, es precisamente porque no existe dicho sustento que se negó las devoluciones solicitadas.

En el segundo grupo de procesos, el SRI de Ecuador negaba la devolución del IVA de facturas que no correspondían a la compra de materia prima, insumos intermedios o servicios empleados en la fabricación de bienes destinados a la exportación. La negativa de devolución del IVA por parte del SRI de Ecuador encontraban su sustento en el

hecho de que las facturas presentadas por las sociedades no tenían relación directa con la fabricación de los productos destinados a la exportación; y, dado que este derecho sólo se encuentra previsto para la adquisición de materia prima, insumos intermedios o servicios incorporados al bien a exportar, y no así para cualquier tipo de compra y/o suministro, por ejemplo: gastos corporativos, suministro de oficinas, honorarios profesionales y otros, el SRI de Ecuador negó la devolución de los montos especificados en dichas facturas; ya que, dichos gastos no podían estar sujetos a devolución por no estar incorporados al bien objeto de exportación.

Estos hechos dieron lugar a que el SRI de Ecuador, a su turno, fuera negando las solicitudes de devolución del IVA reclamado por los contribuyentes; y, como es lógico suponer, los contribuyentes, también a su turno, fueron reclamando dichas devoluciones, argumentando sus solicitudes tanto en la normativa interna, como en la normativa comunitaria (Decisión 388). Dentro de este segundo grupo de procesos se encuentran las demandas presentadas por las sociedades:

- Compañía Curtiembres Renaciente S.A. (53-IP-2006, 54-IP-2006, 114-IP-2006, 115-IP-2006),
- Empresa Pesquera Ecuatoriana S.A. (174-IP-2012),
- Enca Seafood S.A. (188-IP-2005),
- Flores Del Valle Flodelva Cia. Ltda, (77-IP-2005),
- Florycampo (67-IP-2008), y
- Industria Agrícola Exportadora INAEXPO C.A. (93-IP-2008, 130-IP-2008).

Todas estas sociedades demandaban al SRI de Ecuador la nulidad de determinadas Resoluciones Administrativas donde se les negaba la devolución del IVA por la compra de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital supuestamente no utilizados en el proceso de producción de bienes destinados a la exportación.

Estas sociedades sostenían que habían justificado oportunamente al SRI de Ecuador los valores cuya devolución se solicitaba con la presentación de los correspondientes comprobantes de compra. Entre sus argumentos, además de los ya señalados, estas sociedades sostenían que las facturas y demás documentos contables que soportan el IVA pagado, de los cuales se pide su devolución, corresponden a la adquisición de bienes y servicios “necesarios” para el proceso productivo del bien a exportar.

Asimismo, estas sociedades sostenían que el artículo 4 de la Decisión 388 no sólo contempla la devolución del IVA de las materias primas, insumos intermedios y servicios efectivamente incorporados en el bien a exportar, tal como sostiene el SRI de Ecuador, sino que la misma prevé también la devolución del IVA de las materias primas, insumos intermedios y servicios consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados. En efecto, en opinión de estas sociedades, la devolución del IVA no sólo se refiere a los servicios utilizados en proceso de producción o fabricación, sino a todos los rubros y conceptos por los cuales se ha causado y pagado en el proceso de producción o fabricación de los bienes de exportación, tales como gastos de abastecimiento, transporte, comercialización e inclusive, de la propia administración de la producción o fabricación de los bienes a exportar; por lo que consideran que tienen derecho a su devolución.

En estos casos, el SRI de Ecuador si negaba el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de los montos efectivamente pagados por concepto del IVA, por lo que, no daba curso a ninguna de estas solicitudes. Estos hechos, a decir de la Administración Tributaria, han sido claramente detallados en los procesos internos de los cuales se demanda su nulidad, proceso en los que de forma minuciosa se detalló cuáles eran las facturas observadas, así como el motivo por el cual fueron observadas.

En el tercer grupo de procesos, el SRI de Ecuador negaba la devolución del IVA a una sociedad que no se encontraba amparada por la normativa interna que regula la devolución del IVA, sino por una normativa especial, por lo que, al igual que en los anteriores casos, no procedía su devolución. La negativa de devolución del IVA por parte del SRI de Ecuador encontraba su sustento en el hecho de que la sociedad demandante incurría en un error conceptual al confundir las figuras de crédito fiscal (artículo 65 LRTI) con el mecanismo de devolución del IVA para exportadores (artículo 69-A LRTI). En opinión del SRI de Ecuador, las empresas petroleras, como en el presente caso, poseen un régimen especial que las rige y que las diferencia de cualquier otra actividad, por lo mismo, no tiene derecho al crédito fiscal ni a la devolución del IVA (así lo determina su contrato de participación con el Estado); pues el IVA forma parte de los costos, gastos e inversiones que la misma realiza como parte de su actividad principal, las mismas que ya le fueron devueltas.

Este hecho dio lugar a que el SRI de Ecuador nuevamente negara las solicitudes de devolución del IVA reclamado por el contribuyente; y, como en los anteriores casos, el contribuyente también reclamó dichas devoluciones, argumentando sus solicitudes tanto en la normativa interna, como en la normativa comunitaria (Decisión 388). Dentro de este tercer grupo de procesos se encuentran las demandas presentadas por la sociedad:

- ECUADORTLC S.A. (113-IP-2005, 215-IP-2005)

En estas solicitudes se demandaba al SRI de Ecuador la nulidad de dos Resoluciones Administrativas donde se les negaba la devolución del IVA por la importación de bienes y la adquisición local de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de petróleo.

Entre sus argumentos, esta sociedad sostenía que la figura de la devolución directa del IVA se encontraba prevista por los artículos 65 y 69 de la LRTI, así como por la Ley 99-41 (Ley interpretativa del artículo 69-A de la LRTI). En opinión de la sociedad, esta última, la Ley 99-41, contravenía el orden constitucional nacional al estar en contradicción con la normativa comunitaria (Decisión 388), por lo que resultaba inaplicable en el presente caso; y, dado que entre los fundamentos de la negativa de devolución el SRI de Ecuador hacía referencia a esta norma legal, la misma resultaba ilegal, por lo que se demandaba su nulidad y se declare el derecho de devolución del IVA pagado en importación de bienes y adquisición local de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de petróleo, según lo previsto por los artículos 4 y 5 de la Decisión 388 y demás disposiciones nacionales.

Como se puede observar, de las 21 solicitudes de interpretación prejudicial, es posible distinguir tres grupos de procesos. En el primer grupo de procesos, el SRI de Ecuador negaba la devolución del IVA por la falta de cumplimiento de requisitos formales en las facturas de compra presentadas a su turno por las sociedades demandantes. En el segundo grupo, la negativa del SRI encontraba su fundamento en el hecho de que las facturas presentadas en la solicitud de devolución del IVA, no correspondía a la compra de materias primas, insumos intermedios o servicios integrados en los productos a ser exportados, sino a otros conceptos. Por último, en el tercer grupo de procesos encontramos a las sociedades que, en opinión del SRI de Ecuador, no se encuentran

amparadas por la normativa que regula la devolución del IVA, sino por otra normativa, por lo que, al igual que en los anteriores casos, no procedía su devolución.

Con relación al primer grupo de procesos, el tribunal ingresó de lleno al análisis de los requisitos y condiciones para la devolución de los impuestos indirectos en la CAN. Para ello, comenzó definiendo que debía entenderse por impuestos indirectos y qué tipo de impuestos se encontraban dentro de esta clasificación. Según el Tribunal, la Decisión 388, en su artículo 3, determina que se considerarán impuestos indirectos los definidos como tales en el artículo 13 de la Decisión 330. A su vez, el artículo 13 de la Decisión 330 establece que *“se entenderán como impuestos indirectos, los impuestos sobre las ventas o sobre el consumo, tales como a las ventas, al consumo, al valor agregado y los demás impuestos distintos de los impuestos directos...”*.

Para el caso específico de Ecuador, según se desprende de la literalidad del punto 3 del Anexo I de la Decisión 388, la misma que establece una relación de los impuestos indirectos para los cuales se aplica la norma comunitaria, señala que constituyen impuestos indirectos: a) el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y b) los Impuestos a los Consumos Específicos. A la luz de lo expuesto se concluye que, para el caso de Ecuador, conforme a las normas comunitarias señaladas, el IVA se encuentra reconocido como impuesto indirecto; y, que a dicho impuesto, le es aplicable la norma contenida en el artículo 4 de la Decisión 388, despejando así cualquier tipo de susceptibilidad respecto a su aplicación.

Aclarado que fuera la aplicación del artículo 4 y del Anexo I de la Decisión 388 a todos los casos, el Tribunal ingresó de lleno al análisis específico del contenido y alcance de dicho artículo. En este caso específico, el Tribunal comenzó señalando que esta disposición determina que: *“El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador”*. En lo que a Ecuador concierne, como ya se ha señalado, entre esos impuestos indirectos se incluye al IVA. En consecuencia, como regla general consagrada por la norma comunitaria y por tratarse de un incentivo comunitario a las exportaciones intrasubregionales, procede la devolución al exportador del monto total del IVA

efectivamente pagado por los conceptos que el citado artículo taxativamente determina para las operaciones de exportación de bienes de un País miembro a otro.

No obstante a lo que acabamos de señalar, remarca el Tribunal, es preciso reconocer que la figura jurídica de devolución del IVA corresponderá, exclusivamente, al monto del impuesto que haya sido efectivamente pagado, respecto de las adquisiciones de materias primas, insumos intermedios, servicios, bienes de capital y demás rubros o conceptos considerados en el inciso primero del artículo 4 de la Decisión 388. Además, el Tribunal fue enfático al señalar que, para cumplir con los requisitos y condiciones para la devolución del IVA, necesariamente deberá demostrarse por parte del exportador, por un lado, el pago efectivo del impuesto reclamado, y por otro, que este pago haya sido realizado en virtud de uno de los conceptos determinados por el artículo 4 de la Decisión 388.

En otras palabras, la devolución del IVA se encuentra supeditada a la demostración por parte del exportador de que los montos pagados, efectivamente, corresponden a los pagos por él efectuados y por los conceptos y rubros señalados por el artículo 4 de la norma comunitaria bajo interpretación. Debe entonces concluirse que, si bien el artículo 4 de la Decisión 388 consagra la devolución del monto total del IVA efectivamente pagado, para la obtención de este beneficio deberá ser justificado por parte de quien solicita la devolución. Dicha justificación, en todo caso, deberá ser valorada por el juez nacional según lo dispuesto por la norma interna de cada País miembro, la misma que no deberá ser incongruente con la norma comunitaria.

Por otra parte, y en el entendido de que la norma comunitaria (Decisión 388), no estableció los mecanismos específicos o procedimientos a ser utilizados para la acreditación o demostración de los pagos efectivamente realizados, la propia norma comunitaria, en sus artículos 5 y 6, al referirse a la modalidad aplicable a la devolución del IVA, dejó a juicio de los Países miembros la determinación, por ejemplo, de los plazos para esa devolución; así como el establecimiento de sistemas de control posterior y de comprobación de la documentación sustentadora, de tal forma que les permita asegurar que la devolución, compensación, reembolso o suspensión del IVA, se realice conforme a lo dispuesto por el artículo 4 de la Decisión 388.

Como se puede observar, ante el vacío normativo, la propia norma comunitaria, en estricta aplicación del principio de complemento indispensable, facultó a los Países miembros de la CAN para regular, a través de normas internas, y en el ámbito de su competencia, los asuntos expresamente contemplados en la Decisión 388. En otras palabras, facultó a los Países miembros a concebir los desarrollos que consideren necesarios para la aplicación efectiva y cabal de lo establecido por la Decisión 388. Así pues, en aplicación al principio de complemento indispensable, que hace referencia a la facultad que poseen los Países miembros de complementar por medio de normas internas temas que no se encuentren regulados en el ordenamiento jurídico andino, el Tribunal autorizó a las Cortes consultantes aplicar los criterios de dicho principio en la solución de estos casos; con la única salvedad que la norma interna a aplicar no establezca exigencias o requisitos adicionales de tal forma que entren en conflicto con el ordenamiento jurídico andino.

La aportación del Tribunal en este primer grupo de procesos se limitó a señalar que la devolución del IVA se encontraba supeditada a la demostración del cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 4 de la Decisión 388, a la luz del régimen establecido al efecto por el respectivo País miembro. De ser procedente, dando a entender que no siempre lo será, la devolución podrá llevarse a cabo mediante compensación o reembolso, en los términos previstos en el artículo 5 de la misma Decisión. Y no se pronunció sobre la falta de requisitos formales de la facturas presentadas por los contribuyentes. Recordemos que el SRI de Ecuador no desconocía la vigencia de la Decisión 388 y mucho menos negaba la devolución del IVA efectivamente pagado por los exportadores; sino, sólo no tenía en cuenta aquellas facturas que carecían de todos los requisitos legales para que las mismas sean consideradas como válidas. En otras palabras, el Tribunal terminó dando la razón al SRI en todos los procesos de este primer grupo.

Con relación al segundo grupo de procesos, la negativa del SRI de Ecuador a la devolución del IVA por comprobantes de pago de materias primas, insumos intermedios o servicios no incorporados a los productos de exportación, el Tribunal remarcó, además de lo ya señalado que, para la devolución del IVA, no era necesario que las materias primas, insumos intermedios, servicios, bienes de capital, nacionales o importados, se incorporen al bien objeto de importación; sino que, como señala el

artículo 4 de la Decisión 388, bastará con que se consuman o utilicen en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de tales bienes.

En similares términos se ha referido la doctrina tributaria cuando precisó que, *“la recuperación de los tributos repercutidos al agente económico exportador no debe limitarse a los relacionados con compras de bienes y utilización de servicios que físicamente se incorporen al bien final”*, al contrario, *“para que efectivamente se evite la exportación de impuestos, es indispensable que el descuento (devolución) de impuestos repercutidos se conceda, en general, en relación con gastos y costos de producción y venta”*¹³⁸⁰.

Habiendo hecho esta precisión acerca del alcance del artículo 4 de la Decisión 388, al igual que en el caso anterior, el Tribunal concluyó señalando que, corresponderá la juez nacional de cada País miembro, de acuerdo a sus disposiciones internas, siempre en concordancia con la normativa comunitaria, determinar el contenido y alcance de los términos: “producción”, “fabricación”, “transporte” y “comercialización”; para que con dicha interpretación, pueda determinar si procede o no la devolución del IVA en cada caso específico.

La aportación del Tribunal en este segundo grupo de procesos, además de reiterar los ya señalados en el primer grupo, se limitó a señalar que la devolución del IVA también procede para los comprobantes de pago de las materias primas, insumos intermedios, servicios, bienes de capital, nacionales o importados que se consuman o utilicen en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes a exportar. De ser procedente, dando a entender que no siempre lo será, la devolución podrá llevarse a cabo mediante compensación o reembolso, en los términos previstos en el artículo 5 de la misma Decisión. En este segundo grupo de procesos, el Tribunal terminó dando la razón a los demandantes en todos los procesos.

Con relación al tercer grupo de procesos, aquellos donde el SRI de Ecuador negaba la devolución del IVA a una empresa productora y exportadora de petróleo (ECUADORTLC) por no encontrarse amparada por la normativa que regula la devolución del IVA, sino por otra que no le daba derecho a dicha devolución; el

¹³⁸⁰ PLAZAS VEGA, Mauricio: *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Bogotá – Colombia: Editorial Legis, 2001, p. 247.

Tribunal pecó de continuismo y no aportó ningún razonamiento nuevo que permita dar luz al conflicto entre la empresa y el SRI de Ecuador. En efecto, en los dos procesos presentados por esta empresa, con los mismos argumentos que los anteriores, el Tribunal se limitó a reiterar que la Decisión 388 prevalece sobre toda regulación nacional anterior o posterior a ella, así como que de conformidad con el artículo 4 de la misma Decisión, corresponde la devolución del monto total del IVA efectivamente pagado por el exportador por los rubros o conceptos taxativamente determinados por dicho artículo y, que dicha devolución deberá realizarse por medio de compensación o reembolso en los términos señalados por cada País miembro.

Como se puede observar, en esta oportunidad, el Tribunal dejó pasar una oportunidad para pronunciarse acerca de la devolución del IVA respecto a empresas cuyo funcionamiento se encuentra delimitado por disposiciones especiales, las cuales, no necesariamente entran en conflicto con el ordenamiento jurídico andino; sino que, establecen un conjunto de derechos y obligaciones *sui géneris* en razón del tipo de actividad que realizan.

En conclusión, y habiendo visto todos los procesos de interpretación prejudicial que tuvo oportunidad de conocer el Tribunal, es posible señalar que:

- Procede la devolución al exportador del monto total del IVA vigente, siempre que haya sido efectivamente pagado en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, tal como lo señala el artículo 4 de la Decisión 388,
- La devolución del IVA, se encuentra supedita a la demostración por parte del exportador del cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 4 de la Decisión 388; es decir, a la demostración por parte del exportador de que los montos de los cuales se solicita la devolución, efectivamente correspondan a los pagos hechos por él, y por los rubros o conceptos señalados por el artículo 4 de la Decisión 388,
- Para la devolución del IVA, los Países miembros en estricta aplicación del principio de complemento indispensable, deberán adoptar sistemas de control y de comprobación de la documentación sustentatoria que les permita asegurar

que la exención, devolución, compensación, reembolso o suspensión del IVA se realice conforme a lo dispuesto por el artículo 4 de la Decisión 388,

- La devolución, o en su caso, la negativa de devolución del IVA al exportador, deberá ser plasmada en Acto Administrativo motivado, señalando las razones de por qué se accede o no a la devolución del IVA, y
- La devolución del IVA se realizará mediante sistemas de compensación o reembolso en los plazos que determine cada País miembro.

Ya para concluir el análisis de este conjunto de procesos de interpretación prejudicial, debemos señalar que, el Tribunal, en la mayoría de los casos, dio inicio a su análisis haciendo mención a los requisitos que debe reunir toda solicitud de interpretación prejudicial, esto a raíz de que la totalidad de las solicitudes presentadas no cumplían dichos requisitos, lo cual dio lugar a que en algún caso (Proceso 101-IP-2007) no sea admitido a trámite por el Tribunal. Asimismo, reiteró algunos principios y características del proceso de interpretación prejudicial, como ser: de la consulta facultativa, de la consulta obligatoria, de la oportunidad de solicitud, de la competencia del Tribunal para determinar qué artículos someter a interpretación y cuáles no y, acerca de las obligaciones del Juez consultante; todo ello, con el objetivo de “brindar información” a las Cortes consultantes acerca de este procedimiento¹³⁸¹.

Asimismo, y dado que se habían evidenciado conflictos en la aplicación de la norma comunitaria frente a la norma interna, el Tribunal una vez más reiteró como principio fundamental del ordenamiento jurídico andino el de Supremacía del Derecho comunitario andino, soportándolo en otros principios, como el de eficacia directa, aplicabilidad inmediata y autonomía del ordenamiento jurídico andino. Estos principios, señala el Tribunal, fueron aceptados por los Países miembros al suscribir los artículos 1, 2, 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la CAN.

Entre sus argumentos, el Tribunal reiteró que el ordenamiento jurídico de la CAN goza de prevalencia respecto a los ordenamientos jurídicos de los Países miembros. En consecuencia, en caso de presentarse antinomias entre el Derecho comunitario andino y el Derecho interno de los Países miembros, prevalece siempre el primero; debiendo aplicarse este último sólo en los casos en que la norma comunitaria no se refiera al tema

¹³⁸¹ Para mayor información acerca de los principios y características del proceso de interpretación prejudicial, véase capítulo dos del presente trabajo.

y, siempre y cuando dichas normas no contravengan el Derecho comunitario, ni restrinja aspectos regulados por él. Asimismo, el Tribunal recordó a los Países miembros que, frente a la norma comunitaria, no podrán formular reservas ni desistir unilateralmente de su aplicación, ni podrán escudarse en disposiciones vigentes o en prácticas usuales de su ordenamiento interno para justificar el incumplimiento o la alteración de obligaciones resultantes del Derecho comunitario. Por lo que, resulta inadmisibles que la legislación nacional modifique, agregue o suprima normas sobre los aspectos regulados por la norma comunitaria o que se insista en mantener la vigencia de leyes nacionales anteriores a la norma comunitaria cuando resulte incompatible con ella. Lo anterior, trae como consecuencia la inaplicabilidad del Derecho interno de los Países miembros que sea contrario al ordenamiento jurídico andino.

En estos procesos, el Tribunal hizo mayor énfasis en el análisis del principio de supremacía del ordenamiento jurídico andino y de los principios que lo soportan, antes que en el caso de interpretación solicitado, esto se evidencia cuando se observa que una buena cantidad de sus argumentos y conclusiones lo dedica precisamente a aclarar el contenido y alcance de este principio y no así al objeto de consulta.

6.4. Armonización negativa de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo. Decisiones 599 y 600

La armonización de los impuestos indirectos (IVA y ICS), recordemos, se remonta a la Declaración de Galápagos de 1989 que es cuando se toma de la decisión de llevar adelante un proceso de armonización de la tributación indirecta en la CAN. En 1997, con la constitución del Consejo Asesor, este proceso adquirió una nueva dinámica, pues el mismo recibió el mandato de llevar adelante todo el proceso. En cumplimiento a dicho mandato, el Consejo Asesor, la Secretaría General y el grupo de expertos creado a tal fin, llevaron adelante una serie de trabajos tendientes a lograr la armonización de la tributación indirecta en la CAN. Fruto de estos trabajos y después de un largo período de iniciado el proceso de armonización de los impuestos indirectos en la CAN, en julio de 2004, la Comisión tuvo a bien aprobar las Decisiones 599 y 600, relativas a la *Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado*, y sobre *Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo*.

Con la aprobación de estas Decisiones, la Comisión pretendía, entre otras cosas, promover la neutralidad del IVA y del ISC, a fin de que dichos impuestos no llegasen a causar distorsiones en el comercio de bienes y servicios en el mercado intracomunitario, así como buscar garantizar unas condiciones de competencia equitativas entre los Países miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, ofrecer mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales.

El IVA y el ISC aprobados por la Comisión adoptaron las mejoras prácticas internacionales para evitar distorsiones comerciales por diferencias entre los distintos sistemas tributarios de los Países miembros, asegurando la neutralidad, simplicidad, la competitividad, la equidad horizontal entre los contribuyentes y, la coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias¹³⁸².

No cabe duda que la aprobación de las Decisiones 599 y 600 constituyó un salto cualitativo en cuanto a la tributación indirecta se refiere en los Países miembros de la CAN. Sin embargo, a diferencia de la Decisión 388, no despertaron inquietud entre los principales actores de la tributación indirecta en la CAN. Tanto es así que sólo se presentó un proceso de acción de nulidad ante el Tribunal de Justicia, nos estamos refiriendo al Proceso 02-AN-2007¹³⁸³ presentado por el ciudadano colombiano Humberto de Jesús Longas Londoño contra las Decisiones 578, 599, 600 y 635.

Recibida que fue la demanda por el Tribunal, y luego de verificar el cumplimiento de los requisitos de forma y de fondo de la misma, el Tribunal decidió admitir a trámite la demanda en contra de las Decisiones 599, 600 y 635 de la Comisión, e inadmitir a trámite la demanda en contra de la Decisión 578.

Las partes en el proceso fueron, por un lado, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño en calidad de demandante; y por otro lado, la Comisión en calidad de demandado, representado en este proceso por la Secretaría General; a la que posteriormente se sumó en condición de coadyuvante la República de Colombia por medio del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.

¹³⁸² ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 16; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación... ob. cit.*, p. 4.

¹³⁸³ Proceso 02-AN-2007, sentencia de 17 de noviembre de 2009. GOAC. Lima, 19 de enero de 2010, núm. 1797, pp. 19 – 43.

En lo que concierne ya en sí misma a la acción de nulidad, el actor, tras una amplia exposición de los hechos, amparaba su solicitud en el hecho de que la Comisión al expedir dichas normas comunitarias, se había excedido en el uso de sus facultades, ya que en ellas reguló, discrecionalmente, todo lo relativo al IVA y al ISC a ser aplicados en todos los Países miembros; cuando sólo le estaba permitida armonizar la política fiscal de los Países miembros. Aún más, en opinión del demandante, las Decisiones 599 y 600 no podían ser consideradas como prototipos de armonización fiscal; ya que en ellas, so pretexto de armonizar, se reguló todo lo relativo a los aspectos sustanciales y procedimentales tanto del IVA como del ISC, regulación que abarcó aspectos materiales del hecho generador, definición de la generación de los impuestos, la base gravable, las tasas, los sujetos activos y pasivos de los impuestos, el derecho a la devolución, etc., etc.; llegando a afectar la estructura y composición del IVA y del ISC vigente en Colombia; violando así principio de orden constitucional en materia tributaria, así como varias disposiciones del ordenamiento jurídico andino.

En opinión del demandante, el hecho de ceder parte del poder tributario colombiano a favor de un órgano supranacional, como es la Comisión, podían ser consideradas como violatorias de la soberanía y la supremacía de la Constitución Política de Colombia, del principio de legalidad en materia tributaria, del principio de autonomía impositiva y, del deber fundamental de contribuir de todos los ciudadanos. Todos ellos amparados en lo dispuesto en el Preámbulo y en los artículos 1º, 3º, 4º, 93, 94, 95, 150, 241, 287, 294, 300, 313, 338 y 362 de la Constitución Política de Colombia.

Con relación a la violación de disposición del ordenamiento jurídico andino, el actor sostenía que con la aprobación de las Decisiones 599, 600 y 635, se habrían violado el artículo 3 y el Anexo I numeral 4 del AC, el artículo 26 inc. a) del Protocolo modificadorio del AC (Protocolo de Trujillo), el artículo 2 del Protocolo modificadorio del AC (Protocolo de Quito) y artículo 54 inc. e) de la Decisión 563 por la que se codifica el AC.

Con la interposición de esta Acción de nulidad, el actor pretendía alcanzar la tutela del Tribunal, a fin de que estas, las Decisiones 599, 600 y 635, quedasen sin efecto por contrariar tanto el ordenamiento jurídico andino, como el ordenamiento jurídico colombiano.

Por su parte, la Comisión, representada por la Secretaría General, sostenía que para el cumplimiento de los objetivos previstos en el AC, los Países miembros, entre estos Colombia, atribuyeron a la Comisión las competencias necesarias para establecer los procedimientos y mecanismos de carácter permanente que sean necesarios para lograr la coordinación y armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal de los Países miembros. Aún más, la Comisión sostenía que el AC no estableció limitación alguna que prohibiera a la Comisión abordar sólo algunos aspectos de la armonización fiscal y no otros, salvo la condición de que dichos mecanismos y procedimientos establecidos fuesen necesarios para lograr los objetivos del Acuerdo.

En opinión de la Comisión, varias disposiciones del AC otorgan a este órgano comunitario las competencias para adoptar las medidas que sean necesarias para alcanzar los objetivos del Acuerdo (artículo 22 literal b); uno de los instrumentos para alcanzar esos objetivos viene a ser precisamente la armonización de la política fiscal de los Países miembros (artículo 54), entre estos, por supuesto, la del IVA y del ISC. Siendo de competencia de la Comisión, a propuesta de la Secretaría General, definir los plazos para la armonización de dichas políticas económicas y fiscales de los Países miembros (artículo 58).

Como se puede observar, afirma la Comisión, ninguna de las disposiciones citadas limita de forma alguna a la Comisión en su labor armonizadora de la tributación indirecta en la CAN. Por lo que, en uso de sus atribuciones, y con el objetivo de avanzar hacia el perfeccionamiento del mercado común, aprobó las Decisiones 599 y 600.

En opinión de la Comisión, el actual grado de integración por el que pasaba el AC demandaba la aprobación de normas comunitarias que contribuyeran al perfeccionamiento del mercado común, y dado que uno de los principales factores que incidía negativamente en dicho perfeccionamiento lo constituían el trato diferenciado que se daba a los impuestos indirectos, principalmente, al IVA y al ISC en todos los Países miembros, hacía necesario aprobar normas comunitarias destinadas a armonizar los aspectos sustanciales y procedimentales tanto del IVA como del ISC.

No obstante a lo que acabamos de señalar, la Comisión precisó que las propias Decisiones demandadas permitían a los Países miembros, en determinados casos, adoptar o mantener, a partir de su entrada en vigor, normas diferentes a lo dispuesto en

ellas; así como que las mismas establecieron plazos prudenciales para que los Países miembros adecuaran sus legislaciones internas a lo dispuesto en ambas Decisiones. Por último, la Comisión fue enfática al señalar que, con la aprobación de las Decisiones 599 y 600, no se reguló todos los aspectos sustanciales y procedimentales relativos al IVA y al ISC; sino, sólo se acercó las legislaciones internas de los Países miembros como parte del proceso de armonización gradual de la política fiscal y económica de los Países miembros, que surge del mandato del AC.

Por su parte, la República de Colombia, por intermedio del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, en su condición de coadyuvante de la Comisión, negó y contradujo la demanda interpuesta contra las Decisiones 599 y 600. Entre sus argumentos, el coadyuvante sostenía que las Decisiones demandadas fueron aprobadas por un órgano comunitario dotado de competencia para tal fin. Así como que, dichas Decisiones fueron aprobadas en estricta observancia de los requisitos formales previstos en el AC, e incorporadas en el ordenamiento jurídico interno de Colombia, las cuales no fueron objeto de observación por parte de ninguno de los órganos internos encargados de velar por la legalidad de las normas que entran a formar parte del cuerpo de leyes del país; por lo que, las mismas gozan de plena y absoluta validez jurídica.

Oídas que fueron los argumentos tanto del demandante, como del demandado y del coadyuvante, el Tribunal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17 y siguientes del Tratado de Creación del TJCA, entró de lleno a juzgar la causa sometida a su conocimiento, es decir, la nulidad de las Decisiones 599, 600 y 635.

El Tribunal comenzó señalando que la acción de nulidad ha sido establecida para garantizar la legalidad de los actos normativos expedidos por los órganos e instituciones del SAI. El ejercicio de esta acción tiene por finalidad garantizar el principio de legalidad que viene a constituirse en esencial en todo ordenamiento jurídico, y asegurar el respeto y la vigencia del principio de la jerarquía normativa previsto en el artículo 1 del Tratado de Creación del TJCA. Con la Acción de nulidad se pretende alcanzar la tutela del Tribunal a fin de que la norma objeto de demanda de nulidad quede sin efecto por contrariar las normas del Derecho comunitario.

Hecha esta puntualización y, sobre la base de los argumentos esgrimidos por las partes, y dado que en ellas se cuestionaba el alcance de las atribuciones de la Comisión para

llevar adelante actividades armonizadoras en los Países miembros; el Tribunal quiso precisar el alcance e implicación del régimen de armonización previsto en el AC.

Par ello, dio inicio a su análisis recordando que uno de los objetivos que se buscaba con la suscripción del AC era la de “*promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países miembros en condiciones de equidad mediante la integración y cooperación económica y social (...)*”¹³⁸⁴. Este desarrollo equilibrado y armónico debía conducir a la distribución equitativa de los beneficios derivados del proceso de integración, todo ello con el objetivo final de reducir las diferencias existentes entre los Países miembros¹³⁸⁵. En opinión del Tribunal, estas dos directrices, marcadas por el AC, limitan el proceso de armonización en la CAN a la reducción de las diferencias existentes entre los Países miembros. Para alcanzar estos objetivos, el propio Acuerdo estableció un conjunto mecanismos, entre estos, “*la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes*”¹³⁸⁶.

Por otra parte, señala el Tribunal, el Capítulo IV del AC, delegó en los Países miembros la coordinación de sus planes de desarrollo en sectores específicos y la armonización gradual de sus políticas económicas y sociales; todo ello, con el objetivo de alcanzar el desarrollo integral del área, mediante acciones planificadas, aplicándose para ello diferentes mecanismos, entre estos, la de armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal, y la armonización de métodos y técnicas de planificación.

La instrumentación de estos mecanismos de armonización le fue encomendada a la Comisión, quien, a propuesta de la Secretaría General y tomando en cuenta el grado de integración, los avances y requerimientos del proceso y el cumplimiento equilibrado de los mecanismos del AC, debía aprobar las normas comunitarias y definir los plazos para la armonización gradual de las legislaciones económicas de los Países miembros; entre estos, la política fiscal.

En base a estos argumentos, es posible señalar que el régimen de armonización normativa en la CAN tiene como característica fundamental la aproximación de las legislaciones de los Países miembros, sin que esta armonización exceda los parámetros establecidos en el AC. En otras palabras, la armonización puede ser entendida como un

¹³⁸⁴ Art. 1 del AC.

¹³⁸⁵ Art. 2 del AC.

¹³⁸⁶ Art. 3, inc. b) del AC.

proceso gradual de reducción de las diferencias de las legislaciones de los Países miembros a partir de la identificación de elementos comunes y del establecimiento de normas que estén destinadas a la reducción progresiva de las diferencias entre los distintos ordenamientos jurídicos nacionales, sin que ello conlleve la imposición o establecimiento de un régimen común¹³⁸⁷.

Así pues, en opinión del Tribunal, la armonización fiscal en la CAN puede ser llevada adelante, o bien por los Países miembros de manera directa modificando sus legislaciones internas, o bien a través de la Comisión aprobando normas comunitarias sobre armonización fiscal. Por medio de este instrumento de armonización, agrega el Tribunal, deben fijarse plazos, los medios y la forma por los cuales los Países miembros deberán adecuar progresivamente sus legislaciones a lo dispuesto en la norma comunitaria. Todo ello con el objetivo de que a la finalización de los plazos previstos en ella, se haya logrado reducir las diferencias en las legislaciones tributarias de los Países miembros; pero, de modo que, aun habiendo reducido dichas diferencias, cada País miembro mantenga en su normativa interna elementos jurídicos propios de los impuesto objeto de armonización.

No obstante a lo que acabamos de señalar, el Tribunal también precisó que el ejercicio de la facultad armonizadora por parte de la Comisión, debía llevarse adelante en estricta observancia del principio de subsidiariedad recogido de forma expresa en el ordenamiento jurídico andino. Dicho principio señala que las instancias comunitarias podrán intervenir sólo cuando los objetivos perseguidos por el AC puedan alcanzarse mejor a través de la intervención de los órganos e instituciones comunitarias que mediante acciones directas de los Países miembros, o cuando aquéllas puedan complementar de manera importante los esfuerzos realizados por los Países miembros.

Asimismo, el Tribunal fue enfático al señalar que la Comisión sólo podrá adoptar las medidas que sean necesarias para el logro de los objetivos del AC, así como para el cumplimiento de las Directrices emanadas del CPA. Con ello, el Tribunal pretendía aclarar que las competencias otorgadas a la Comisión lleva consigo implícitamente sólo los poderes necesarios para dar cumplimiento a los objetivos comunitarios, y no así poderes implícitos irrestrictos; por lo que, dichos poderes deberán tenerse en cuenta desde una lectura restringida de los mismos, reconociéndose sólo aquéllos que sean

¹³⁸⁷ Proceso 02-AN-2007... *ob. cit.*

estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del Acuerdo y dejar de lado aquellos que excedan lo estrictamente necesario.

Hechas las precisiones por el Tribunal acerca de la competencia de la Comisión para la aprobación de normas comunitarias sobre armonización de la tributación indirecta en la CAN, y con el objetivo de determinar la legalidad o no de las Decisiones demandadas, el Tribunal estimó conveniente hacer referencia al proceso de armonización de los impuestos indirectos en la CAN.

Con relación a este punto, el Tribunal no tuvo reparos en señalar que la armonización del IVA y del ISC ha sido una tarea abordada de manera prioritaria por los Países miembros de la CAN; con dicho proceso, los Países miembros pretendían, entre otras cosas, perfeccionar los regímenes tributarios nacionales adoptando las mejores prácticas internacionales, así como evitar distorsiones en el mercado común debido a la existencia de diferencias en los sistemas tributarios de los Países miembros.

Así pues, la armonización de la tributación indirecta en la CAN responde a la necesidad de avanzar hacia el perfeccionamiento del mercado común andino, donde exista libertad de tránsito de bienes y servicios sin fronteras fiscales entre los Países miembros. Asimismo, la armonización fiscal responde a la necesidad de procurar unas condiciones de competencia más uniformes, así como para reforzar la estabilidad tributaria de los Países miembros con mecanismos a nivel comunitario.

Estas necesidades a las que hemos hecho referencia, han dado lugar a que la Comisión haya aprobado no sólo las Decisiones de las que se demanda su nulidad, sino también otras Decisiones con las que también se pretendía alcanzar la armonización de la tributación directa e indirecta en la CAN, estas Decisiones fueron, las Decisiones 40, 324, 330, 388 y 578.

En lo que respecta específicamente a las Decisiones 599 y 600 aprobadas por la Comisión, el Tribunal tuvo a bien señalar que dicha armonización deberá entenderse como un proceso gradual a ser administrado por cada País miembro dentro de los plazos fijados por cada Decisión. Asimismo, añade el Tribunal, en todo lo que no se encuentre regulado en dichas normas comunitarias se facultó a los Países miembros aplicar su normativa interna; así como que en determinados casos, se remitió a la legislación

interna de cada País miembro la definición de determinados aspectos materiales del impuesto; y que las mismas contemplan disposiciones transitorias que facultan a los Países miembros adoptar o continuar aplicando determinadas reglas hasta ciertos plazos dentro de la cual deberán ajustar su normativa interna a lo dispuesto por la norma comunitaria.

En similares términos se ha referido la doctrina tributaria al señalar que con la aprobación de las Decisiones sobre armonización fiscal, los Países miembros no perdieron soberanía tributaria; al contrario, conservan la autonomía suficiente para establecer la combinación fiscal que mejor se adapte a sus requerimientos, por ejemplo, mediante la fijación de las tasas del impuesto¹³⁸⁸.

Por último, con relación a la Decisión 635 sobre modificación de la entrada en vigor de las Decisiones 599 y 600, el Tribunal tuvo a bien ratificar en su parte considerativa la finalidad de armonización que persiguen ambas Decisiones, y reconoció que para alcanzar dicho objetivo era necesario que los Países miembros dispongan de plazos razonables para adoptar las medidas legislativas, reglamentarias y administrativas en ellas dispuestas. Por otra parte, afirma el Tribunal, la Decisión 635 sólo modificó la modalidad de entrada en vigor de ambas Decisiones, disponiendo la misma para el primero de enero de 2008, además de que en ella se dispuso que a solicitud de uno de los Países miembros, la Comisión podrá prorrogar hasta en tres años la entrada en vigor de ambas Decisiones.

Así pues, de lo que acabamos de ver, es posible concluir señalando que las Decisiones 599, 600 y 635, permiten a los Países miembros adoptar o seguir aplicando normas diferentes a lo dispuesto en ellas, de ahí que las mismas no puedan ser consideradas restrictivas o violatorias de la soberanía tributaria de los Países miembros. Al contrario, dichas Decisiones sólo pretenden acercar las legislaciones nacionales de los Países miembros como parte del proceso gradual de armonización fiscal en la CAN, proceso que surge del mandato mismo del AC y ratificada por los Presidentes de los Países miembros. Por otra parte, ambas Decisiones están diseñadas para ser aplicadas de manera gradual y prevén amplios plazos para que los Países miembros realicen los desarrollos normativos necesarios. Además de que ambas Decisiones conceden

¹³⁸⁸ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos... ob. cit.*, p. 15.

facultades a los Países miembros para adoptar o seguir aplicando, en determinados casos, su normativa interna.

En opinión del Tribunal, los parámetros, criterios y disposiciones contenidas en ambas Decisiones, resultan necesarias para alcanzar la armonización de la tributación indirecta en la CAN. Aún más, el hecho de generar regímenes tributarios con bases estructurales comunes, afirma el Tribunal, permitirá generar transparencia y fluidez en el mercado común andino, así como mejorar la competitividad de los Países miembros en sus operaciones comerciales.

De conformidad con lo anterior, el Tribunal terminó señalando que no encuentra que a través de las Decisiones 599, 600 y 635, la Comisión haya excedido las competencias que le fueron encomendadas en materia de armonización fiscal. Aún más, el Tribunal consideró que dichas medidas eran necesarias para la armonización de la tributación indirecta y que, por lo tanto, la Comisión actuó en estricta observancia de sus competencias. Por lo que, la aprobación de dichas Decisiones por parte de la Comisión se encuentra dentro de la atribución de competencias a ella otorgadas; y, en consecuencia, la Comisión no excedió la facultad de armonización que le fue encomendada dado que las mismas contienen aspectos necesarios para lograr el acercamiento gradual de las legislaciones de los Países miembros en materia tributaria.

En virtud de todo lo expuesto hasta aquí, el Tribunal terminó concluyendo que la Comisión se encuentra facultada para generar un régimen armonizado de la política fiscal de los Países miembros, por lo que, no se habría excedido en sus facultades armonizadoras con la aprobación de las Decisiones demandadas. En consecuencia, en ejercicio de sus competencias, declaró sin lugar la acción de nulidad interpuesta por el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño contra las Decisiones 599, 600 y 635. En consecuencia, dichas Decisiones gozan de validez y de aplicación directa en todos los Países miembros de la CAN.

CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

1. Principales conclusiones

El análisis de la armonización fiscal en la CAN muestra que su estudio dio inicio en la década de los años 70. En ella participaron diferentes instituciones nacionales, comunitarias e internacionales. La misma se vio favorecida en gran medida por trabajos previos desarrollados en el marco del Tratado de Montevideo (ALALC y ALADI), pues fue ahí donde se llevaron a cabo trabajos tendentes a aproximar las estructuras tributarias de los países Latinoamericanos, lo que propició la simplificación de los sistemas tributarios, reduciendo el número de impuestos e introduciendo, en la mayoría de ellos, los impuestos que se encuentran vigentes al día de hoy, como el IVA, el ISC y el Impuesto a la Renta; lo que posteriormente, facilitó el proceso de armonización fiscal en los Países miembros de la CAN.

A pesar de que la estructura tributaria de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, comparten una base común, adaptaciones posteriores han determinado la aparición de matices diferenciadores en cada uno de ellos, por lo que, dependiendo del país en el que nos encontremos veremos que los mismos han evolucionado de forma distinta.

Las excepciones, limitaciones y prohibiciones que recoge cada legislación nacional agregan más variantes entre estos, y con ello, incrementan su complejidad. Llegando a constituir estructuras tributarias amplias en cuanto a sus posibilidades de configuración.

El objeto principal de la armonización fiscal se centra en la aproximación de las legislaciones en materia tributaria de los Países miembros de la CAN, esto es, con el objetivo de eliminar las distorsiones de naturaleza tributaria que puedan incidir negativamente en la conformación del mercado común andino.

Con base en estas puntualizaciones, manteniendo la estructura y metodología inicial del presente trabajo, consideramos conveniente exponer las conclusiones de este trabajo en seis partes, las cuales guardan relación con los seis capítulos desarrollados.

Primera parte: De la Comunidad Andina

PRIMERA: El presente trabajo nos ha permitido constatar que la CAN inicialmente fue constituida como una organización subregional al interior de una organización regional (ALALC). Fue objeto de siete modificaciones por medio de Protocolos y Tratados Constitutivos; asimismo, fue objeto de cinco codificaciones por medio de Decisiones de la Comisión, siendo la Decisión 563 la que a la fecha se encuentra en vigor.

Los dos primeros Protocolos ampliaron algunos plazos establecidos en el AC para el programa de liberación y la constitución del arancel mínimo común. El Protocolo de Quito (12 de mayo de 1987) significó la primera gran modificación del AC; mediante este instrumento se introdujeron importantes enmiendas al Acuerdo, todo con el objetivo de adaptarlo a las circunstancias actuales del momento. Este instrumento reestructuró los órganos e instituciones del Grupo Andino e introdujo como nuevos órganos del mismo al Tribunal de Justicia y al Parlamento Andino.

El protocolo de Trujillo (10 de marzo de 1996) creó la CAN –a partir del Grupo Andino– y la dotó de personalidad jurídica internacional. Transformó la Junta del AC en la Secretaría General de la CAN e institucionalizó las reuniones del CPA y del CAMRE como nuevos órganos de orientación y dirección política del Acuerdo.

SEGUNDA: Tras la UE, la CAN es la organización internacional de agregación regional de países con mayor desarrollo jurídico institucional. No existe, a excepción de la UE, otro proceso de integración con el tejido institucional y organizacional como con el que cuenta la CAN. Al día de hoy, se encuentra integrada por los países de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, así como por los órganos e instituciones del SAI. Dichas instituciones se clasifican en órganos intergubernamentales (CPA, CAMRE, Comisión); órganos comunitarios (Secretaría General, Tribunal de Justicia, PA, CAF, FLAR); y, varias instituciones de participación con la sociedad.

Los órganos e instituciones de la CAN cuentan con diferentes competencias, desde políticas y normativas, hasta jurisdiccionales, deliberantes, ejecutivas, financieras, educativas y consultivas. En sus más de cuarenta años de existencia, ha logrado alcanzar importantes logros que no se limitan al campo comercial, al contrario, estos se extienden a diversos campos de su agenda de integración. Entre los más sobresalientes,

son dignos de destacar, por ejemplo: el fortalecimiento de un ordenamiento jurídico comunitario sobre la base de supranacionalidad; el desarrollo de una política exterior común; la consolidación de una zona de libre comercio y del arancel externo común; un régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, así como la armonización de impuestos tipo valor agregado y selectivos al consumo; la consolidación de una serie de derechos adicionales a los ciudadanos comunitarios que se derivan de su pertenencia a la CAN; libre circulación de personas, productos, servicios y capitales, y otros más. A pesar de lo que acabamos de señalar, también es cierto que esta organización internacional, al igual que otras de este tipo, tuvo luces y sombras, avances y retrocesos pero, sin embargo, en los últimos años fueron capaces de crear una sofisticada institucionalidad comunitaria.

Actualmente emprende un proceso de revisión y reingeniería de la estructura institucional y funcionamiento del SAI, con el que se pretende adecuar las instituciones comunitarias a los nuevos retos del contexto internacional, dotándolo de una nueva visión y lineamientos estratégicos. Esto nos anima a pensar que se encuentra transitando por el camino correcto para alcanzar su objetivo final de promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y cooperación económica y social.

Segunda parte: Del Tribunal de Justicia

TERCERA: El originario AC no previó la creación de un órgano jurisdiccional propio del AC para la solución de controversias. La necesidad de crear un órgano jurisdiccional llegó desde diferentes sectores de la sociedad civil, así como desde el interior mismo del Acuerdo; sin embargo, el mismo fue postergado en varias oportunidades debido, por ejemplo, a los trabajos tendentes a la adhesión de Venezuela o al retiro de Chile del entonces Grupo Andino. Fueron posteriores documentos los que contemplaron la creación del Tribunal de Justicia, documentos sobre los que en mayo de 1979, a diez años de la firma del AC, tuvo lugar la suscripción del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Luego de un largo proceso de ratificación, entró en vigor en mayo de 1983, e inicio sus funciones en enero de 1984.

El Tribunal de Justicia nació a la vida institucional en un ambiente de incerteza caracterizado por una serie de incumplimientos de los compromisos adquiridos al

interior del Acuerdo. Esta situación de incerteza, sumada a las escasas competencias del Tribunal y las restricciones a los particulares para acudir al mismo, tuvo como consecuencia una escasa actividad del Tribunal durante sus primeros años de funcionamiento. Esta inactividad del Tribunal dio lugar al surgimiento de llamados para modificar el Tratado Constitutivo del Tribunal, para hacerlo más accesible y convertirlo en un instrumento útil para el proceso de integración. Dando respuesta a estos llamados, en mayo de 1996 tuvo lugar la suscripción del Protocolo modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia. Dicho Protocolo creó el Tribunal de Justicia de la CAN, le dotó de nuevas competencias y permitió el acceso de los particulares al mismo.

CUARTA: Como órgano supranacional de la CAN, el Tribunal de Justicia cuenta con competencia en los cuatro Países miembros del Acuerdo, fue instituido para declarar la legalidad del Derecho comunitario y asegurar su interpretación y aplicación uniforme en todos los Países miembros de la CAN. Mediante el ejercicio de sus competencias, ha dotado del mayor contenido posible al ordenamiento jurídico andino, contribuyendo sustancialmente a su consolidación, actividad que le ha permitido ubicarse como la tercera corte internacional más activa del mundo, luego de la Corte Europea de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la UE. Sin embargo, este dato resulta un tanto engañoso ya que la mayoría de los procesos podrían evitarse si el tribunal reconociera el principio de acto claro, pues se ha podido observar la existencia de una cantidad considerable de procesos en los que existe identidad en el hecho reclamado, así como en los actores.

No obstante ello, el Tribunal viene a constituirse en un importante motor de la integración y defensor del Derecho comunitario andino, ya que, en el ejercicio de sus atribuciones, actúa únicamente salvaguardando los intereses comunitarios y los derechos que los Países miembros y los particulares poseen dentro el ordenamiento jurídico andino. Junto con los órganos judiciales nacionales de los Países miembros, vienen a integrar el denominado sistema judicial comunitario de la CAN.

Tercera parte: Del ordenamiento jurídico de la CAN

QUINTA: El ordenamiento jurídico de la CAN se encuentra conformado por un conjunto organizado y estructurado de normas jurídicas provenientes de la voluntad de los Países miembros del Acuerdo. El mismo se encuentra integrado de una parte, por el

AC y por el Tratado Constitutivo del TJCA, así como por sus respectivos Protocolos modificatorios; y de otra, por las Decisiones del CAMRE y de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General, así como por los Convenios de Complementación Industrial adoptados por los Países miembros. Este singular ordenamiento jurídico, es el complejo resultado de una larga evolución de los Tratados constitutivos de la CAN.

Aunque no lo señala expresamente, las Decisiones del CAMRE y de la Comisión pueden ser de naturaleza legislativa, ejecutiva o administrativa. Las Decisiones legislativas son aquellas que regulan de forma general algún aspecto del proceso de integración. Las Decisiones ejecutivas son las que establecen medidas de cumplimiento para los Países miembros. Finalmente, las Decisiones administrativas son aquellas que regulan la organización y el funcionamiento interno de los órganos e instituciones de la Comunidad. Por su parte, las Resoluciones de la Secretaría General también pueden ser de naturaleza legislativa o administrativa.

Tanto las Decisiones como las Resoluciones andinas, como normas de Derecho derivado, se incorporan al ordenamiento jurídico de los Países miembros de manera automática con la sola publicación en la GOAC, sin necesidad de ningún acto de recepción, incorporación, homologación, exequátur o declaración de ninguna naturaleza.

SEXTA: El ordenamiento jurídico de la CAN goza de primacía respecto de los ordenamientos jurídicos de los Países miembros y respecto de las normas de Derecho internacional. En caso de presentarse antinomias entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Países miembros o con las normas de Derecho internacional, prevalece siempre el primero, es decir, el Derecho comunitario. Dicho principio de primacía se encuentra soportado por otros principios comunitarios, como el de eficacia directa, de aplicabilidad inmediata, y de autonomía. Gracias a ellos, las normas de Derecho comunitario son por regla general, de efecto y aplicación directa en todos los Países miembros desde su publicación en la GOAC, lo que significa que son de obligatorio e inmediato cumplimiento.

No obstante a lo que acabamos de señalar, y por mandato imperativo de la misma norma comunitaria, excepcionalmente podrá darse el caso que la norma comunitaria no

goce de efecto directo tras su publicación en la GOAC, y podrá retrasar sus efectos directos a una fecha posterior cuando esta así lo disponga. Asimismo, y sólo cuando la propia norma lo disponga, retrasará sus efectos hasta que sea sometido a un acto expreso de incorporación al Derecho interno de cada País miembro.

Cuarta parte: De la armonización fiscal

SÉPTIMA: La armonización fiscal se presenta como el mecanismo más idóneo para eliminar las distorsiones fiscales que obstaculizan la constitución de un mercado común. La misma fue concebida como un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales y es la que mayor desarrollo ha tenido frente a otras alternativas. Con respecto a esta opción, debe subrayarse que la armonización fiscal ha dejado de ser considerada un fin en sí misma, para pasar a ser un instrumento mediante el cual se pretende evitar que las disparidades entre los sistemas tributarios de los países que se integran sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en la conformación de un mercado común. Es decir, la armonización fiscal, debe adoptarse siempre y cuando las divergencias entre las políticas fiscales sean de tal magnitud y naturaleza que produzcan distorsiones fiscales permanentes en el mercado común.

A pesar de las diferencias que un sector de la doctrina ha querido remarcar entre la armonización y otras figuras afines, como la aproximación y la coordinación, lo cierto es que todas ellas están separadas por una línea bastante difusa llegando incluso a utilizarlas como si de sinónimos se trataran. En la actualidad la doctrina tributaria es prácticamente unánime al declarar que estos términos han sido empleados de forma alternativa sin hacer mayores distinciones de contenido, ya que, en esencia significan lo mismo, pues de una manera u otra, provocan la convergencia de las legislaciones nacionales; aún más, en la práctica comunitaria han alcanzado un contenido semejante.

OCTAVA: En la CAN, el AC como norma suprema que configura esta organización internacional, contempla entre sus disposiciones preceptos que facultan a sus órganos e instituciones llevar adelante una actividad armonizadora en la medida en que sea necesaria para la consecución de los objetivos del mismo. Uno de esos objetivos viene a ser la formación de un mercado común, para lo cual deberá llevar a cabo las acciones necesarias destinadas a la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes. Una de esas

materias pertinentes lo constituye la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, fiscal y financiera. Siendo la Comisión, a propuesta de la Secretaría General, la institución llamada a llevar adelante esta actividad.

Esta actividad armonizadora de los órganos e instituciones comunitarias se encuentra supeditada a la observancia de ciertos principios fundamentales que inspiran y condicionan la actuación de las instituciones comunitarias en todo proceso de armonización fiscal, principios que subyacen en la base misma del concepto de armonización y de los cuales en gran medida depende su configuración: algunos de ellos son los principios de progresividad, subsidiariedad, proporcionalidad, unanimidad y de no discriminación; así como los principios de primacía, aplicabilidad y efecto directo.

Quinta parte: De la armonización fiscal normativa

NOVENA: El tema de la armonización de políticas económicas, entre estas, la armonización fiscal, se encuentra presente en el AC desde los orígenes mismos del proceso de integración. Esto se pone de manifiesto cuando se observa que el propio AC previó la armonización de políticas económicas y sociales y la aproximación de legislaciones nacionales en las materias pertinentes, entre estas la de armonización fiscal. Sin embargo, durante los primeros años de constitución del AC el desarrollo de este campo fue bastante limitado, siendo sólo posible la aprobación de un reducido número de Decisiones en esta materia.

No fue hasta 1989, en el marco del proceso de relanzamiento de la integración andina impulsado por los Presidentes de los Países miembros que el Grupo Andino en dicha fecha se planteó el reinicio del tratamiento del tema de la armonización de las políticas económicas, poniendo en marcha un ambicioso programa de trabajo que culminó con la aprobación por parte de la Comisión de las Decisiones 324, 330 y 388 con las cuales se dio inicio al proceso de armonización de la tributación indirecta, las cuales dieron paso a la aprobación de otro conjunto de Decisiones (578, 599 y 600) con las que se sentaron las bases de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, así como de los impuestos a la renta y al patrimonio.

DÉCIMA: La armonización de la tributación directa en la CAN se remonta a los orígenes mismos de la suscripción del AC. Gracias a los trabajos previos de la entonces Junta y de la Comisión del AC, fue posible la aprobación de las primeras Decisiones en esta materia, nos estamos refiriendo a las Decisiones 40 y 46; ambas Decisiones significaron el punto de partida de este proceso que culminó en mayo de 2004 con la aprobación de la Decisión 578.

La Decisión 40, aprobada en noviembre de 1971, entró en vigor en junio de 1980, y su plena aplicación se remonta al 1 de enero de 1981. El Anexo I de la Decisión fue aplicado por los Países miembros hasta mayo de 2004, cuando fue sustituida de *facto* por la Decisión 578. El Anexo II de la Decisión, sólo fue aplicado una vez en el caso del Tratado para evitar la doble tributación entre Bolivia y Argentina. Esta norma legal tuvo como finalidad evitar la doble tributación internacional entre los Países miembros y entre estos y otros Estados ajenos a la subregión andina. Esta Decisión puede ser considerada como un primer acercamiento a la armonización fiscal en la CAN y constituyó un avance cualitativo en cuanto a la doble tributación internacional se refiere; además constituyó el único convenio multilateral suscrito para evitar la doble tributación internacional. Sin embargo, la misma pecó por dejar en el olvido conceptos de gran importancia para la época, tales como las relaciones entre filiales y matrices, el tratamiento a los precios de transferencia, así como el tratamiento a los establecimientos permanentes y a las subsidiarias.

Mediante la Decisión 578 de mayo de 2004, La Comisión vino a actualizar la Decisión 40. En ella se aprobó un solo régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los Países miembros, y se dejó en libertad a los Países miembros para asumir el Modelo de convenio que más se adecue a su realidad económica cuando suscribieran convenios de este tipo con otros Estados. En lo sustancial, la Decisión 578 se asemeja a la Decisión 40, pues ambas Decisiones siguen la misma estructura, e inclusive, en determinados artículos, la misma redacción con alguna precisión terminológica. Esta Decisión volvió a ratificar la aplicación casi exclusivamente del principio de la fuente o de la territorialidad por lo cual se dispuso como regla general que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y/o empresas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serían gravables en el País miembro en el que dichas rentas tuvieran su fuente productora, salvo algunos casos de

excepción previstos en la propia Decisión. A la fecha, las disposiciones de esta Decisión se observan plenamente por los Países miembros, sin perjuicio de las dificultades que esta pueda contemplar. Sin embargo, la misma pecó de continuismo de la Decisión 40, ya que, como hemos señalado, existe una semejanza entre ambas Decisiones.

Por último, la Decisión 46 de diciembre de 1971, estableció un tratamiento igualitario en materia tributaria para las denominadas EMAs. Esta Decisión fue sustituida a su turno por las Decisiones 169, 244 y 292, siendo esta última la que se encuentra en vigor. La Decisión 292 vino a complementar y precisar las anteriores Decisiones y dispuso un tratamiento especial para este tipo de empresas y sus sucursales. Entre otras cosas, estableció su régimen tributario y previó normas para evitar la doble tributación internacional.

Por su parte, la armonización de la tributación indirecta en la CAN se remonta a la Declaración de Galápagos de 1989. Fue en esta Declaración y gracias al impulso recibido por parte de los presidentes andinos que la armonización de la tributación indirecta adquirió una nueva dinámica. Durante los primeros años de la década de los noventa, se llevaron adelante una serie de reuniones de expertos gubernamentales, de Representantes Alternos ante la Comisión y de la propia Comisión que, a su turno, fueron desembocando en la aprobación de las Decisiones 324, 330 y 388, con los cuales, paulatinamente se fue adoptando un programa de armonización en materia de impuestos indirectos. Los cuales posteriormente fueron complementados por las Decisiones 599 y 600.

La Decisión 324, de agosto de 1992, estableció unos criterios a seguir en materia de armonización de incentivos a las exportaciones y la eliminación de los subsidios cambiarios, financieros y fiscales a las exportaciones intrasubregionales en cuanto constituyan incentivos a las exportaciones, criterios que fueron desarrollados por las Decisiones 330 y 388. La Decisión 330 de octubre de 1992, vino a precisar y complementar el contenido de los artículos 8 y 9 de la Decisión 324. Esta Decisión precisó qué debía entenderse por incentivo a las exportaciones, armonizó la devolución de impuestos a las exportaciones y tipificó qué tipo de exenciones, devoluciones o aplazamientos iban a ser consideradas como subsidios de naturaleza tributaria, prohibiendo a los Países miembros la utilización de dichos mecanismos para fomentar las exportaciones intrasubregionales. Por su parte, la Decisión 388 de julio de 1996,

vino a precisar la armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones. En ella se consagró el principio de país de destino y la devolución total de los impuestos indirectos que graven la adquisición de las materias primas, insumos intermedios y bienes de capital, consumidos o utilizados en la producción, transporte y comercialización de bienes exportados. A estas tres primeras Decisiones y como corolario de la armonización indirecta, le sucedieron las Decisiones 599 y 600 con las que la Comisión dispuso la armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo.

La Decisión 599 de julio de 2004, armonizó los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA en la CAN. En ella se promovió la neutralidad del IVA a fin de que dicho impuesto no llegue a causar distorsiones en el mercado común. Esta Decisión dispuso una serie de obligaciones a los Países miembros, las cuales debían cumplirse en diferentes plazos, lo que necesariamente implica la modificación y/o adecuación de la legislación interna; sin embargo, a la fecha, dichas modificaciones, a pesar de haberse cumplido la mayoría de los plazos, no se han producido y no se prevé su cumplimiento en el futuro inmediato. Por su parte, la Decisión 600, también de julio de 2004, armonizó los aspectos sustanciales del ISC en la CAN. En ella se promovió la neutralidad del ISC a fin de que dicho impuesto no llegue a causar distorsiones en el mercado común. La misma también dispuso un conjunto de obligaciones a los Países miembros, las cuales debían cumplirse en el plazo de tres años, lo que necesariamente implicaba la modificación y/o adecuación de la legislación interna; a la fecha, dicha modificación, a pesar de haberse cumplido el plazo, no se han producido y no se prevé su cumplimiento en el futuro inmediato.

No obstante ello, con la aprobación de ambas Decisiones se buscó garantizar unas condiciones de competencia equitativas entre los Países miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, así como ofrecer mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales. Esta armonización debe entenderse como un proceso gradual, a ser administrado por cada País miembro y no por la Comunidad.

De lo que acabamos de señalar, es posible afirmar que son 12 las Decisiones que la Comisión aprobó a lo largo de los ya 48 años de suscripción del AC, de entre las que sólo cuatro hacen referencia de forma expresa a la armonización tributaria (40, 388, 599

y 600); dos de ellas allanaron el camino y sentaron las bases hacia la armonización fiscal (324 y 330); una actualizó una Decisión anterior (578); una modificó la entrada en vigor de dos Decisiones (635); y, cuatro (46, 169, 244 y 292) sólo hicieron mención a la armonización tributaria, pero no llegaron a concretarse. No obstante ello, es posible afirmar que se han dado los pasos necesarios para seguir avanzando en esta materia, aunque también es cierto que la armonización fiscal en la CAN es aún incipiente. Así, los efectos prácticos de esta regulación comunitaria están aún por verse; a pesar de ello, puede afirmarse que los pasos están dados en la dirección correcta.

La aprobación de estas Decisiones fue el fruto de la voluntad política de altas autoridades de los Países miembros, de la capacidad de expertos gubernamentales y de la constancia de la Secretaría General; así como gracias al apoyo técnico y financiero del BID. La aprobación de estas Decisiones no fue tarea fácil, al contrario, las mismas presentaron y aún presentan un conjunto de inconvenientes, que de una u otra forma están imposibilitando la plena aplicación de algunas de ellas.

Sexta parte: De la armonización fiscal negativa

DÉCIMA PRIMERA: La armonización negativa presenta características similares a la armonización positiva, como son: su instrumentalidad, necesidad, dinamismo e irreversibilidad; y, obedece a los mismos principios rectores, como son: la constitución del mercado común y la eliminación de distorsiones en materia tributaria; produciendo similar efecto de desplazamiento del Derecho interno de los Países miembros, en favor de la aplicación preferente del Derecho comunitario, siempre que existan antinomias entre ambos ordenamientos jurídicos. La armonización negativa descansa en el establecimiento de obligaciones de “no hacer”, que limitan negativamente la soberanía de los Países miembros en materia tributaria.

Frente a la armonización negativa, no nos encontramos ante un conjunto de disposiciones normativas, homogéneas ni compactas dictadas por un órgano comunitario; sino ante un conjunto de sentencias emitidas por un órgano jurisdiccional con competencia comunitaria, las cuales son de obligado cumplimiento. Este tipo de armonización viene a ser consecuencia directa de la expedición de sentencias comunitarias por parte del Tribunal de Justicia. Dichas sentencias tienen como objetivo

final eliminar los obstáculos al establecimiento y buen funcionamiento del mercado común y a la libre competencia.

A lo largo de los ya 35 años de pleno funcionamiento del Tribunal, este tuvo la oportunidad de conocer un total de 34 procesos en materia tributaria. De entre todas las sentencias emitidas por el Tribunal, quizás, las que mayor importancia hayan adquirido sean las Sentencias de los procesos 75-IP-2005; 77-IP-2005; 190-IP-2006; 02-AN-2007; 169-IP-2011 y 171-IP-2013, ya que tuvieron gran importancia en los lineamientos a seguir en la armonización negativa de la tributación directa e indirecta en la CAN.

DÉCIMA SEGUNDA: La armonización negativa del Tribunal puede dividirse en dos grandes apartados, aquellos que hacen referencia a la armonización de la tributación directa, y aquellos que se refieren a la armonización de la tributación indirecta.

La labor armonizadora del Tribunal en lo que a la tributación directa se refiere, se centró en concretar y especificar qué debía entenderse por fuente productora y dónde se ubicaba dicha fuente productora, esto conforme a lo señalado por las Decisiones 40 y 578, para a partir de ahí, ir construyendo una armonización negativa sobre la tributación directa en la CAN.

En un primer grupo de procesos que el Tribunal tuvo la oportunidad de conocer, el conflicto que se presenta hacía referencia a la distinción entre rentas obtenidas por las empresas y rentas obtenidas por las empresas de servicios profesionales y asistencia técnica. Pues, dependiendo del tipo de renta del que se trate, el sujeto acreedor del impuesto será una u otra Administración Tributaria. Para el primer caso, el tribunal fue enfático al señalar que las actividades desarrolladas por las empresas debían ser gravadas ahí donde dichas actividades eran desarrolladas; así, los beneficios resultantes de dichas actividades sólo debían ser gravadas por el País miembro donde éstas se hubieren efectuado. Con relación al segundo caso, el Tribunal también fue enfático al señalar que la potestad tributaria de gravar dichas rentas la tiene el País donde se prestaren tales servicios; así, las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones generales, percibidos como retribución de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, solo debían ser gravados en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados. Para dar solución a este conflicto, el Tribunal señaló que el Juez consultante deberá

establecer si las rentas obtenidas corresponden a unos beneficios empresariales o, por el contrario a unas rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales y asistencia técnica.

En un segundo grupo de procesos que el Tribunal tuvo la oportunidad de conocer, el conflicto que se presentaba giraba en torno a una renta presuntiva exigida por una Administración tributaria, en razón a que dicha renta presuntiva era diferente al impuesto a la renta regulado por las Decisiones 40 y 578. Con relación a este conflicto, el Tribunal fue enfático al señalar que en la CAN se encuentra vigente la Decisión 40; y, aunque la misma no regula de forma expresa el impuesto sobre la renta presunta, la misma tiene por finalidad evitar la doble tributación de las rentas y/o beneficios de cualquier naturaleza que obtienen las personas o las organizaciones por la realización de actividades económicas en cualquiera de los Países miembros. En este entendido, el Tribunal advirtió que la renta presunta, dada la finalidad de la misma, constituye parte de la renta general y, por lo mismo, debía ser cobijada por las Decisiones 40 y 578.

Un tercer grupo de procesos con relación a la armonización de la tributación directa, hace referencia a los dividendos obtenidos en otro País miembro. Con relación a este conflicto, el Tribunal señaló que los mismos se regían por el principio de fuente productora. Por lo que, y siguiendo los lineamientos señalados en anteriores sentencias, concluyó que dichos dividendos, así como las participaciones de las empresas, sólo debían ser gravadas por el País miembro donde la empresa que los distribuye estuviese domiciliada.

Por otra parte, la labor armonizadora del Tribunal en lo que a la tributación indirecta se refiere, se centró en concretar y especificar los requisitos a cumplir por los contribuyentes para beneficiarse de las devoluciones tributarias de los productos destinados a la exportación previstos por la Decisión 388, y acerca de vigencia de las Decisiones 599 y 600, con estas sentencias el Tribunal fue construyendo una armonización negativa sobre la tributación indirecta en la CAN.

Al igual que la armonización de la tributación directa, la armonización de la tributación indirecta puede dividirse en tres grupos principales. En el primer grupo de procesos que el tribunal tuvo la oportunidad de conocer, el conflicto que se presentaba tenía que ver con la negativa del SRI de Ecuador a la devolución de ciertas sumas de dinero pagados

por concepto de IVA en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transformación, transporte o comercialización de bienes destinados a la exportación. En este primer grupo de procesos, el SRI de Ecuador negaba la devolución del IVA por la falta de cumplimiento de requisitos formales en las facturas de compra presentadas a su turno por las sociedades demandantes. La negativa del SRI de Ecuador encontraba su fundamento en disposiciones legales internas las cuales exigían el cumplimiento de ciertos requisitos formales en las facturas presentadas en la solicitud de devolución del IVA.

La aportación del Tribunal en este primer grupo de procesos se limitó a señalar que la devolución del IVA se encontraba supeditada a la demostración del cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 4 de la Decisión 388, a la luz del régimen establecido al efecto por el respectivo País miembro. De ser procedente, dando a entender que no siempre lo será, la devolución podrá llevarse a cabo mediante compensación o reembolso, en los términos previstos en el artículo 5 de la misma Decisión. Y no se pronunció sobre la falta de requisitos formales de la facturas presentadas por los contribuyentes. Recordemos que el SRI de Ecuador no desconocía la vigencia de la Decisión 388 y mucho menos negaba la devolución del IVA efectivamente pagado por los exportadores; sino, sólo no tenía en cuenta aquellas facturas que carecían de todos los requisitos legales para que las mismas sean consideradas como válidas.

En el segundo grupo de procesos que el Tribunal tuvo la oportunidad de conocer, el conflicto que se presentaba tenía que ver con la negativa del SRI de Ecuador a la devolución del IVA, en este caso por facturas que no correspondían a la compra de materia prima, insumos intermedios o servicios empleados en la fabricación de bienes destinados a la exportación. La negativa de devolución del IVA por parte del SRI de Ecuador encontraban su sustento en la interpretación que realizaba de norma comunitaria, pues según el SRI de Ecuador, las facturas presentadas por las sociedades no guardaban relación directa con la fabricación de los productos destinados a la exportación; y, dado que este derecho, en opinión del SRI, sólo se encontraba previsto para la adquisición de materia prima, insumos intermedios o servicios incorporados al

bien a exportar, y no así para cualquier tipo de compra y/o suministro, no correspondía su devolución.

La aportación del Tribunal en este segundo grupo de procesos, además de reiterar los ya señalados en el primer grupo, se limitó a señalar que la devolución del IVA también procede para los comprobantes de pago de las materias primas, insumos intermedios, servicios, bienes de capital, nacionales o importados que se consuman o utilicen en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes a exportar. De ser procedente, la devolución podrá llevarse a cabo mediante compensación o reembolso, en los términos previstos en el artículo 5 de la misma Decisión.

De forma general, en estos procesos, el Tribunal hizo mayor énfasis en el análisis del principio de supremacía del ordenamiento jurídico andino y de los principios que lo soportan, antes que en el caso mismo de interpretación solicitado.

En el tercer grupo de procesos el Tribunal conoció una acción de nulidad en contra de las Decisiones 599, 600 y 635. En este proceso, el actor demandaba la nulidad de estas Decisiones argumentando que la Comisión al expedir dichas normas comunitarias, se había excedido en el uso de sus facultades, ya que en ellas se reguló, discrecionalmente, todo lo relativo al IVA y al ISC a ser aplicados en los Países miembros; cuando sólo le estaba permitida armonizar la política fiscal de los Países miembros.

La aportación del Tribunal en este tercer grupo de procesos se limitó a señalar que la armonización fiscal en la CAN puede ser llevada adelante, o bien por los Países miembros de manera directa modificando sus legislaciones internas, o bien a través de la Comisión aprobando normas comunitarias sobre esta materia. Todo ello con el objetivo de reducir las diferencias en las legislaciones tributarias de los Países miembros. Armonización que deberá llevarse adelante en estricta observancia del principio de subsidiariedad recogido de forma expresa en el ordenamiento jurídico andino. Con estos y otros fundamentos, el Tribunal terminó concluyendo que la Comisión se encuentra facultada para generar un régimen armonizado de la política fiscal de los Países miembros, por lo que, no se habría excedido en sus facultades armonizadoras con la aprobación de las Decisiones demandadas. Aún más, el Tribunal consideró que dichas medidas eran necesarias y, por lo tanto, la Comisión actuó en

estricta observancia de sus competencias por lo que, en consecuencia, terminó declarando la plena vigencia de las Decisiones demandadas.

La importancia de las sentencias del Tribunal en materia de armonización fiscal radica en el hecho de que fueron en estas sentencias donde los Magistrados del Tribunal, entre otras cosas, precisaron las diferencias entre lo que debe entenderse por beneficios empresariales y beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales y consultoría; precisaron el contenido y alcance del impuesto al patrimonio para evitar la doble tributación; consagraron la devolución del IVA de las compras de materia prima, suministros intermedios y servicios incorporados a la producción, fabricación, transporte y comercialización de productos destinados a la exportación; y, declararon la legalidad de Decisiones sobre armonización fiscal. Todas ellas vienen a forma parte de la jurisprudencia del Tribunal en esta materia, con la que, de forma directa o indirecta, también ha ido desarrollando una labor armonizadora de la tributación directa e indirecta en la CAN.

2. Limitaciones de la investigación

El presente trabajo no está exento de limitaciones en su desarrollo, ya que el mismo no explica todos los ámbitos directa o indirectamente relacionados con la armonización fiscal en la CAN. Algunos de estos ámbitos son los que mencionamos a continuación.

En primer lugar, nuestra investigación no ha profundizado en el análisis del desarrollo normativo llevado adelante por los Países miembros para adecuar su ordenamiento interno a lo dispuesto por las diferentes Decisiones en materia de impuestos directos e indirectos. Este hecho es importante ya que nos permitiría tener una visión más amplia y precisa del estado actual del proceso de armonización fiscal en la CAN, para a partir de ahí, poder vislumbrar el posible camino a seguir por los Países miembros en esta materia.

En segundo lugar, este trabajo no ha podido corroborar las sentencias finales adoptadas por los jueces nacionales en cada uno de los procedimientos iniciados ante el Tribunal de Justicia, especialmente en los de interpretación prejudicial. Este aspecto también es importante ya que nos permitiría tener una visión completa acerca de la correcta, o no, aplicación del ordenamiento jurídico de la CAN y del cumplimiento de los principios de naturaleza comunitaria sobre los que descansan dichas normas comunitarias.

3. Futuras líneas de investigación

Por último, y ya para concluir nuestro trabajo, mencionamos a continuación algunas posibles futuras líneas de investigación, las cuales están relacionadas con las limitaciones que acabamos de señalar.

En primer lugar, para subsanar la falta de análisis del desarrollo normativo llevado adelante por los Países miembros respecto a las Decisiones aprobadas por la Comisión en materia tributaria, investigaciones futuras podrían ampliar la presente analizando las implicaciones que las diferentes Decisiones comunitarias tuvieron sobre el ordenamiento jurídico interno de cada País miembro de la CAN. Análisis que no sólo debería abarcar las normas legales propiamente dichas, sino también, aquellas disposiciones de alcance administrativo, reglamentario, o cualquier otro acto jurídico o administrativo con las que de forma directa o indirecta los Países miembros habrían llevado adelante acciones tendentes a acercar sus legislaciones tributarias a lo dispuesto en las Decisiones aprobadas por la Comisión en esta materia. Para llevar a cabo esta actividad, sería necesario realizar una estancia de investigación en cada uno de los Países miembros de la CAN.

En segundo lugar, dado que nuestro trabajo no ha podido corroborar las sentencias finales dictadas por los jueces nacionales en cada uno de los procedimientos iniciados ante el Tribunal de Justicia, investigaciones futuras podrían extender nuestra investigación y llevar adelante un análisis exhaustivo acerca de la observancia, o no, de las sentencias del Tribunal de Justicia por el juez nacional en la configuración de la sentencia que pone fin al procedimiento iniciado por los contribuyentes. Así como las medidas, jurídicas y/o administrativas, desarrolladas por las Administraciones Tributarias de los Países miembros o por los órganos nacionales con facultades legislativas o reglamentarias. Para llevar adelante esta actividad, sería también necesario realizar una estancia de investigación en cada uno de los Países miembros que tuvieron la oportunidad de iniciar un procedimiento ante el Tribunal de Justicia.

Estas y otras líneas de investigación, sin duda alguna, podrían enriquecer nuestro trabajo y terminar de analizar el proceso de armonización fiscal llevado adelante por la CAN.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografía citada

- ABUGATTAS MAJULF, Luis: “Convergencia fiscal y tributaria en los proceso de integración en América Latina: Perspectivas del Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Vol. 19, n. 200, mayo 1994, pp. 15 – 21.
- ACOSTA PUERTAS, Jaime: “La desintegración andina”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 204, julio – agosto de 2006, pp. 4 - 13.
- ADKISSON, Richard V.: “The Andean Group: Institutional Evolution, Intraregional Trade, and Economic Development”, en *Journal of Economic Issues*, vol. 37, n. 2, 2003, pp. 371 - 379.
- AGUDELO DE ZÚÑIGA, Clara Isabel: *La supranacionalidad y la jurisprudencia colombiana, incorporación del ordenamiento jurídico interno*. Ed. Kelly, Bogotá, Colombia, 1982.
- AGUILAR CARDOSO, Luis Enrique: *El derecho humano a la libre circulación de personas en la migración internacional intracomunitaria*. Ed. WR Impresores, Lima, Perú, 2010.
- ALEMÁN BADEL, Marco Matías: *Marcas: Normatividad subregional sobre marcas de productos y servicios*. Editorial Top Management International, Bogotá, Colombia, 1995.
- ALONSO GARCÍA, Ricardo: *Derecho comunitario, Derechos nacionales y Derecho común europeo*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1989.
- ANDUEZA, José Guillermo: “La aplicación directa del ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena”, en VV.AA.: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*. Ed. Instituto para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1985, pp. 27 – 45.
- APARICIO PÉREZ, Antonio, ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: *La fiscalidad en la Unión Europea*. Ed. Universidad de Oviedo, Servicio de publicaciones, 2000.
- APARICIO PÉREZ, Antonio: “Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, en *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Tomo II, 1988, pp. 870 – 892.
- ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: “La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina”, en Valencia, A., Barreix, A. y Villela, L. (Edtrs.), *Impacto fiscal en la integración económica*, Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima: Perú, 2003, pp. 143 – 163.
- ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *Armonización fiscal de impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina. Elaboración de recomendaciones y políticas sobre: Armonización de impuestos indirectos*. Informe final. SG/di 428, de 5 de julio de 2002.
- ARIAS MINAYA, Luis Alberto y PLAZAS VEGA, Mauricio: *La armonización tributaria de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina. Elaboración de recomendaciones y*

- normativas sobre armonización de tributos indirectos*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2002.
- ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *La armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina*, Banco Interamericano de Desarrollo, Lima: Perú, 2004.
- ARIAS MINAYA, Luis Alberto, BARREIX, Alberto Daniel, VALENCIA, Alexis y VILLELA, Luis: *The harmonization of indirect taxes in the Andean Community*, Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe (INTAL), Buenos Aires: Argentina, 2005.
- ARSUAGA NAVASQUÉS, Juan José: “El poder tributario en España”, en *Crónica Tributaria*, n. 34, 1980, pp. 129 - 144.
- ATHCABAHIAN, Adolfo: “El grupo andino y su enfoque de la doble tributación internacional”, en *Hacienda Pública Española*, n. 32, 1975, pp. 121 – 144.
- AYALA MORA, Enrique: “Misión de la Universidad Andina Simón Bolívar”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 47 – 51.
- BALASSA, Bela: “Aranceles y política comercial en el mercado común”, en *Revista de la Integración*, vol. 8, n. 16, mayo 1974, pp. 7 – 33.
- BALBI, Rodolfo A: “Los tratados tributarios y sus efectos sobre los tratamientos dispensados a las rentas de las empresas transnacionales, con especial referencia a la situación de América Latina, en *Derecho de la Integración*, noviembre, vol. 11, n. 28-29, 1978, pp. 91-115.
- BALDINELLI, Elvio: “Armonización de políticas crediticias, fiscales y de promoción de exportaciones”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 16, n. 167, mayo 1991, pp. 3 – 17,
- BALDÓN HERRERA, Genaro: *Propuesta de instrumentación del arbitraje en la Comunidad Andina*, Lima, Perú, 2002. Publicado por la Biblioteca Digital Andina. [Fecha de consulta: 26 de junio de 2013]. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/BDA/docs/CAN-PAS-0001.pdf>
- BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis, “Los desafíos de política tributaria relacionados con la integración económica regional”, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de América Latina y El Caribe, 2003.
- BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Procesos de integración y tributación: Experiencias de la Comunidad Andina y la Unión Europea*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Documento preparado para el diálogo de políticas, 2005.
- BERMÚDEZ, Augusto: “Grupo Andino: Una visión crítica y perspectiva”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América Latina*, n. 19 - 20, 1975, pp. 20 - 30.
- BIRD, Richard M.: “Tax harmonization and federations and common markets”, *Proceedings of the 43rd Congress of International Institute of Public Finance*, 1987, Paris, Francia.

- BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría: “La doble imposición en el Grupo Andino”, en *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. 28, n. 1-3, 1975, pp. 83 y 96.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría: “Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales”, en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF. Madrid. 1979, pp. 23 – 74.
- BOULOUIS, Jean: *Droit institutionnel des Communautés européennes*, Ed. Montchrestien, Paris, Francia, 1984.
- BOUZA VIDAL, Nuria: “Modalidades de unificación y armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, GONZÁLEZ CAMPOS, Julio Diego y MUÑOZ MACHADO, Santiago (Dir.): *Tratado de Derecho comunitario europeo (Estudio sistemático desde el Derecho español)*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, pp. 551 – 570.
- BOUZA VIDAL, Nuria: “Significado y alcance de la armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea”, en *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 8, n. 2, 1981.
- BREGÓN, Manuel de Jesús: *Implementación de las Decisiones 599 y 600 de 2004. Implicaciones económicas y legales para Colombia*. Informe final.
- BREWER CARIAS, Allan R.: “Implicancias constitucionales del proceso de integración en la Comunidad Andina”, en: VV.AA.: *Derecho comunitario andino*. Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, pp. 101 – 116.
- BUENO ARÚS, Francisco: “Características del ordenamiento jurídico comunitario”, en VV.AA.: *Estudios de Derecho comunitario europeo*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, España, 1989, pp. 185 – 217.
- BURGIO, Mario: *Droit des affaires. Marché commun. Le droit fiscale du traite de Rome*. Commentaires des articles 95 au 99. Introduction.
- BUSTAMANTE, Ana Marleny: “Perspectivas de la integración andina a la luz de la Comunidad Sudamericana de Naciones”, en *Politeia: Revista de Ciencias Políticas*, vol. 29, n. 36, enero – junio de 2006, pp. 116 – 128.
- BYRNE, Peter D.: “Regímenes tributarios especiales en la región andina: Implicancias de políticas de comercio y tributarias para la integración regional”, en: VALENCIA, Alexis; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto Fiscal en la Integración Económica*, SGCAN-BID, Lima: Perú, 2003, pp. 113 – 141.
- CALLE SÁIZ, Ricardo: “La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea: Análisis de la literatura disponible”, en *Revista Hacienda Pública Española*, n. 6/7, Madrid, España, 1970, pp. 405 – 420.
- CALLE SÁIZ, Ricardo: *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Europea*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1968.
- CALLE SÁIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Ed. AC libros científicos, Madrid, España, 1990.

- CALLE SÁIZ, Ricardo: *Reflexiones fiscales: La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales*, Instituto de Estudios Sociales, Madrid, España, 1980.
- CALLE SÁIZ, Ricardo: *Sistema fiscal en España y en el mercado común*, Ed. Guadiana de Publicaciones S. A., Madrid, España, 1969.
- CALLER FERREYROS, María Eugenia: *Implementación en el Perú de las Decisiones 599 y 600. Implicaciones legales y económicas*. Informe Final.
- CAMPINS ERITJA, Mar y Pi LLORENS, Montserrat: “Ordenamiento jurídico comunitario: Fuentes”, en ABELLÁN HONRUBIA, Victoria y VILÀ COSTA, Blanca (Dir.), *Lecciones de Derecho comunitario europeo*, (6º Ed.), Ed. Ariel, Barcelona, España, 2011, pp. 105 – 125.
- CARBAJO VASCO, Domingo: “Evolución y perspectivas de la armonización fiscal de los impuestos directos en la Comunidad Económica Europea”, en *Revista Noticias/C.E.E.*, Vol. 8, n. 85, febrero 1992, pp. 37 – 43.
- CARMONA ESTANGA, Pedro: “El protocolo modificadorio del Acuerdo de Cartagena: Negociaciones y características”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), n. 134, mayo de 1988, pp. 3-13. [Fecha de consulta: 7 de enero de 2012]. Disponible en: http://www.iadb.org/intal/intalcdi/integracion_latinoamericana/documentos/134-Revista_Completa.pdf
- CASADO OLLERO, Gabriel: “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.”, en CASADO OLLERO, Gabriel; RUFÍAN LINAZA, Dolores M^a. y SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (Dir.): *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, (2º ed.). Ed. T.A.T., Granada, España, 1987, pp. 11 – 64.
- CASAS CASAS, Andrés y CORREA, María Elvira: “¿Qué pasa con la Comunidad Andina de Naciones – CAN?”, en *Revista Papel Político*, vol. 12, n. 2, julio – diciembre de 2007, Bogotá, Colombia, pp. 591 – 632.
- CASTÁN TOBEÑAS, José: *Derecho civil español común y foral*, Tomo I, vol. I, (Reimpresión de la undécima edición), Ed. Reus S.A., Madrid, España, 1978.
- CASTAÑEDA ARRASCUE, Oscar: “La Comunidad Andina y el Nuevo Sistema Andino de Integración”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 1, enero - marzo de 1996, pp. 21 – 24.
- CASTILLEJO MANZANARES, Raquel: “El recurso por omisión”, en MARIÑO MENÉNDEZ, Fernando M. (Dir.), *Derecho procesal comunitario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2001, pp. 179 – 194.
- CAVELIER, Germán: *Régimen jurídico de los Tratados internacionales en Colombia*, (3º Ed.), Ed. Legis, Bogotá, Colombia, 2000.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN y TELLA, Ramón, y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: Incidencia y convergencia*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1990.

- CEPAL: *Panorama de la inserción internacional de América Latina y el Caribe, 2005-2006*, Documento informativo, 2006.
- CEREXHNE, Etienne: *Le droit européen: Les institutions*. Ed. Nauwelaerts, Leuven, 1979.
- CHAHÍN LIZCANO, Guillermo: “Acceso directo de los particulares al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina”, en *Revista de Derecho Themis*, Pontificia Universidad Católica del Perú, n. 42, 2001.
- CHAHÍN LIZCANO, Guillermo: “Fundamentos constitucionales del Derecho comunitario”, en TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA, *Testimonio comunitario*, Quito, Ecuador, 2004.
- CHAÍN LIZCANO, Guillermo: *Comercio Exterior*. Ed. Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1987.
- CHICHARITO LÁZARO, Alicia: *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*. Ed. Aranzadi, Navarra, España, 2001.
- CIRCULO DE EMPRESARIOS: *Armonización fiscal* (Documentos Círculo). Madrid, España, 1998.
- COMISIÓN ANDINA DE JURISTAS: *Protección de los derechos humanos: Definiciones operativas*. Ed. CAJ, Lima, Perú, 1997.
- COMITÉ DE DERECHOS HUMANOS: *Libertad de circulación. Comentario general No. 27*, CPR/C/21/Rev.I/Add.9, de 2 de noviembre de 1999.
- CONSTANTINESCO, Léontin-Jean: “La Constitution Économique de la C.E.E.”, en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, Vol. 13, n. 2, avril-juin 1977, pp. 244 – 281.
- CONSTANTINESCO, Léontin-Jean: “La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea”, en *Hacienda Pública Española*, n. 57, 1979, pp. 163 – 176.
- CONTRERAS BASPINEIRO, Adalid: *Criterios sobre la convergencia y complementariedad entre la CAN, el MERCOSUR y UNASUR*, Propuesta del Secretario General a.i. de la CAN para consideración de las Secretarías Generales de UNASUR y MERCOSUR, Lima, Enero 17 de 2012.
- CORONA RAMÓN, Juan Francisco y VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Ed. Ariel, Barcelona, España, 1989, pp. 10 y 11.
- COSCIANI, Cesare: “Problemas fiscales de un Mercado Común”, en *Reforma Tributaria para América Latina II. Problemas de Política Fiscal*, Documentos y acta de la Conferencia celebrada en Santiago de Chile en diciembre de 1962, Unión Panamericana, Whashington, 1964, pp. 568 – 607.
- COSCIANI, Cesare: *El impuesto al valor agregado*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969.
- DA CRUZ VILLAÇA, José Luis y SOBRINO HEREDIA, José Manuel: “Del Pacto a la Comunidad Andina: El Protocolo de Trujillo de 10 de marzo de 1996, ¿Simple reforma

- institucional o profundización en la integración subregional?”, en *Gaceta Jurídica de la C.E. y de la Competencia*, D-26, 1996, pp. 83-138.
- DÁVALOS GARCÍA, Gualberto: “La misión del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina”, en VV.AA.: *Memorias: Seminario Internacional “La integración, Derecho y los Tribunales Comunitarios”*, Ed. Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Quito – Cuenca – Guayaquil – Trujillo, julio – agosto de 1996.
- DE CASTRO BRAVO, Federico: *Derecho civil en España. Parte general*, Tomo I. Ed. Civitas, Madrid, España, 1955.
- DE JUAN CASADEVALL, Jordi: *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Ed. Aranzadi, Navarra, España, 2010.
- DE LA VALLE DE LARRA, Joaquín: “1992 y el mercado único: Una fecha clave”, en *Revista de investigación sobre las Comunidades Europeas*, n. 12-13, 1989, pp. 601 – 609.
- DE WOLF, Michel: “The power of taxation in the EU and in the US”, en *ECTax Review*, n. 3, 1995, pp. 124 – 135.
- DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN BALLESTEROS, Antonio: *Sistema de Derecho civil*, vol. I. Ed. Tecnos, Madrid, España, 1995.
- DISCHAMPS, Jean-Claude: *Comportements économiques et distortions fiscales*, Presses Universitaires de France, Paris, 1960.
- ESPÍNDOLA SCARPETTA, Carlos Alberto y HERRERA RODRÍGUEZ, Diana Lorena: “El sistema jurídico andino: ¿Utopía o realidad jurídica?”, en *Revistas Criterio Jurídico*, vol. 8, n. 1, 2008, pp. 35 – 64.
- FARÍAS MATA, Luis Henrique: “Vías de acceso a la alta jurisdicción andina: Los recursos de anulación, de incumplimiento y de interpretación prejudicial”, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, (Caracas Venezuela), n. 79, 1991, pp. 61 – 76.
- FERNÁNDEZ TOMAS, Antonio: “Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno”, en HUESA VINAIXA, Rosario (Coord.), *Instituciones de derecho comunitario*, (2º Ed). Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, pp. 175 – 242.
- FIGUEROA, A. H.: “Comprehensive tax treaties”, in: International Fiscal Association (ed.): *Double taxation treaties between industrialised and developing countries. The OECD and UN models, A Comparison*. Proceedings of a Seminar Held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association. Kluwer Law and Taxation, 1992, pp. 9 – 14.
- FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Contexto histórico y avances de la integración en la Comunidad Andina”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 13, 2008, pp. 177 – 196.
- FUENTES FERNÁNDEZ, Alfredo: “Situación actual y perspectiva de la Comunidad Andina”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, pp. 361 – 365.

- FUENTES HERNÁNDEZ, Alfredo: “Integración y desarrollo de fronteras en la Comunidad Andina”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 160 – 171.
- FUENTES QUINTANA, Enrique: “El impuesto sobre el volumen de ventas: Perspectivas de una idea fiscal española”, en *Revista Anales de Economía*, 2º época, n. 5. enero-marzo 1964, pp. 3 – 160.
- FUENTES QUINTANA, Enrique: “Política fiscal e integración europea”, en AA.VV.: *España ante la integración económica europea*. Ed. Ariel, Barcelona, España, 1966, pp. 119-139, p. 121.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho administrativo I*, (8º Ed). Ed. Civitas, Madrid, España, 1997.
- GARCÍA FRÍAS, María Ángeles: “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 46, n. 242, 1996, pp. 1019 – 1048.
- GARCÍA-AMADOR, Francisco V.: “Naturaleza y validez de los actos de los órganos subregionales andinos”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 9, n. 21, marzo de 1976, pp. 13 - 46.
- GARZÓN CLARIANA, Gregorio: “Las fuentes del derecho comunitario”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J. (Dir.), *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1993, pp. 23 – 53.
- GODOY, Horacio y GONZÁLEZ ARANA, Roberto: “La crisis de la CAN: El caso de los actores internos”, en *Revista Investigación y Desarrollo*, vol. 17, n. 2, 2009, pp. 350 – 367.
- GOLDMAN, Berthold: “La rapprochement des legislations”, en GANSHOF VAN DER MEERSCH, Walter Jean (Dir.): *Les Nouvelles: Droit des Communautés Européennes*. Ed. Larcier, Bruselas, 1969, pp. 881 – 891.
- GONZÁLEZ CANO, Hugo: “Orientaciones para la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones no tradicionales en los países miembros del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 6, n. 59, junio 1981, pp. 31 – 69.
- GONZÁLEZ VIGIL, Fernando: “Logros y límites de la integración andina: 1898 – 2005”, en *Apuntes: Revista de Ciencias Sociales*, n. 65, 2014, pp. 31 – 60.
- GONZÁLEZ, Darío: “La política tributaria en los países de América Latina”, en GONZÁLEZ, Darío; MARTINOLI, Carlos y PEDRAZA, José Luis (Coords.): *Sistemas tributarios de América latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: España, 2009, pp. 381-531.
- GUERRERO CORDERO, Mauricio: “El régimen común de la inversión extranjera en el Grupo Andino”, en *Revista Derecho de la Integración*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 4, n. 8, abril de 1971, pp. 8 - 33. [Fecha de consulta: 27 de diciembre de 2012]. Disponible en: http://www.iadb.org/intal/intalcdi/Derecho_Integracion/documentos/008-Revista_Completa.pdf

- GUERRERO CORDERO, Mauricio: *Diez años del Grupo Andino: Memorias de un protagonista*, Centro internacional de investigaciones para el desarrollo. Oficina regional para América Latina y el Caribe, Bogotá, 1980.
- GUINAND, Luisa Elena: “De cómo se incorporó el tema ambiental y el desarrollo sostenible en la agenda de integración andina y otras reflexiones”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 136 – 146.
- GUTIÉRREZ ESPADA, Cesáreo: *El sistema institucional de la Unión Europea*, (2º ed.) Ed. Tecnos, Madrid, España, 1993.
- GUY, Isaac: *Manual de derecho comunitario general*, Ed. Ariel S.A., Barcelona, 1985.
- GUZMÁN-BARRÓN SOBREVILLA, César: “El régimen de las empresas multinacionales andinas”, en BREWER CARÍAS, Allan Rondolph (Coord.): *Derecho comunitario andino*, Fondo Editorial PUCP, Lima: Perú, 2003, pp. 209 – 219.
- HUESA VINAIXA, Rosario: “El sistema de fuentes del Derecho comunitario europeo”, en HUESA VINAIXA, Rosario (Coord.), *Instituciones de Derecho comunitario*, (2º Ed). Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, pp. 136 – 174.
- INFORME NEUMARK: “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE”, en *documentación Económica*, n. 53, 1965. [Versión original publicado en Inglés: Neumark Report: “The EEC Reports on tax harmonization: the Report of fiscal and financial committee and the reports of the subgroups A, B and C”, Amsterdam, 1963].
- INTAL, “Información Latinoamericana: Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 1, n. 1, abril 1976, p. 41.
- INTAL: “Documentación: Mandato de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 4, n. 38, julio 1979, pp. 61 – 68.
- INTAL: “Grupo Andino. Comentario”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 2, n. 5, octubre de 1969, pp. 117 – 129
- INTAL: “Información Latinoamericana, ALALC: Definen criterios para evitar la doble tributación”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 4, n. 33, marzo 1979, p. 33.
- INTAL: “Información Latinoamericana: ALALC: Sistemas tributarios”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 3, n. 24, mayo 1978, p. 43.
- INTAL: “Información Latinoamericana: Grupo Andino, Promueven la cooperación entre la JUNAC y la OEA”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 6, n. 63, noviembre 1981, p. 58.
- INTAL: “Información Latinoamericana: Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 5, n. 45-46, abril-mayo 1980, pp. 91 y 92.
- KAUNE ARTEAGA, Wálter: “La acción de incumplimiento ante los jueces nacionales en el contexto del Derecho comunitario”, en VV.AA.: *Memorias XI encuentro de la jurisdicción contencioso administrativo*. Ed. Consejo superior de la Judicatura, Bogotá, Colombia, 2006.

- LAMELAS CASTELLANOS, Nélida; AGUAYO LORENZO, Eva y CANCELO MÁRQUEZ, María Teresa: “Integración y crecimiento económico en la Comunidad Andina: Más allá de la apertura comercial”, en *Revista Galega de Economía*, vol. 14, n. 1 – 2, 2005, pp. 153 – 162.
- LANDA, César: “La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos”, artículo en línea. Lima 12/1/2001. <https://goo.gl/BWNeFr> (Fecha de consulta 12 de julio de 2016).
- LASHERAS MERINO, Miguel Ángel: “La armonización de la fiscalidad directa y la libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro”, en *Hacienda Pública Española (Monografías)*, n. 1, 1990, pp. 97 – 110.
- LAURÉ, Maurice: *Les distorsions économiques d'origine fiscale. Rapport général*, Institut Internationale de Finances Publiques, XII Session, Viena, 1957, pp. 19 y ss.; y,
- LECOURT, Robert: *L'Europe des juges*, Ed. Bruylant, Bruselas, Bélgica, 1976.
- LELEUX, Paul: “Le rapprochement des législations dans la Communauté Économique Européene”, en *Cahiers de Droit Européen*, vol. 4, n. 2, 1968, pp. 129 – 164.
- LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas y actos en la Unión Europea (I)”, en MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: *Instituciones y derecho de la unión europea*, (6º Ed.). Ed. Tecnos, Madrid, España, 2010, pp. 323 – 341.
- LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: “El sistema de normas y actos en la Unión Europea (II)”, en MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: *Instituciones y derecho de la unión europea*, (6º Ed.). Ed. Tecnos, Madrid, España, 2010, pp. 343 – 362.
- LÓPEZ BUSTILLO, Adolfo: “Los primeros cuarenta años de integración andina”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 100 – 114.
- LÓPEZ GONZÁLEZ, José Luis: “Las relaciones entre Derecho comunitario y ordenamiento interno en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en VV.AA.: *La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo, XVI Jornadas de estudio*, vol. I. Ed. Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, España, 1995, pp. 375 – 392.
- LOUIS, Jean-Víctor: *El ordenamiento jurídico comunitario*, (4º Ed). Comisión de las Comunidades Europea, Bruselas, Luxemburgo, 1991.
- LOUIS, Jean-Víctor: *L'Ordre juridique communautaire*, Bruselas, 1979.
- LOZANO, Olga Lucía y ZULUAGA, Sandra: “Del Acuerdo de Cartagena al establecimiento de la Comunidad Andina”, en ESTEVADEORDAL, Antonio y CAROLYN, Robert, (Coord.): *Las Américas sin Barreras: Negociaciones Comerciales de Acceso a mercados*”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2001, p. 143 - 162.
- LUNA CAMPO, Armando: *Elementos de Derecho comunitario: Panorámica de la ALALC y el Pacto Andino*, Ed. Ediciones Jurídicas, Bogotá, 1974.

- MALDONADO LIRA, Héctor: “Preservar la Comunidad Andina: una tarea prioritaria”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 115 – 125.
- MALDONADO LIRA, Héctor: *30 años de integración. Balance y perspectivas*, Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, 1999.
- MALDONADO LIRA, Héctor: *Pacto andino. Mercado de la integración del año 2000*, Ed. Universitaria, Caracas, Venezuela, 1996.
- MALINTOPPI, Antonio: *Les relations entre l'unification et l'harmonisation du droit et la technique de l'unification ou de l'harmonisation par la voie d'accords internationaux*, Unidroit Annuaire, 1967-1968, Tomo II. Ed. Yearbook, Roma, 1969.
- MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑÁN NOGUEAS, Diego Julio: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Ed. Tecnos, Madrid, España, 2004.
- MANGAS MARTÍN, Araceli: “Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J. (Dirs), *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1993, pp. 55 – 96.
- MARTÍ SÁNCHEZ, Jesús Nicolás: “Concepto y ámbito de ‘ordenamiento nacional’ ante las relaciones entre los ordenamientos nacional y comunitario”, en VV.AA.: *La Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo, XVI Jornadas de estudio*, vol. 1, Ed. Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, España, 1995, pp. 427 – 446.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: “La armonización de la imposición directa en las Uniones Económicas: lecciones desde ‘la Unión Europea’”, en *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, n. 5, 2000, p. 223 nota 8.
- MARTÍNEZ LAGE, Santiago: “Las fuentes del Derecho comunitario”, en VV.AA.: *Estudios de Derecho comunitario europeo*. Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, España, 1989, pp. 161 – 184.
- MARTÍNEZ LAGE, Santiago: “Las fuentes del Derecho comunitario”, en *Gaceta Jurídica de la CEE, Serie D*, n. 1, 1985, pp. 51 – 72.
- MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 1993.
- MENDOZA FANTINATO, Guido: “La Comunidad Andina: ¿Una institucionalidad moderna?”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 1, enero - marzo de 1996, pp. 31 – 38.
- MOLINA DEL POZO, Carlos Francisco: *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*, (3º ed.). Ed. Trivium, S.A., Madrid, España, 1997.
- MÓNACO, Riccardo: “Comparaison et rapprochement des législations dans le marché commun européen”, en *Revue Internationale de droit comparé*, vol. 12, n. 1, 1960, pp. 61 – 74;

- MÓNACO, Riccardo: “Las fuentes del Derecho comunitario”, en DÍEZ DE VELAZCO, Manuel (Comp.), *El Derecho de la Comunidad Europea*. Ed. Universidad Internacional Méndez Pelayo, Madrid, España, 1982, pp. 143 – 160.
- MONTAGNIER, Gabriel: “Harmonization fiscale communautaire”, en *Revue trimestrielle de droit européen*, vol. 31, n. 2, avril-juin, 1995, pp. 279 - 311.
- MONTAÑO GALARZA, Cesar: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: El caso del Impuesto al Valor Agregado”, en TROYA JARAMILLO, José Vicente y PALACIOS LAGUIZAMÓN, Isabel (Eds.), *Memorias IV encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Ed. C&M Gráficas, Quito, Ecuador, 2012, pp. 25 – 38.
- MONTAÑO GALARZA, César: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: El caso del Impuesto al Valor Agregado”, en *IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Quito, 2013.
- MORCILLO MORENO, Juana: “Fuentes del Derecho comunitario”, en ORTEGA ÁLVAREZ, Luis (Dir.). *Derecho comunitario europeo*, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 2007, pp. 93 – 119.
- MOREIRO GONZÁLEZ, Carlos J.: “El recurso por incumplimiento”, en MARIÑO MENÉNDEZ, Fernando M. (Dir.), *Derecho procesal comunitario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2001, pp. 93 – 121.
- MORENO LOAYZA, Guadalupe: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena como medio jurídico de solución de controversias*, Ed. TJAC, Quito, Ecuador, 1987.
- MORENO VALERO, Pablo Antonio: *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, ed. Consejo Económico y Social, Madrid, España, 2001.
- MOSLARES GARCÍA, Carlos y TURMO GARUZ, Joaquín: “El proceso de integración andino y las relaciones con la UE y España”, en *Boletín Económico de ICE, Información Comercial Española*, n. 2707, 2002, pp. 39 – 48.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago: “Los principios de articulación de las relaciones entre el Derecho comunitario y el interno y las garantías constitucionales para su aplicación efectiva”, en: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; GONZÁLEZ CAMPOS, Julio Diego y MUÑOZ MACHADO, Santiago (Dirs.): *Tratado de Derecho comunitario europeo (Estudio sistemático desde el Derecho español)*, Tomo I. Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, pp. 503 – 550.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago: *El Estado el Derecho interno y la Comunidad Europea*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1986.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago: *Tratado de Derecho administrativo y Derecho público general*, Tomo I. Ed. Civitas, Madrid, España, 2004.
- NAVARRO LÓPEZ, Pablo Eugenio: “Normas permisivas y clausura de los sistemas normativos”, en *Isonomía, Revistas de Teoría y Filosofía del Derecho*, n. 34, abril – 2011, pp. 109 – 139.

- NOVAK TALAVERA, Fabián: “La Comunidad Andina y su ordenamiento jurídico”, en NOVAK TALAVERA, Fabián (Dir.), *Derecho comunitario andino*. Instituto de Estudios Internacionales, Ed. Fondo Editorial, Lima, 2003, pp. 57 – 100.
- NUN PEICIBOVICI, Bernardo: *Integración Subregional Andina: Estudio sobre el Acuerdo de Cartagena*, Ed. Andrés Bello, Santiago de Chile, 1971.
- ORE LEÓN, José: “La Comunidad Andina: Instituciones y Órganos”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 1, enero - marzo de 1996, pp. 25 – 30.
- ORREGO VICUÑA, Francisco: “La creación de un tribunal de justicia en el Grupo Andino”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 7, n. 15, marzo de 1974, pp. 31 – 45.
- PACHÓN MUÑOZ, Manuel: *Propiedad industrial y Derecho comunitario andino*, Ed. Ediciones legales, Bogotá, Colombia, 1990.
- PARLAMENTO ANDINO: *Parlamento Andino: Quinto período de sesiones ordinarias: 11 al 16 de diciembre de 1985, La Paz, Bolivia*, Ed. Parlamento Andino, La Paz, Bolivia, 1986.
- PARLAMENTO ANDINO: *Parlamento Andino: Quinto período de sesiones ordinarias: 11 al 16 de diciembre de 1985, La Paz, Bolivia*, Ed. Parlamento Andino, La Paz, Bolivia, 1986.
- PEJOVÉS MACEDO, José Antonio: “El sistema de solución de controversias en la Comunidad Andina (CAN)”, Disponible en: <http://ctrc.sice.oas.org/geograph/andina/Macedo.asp>
- PEÑA, Félix: *Estudios sobre procedimientos para solucionar conflictos: Los métodos para la solución de conflictos y para asegurar la vigencia del derecho en procesos de integración económica o de cooperación comercial*, *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 5, n. 11, octubre de 1972, pp. 121 - 131.
- PESCATORE, Pierre: “Aspectos judiciales del ‘acervo comunitario’”, en *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 8, n. 2, 1981, pp. 331 – 366.
- PICO MANTILLA, Galo: *Código de la Comunidad Andina*, 2ª Ed., Ed. Impreseñal Cía. Ltda., Quito, Ecuador, 2008. Edición electrónica gratuita: EUMED.NET. Texto completo disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2006c/196/>
- PICO MANTILLA, Galo: *Documentos básicos de la integración andina*, (2da. Ed.), Ed. Congreso Nacional de Representantes, Quito, Ecuador, 1984.
- PICO MANTILLA, Galo: *Jurisprudencia andina* (2da. Ed.), Ed. Impreseñal Cía. Ltda., Quito, Ecuador, 2009. Edición electrónica gratuita: EUMED.NET. Texto disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009a/490/>
- PICO MANTILLA, Galo: *Temas jurídicos de la Comunidad Andina*. Quito, Ecuador, 2009. Edición electrónica gratuita: EMED.NET. Texto completo disponible en: www.eumed.net/libros/2009d/627/
- PLAZAS VEGA, Mauricio: *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Bogotá – Colombia: Editorial Legis, 2001.

- POPPE ENTRAMBASAGUAS, Hugo: “Las dos etapas de la función jurisdiccional en el Pacto Andino”, en *Informe Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Labores 1986*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1987.
- PRIETO RUIZ, José Javier y CANO PERANCHO, Jessica: “La armonización del IS e IRNR – rentas obtenidas a través de EP”, en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*. Ed. Aranzadi, Navarra, España, 2013, pp. 233 – 272.
- QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: “El acceso a tribunales de justicia supranacionales: Aportes desde la Comunidad Andina y su incipiente ciudadanía comunitaria”, en HERNÁNDEZ RAMOS, Mario, SÁIZ ARNAÍZ, Alejandro, TORRES PÉREZ, Aida y ZELAIA GARAGARZA, Maite (Dir.): *Tribunales en organizaciones de integración: MERCOSUR, Comunidad Andina y Unión Europea*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España, 2012, pp. 101 – 124.
- QUINDIMIL LÓPEZ, Jorge Antonio: *Instituciones y derecho de la Comunidad Andina*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2006.
- RAMÍREZ, José y ARIAS, Diana: “Análisis de las Decisiones 599 y 600”, *Centro de Estudios Fiscales*. Notas Tributarias, n. 2009-02.
- REBOUD, Louis: *Los sistemas fiscales y el mercado común*. Ed. Instituto para la Integración de América Latina, Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1966.
- RIBES RIBES, Aurora: “La residencia de las personas jurídicas en el Derecho comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)”, en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Ed. Aranzadi S.A., Navarra, España, 2013, pp. 159 – 200.
- RIOSECO VÁSQUEZ, Alberto: “El proceso de retiro de Chile del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n. 2, 1978, pp. 317 - 398.
- ROCHE LAGUNA, Irene: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000.
- RODIERE, René: “L’harmonisation des législations européenne dans le cadre de la CEE”, en *Revue trimestrielle de droit européen*, 1965, pp. 336 – 357.
- RODRÍGUEZ CARRIÓN, Alejandro J. y SALINAS DE FRÍAS, Ana: *Bases de Derecho comunitario europeo*, Universidad de Málaga, 2007.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos: “El Derecho comunitario europeo”, en DÍEZ DE VELAZCO, Manuel: *Las organizaciones internacionales*, (13º Ed.). Ed. Tecnos, Madrid, España, 2003.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos: “Tribunales constitucionales y Derecho comunitario”, en VV.AA.: *Hacia un nuevo orden internacional y europeo. Homenaje al profesor M. Díez de Velasco*. Ed. Tecnos, Madrid, España, 1993, pp. 1175 – 1200.
- RODRÍGUEZ PIEDRAHITA, Adrián F. y HERNÁNDEZ, Carmela: “Aspectos de los sistemas tributarios en los países andinos que preocupan a los inversionistas extranjeros”, en:

- VALENCIA, Alexis, BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto fiscal en la integración económica*, SGCAN_BID, Lima: Perú, 2003, pp. 49 – 76.
- ROSALES QUIÑONES, Félix: “El impuesto al valor agregado (IVA) en la Comunidad Andina de Naciones y su incidencia en la normativa tributaria ecuatoriana”, XI Asamblea General de ALAFEC, 22 al 25 de septiembre de 2009, Guayaquil: Ecuador, 2009.
- ROSELL MEDINA, Mónica Roxana: *Marco institucional y seguridad jurídica en la Comunidad Andina*. Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, Perú, 1999.
- RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo: “La armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino”, *Comercio Exterior*, vol. 28, n. 5, 1978, pp. 583-587.
- RUIZ-JARABO COLOMER, Dámaso: *El Juez nacional como Juez comunitario*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1993.
- SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: “El ordenamiento jurídico andino y su Tribunal de Justicia”, en *Revista del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, n. 7, 1985, pp. 5 – 27.
- SAINZ BORGÓ, Juan Carlos: “La salida de Venezuela de la Comunidad Andina”, en *Revista electrónica Politeia*, Instituto de Estudios Políticos, vol. 30, n. 38, junio de 2007. [Fecha de consulta: 14 de enero de 2013]. Disponible en: http://www2.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0303-97572007000100005&lng=es&nrm=iso
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho financiero*, (9º ed.) Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, España, 1991.
- SALAZAR MANRIQUE, Roberto: “Principios básicos en el Derecho Comunitario Andino”, en *Revista Jurídica del Perú*, n. 3, junio - setiembre de 1996, pp. 207 - 223.
- SALAZAR MANRIQUE, Roberto: “Proyecto de reformas al Tratado del Tribunal”, en *Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas*, n. 12, 1996, pp. 128 - 136. Disponible en: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_frontpage&Itemid=1
- SALAZAR MONTOYA, Felipe: “Discurso ante la Cuarta Reunión del Comité de Coordinación Técnica del Sistema de Coordinación Permanente entre los Organismos de la Integración Andina”, (celebrada los días 29 y 30 de octubre de 1987), en JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe Final de la Cuarta Reunión del Comité de Coordinación Técnica del Sistema de Coordinación Permanente entre los Organismos de la Integración Andina*, SCP.IA/CT/IV/Informe Final, Ed. Junta del Acuerdo de Cartagena, Lima, Perú, 1987.
- SALAZAR SANTOS, Felipe: “La personalidad jurídica internacional de la organización creada por el Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Integración Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), n. 84, octubre de 1983, pp. 19 - 43.
- SALAZAR SANTOS, Felipe: “Solución de conflictos en organizaciones interestatales para la integración económica y otras formas de cooperación económica”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 11, n. 28 - 29, noviembre de 1978, pp. 11 – 33.

- SALGADO, Germánico: “El Grupo Andino: Entre dos concepciones de la integración económica”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 84 – 99.
- SALGADO, Germánico: “Integración andina y apertura externa. Las nuevas tendencias”, en *Revista Nueva Sociedad, Democracia y Política en América latina*, n. 125, mayo – junio de 1993, pp. 130 – 137.
- SALMÓN GÁRATE, Elizabeth: “Evolución institucional de la Comunidad Andina: Perspectivas y problemas”, en NOVAK TALAVERA, Fabián (Dir.), *Derecho Comunitario Andino*, Instituto de Estudios Internacionales, Ed. Fondo Editorial, Lima, 2003, pp. 19 – 56.
- SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, Luis Ignacio: “Los tratados constitutivos y el Derecho derivado”, en: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; GONZÁLEZ CAMPOS, Julio Diego y MUÑOZ MACHADO, Santiago (Dir.): *Tratado de Derecho comunitario europeo (Estudio sistemático desde el derecho español)*, Tomo I. Ed. Civitas, Madrid, España, 1986, pp. 313 – 354.
- SANDOVAL, Carlos: “Política fiscal e integración regional. La experiencia del grupo andino”, en Centro de Formación para la Integración Regional (Ed.), *La coordinación de las políticas macroeconómicas en los procesos de integración*, DT 06/1994, Montevideo: Uruguay, 1994, pp. 97-104.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús: *La no discriminación fiscal. Su análisis en el Derecho internacional. La OCDE, el GATT y la OMC, los tratados regionales (Pacto Andino, Mercosur, Nafta, et.), el Derecho comunitario europea, el Derecho comparado y el Derecho español*. Ed. Editores de Derecho Reunidas EDERSA, España, 2001.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Fundamentos de Derecho administrativo*, vol. I. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, España, 1988.
- SCHWARTZ, Ivo E.: “De la conception du rapprochement des legislations dans la CEE”, en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1967, pp. 238 – 268.
- SEVILLA SEGURA, José V.: “Principios de armonización fiscal en la C.E.E.”, en *Revista Hacienda Pública Española*, n. 6/7, 1970, pp. 103 – 120.
- SHOUP, Carl: “Aspects Financiers et Fiscaux de l’integration economique Internationale”, en *Travaux de l’Institute Intenational de Finances Publiques*, Francfort, 1953, Ed. W.P. Van Stockum, La Haya, 1953, pp. 89 – 118.
- SHOUP, Carl: *Fiscal harmonization in Common Markets*, Vol. 1 y 2. Ed. Columbia University Press, New York, 1967.
- SHOUP, Carl: *Hacienda pública*. Ed. Instituto de estudios fiscales, Madrid, España, 1980.
- SIERRALTA RÍOS, Aníbal: “Los mecanismos de solución de controversias en la Comunidad Andina de Naciones: Desarrollo, tendencias y desafíos del comercio internacional”, 2005. [Fecha de consulta: 26 de junio de 2013]. Disponible en: http://www.eclac.cl/brasil/noticias/paginas/2/22962/SIERRALTA-MECANISMOS_SOLUCIÓN_CONTROVERSIAS_COMUNIDAD.pdf

- SIJBREN, Cnossen, y SHOUP, Carl: “Cordination of Value-added taxes” en SIJBREN, Cnossen (Dir.): *Tax coordination in the European Community*, Deventer, Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987.
- SILVA DE LAPUERTA, Rosario: *El procedimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, (2da. ed.), Ed. La Ley, Madrid, España, 1993.
- SOLARES GAITE, Alberto: *Integración: Teoría y Procesos. Bolivia y la Integración*, La Paz, Bolivia, 2010. Edición electrónica gratuita. Texto completo disponible en: www.eumed.net/libros/2010e/814/
- STEFANI, Giorgio: “Per una teoría tributaria dell’integrazioni económica internazionale”, en *Revista di Politica Economica*, Vol. 50, n. 1, 1960, pp. 37-84.
- TANGARIFE TORRES, Marcel y LLERAS DE LA FUENTE, Carlos: *Derecho de la integración en la Comunidad Andina*. Ed. Baker & McKenzie, Bogotá, Colombia, 2002.
- TINBERGEN, Jan: “Les distortions et leur correction”, en *Revue d’Economie Politiques*, Paris, Tomo LXVIII, 1958, pp. 256 - 263.
- TINBERGEN, Jan: *Report on the problems raised by different turnover tax systems applied within the Common Market*, European Coal and Steel, Luxemburg, 1953.
- TORRES FERNÁNDEZ, M^a Jesús: “Reflexión sobre el futuro impuesto sobre sociedades en Europa: Retos de armonización y la BICIS”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, n. 3, 2012, pp. 63 – 103.
- TOWNSEND EZCURRA, Andrés: “La nación de repúblicas: Proyecto latinoamericano de Bolívar”, en *Revista de la Integración*, 40 años de integración andina, avances y perspectivas, n. 4, junio 2009, pp. 55 – 75.
- TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “El Derecho andino: Una sistematización jurídica para la supervivencia de la Comunidad Andina de Naciones”, en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Cerio*, n. 57. Universidad de Valencia, España, 2006, pp. 35 – 75.
- TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: “Los pilares jurídicos de la Comunidad Andina: ¿Elementos decisivos para su supervivencia?”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, pp. 317 – 346.
- TREMOLADA ÁLVAREZ, Eric: *El Derecho andino en Colombia*, (número 31 de Serie Pre Textos). Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, 2006, pp. 36 – 73.
- TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Informe sobre la situación actual del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena enviado a los representantes de los Países Miembros y a los órganos comunitarios por el Presidente del Tribunal”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria de 1989*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1990.
- TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Reformas al Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria 1992*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1993.

- TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. 1984-1988*. vol. I, Ed. BID – INTAL, Buenos Aires, Argentina, 1994, pp. 1 – 124.
- TROCONIS VILLARREAL, Moisés: “Introducción al estudio de la solución jurisdiccional de las controversias en la Comunidad Andina”, en FEBRES FAJARDO, Carlos Eduardo (Coord.), *El Derecho internacional en tiempos de globalización: El Derecho internacional privado*, Tomo I, Ed. Editorial Venezolana C. A., Mérida, Venezuela, 2005, pp. 21 – 57.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente: “La fiscalidad internacional de la Comunidad Andina”, en UCKMAR, Víctor (Coord.): *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá: Colombia, 2003, pp. 363 – 392.
- TURINA, Alessandro: “Corte di Giustizia europea ed imposte dirette: un anno di giurisprudenza tra conferme ed approdi innovative – rassegna”, en *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, n. 2, 2010, pp. 847 – 860.
- TURINA, Alessandro: “Fiscalità diretta e interpretazione uniforme del diritto dell’Unione: Rassegna di recenti approdi della Corte di Giustizia”, en *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, n. 2, 2011, pp. 495 – 507.
- URIBE RESTREPO, Fernando: “El tribunal andino de justicia”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria de 1989*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1990.
- URIBE RESTREPO, Fernando: “El tribunal andino y la solución de controversias”, en *Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Memoria 1992*, Ed. Imprese, Quito, Ecuador, 1993.
- URIBE RESTREPO, Fernando: *El derecho de la integración en el Grupo Andino*, Ed. Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Quito, Ecuador, 1990.
- URIBE RESTREPO, Fernando: *El Derecho de la integración en el Grupo Andino*. Ed. Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Quito, Ecuador, 1997.
- URQUIZU CAVALLÉ, ÁNGEL: “Hong Kong como plataforma de inversión hacia china. El principio de territorialidad y la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Quincena Fiscal de Aranzadi*, n. 20, 2012, pp. 63 – 108.
- URQUIZU CAVALLÉ, Ángel: “La red de Convenios bilaterales suscritos por España como plataforma de inversión entre América Latina y terceros países”, en *Quincena Fiscal de Aranzadi*, n. 15-16, 2011, pp. 111 – 165.
- URTEAGA GOLDSTEIN, Clara: “Integración económica y armonización de los sistemas y administraciones tributarias”, en *Fortalecimiento de la Capacidad de la Administración Tributaria*, conferencia Técnica del CIAT, Nápoles, Italia, 19 al 22 de octubre de 2009.
- VACCHINO, Juan Mario: “Presentación”, en SÁCHICA APONTE, Luis Carlos: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Ed. Instituto para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1985.
- VALENCIA HERRERA, Sara y LONDOÑO, Jaime Alberto: “Coordinación de políticas económicas en los procesos de integración”, en *Revista Ecos de Economía*, n. 17, octubre de 2003, pp. 131 - 150.

- VALENCIA MORENO, Alexis: *Impacto jurídico de la vigencia de las Decisiones 599 y 600*. Informe final.
- VECCHIO, S.: “L’armonizzazione della fiscalità nell’Unione Economica Europea, in vista del 1993”, en *Revista Tributi*, n. 5, 1991.
- VEGA MONCOROA, Isabel: *La armonización fiscal del I.V.A. y el logro del mercado interior*, Centro de Documentación Europea de la Universidad de Valladolid, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, 1991.
- VELA ORBEGOZO, Bernardo: “La encrucijada del proceso andino de integración”, en *Revista OASIS: Observatorio de Análisis de los Sistemas Internacionales*, n. 12, 2007, pp. 425 – 432.
- VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis: *Integración regional y armonización tributaria: Desafíos y experiencias en América Latina*, Inter-American Development Bank, 2007.
- VENDRELL, Francisco José: “La organización del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 8, n. 18 - 19, marzo y julio de 1975, pp. 59 - 79.
- VIAL, Joaquín: “Efectos fiscales de la política de comercio exterior”, en: VALENCIA, Alexis; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto Fiscal en la Integración Económica*, SGCAN-BID, Lima: Perú, 2003, pp. 11 – 21.
- VIGIL TOLEDO, Ricardo: “El reflejo de la jurisprudencia europea en los fallos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina: Aspectos teóricos y pragmáticos”, en HERNÁNDEZ RAMOS, Mario, SÁIZ ARNAÍZ, Alejandro, TORRES PÉREZ, Aida y ZELAIA GARAGARZA, Maite (Dir.): *Tribunales en organizaciones de integración: MERCOSUR, Comunidad Andina y Unión Europea*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España, 2012, pp. 215 – 235.
- VILÀ COSTA, Blanca y CIENFUEGOS MATEO, Manuel: “Ordenamiento jurídico comunitario: Características”, en ABELLÁN HONRUBIA, Victoria y VILÀ COSTA, Blanca (Dir.): *Lecciones de Derecho comunitario europeo*, (6º Ed.). Ed. Ariel, Barcelona, España, 2011, pp. 127 - 172.
- VILABOY LOIS, Lotario: “El sistema judicial comunitario”, en MARIÑO MENÉNDEZ, Fernando M. (Dir.), *Derecho procesal comunitario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2001.
- VILLAGRÁN KRAMER, Francisco: “Sistematización de la estructura jurídica del Acuerdo de Cartagena”, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 6, n. 12, marzo de 1973, pp. 11 - 34.
- VILLELA, Luis y BARREIX, Alberto: *Taller técnico: Impacto fiscal de la integración económica*, INTAL, Buenos Aires: Argentina, 2003.
- VON DER GROEBEN, Hans: *Armonizzazione Fiscale e Integrazione europea*, Documenti delle Comunità Europea, 1968.

- VV.AA.: *La equidad fiscal en los países andinos*, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington: EE.UU. 2006.
- WÄGENBAUR, M. Rolf: “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, en *Revista Revue de Science Financière*, n. 1, janvier – mars 1975, pp. 5 – 23.
- WAGNER TIZÓN, Allan: “35 años de integración andina: Logros y desafíos en la perspectiva de un nuevo diseño estratégico”, en CÁRDENAS RIVERA, Miguel Eduardo (Cor.), *El futuro de la integración andina*, Ed. CEREC-FESCOL, Bogotá, Colombia, 2004, pp. 1 – 28.
- YOUNES MORENO, Diego: *Derecho constitucional colombiano: Las relaciones internacionales*, (6ª Ed.). Ed. Gustavo Ibáñez, Bogotá, Colombia, 2005.
- ZELADA CASTEDO, Alberto: “El control de la legalidad, la solución de controversias y la interpretación uniforme del derecho común en el esquema de integración del Grupo Andino”, en VV.AA.: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 1985.
- ZOLEZZI MÖLLER, Armando: “Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal”, *Documento de Trabajo, Ministerio de Economía y Finanzas*. Lima: Perú, 2001.
- ZWEIGERT, Konrad: “Influencia del Derecho comunitario europeo en los órdenes jurídicos de los Estados que integran la Comunidad Europea”, en *Boletín Mexicano de Derecho comparado*, n. 6, 1969, pp. 625 – 675.
- FALCÓN y TEELA, Ramón: *Introducción al Derecho Financiero de las Comunidades Europeas*. Ed. Civitas, Madrid, España, 1988.

Documentos de la Comunidad Andina

- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Armonización de políticas macroeconómicas en el Grupo Andino”, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 18, n. 192, agosto 1993, pp. 41 – 52.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Evaluación de la marcha del proceso de integración”, JUN/di, 195, de 25 de marzo de 1976, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 1, n. 7, octubre 1976, pp. 75-81.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: “Plan de acción del Grupo Andino para el trienio 1977-79”, COM/XXII/di 1, de 10 de marzo de 1977, en *Revista Integración Latinoamericana*, vol. 2, n. 16, agosto 1977, pp. 53-58.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Bases de un tratado de creación del tribunal de justicia del Acuerdo de Cartagena*, anexo de COM/X-E/di 5, del 12 de diciembre de 1972, en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 6, n. 13, julio de 1973, pp. 148 - 150.

- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Estado de situación de los subsidios a las exportaciones intrasubregionales de bienes derivados de la aplicación de incentivos tributarios a las exportaciones y de regímenes aduaneros*. COM/RA/dt 8, de 31 de mayo de 1995.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Historia Documental del Acuerdo de Cartagena*, INTAL. Buenos Aires, Argentina, 1974.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe de la Junta a la Comisión sobre le Tribunal Andino de Justicia*, COM/XXV/di 6, de 23 de octubre de 1978.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe de la Junta sobre el establecimiento de un órgano jurisdiccional del Acuerdo de Cartagena*, COM/X-E/di 5, del 12 de diciembre de 1972 (numeral 4 del Acta final – COM/VI-E), en *Revista Derecho de la Integración, Revista Jurídica Latinoamericana*, Instituto Para la Integración de América Latina (INTAL), Banco Interamericano de Desarrollo, vol. 6, n. 13, julio de 1973, pp. 135 - 148.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe final. Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión*. COM/RA/Informe Final, 1 de junio de 1995.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe final. Segunda Reunión de Representantes Alternos previa al Sexagésimo octavo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión*, COM/LXVIII/RA-II/Informe Final, 1 de julio de 1996.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe sobre el proceso y estado actual de la discusión del Proyecto de Tratado para la creación del Tribunal Andino de Justicia (Proyecto N° 43/Rev. 2 de la Junta)*, JUN/di 355, Lima, 16 de junio de 1977.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe sobre los avances de los estudios sobre armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales*. COM/LXX-E/di 8, de 9 de julio de 1993.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Informe sobre los avances de los estudios sobre armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales*. COM/LXX-E/di 8/Rev. 1, de 3 de agosto de 1993.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: JUN/Propuesta 273, de 30 de mayo de 1995. *Propuesta de la Junta sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de los Países miembros del Grupo Andino*.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Propuesta de la Junta sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos las exportaciones de los Países miembros del Grupo Andina*. JUN/Propuesta 273/Rev. 1, de 1 junio de 1995.
- JUNTA DEL ACUERDO DE CARTAGENA: *Resumen del tratamiento a los impuestos indirectos a las exportaciones en el Grupo Andino*. JUN/di 1626, de 31 de mayo de 1995.
- SECRETARÍA GENERAL: “Acervo histórico normativo y perspectivas de las relaciones entre los Países Miembros de la Comunidad Andina y Venezuela”, SG/dt 347 de 28 de junio de 2006.

- SECRETARÍA GENERAL: “Ayuda memoria: Resumen aspectos jurídicos derivados de la denuncia del Acuerdo de Cartagena por parte de Venezuela”, SG/dt 356 de 2 de agosto de 2006.
- SECRETARÍA GENERAL: “Composición y funcionamiento de los Consejos, Comités y Grupos de la Comunidad Andina”, *Documentos informativos*, SG/di 962, de 7 de octubre de 2011.
- SECRETARÍA GENERAL: “Consideraciones jurídicas de la denuncia del Acuerdo de Cartagena por parte de Venezuela y sobre la protección del acervo histórico de las relaciones entre los Países Miembros de la Comunidad Andina”, SG/dt 341 de 3 de mayo de 2006.
- SECRETARÍA GENERAL: “El impacto fiscal para los países andinos del ALCA”, en: VALENCIA, Alexis; BARREIX, Alberto Daniel y VILLELA, Luis (Eds.): *Impacto Fiscal en la Integración Económica*, SGCAN-BID, Lima: Perú, 2003, pp. 23 – 47.
- SECRETARÍA GENERAL: “Informe de relatoría de actividades de la Secretaría General de la Comunidad Andina ante el Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Organismos de Planeación Económica. SG/di 115, 21 de octubre de 1998.
- SECRETARÍA GENERAL: Acta: Periodo Ciento Catorce de Sesiones Extraordinarias de la Comisión, 25 y 26 de junio de 2003, Quirama – Colombia.
- SECRETARÍA GENERAL: Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación en los Países andinos”. SG/dt 77, de 3 de noviembre de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: Anteproyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40 sobre doble tributación. SG/dt 139, de 19 de noviembre de 2001.
- SECRETARÍA GENERAL: Anteproyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40 sobre doble tributación. SG/dt 139/Rev. 1, de 22 de julio de 2002.
- SECRETARÍA GENERAL: Armonización de impuestos indirectos en los Países miembros de la Comunidad Andina: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) - documento preliminar. SG/dt 200, de 20 de febrero de 2003.
- SECRETARÍA GENERAL: Armonización de políticas macroeconómicas en la Comunidad Andina: Una primera aproximación. SG/di 58, 19 de marzo de 1998.
- SECRETARÍA GENERAL: Armonización para Colombia de las Decisiones 599 y 600 de 2004. Estudio comparativo (Informe técnico). SG/di 903, de 24 de septiembre de 2008.
- SECRETARÍA GENERAL: Balance de una gestión. Agosto 1997 – 2002. SG/di 466, de 11 de octubre de 2002.
- SECRETARÍA GENERAL: Compromisos de los Periodos ochenta y siete de Sesiones Ordinarias, ciento quince y ciento dieciseis de Sesiones Extraordinarias de la Comisión. COM/LXXXVIII/dt 2, 19 de abril de 2004, 0.6.
- SECRETARÍA GENERAL: Comunidad Andina: Avances y perspectivas. Informe de la Secretaría General de la Comunidad Andina 2005 – 2006. SG/di 800, de 15 de setiembre de 2006.

- SECRETARÍA GENERAL: Comunidad Andina: Impuestos Indirectos. SG/di 252, de 14 de julio de 2000.
- SECRETARÍA GENERAL: Condiciones para la armonización tributaria en los países andinos en lo que atañe a los impuestos indirectos. SG/dt 73, de 11 de octubre de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: *Convergencia macroeconómica andina 2011*, Ed. Pull Creativo S.R.L., Lima, Perú, 2012.
- SECRETARÍA GENERAL: Cumplimiento de las Directrices del XI Consejo Presidencial Andino (Acta de Cartagena). SG/dt 79-1999, de 2 de diciembre de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: *Declaración Final de la Primera Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y responsables de planeación económica de los Países Miembros de la Comunidad Andina*. Quito, 3 de marzo de 1998.
- SECRETARÍA GENERAL: *Documentos de las reuniones del Consejo Presidencial Andino: 1989 – 2002*. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/public/Presidentes.pdf>
- SECRETARÍA GENERAL: *Documentos informativos de la Comunidad Andina*, SG/di 962 de 7 de octubre de 2001. [Fecha de consulta: 25 de febrero de 2013]. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=120&tipo=SA&title=instancias-asesoras>.
- SECRETARÍA GENERAL: Estudio del impacto legal y económico de la implementación de las Decisiones 599 y 600 de la Comunidad Andina: Caso Ecuador (Informe final de consultoría). SG/di 902, de 24 de septiembre de 2008.
- SECRETARÍA GENERAL: Evaluación del cumplimiento de los compromisos adoptados en el XI Consejo Presidencial Andino (Acta De Cartagena). SG/dt 93, de 24 de abril de 2000.
- SECRETARÍA GENERAL: Guía para la presentación de los trabajos de los expertos sobre tributación indirecta. Lima, Perú.
- SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento y examen de la vigencia de las Decisiones adoptadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina*. SG/dt 387, 13 de abril de 2007.
- SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento y examen de la vigencia de las decisiones adoptadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina*. SG/dt 387/Rev. 1, de 1 de mayo de 2007 (5.11).
- SECRETARÍA GENERAL: *Identificación de normas de difícil cumplimiento y examen de la vigencia de las decisiones adoptadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina*. SG/dt 387/Rev. 2, de 21 de diciembre de 2007 (5.11).
- SECRETARÍA GENERAL: *II Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de los Países Miembros*. Santafé de Bogotá, 24 de octubre de 1998.

- SECRETARÍA GENERAL: Implicaciones legales y económicas de la implementación en el Perú de las Decisiones 599 y 600 (Informe técnico). SG/di 904, de 24 de septiembre de 2008.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe al VII Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica Sobre el Avance en el Programa de Trabajo. SG/CAMHBC/VII/di 1, 8 de marzo de 2004 (0.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe anual de la Secretaría General de la Comunidad Andina. Informe de labores junio 2008 – junio 2009. SG/di 924, de 17 de julio de 2009.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe anual de la SGCA. Informe de labores julio 2010 – julio 2011. SG/di 958, de 9 de agosto de 2011.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de actividades de la secretaría general de la comunidad andina (Correspondiente a 1998). SG/di 169, de 18 de mayo de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de actividades de la SGCA (julio de 2001 – junio de 2002). SG/di 429, de 5 de julio de 2002.
- SECRETARÍA GENERAL: informe de actividades de la SGCA (junio 1999 – mayo 2000). SG/di 241, de 23 de mayo de 2000.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de Gestión del Secretario General de la Comunidad Andina Periodo 2007 – 2008. SG/ di 919, de 23 de marzo de 2009.
- SECRETARÍA GENERAL: *Informe de gestión, mayo 2010 – febrero 2013*, Lima, Perú, 2013.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Cuarta Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 17-19 de septiembre de 2003. SG/REG.AI/IV/Informe, de 24 de septiembre de 2003.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Quinta Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 9-11 de diciembre de 2003. SG/REG.AI/V/Informe, de 12 de diciembre de 2003 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General a la Comisión sobre doble tributación. Documento presentado al LXXIX Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión de 29 de marzo de 2001. COM/LXXIX/di 3, 7 de marzo de 2001, 1.2.2.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General de la Comunidad Andina al Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica. SG/dt 57 1999, de 6 de mayo de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General de la Comunidad Andina ante el XXX Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores en reunión ampliada con la Comisión. Informe de labores junio 2007 – mayo 2008. SG/di 889, 16 de junio de 2008.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General sobre el estado de la situación de temas prioritarios de competencia de la Comisión. SG/di 959, de 18 de agosto de 2011.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Secretaría General sobre el estado de la situación de temas prioritarios de competencia de la Comisión. SG/di 969, de 25 de noviembre de 2001.

- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Segunda Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. SG/REG.AI/II/Informe, de 24 de junio de 2003 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Sexta Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 16 de febrero de 2004. SG/REG.AI/VI/Informe, de 27 de marzo de 2004 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la SG sobre el estado de situación de temas prioritarios de la Comisión al 29 de octubre de 2012. SG/di 988, de 29 de octubre de 2012.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la SGCA sobre los avances en el cumplimiento de las Directrices dadas por el XI Consejo Presidencial Andino. SG/di 212, de 2 de diciembre de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de la Tercera Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. 4-6 de agosto de 2003. SG/REG.AI/III/Informe, de 8 de agosto de 2003.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de labores julio 2011 – julio 2012. Informe anual de la SGCA. SG/di 989, de 29 de noviembre de 2012.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe de los avances en la agenda de trabajo del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planificación Económica de la Comunidad Andina. SG/di 253, de 17 de julio de 2000.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe Final: Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión, 14 y 15 de julio de 1999. COM/RA/FINAL INFORME, 15 de julio de 1999.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe final: Reunión de Representantes Alternos ante la Comisión, 2 de febrero de 2000. COM/RA/INFORME FINAL, 2 de febrero de 2000, 1.2.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe I Reunión de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos. SG/REG.AI/I/Informe, de 28 de abril de 2003 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe Octava Reunión por videoconferencia de Expertos Gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos, 1 de julio de 2004, Lima Perú. SG/REG.AI/VIII/Informe, 1 de julio de 2004 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe seminario regional sobre armonización de impuestos indirectos, 22-23 de julio de 2009. SG/SEM.AII/INFORME, DE 23 de julio de 2009 (D.3.1).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe Séptima Reunión de Expertos Gubernamentales para la Armonización de Impuestos Indirectos, 3, 4 y 5 de mayo de 2004, Lima – Perú. SG/REG.AI/VII/Informe, de 6 de mayo de 2004 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe Séptima Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina. 31 de marzo de 2004, Lima – Perú. SG/CAMHBC/VII/ACTA/Rev. 2, 12 de abril de 2004 (0.2).

- SECRETARÍA GENERAL: Informe sobre el Proyecto de armonización de impuestos indirectos. A la Sexta Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina. 26 de junio de 2003, Bogotá – Colombia. SG/CAMHBC/VI/dt 2, 3 de junio de 2003 (0.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe sobre la entrada en vigencia del proyecto de Decisión Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos al valor agregado. SG/di 619, de 30 de abril de 2004 (0.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe: Armonización impuestos indirectos. Octava Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina, 11 de julio de 2004, Quito – Ecuador. SG/CAMHBC/VIII/di 1/Rev. 2, 2 de julio de 2004 (0.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe: Primera Reunión de Expertos Gubernamentales sobre doble tributación, 13 y 14 de abril de 2000. SG/REG:DT/I/INFORME, 14 de junio de 2000, 3.1.1.
- SECRETARÍA GENERAL: Informe: Reunión de Viceministros y Directores de Administración Tributaria, 17 de febrero de 2004, Lima – Perú. SG/VM.DAT/INFORME, 19 de febrero de 2004 (0.2.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Informe: Segunda Reunión de Expertos Gubernamentales sobre doble tributación, 26 de agosto de 2002. SG/REG:DT/II/INFORME, 27 de agosto de 2002, 3.1.1.
- SECRETARÍA GENERAL: IV Reunión Ordinaria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica. Lima, 8 de junio de 2000.
- SECRETARÍA GENERAL: *Nota de prensa*, 25 de agosto de 1999. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/prensa/notas/nprensa25-08-99.htm>
- SECRETARÍA GENERAL: Novena reunión ordinaria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina, 17 de julio de 2005. SG/CAMHBC/IX/ACTA, 17 de julio de 2005 (3.20.39).
- SECRETARÍA GENERAL: Novena reunión por videoconferencia de expertos gubernamentales para la armonización de impuestos indirectos, 19 de mayo de 2005, Lima – Perú. SG/REG.AI/IX/INFORME, 9 de junio de 2005.
- SECRETARÍA GENERAL: Octava Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina. 11 de julio de 2004, Quito, Ecuador. SG/CAMHBC/VIII/ACTA/Rev. 1, 19 de julio de 2004 (0.2).
- SECRETARÍA GENERAL: Programa de trabajo de la SGCA (enero – diciembre 2013). SG/di 991, de 11 de diciembre de 2012.
- SECRETARÍA GENERAL: Programa de trabajo de las SGCA (agosto 2011 – julio 2012). SG/di 971, de 25 de enero de 2012.

SECRETARÍA GENERAL: Propuesta de la Secretaría General sobre régimen común para evitar la doble tributación. SG/Propuesta 81, de 18 de septiembre de 2002.

SECRETARÍA GENERAL: Propuesta de la Secretaría General sobre régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. SG/Propuesta 81/Rev. 1, 27 de abril de 2004, 0.2.2.

SECRETARÍA GENERAL: Proyecto de Decisión: Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos de sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. SG/Propuesta 157, del 18 de julio de 2005.

SECRETARÍA GENERAL: Reunión preparatoria del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales, Planeación y Gerentes Economía de la Comunidad Andina. SG/RP. CAMHBC/di 2, 26 DE ABRIL DE 2000, 3.1.1.

SECRETARÍA GENERAL: Secretaría General de la Comunidad Andina. Informe de Gestión enero 2007 – mayo 2010. SG/di 940, de 17 de mayo de 2010.

SECRETARÍA GENERAL: Sexta Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de la Comunidad Andina. 26 de junio de 2003, Bogotá – Colombia. SG/CAMHBC/VI/ACTA/Rev. 1, 3 de julio de 2003 (0.2).

SECRETARÍA GENERAL: SGCA – Balance de una gestión – agosto 1997 – 2002. SG/di 466, de 11 de octubre de 2002.

SECRETARÍA GENERAL: Texto consensuado por los delegados de los Países miembros: Régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. SG/dt 219, 10 de junio de 2003, 0.2.

Tratados

Tratados Constitutivos del Acuerdo de Cartagena:

Acuerdo de Integración Subregional (Acuerdo de Cartagena), de 26 de mayo de 1969, en vigor desde el 16 de octubre de 1969.

Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, de 28 de mayo de 1979, en vigor desde 19 de mayo de 1983.

Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, de 28 de mayo de 1996, en vigor desde el 25 de agosto de 1999.

Tratados de Adhesión y denuncia del Acuerdo de Cartagena:

Instrumento Adicional al Acuerdo de Cartagena para la adhesión de Venezuela, de 13 de febrero de 1973, en vigor desde el 31 de diciembre de 1973.

Protocolo Adicional al Acuerdo de Cartagena relativo al Retiro de Chile del Acuerdo, de 5 de octubre de 1975, en vigor desde el 30 de octubre de 1976.

Protocolos modificatorios del Acuerdo de Cartagena:

Protocolo de Lima Adicional al Acuerdo de Cartagena, de 30 de octubre de 1976,

Protocolo de Arequipa Adicional al Acuerdo de Cartagena, de 21 de abril de 1978,

Protocolo de Quito Modificadorio el Acuerdo de Cartagena, de 12 de mayo de 1987, en vigor desde el 25 de mayo de 1988;

Protocolo de Trujillo Modificadorio del Acuerdo de Cartagena, de 10 de marzo de 1996, en vigor desde el 3 de junio de 1997;

Protocolo de Sucre Modificadorio del Acurdo de Cartagena, de 25 de junio de 1999, en vigor desde el 14 de abril de 2003;

Protocolo de Cochabamba Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, de 28 de mayo de 1996, en vigor desde el 25 de agosto de 1999.

Tratado Constitutivo del Parlamento Andino, de 25 de octubre de 1979, en vigor en enero de 1984.

Protocolo Adicional al Tratado Constitutivo del Parlamento Andino, de 23 de abril de 1997.

Protocolo Adicional al Tratado Constitutivo del Parlamento Andino sobre Elecciones Directas y Universales de sus Representantes, de 23 de abril de 1997

Decisiones del CAMRE y de la Comisión

Decisión 1, de 25 de octubre de 1969, de Designación del Acuerdo de Integración Subregional con el nombre de “Acuerdo de Cartagena”.

Decisión 11, de 13 de marzo de 1970, de Participación de observadores en las reuniones de la Comisión.

Decisión 13, de 17 de julio de 1970, de Participación de Venezuela en las Reuniones relacionadas con el proceso de integración subregional.

Decisión 21, de 31 de diciembre de 1970, de Participación de Venezuela en las reuniones relacionadas con el proceso de integración subregional.

Decisión 22, de 31 de diciembre de 1970, de Mecanismo y procedimientos para la armonización de políticas y coordinación de planes de desarrollo de los Países miembros.

Decisión 24, de 31 de diciembre de 1970, de Régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

- Decisión 35, de 10 de marzo de 1971, de Creación de un grupo de trabajo integrado por representantes de los Países miembros y de Venezuela.
- Decisión 37, de 24 de junio de 1971, de Ajustes al margen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías.
- Decisión 37-A, de 17 de julio de 1971, de Modificación del artículo 1 de la Decisión 37.
- Decisión 40, de 16 de noviembre de 1971, de Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros y del Convenio Tipo para la celebración de Acuerdos sobre doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.
- Decisión 45, de 18 de diciembre de 1971, de Normas para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencias dentro la Subregión.
- Decisión 46, de 18 de diciembre de 1971, de Régimen uniforme de la empresa multinacional y reglamento de tratamiento aplicable al capital subregional.
- Decisión 56, de 20 de agosto de 1972, de Transporte internacional por carretera.
- Decisión 70, de 13 de febrero de 1973, de Condiciones para la adhesión de Venezuela al Acuerdo.
- Decisión 85, de 5 de junio de 1974, de Propiedad industrial.
- Decisión 94, de 14 de diciembre de 1975, de Sistema troncal andino de carreteras.
- Decisión 102, de 30 de octubre de 1976, de Cese de Chile de los derechos y obligaciones derivados del Acuerdo de Cartagena.
- Decisión 117, de 17 de febrero de 1977, de Codificación del Acuerdo de Cartagena.
- Decisión 120, de 13 de septiembre de 1977, de Programa sectorial de desarrollo de la industria automotriz.
- Decisión 147, de 7 de septiembre de 1979, de Codificación del Acuerdo de Cartagena.
- Decisión 169, de 18 de marzo de 1982, de Empresas Multinacionales Andinas.
- Decisión 175, de 28 de enero de 1983, de Creación del Consejo Consultivo Andino.
- Decisión 176, de 28 de enero de 1983, de Creación del Consejo Consultivo Laboral Andino.
- Decisión 182, de 25 de julio de 1983, de Sistema andino “José Celestino Mutis” sobre agricultura, seguridad alimentaria y conservación del ambiente.
- Decisión 184, de 19 de agosto de 1983, de Estatuto del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.
- Decisión 187, de 30 de septiembre de 1983, de Modificación de la Decisión 175.
- Decisión 188, de 30 de septiembre de 1983, de Modificación de la Decisión 176.

- Decisión 230, de 11 de diciembre de 1987, de Normas para prevenir o corregir las prácticas que puedan distorsionar la competencia dentro de la subregión. Sustitución de la Decisión 45.
- Decisión 234, de 11 de diciembre de 1987, de Presupuesto del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena para el año 1988.
- Decisión 236, 15 de julio de 1988, de Codificación del Acuerdo de Cartagena.
- Decisión 244, 16 de diciembre de 1988, de Sustitución de la Decisión 169 sobre Empresas Multinacionales Andinas.
- Decisión 257, de 28 de noviembre de 1989, de Transporte internacional de mercancías por carretera.
- Decisión 258, de 13 de febrero de 1990, de Instrumentación del Diseño estratégico en el sector comercio.
- Decisión 281, de 21 de marzo de 1991, de Instrumentación de la Profundización del Diseño estratégico en el sector comercio. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 1 – 3.
- Decisión 283, de 21 de marzo de 1991, de Normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por prácticas de *dumping* o subsidios. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 6 – 11.
- Decisión 284, de 21 de marzo de 1991, de Normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por restricciones a las exportaciones. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 11 – 13.
- Decisión 285, 21 de marzo de 1991, de Normas para prevenir o corregir las distorsiones en la competencia generadas por prácticas restrictivas de la libre competencia. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 14 – 17.
- Decisión 289, de 21 de marzo de 1991, de Transporte internacional de pasajeros por carretera. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 29 – 37.
- Decisión 292, de 21 de marzo de 1991, de Régimen uniforme para empresas multinacionales andinas. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de abril de 1991, núm. 80, pp. 48 – 52.
- Decisión 301, de 12 de julio de 1991, de Instrumentación de la profundización de la integración andina en el sector comercio. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 24 de julio de 1991, núm. 85, pp. 1 – 2.
- Decisión 311, de 8 de noviembre de 1991, de Régimen común sobre propiedad industrial. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 12 de diciembre de 1991, núm. 96, pp. 1 – 16.
- Decisión 313, de 6 de febrero de 1992, de Régimen común sobre propiedad industrial. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 14 de febrero de 1992, núm. 101, pp. 1 – 15.
- Decisión 323, de 25 de agosto de 1992, de Comisión de Alto Nivel sobre Competencia. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de agosto de 1992, núm. 114, pp. 2 – 3.

- Decisión 324, de 25 de agosto de 1992, de Arancel externo común, Programa de liberación e incentivos a las exportaciones intrasubregional. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de agosto de 1992, núm. 114, pp. 3 – 4.
- Decisión 330, de 22 de octubre de 1992, de Eliminación de subsidios y armonización de incentivos a las exportaciones intrasubregionales. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 30 de octubre de 1992, núm. 120, pp. 1 – 4.
- Decisión 335, de 4 de marzo de 1993, de Arancel externo común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 24 de agosto de 1993, núm. 139, pp. 2 – 3.
- Decisión 344, de 21 de octubre de 1993, de Régimen común sobre propiedad industrial. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 29 de octubre de 1993, núm. 142, pp. 1 – 19.
- Decisión 358, de 26 de mayo de 1994, de Reglamento de la Decisión 257 “Transporte internacional de mercancías por carretera”. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 8 de junio de 1994, núm. 154, pp. 1 – 64.
- Decisión 359, de 26 de mayo de 1994, de Reglamento de la Decisión 289 “Transporte internacional de pasajeros por carretera. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 10 de junio de 1994, núm. 155, pp. 1 – 40.
- Decisión 370, de 26 de noviembre de 1994, de Arancel externo común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 2 de diciembre de 1994, núm. 166, pp. 1 – 4.
- Decisión 377, de 19 de junio de 1995, de Participación del Perú en la Zona de Libre Comercio. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 22 de junio de 1995, núm. 182, pp. 1 – 2.
- Decisión 388, de 2 de julio de 1996, de Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 17 de julio de 1996, núm. 211, pp. 2 – 3.
- Decisión 398, de 17 de enero de 1997, de Transporte internacional de pasajeros por carretera, sustitutoria de la Decisión 289. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de enero de 1997, núm. 243, pp. 1 – 22.
- Decisión 399, de 17 de enero de 1997, de Transporte internacional de mercancías por carretera, sustitutoria de la Decisión 257. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de enero de 1997, núm. 243, pp. 22 – 49.
- Decisión 406, de 25 de junio de 1997, de Codificación del Acuerdo de Integración subregional andino (Acuerdo de Cartagena), *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de julio de 1997, núm. 273, pp. 1 – 48.
- Decisión 407, de 25 de junio de 1997, de Reglamento del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de julio de 1997, núm. 273, pp. 34 – 39.
- Decisión 409, de 25 de junio de 1997, de Reglamento de la Secretaría General de la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de julio de 1997, núm. 273, pp. 39 – 48.

- Decisión 426, de 14 de diciembre de 1997, de Modificación del artículo 19 de la Decisión 409 (Reglamento de la Secretaría General de la Comunidad Andina). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 18 de diciembre de 1997, núm. 314, pp. 24 – 24.
- Decisión 434, de 11 de junio de 1998, de Comité andino de Autoridades de transporte terrestre (CAATT). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 17 de junio de 1998, núm. 347, pp. 3 – 5.
- Decisión 438, de 11 de junio de 1998, de Consejo consultivo empresarial andino. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 17 de junio de 1998, núm. 347, pp. 33 – 34.
- Decisión 439, de 11 de junio de 1998, de Marco general de principios y normas para la liberalización del comercio de servicios en la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 17 de junio de 1998, núm. 347, pp. 34 – 40.
- Decisión 441, de 26 de julio de 1998, de Consejo consultivo laboral andino. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 31 de julio de 1998, núm. 358, pp. 5 – 6.
- Decisión 442, de 26 de julio de 1998, de Consejo consultivo empresarial andino. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 31 de julio de 1998, núm. 358, pp. 6 – 7.
- Decisión 458, de 25 de mayo de 1999, de Lineamientos de política exterior común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 1 de junio de 1999, núm. 444, pp. 1 – 6.
- Decisión 471, de 12 de agosto de 1999, de Reglamento de la Comisión de la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 17 de agosto de 1999, núm. 470, pp. 1 – 9.
- Decisión 472, de 16 de septiembre de 1999, de Codificación del Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 17 de septiembre de 1999, núm. 483, pp. 5 – 13.
- Decisión 475, de 13 de febrero de 2000, de Directiva N° 1 sobre política exterior común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 4 de febrero de 2000, núm. 530, pp. 7 – 9.
- Decisión 476, de 27 de abril de 2000, de Seguimiento de la política exterior común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 2 de mayo de 2000, núm. 559, pp. 1 – 2.
- Decisión 486, de 14 de septiembre de 2000, de Régimen común sobre propiedad industrial. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 19 de septiembre de 2000, núm. 600, pp. 2 – 48.
- Decisión 494, de 30 de marzo de 2001, de Ampliación del plazo para el ejercicio de la Presidencia del Consejo Consultivo Laboral Andino. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 3 de abril de 2001, núm. 657, pp. 2 – 2.
- Decisión 499, de 22 de junio de 2001, de Actualización de la Directiva N° 1 sobre formulación y ejecución de la política exterior común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 1 – 2.
- Decisión 500, de 22 de junio de 2001, de Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 2 – 24.

- Decisión 503, de 22 de junio de 2001, de Reconocimiento de documentos nacionales de identificación. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 33 – 35.
- Decisión 504, de 22 de junio de 2001, de Creación del pasaporte andino. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de junio de 2001, núm. 680, pp. 35 – 37.
- Decisión 508, de 28 de agosto de 2001, de Modificación de la Decisión 471 (Reglamento de la Comisión de la Comunidad Andina). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 7 de septiembre de 2001, núm. 708, pp. 1 – 2.
- Decisión 526, de 7 de julio de 2002, de Ventanillas de entrada en aeropuertos para nacionales y extranjeros residentes en los Países miembros. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 9 de julio de 2002, núm. 814, pp. 8 – 9.
- Decisión 528, de 7 de julio de 2002, de Designación del Convenio Hipólito Unanue sobre cooperación en salud de los países del área andina como “Organismo andino de salud – Convenio Hipólito Unanue”. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 9 de julio de 2002, núm. 814, pp. 13 – 14.
- Decisión 535, de 14 de octubre de 2002, de Arancel externo común. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 16 de octubre de 2002, núm. 854, pp. 1 – 96.
- Decisión 539, de 11 de marzo de 2003, de Mesa andina de participación de la sociedad civil para la defensa de los derechos del consumidor. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 12 de marzo de 2003, núm. 905, pp. 1 – 2.
- Decisión 545, de 25 de junio de 2003, de Instrumento andino de migración laboral. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 1 – 8.
- Decisión 546, de 25 de junio de 2003, de Instrumento andino de seguridad social. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 8 – 14.
- Decisión 547, de 25 de junio de 2003, de Instrumento andino de seguridad y salud en el trabajo. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 14 – 25.
- Decisión 548, de 25 de junio de 2003, de Mecanismo andino de cooperación en materia de asistencia y protección consular y asuntos migratorios. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 25 – 29.
- Decisión 563, de 25 de junio de 2003, de Codificación del Acuerdo de Integración Subregional (Acuerdo de Cartagena). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 1 de julio de 2003, núm. 940, pp. 1 – 28.
- Decisión 578, de 4 de mayo de 2004, de Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 27 de junio de 2003, núm. 938, pp. 1 – 8.
- Decisión 585, de 7 de mayo de 2004, de Creación del Consejo Consultivo Andino de Autoridades Municipales. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 13 de mayo de 2004, núm. 1067, pp. 18 – 19.

- Decisión 586, de 7 de mayo de 2004, de Programa de trabajo para la difusión y ejecución de la Carta Andina para la promoción y protección de los Derechos Humanos. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 13 de mayo de 2004, núm. 1067, pp. 19 – 19.
- Decisión 599, de 12 de julio de 2004, de Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 1 – 12.
- Decisión 600, de 12 de julio de 2004, de Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 16 de julio de 2004, núm. 1093, pp. 12 – 16.
- Decisión 613, de 7 de julio de 2005, de Asociación de la República de Argentina, de la República Federal del Brasil, de la República del Paraguay y de la República Oriental del Uruguay, Estados partes del MERCOSUR, a la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 7 de julio de 2005, núm. 1215, pp. 1 – 2.
- Decisión 619, de 15 de julio de 2005, de Normas para la armonización de los derechos y obligaciones de los usuarios, transportistas y operadores de los servicios de transporte aéreo en la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 25 de julio de 2005, núm. 1221, pp. 21 – 28.
- Decisión 623, de 16 de julio de 2005, de Reglamento de la fase prejudicial de la acción de incumplimiento. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 25 de julio de 2005, núm. 1221, pp. 43 – 50.
- Decisión 633, de 12 de junio de 2006, de Conformación del Tribunal de Justicia de la comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 15 de junio de 2006, núm. 1356, pp. 1 – 2.
- Decisión 635, de 19 de julio de 2006, de Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 21 de julio de 2006, núm. 1372, pp. 1 – 2.
- Decisión 641, de 9 de agosto de 2006, de Aprobación del Memorando de entendimiento suscrito entre los Países miembros de la Comunidad Andina y la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 10 de agosto de 2006, núm. 1381, pp. 1 – 3.
- Decisión 645, de 20 de septiembre de 2006, de Otorgamiento de la condición de País miembro asociado de la Comunidad Andina a la República de Chile. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 21 de septiembre de 2006, núm. 1401, pp. 2 – 4.
- Decisión 674, de 26 de septiembre de 2007, de Consejo consultivo de los pueblos indígenas de la Comunidad Andina. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 28 de septiembre de 2007, núm. 1547, pp. 3 – 4.
- Decisión 773, de 30 de julio de 2012, de Reingeniería del Sistema Andino de Integración. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 31 de julio de 2012, núm. 2077, pp. 1 – 2.

Decisión 791, de 15 de junio de 2013, de Grupo de trabajo de la reingeniería del Sistema Andino de Integración. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, Lima, 17 de junio de 2013, núm. 2211, pp. 2 – 2.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

Acción de Nulidad

Proceso 1-N-86, sentencia de 10 de junio de 1987. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de julio de 1987, núm. 21.

Proceso 2-N-86, sentencia de 10 de junio de 1987. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de julio de 1987, núm. 21.

Proceso 1-AN-96, sentencia de 5 de noviembre de 1999. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 20 de diciembre de 1999, núm. 520, pp. 25 – 39.

Proceso 1-AN-97, sentencia de 26 de febrero de 1998. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 13 de mayo de 1998, núm. 340, pp. 10 – 41.

Proceso 4-AN-97, sentencia de 17 de agosto de 1998. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 21 de septiembre de 1998, núm. 373, pp. 1 – 26.

Proceso 5-AN-97, sentencia de 8 de junio de 1998. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 7 de agosto de 1998, núm. 361, pp. 1 – 28.

Proceso 1-AN-98, sentencia de 13 de octubre de 2000. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 10 de enero de 2001, núm. 631, pp. 1 – 14.

Proceso 24-AN-99, sentencia de 2 de febrero de 2000. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 8 de marzo de 2000, núm. 542, pp. 1 – 12.

Proceso 79-AN-2000, sentencia de 19 de octubre de 2001. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 16 de noviembre de 2001, núm. 730, pp. 1 – 13.

Proceso 14-AN-2001, sentencia de 1 de febrero de 2002. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 18 de marzo de 2002, núm. 773, pp. 18 – 27.

Proceso 23-AN-2002, sentencia de 19 de agosto de 2003. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 2 de octubre de 2003, núm. 991, pp. 1 – 16.

Proceso 2-AN-2007, sentencia de 17 de noviembre 2009. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 19 de enero de 2010, núm. 1797, pp. 19 – 44.

Acción de incumplimiento

Proceso 1-AI-96, sentencia de 30 de octubre de 1996. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 21 de noviembre de 1996, núm. 234, pp. 1 – 29.

Proceso 3-AI-96, sentencia de 24 de marzo de 97. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 29 de abril de 1997, núm. 261, pp. 1 – 22.

Proceso 4-AI-98, sentencia de 27 de octubre de 1999. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 20 de diciembre de 1999, núm. 520, pp. 17 – 25.

Proceso 8-AI-98, sentencia de 20 de octubre de 1999. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 26 de noviembre de 1999, núm. 512, pp. 8 – 17.

Proceso 7-AI-99, sentencia de 12 de noviembre de 1999. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 20 de diciembre de 1999, núm. 520, pp. 39– 56.

Proceso 1-AI-2001, sentencia de 27 de junio de 2002. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 23 de julio de 2002, núm. 818, pp. 1 – 40.

Proceso 118-AI-2003, sentencia de 14 de abril de 2005. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, de 13 de junio de 2005, núm. 1206, pp.

Proceso 132-AI-2003, sentencia de 13 de enero de 2005. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 3 de marzo de 2005, núm. 1171, pp. 13 – 29.

Proceso 134-AI-2003, sentencia de 22 de septiembre de 2004. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de octubre de 2004, núm. 1133, pp. 1 – 13.

Interpretación prejudicial

Proceso 1-IP-87, sentencia de 3 de diciembre de 1987. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de febrero de 1988, núm. 28.

Proceso 2-IP-88, sentencia de 25 de mayo de 1988. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 26 de julio de 1988, núm. 33.

Proceso 3-IP-90, sentencia de 25 de septiembre de 1990. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de octubre de 1990, núm. 70.

Proceso 6-IP-93, sentencia de 17 de febrero de 1994. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 25 de marzo de 1994, núm. 150.

Proceso 10-IP-94, sentencia de 17 de marzo de 1995. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 20 de abril de 1995, núm. 177, pp. 12 – 27.

Proceso 1-IP-96, sentencia de 9 de diciembre de 1996. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 14 de abril de 1997, núm. 257, pp. 25 – 38.

Proceso 30-IP-98, sentencia de 16 de junio de 1999. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 1 de septiembre de 1999, núm. 475, pp. 1 – 10.

Proceso 64-IP-2000, sentencia de 6 de septiembre de 2000. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 21 de septiembre de 2000, núm. 602, pp. 29 – 36.

Proceso 75-IP-2005, sentencia de 22 de junio de 2005. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 18 de agosto de 2005, núm. 1233, pp. 24 – 36.

- Proceso 76-IP-2005, sentencia de 27 de julio de 2005. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 12 de septiembre de 2005, núm. 1242, pp. 1 – 11.
- Proceso 77-IP-2005, sentencia de 6 de julio de 2005. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 23 de agosto de 2005, núm. 1235, pp. 11 – 19.
- Proceso 112-IP-2005, sentencia de 1 de diciembre de 2005. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de febrero de 2006, núm. 1301, pp. 2 – 10.
- Proceso 113-IP-2005, sentencia de 18 de enero de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de marzo de 2006, núm. 1314, pp. 1 – 9.
- Proceso 170-IP-2005, sentencia de 18 de enero de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de marzo de 2006, núm. 1314, pp. 9 – 19.
- Proceso 188-IP-2005, sentencia de 14 de febrero de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 24 de abril de 2006, núm. 1331, pp. 1 – 14.
- Proceso 215-IP-2005, sentencia de 14 de febrero de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 21 de abril de 2006, núm. 1330, pp. 40 – 48.
- Proceso 49-IP-2006, sentencia de 24 de mayo de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 12 de julio de 2006, núm. 1369, pp. 24 – 32.
- Proceso 50-IP-2006, sentencia de 5 de julio de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de septiembre de 2006, núm. 1399, pp. 2 – 11.
- Proceso 51-IP-2006, sentencia de 19 de abril de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 8 de junio de 2006, núm. 1354, pp. 31 – 40.
- Proceso 52-IP-2006, sentencia de 3 de mayo de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 22 de junio de 2006, núm. 1362, pp. 10 – 18.
- Proceso 53-IP-2006, sentencia de 19 de abril de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 22 de junio de 2006, núm. 1362, pp. 1 – 10.
- Proceso 54-IP-2006, sentencia de 5 de julio de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de septiembre de 2006, núm. 1399, pp. 11 – 19.
- Proceso 114-IP-2006, sentencia de 18 de agosto de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 16 de octubre de 2006, núm. 1414, pp. 16 – 24.
- Proceso 115-IP-2006, sentencia de 19 de septiembre de 2006. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 3 de noviembre de 2006, núm. 1421, pp. 1 – 9.
- Proceso 190-IP-2006, sentencia de 8 de marzo de 2007. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 19 de junio de 2007, núm. 1510, pp. 20 – 33.
- Proceso 2-IP-2008, sentencia de 10 de abril de 2008. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 3 de junio de 2008, núm. 1624, pp. 30 – 41.
- Proceso 50-IP-2008, sentencia de 23 de julio de 2008. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 28 de agosto de 2008, núm. 1650, pp. 34 – 45.

- Proceso 67-IP-2008, sentencia de 23 de julio de 2008. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 15 de septiembre de 2008, núm. 1655, pp. 15 – 24.
- Proceso 90-IP-2008, sentencia de 22 de agosto de 2008. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 9 de octubre de 2008, núm. 1662, pp. 10 – 20.
- Proceso 93-IP-2008, sentencia de 8 de octubre de 2008. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 27 de noviembre de 2008, núm. 1674, pp. 2 – 12.
- Proceso 130-IP-2008, sentencia de 13 de marzo de 2009. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 21 de abril de 2009, núm. 1713, pp. 32 – 40.
- Proceso 125-IP-2010, sentencia de 27 de abril de 2011. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 6 de julio de 2011, núm. 1961, pp. 1 – 9.
- Proceso 37-IP-2011, sentencia de 24 de octubre de 2011. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 9 de marzo de 2012, núm. 2027, pp. 19 – 28.
- Proceso 63-IP-2011, sentencia de 18 de noviembre de 2011. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 26 de marzo de 2012, núm. 2033, pp. 29– 36.
- Proceso 169-IP-2011, sentencia de 17 de octubre de 2011. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 18 de febrero de 2013, núm. 2151, pp. 32 – 41.
- Proceso 174-IP-2012, sentencia de 6 de marzo de 2013. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 2 de mayo de 2013, núm. 2187, pp. 30 – 72.
- Proceso 43-IP-2013, sentencia de 13 de noviembre de 2013. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 24 de febrero de 2014, núm. 2304, pp. 15 – 26.
- Proceso 171-IP-2013, sentencia de 31 de octubre de 2013. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 21 de febrero de 2014, núm. 2302, pp. 2 – 15.
- Proceso 184-IP-2013, sentencia de 6 de febrero de 2014. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 11 de marzo de 2014, núm. 2313, pp. 2 – 11.
- Proceso 230-IP-2013, sentencia de 2 de abril de 2014. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 13 de junio de 2014, núm. 2348, pp. 26 – 39.
- Proceso 15-IP-2014, sentencia de 30 de abril de 2014. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 30 de junio de 2014, núm. 2355, pp. 42 – 54.
- Proceso 111-IP-2014, sentencia de 23 de septiembre de 2014. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 24 de octubre de 2014, núm. 2407, pp. 48 – 58.

Recurso por omisión o inactividad

- Proceso 70-RO-2003, sentencia de 22 de octubre de 2003. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 10 de febrero de 2004, núm. 1033, pp. 1 – 7.

Jurisdicción laboral

Proceso 1-DL-2008, sentencia de 4 de marzo de 2010. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 13 de abril de 2010, núm. 1817, pp. 1 – 12.

Proceso 1-DL-2009, sentencia del 18 de abril del 2012. *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*. Lima, 18 de junio de 2012, núm. 2064, pp. 1 – 24.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

STJCE de 16 de julio de 1956, asunto *Fédechar c. Alta Autoridad*, 8/55.

STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto *Van Gend en Loos*, n. 26/62, Rec. 1963.

STJCE de 15 de julio de 1964, asunto *Costa c/ENEL*, n. 6/64, Rec. 1964.

STJCE de 17 de diciembre de 1970, asunto *Koster*, 27/70.

STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto *Simmenthal*, n. 106/77, Rec. 1978.