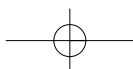
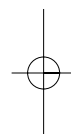
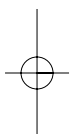


Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio



Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio

Tulio Rosembuj

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Barcelona*

**el
Fisco**

Primera edición, 2007

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del *Copyright*, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella, mediante alquiler o préstamos públicos.

© **Tulio Rosembuj**

© **Editorial el Fisco - G.L.E.T. S.L.**

Vía Augusta, 125, entlo. 4^a
08006 Barcelona
Tel. 93 201 79 85
Fax 93 201 47 06
www.elfisco.com

ISBN: 978-84-933400-3-0

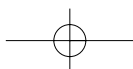
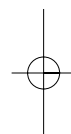
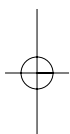
Dep. Legal: B-11.439-2007

Impreso por: Carfer

“Y si por evolutiva se quisiera entender una interpretación que tome en cuenta no sólo las transformaciones sociales y culturales de una comunidad, sino también las transformaciones de la propia norma y, aún más, si con interpretación evolutiva se refiriera a ambas transformaciones, la de la realidad fáctica y la de la realidad legislativa, tal forma de interpretación, entonces, sería una constante indefectible de la interpretación en cuanto tal.”

Pietro Perlingieri,

L'ordinamento vigente e i suoi valori.



ÍNDICE

Siglas y abreviaturas	15
Introducción	17
Capítulo I. La obligación de la Nación más favorecida	23
1. Concepto	23
1.1. Principio general de derecho internacional	24
1.2. El efecto directo del sistema OMC	26
1.3. Las medidas	30
1.4. La no discriminación. La igualdad competitiva	32
1.5. El alcance de la obligación de la NMF	34
2. La relación de semejanza	38
2, a) La identidad	41
2, b) La unidad o pluralidad del concepto de semejanza ..	42
2.1. Las distintas relaciones de semejanza	44
2.1.c) Los juicios discrecionales	45
2.1.c.1) La relación de semejanza clasificatoria	45
2.1.c.2) La relación de semejanza por las propiedades físicas o materiales	47
2.1.c.3) La relación de semejanza en la competencia directa o substitutiva	48
2.1.d) Los juicios cognitivos	51
2.1.d.1) El tratamiento no menos favorable.	51
2.1.d.2) La relación de semejanza en los servicios y proveedores de servicios	54
2.1.d.3) La relación de semejanza por el propósito y efectos	58

Í N D I C E

2.1.d.4) La relación de semejanza por las condiciones competitivas del mercado	61
3. La obligación de la Nación más favorecida y los convenios para evitar la doble imposición	62
3.1. El Convenio para evitar la doble imposición en el sistema OMC	62
3.1.a) El SCM. La nota 59 de pie de página	63
3.1.b) El GATS. El artículo XIV e). El Anexo. Artículo II. Exenciones. El artículo XXII	65
3.1.c) La dudosa legitimidad del CDI	68
3.2. El Modelo de los EEUU y de la OCDE de Convenio para evitar la doble imposición y el sistema OMC	73
3.2.a) El Modelo de los EEUU de Convenio sobre el Impuesto sobre la Renta para evitar la doble imposición	73
3.2.b) El Modelo de la OCDE de Convenio sobre la renta y capital	77
3.2.c) La discriminación lesiva	82
3.2.d) La discriminación a la inversa	85
3.2.e) La experiencia de España y la discriminación inversa	87
3.2.f) La no discriminación OMC y la obligación de la NMF	91
3.2.f.1) La sentencia D del Tribunal de Justicia Europeo	93
3.3. La obligación de la Nación más favorecida y los aspectos del comercio concernientes la propiedad intelectual	95
3.3.a) El Modelo OCDE. Artículo 12. El canon	97
Conclusiones	100

Capítulo II. La obligación del Tratamiento Nacional 105

1. Concepto	105
1.1. La ventaja competitiva	106
1.2. Los valores comerciales y los valores no comerciales ..	108
1.3. El GATT	110
1.3.1. El artículo III. 2 del GATT	112
1.3.1.a). La primera frase del artículo III.2 del GATT .	112
1.3.1.b). La segunda frase del artículo III. 2 del GATT .	116
1.3.1.c). El artículo III. 4 del GATT	120
1.4. El GATS	125

Í N D I C E

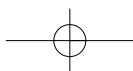
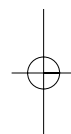
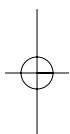
1.4.1. El acceso al mercado (artículo XVI del GATS) ...	127
1.4.2. La obligación del Tratamiento Nacional (art. XVII del GATS)	128
1.4.2.a). Los servicios y proveedores de servicios semejantes	132
1.4.2.b) Las excepciones generales del artículo XIV del GATS. La excepción tributaria	133
1.4.2.c). La obligación del TN en el artículo XXII.3 del GATS	137
1.5. La obligación del Tratamiento Nacional en el TRIPS. Artículo 3.1 del TRIPS	139
1.5.1. La prácticas anticompetitivas. El artículo 40 del TRIPS	142
1.5.2. El contenido de la propiedad intelectual protegida	143
1.5.2.1. La protección del secreto posesorio	144
1.5.2.2. La protección del secreto propietario	145
a) La protección de los signos distintivos Marcas. Indicaciones geográficas	145
b) La protección de las patentes	147
c) La protección de los dibujos industriales	149
d) La protección de topografías de circuitos integrados	149
1.5.2.3. La protección de la creación intelectual	150
a) El derecho de autor y derechos conexos	150
1.6. El orden público en el TRIPS	151
1.6.1. La excepción de orden público de las patentes de invención. Artículo 27.2 del TRIPS	154
1.6.2. Las licencias obligatorias. El artículo 31. del TRIPS	155
1.6.3. El control de las prácticas anticompetitivas en las licencias contractuales. El artículo 40 del TRIPS .	156
Conclusiones	158
 Capítulo III. La ayuda estatal	 163
1. La reconstrucción del concepto de ayuda estatal	163
1.1. Los artículos VI y XVI en el GATT	163
1.2. Los artículos 1, 8, 9 y 10 del Acuerdo sobre Agricultura (A o A)	165

Í N D I C E

1.3. GATS. El artículo XV	166
2. Acuerdo sobre las Subvenciones y Medidas	
Compensatorias (SCM)	167
2.1. El concepto de ayuda pública	168
2.1.a) La contribución financiera	168
2.1.b) El beneficio	170
2.1.c) La especificidad	172
2.2. Las subvenciones prohibidas	174
2.2.1. Las subvenciones fiscales prohibidas a la exportación. Anexo I	174
2.3. Las subvenciones susceptibles de acciones legales	176
2.4. Los beneficios fiscales a la exportación	179
2.4.1. Domestic International Sales Corporation. DISC ..	179
2.4.2. El régimen de las Foreign Sales Corporations. FSC ..	180
2.4.2.1. El artículo I. 1 (a) del Acuerdo SCM	183
2.4.2.1.1. El gasto fiscal prohibido	186
2.4.3. La exclusión de la renta extraterritorial. El régimen ETI (FSC Repeal and extraterritorial income exclusión Act 2000)	188
2.4.3.1. El Panel 21.5.	190
2.4.3.2. El Organo de Apelación	191
2.5. La ayuda estatal y la competencia fiscal	192
2.5.1. Los efectos adversos	194
2.5.2. La ayuda fiscal a la exportación en la UE y en España	195
2.5.3. Las ventajas fiscales relativas al comercio	199
2.5.4. Los precios de transferencia	204
2.5.5. Imputación de impuestos no satisfechos. Tax sparing	206
Conclusiones	208
 Capítulo IV. Los impuestos en el sistema OMC	213
1. El principio de interpretación de la tutela protectoria y la igualdad competitiva en el comercio de mercancías (GATT) ..	213
2. El artículo III.2. del GATT	217
2.1. El artículo III. 2. Primera frase	218
2.1.1. El método “ aim and effect ”	222
2.2. El artículo III. 2. Segunda frase	226
2.3. Los impuestos internos	233

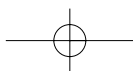
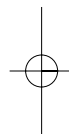
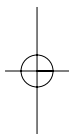
Í N D I C E

2.3.1. Concepto de impuestos internos	233
2.3.1.1. Los productos y las personas	235
2.3.2. El ajuste fiscal en frontera	237
2.3.2.1. El principio del país de destino	238
2.4. El artículo III. 4. del GATT	243
3. Los impuestos directos en el sistema OMC	246
3.1. El Acuerdo sobre Agricultura. (AoA)	247
3.2. El Acuerdo sobre las Subvenciones y Medidas Compensatorias (SCM)	247
3.2.1. Los precios de transferencia y la nota 59 a pie de página	250
3.2.2. La ayuda fiscal y las medidas contra la doble imposición y la nota a pie de página 59	253
3.3. El Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS)	255
3.3.1. El nuevo sentido de la retorsión	258
3.3.2. La nota 6 a pie de página del artículo XIV d) del GATS	259
3.3.3. Los impuestos directos en la Definición del GATS .	260
3.3.4. El “ chapeau ” del artículo XIV del GATS	261
3.3.5. La presencia comercial y el establecimiento permanente	264
4. El orden público en el GATT y en el GATS	266
4.1. El artículo XX (d) del GATT	267
4.2. El artículo XIV (a) del GATS y Nota 5 a pie de página .	270
4.3. “ Argentina-Bovine Hides ”	272
4.3.1. La “necesidad” como prueba diabólica	276
4.3.2. Los impuestos directos en el artículo III. 2 de GATT	278
Conclusiones	280
Bibliografía	285



SIGLAS Y ABREVIATURAS

AoA:	Acuerdo sobre la Agricultura.
AFF:	Ajuste fiscal en fronteras.
CDI:	Convenio para evitar la doble imposición.
DISC:	Domestic International Sales Corporation.
DSU:	Dispute Settlement Understanding. Acuerdo sobre la resolución de conflictos.
ETI:	Extraterritorial income exclusión.
FSC:	Foreign Sales Corporation.
OA:	Organo de Apelación.
GATT:	General Agreement on Tariffs and Trade 1947, 1994. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.
GATS:	General Agreement on Trade in Services. Acuerdo General sobre Comercio de Servicios.
MCEEUU:	Modelo de Convenio de los EEUU para evitar la doble imposición
MCOCDE:	Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición.
NMF:	Nación más favorecida.
OCDE:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
OMC:	Organización Mundial del Comercio.
SCM:	Agreement on Subsidies and Countervailing Measures. Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias.
TN:	Tratamiento Nacional.
TRIMS:	Medidas de inversión relativas al comercio.
TRIPS:	Agreement on trade related Aspects of Intellectual Property Rights. Acuerdo sobre Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relativos al comercio.
UE:	Unión Europea.



INTRODUCCIÓN

Ocurre que las palabras, como la arquitectura o las máquinas, se desgastan. Hablamos de globalización como si ésta tuviera una expresión razonada, coherente, sistemática, como si fuera el diseño de una gran construcción o destrucción a escala mundial. Y lo único que conseguimos es complicarnos en divagaciones escasamente afortunadas. Puede ser cierto la globofilia, como la globofobia; pero, en ambos casos, apenas si rozamos la compleja relación entre los comportamientos de agentes públicos y privados y sus propios actos en sus efectos y consecuencias.

La globalización se ofrece como la autovía, el circuito de tránsito hacia cualquier parte y en cualquier momento. Los vehículos son las empresas transnacionales, los Estados, algunas organizaciones internacionales, la criminalidad organizada. Los valores de lucro coexisten con la conquista territorial y la defensa de bienes públicos globales. No parece que pueda hablarse de un proyecto único, si no plural, a veces caótico, regido esencialmente por la oportunidad.

No hay una globalización en singular, así como tampoco es el resultado de un agente individual. Podríamos comenzar diciendo que el acto global tiene distintas aristas y los sujetos que lo realizan son diferentes, tanto como sus objetivos. Esto es poco para comenzar, pero, al menos quita hierro dogmático a un proceso que, en su pura desnudez, no es otra cosa que la instantaneidad de la decisión transnacional. La aptitud de agentes y organizaciones para cambiar las reglas de juego de países, pueblos, generaciones a partir de su comportamiento. La metáfora: lo global como la invasión invisible de efectos materiales e inmediatos.

Para algunos, el acto global es sinónimo de injusticia y explotación; para otros el medio idóneo para la ruptura de los privilegios locales o domésticos. Probablemente, ambos tienen razón. La destrucción global de los equilibrios es portadora de inequidad y la quiebra de barreras supone la creación de oportunidades hasta el momento inexistentes.

I N T R O D U C C I Ó N

Los costes y beneficios de la actuación global no pueden despegarse de la conducta de los vectores. La localización en un sitio es el reverso de la deslocalización en otro; la apertura del mercado supone la desprotección de la producción local o la extinción de las culturas domésticas; el trabajo ambicionado puede conllevar explotación en el parámetro de las sociedades y países ricos o deterioro ambiental prohibido en la sede del agente que realiza la actividad.

La igualdad competitiva supone, a la vez, tomar en cuenta para el ajuste las condiciones ambientales y de empleo en el país de destino y la apertura de las fronteras para sus productos en el país de origen. El dumping no es solo cosa de ricos; pero, los ricos hacen del dumping su coraza de protección.

La primera de las globalizaciones culminó en el crack de 1929 y la Gran Depresión. No se supo reaccionar a la defección de los mercados, sino con instrumentos inhábiles para solventar la huida del libre albedrío. Los viejos instrumentos hubieron de abandonarse para que el sistema económico recuperase su sitio y con él el Estado en su vínculo necesario con el mercado y la sociedad civil. Esta globalización no es comparable a la de los años veinte. Por dos motivos, porque el Estado ha dejado de ser el **primus inter pares** y la soberanía no explica su hegemonía cada vez más recortada. y, segundo, porque el acto global pasa a ser, desde su inicio, un evento transnacional e instantáneo. O sea, no hay rebote hacia fuera, sino un hecho que está perfilado para su aplicación inmediata en la vasta tierra de ninguno, que es el mundo. Es más, no es un acto o hecho físico, sino un bien inmaterial de información, de diseminación instantánea, aunque se vista de materia o recursos físicos. El acto global es tráfico de datos, de noticias, de uso totalizador por cualquiera en cualquier parte. Esa información es lo global y su contenido es el mensaje.

El control de la noticia y su diseminación es otra de las metáforas del hecho global. Pero, insisto, en un ámbito en que el Estado organización, por potente que sea, aparece desarmado frente a otros competidores, a veces iguales de públicos, y otras, privados. El Estado no puede actuar con supremacía porque carece de los medios para que pueda realizarse ante la empresa transnacional, la criminalidad organizada o, simplemente, otros Estados competidores para expandir su comercio o atraer capitales a través de la ayuda pública y los impuestos. La competencia fiscal lesiva es la otra cara de la competencia comercial ilícita.

El hecho global impone su fuerza a cualquier Estado y le obliga a aceptarlo o rechazarlo. Pero, sabiendo, que el coste del rechazo no es recuperable y será aprovechado por otro Estado y así sucesivamente.

I N T R O D U C C I Ó N

El fondo de la globalización es la desmaterialización de la riqueza. El control del know how, del conocimiento, de la investigación y desarrollo. El poder que reúnen los que saben para imponerse a los demás que ignoran. La riqueza es la información. La información en el mercado representa el lucro de la innovación, la destrucción creativa schumpeteriana. La información en la sociedad civil representa la autodefensa frente al imperio del beneficio a través de valores no comerciales, los bienes públicos globales, tales como el medio ambiente, la educación, la salud, las condiciones de trabajo.

El acto global es un contraste estable y persistente entre valores comerciales y valores no comerciales. Pero, no solo, también es un campo abonado para la difusión perversa de valores comerciales que vehiculizan necesidades patológicas, tales como, el tráfico de seres humanos, la droga, y las mil variantes de la criminalidad organizada. No hay única y exclusivamente la ventaja de la información de empresa o de otras organizaciones sin ánimo de lucro; también, se propone la información criminal como vehículo autónomo de instancias transnacionales inmediatas.

La novedad es la emergencia del vector criminal en el tráfico global. No hay duda alguna que la cercanía del dinero negro a determinados territorios, a determinados Estados, fruto de actividades criminales, altera abruptamente la fisiología del análisis. Básicamente, porque una vez que se blanquea, el capital criminal es tan válido como cualquier otro. Y esto es un fenómeno inquietante por su dimensión y por la sofisticación legal, financiera, fiscal, de la que hace gala. El mercado criminal no usa sino los servicios, las instituciones y los territorios que usualmente están al alcance del mercado normal. La consecuencia inmediata es la brumosa frontera que separa el uno del otro.

De lo anterior se puede inferir que la globalización de la información es objeto de atención de distintos agentes: el Estado, las empresas transnacionales, las organizaciones sin ánimo de lucro y, finalmente, también de las organizaciones criminales. Pero, esto con ser ilustrativo no es exhaustivo, puesto que hay organizaciones económicas internacionales que alimentan la interdependencia entre países, mercados, valores a través de un marco internacional de ley económica y de interlegalidad entre sistemas, instituciones y estructuras jurídicas. La convergencia internacional económica y jurídica es obra de la Organización Mundial de Comercio, del Banco Mundial, del Fondo Monetario Internacional y, asimismo, de la OCDE. Todas ellas son portadoras de un discurso global, vinculante, extensivo, sobre todos y cada uno de los países y siste-

I N T R O D U C C I Ó N

mas que hoy vigen. Curiosamente, este protagonismo no pertenece a las Naciones Unidas, sino a específicas y concretas organizaciones económicas mundiales.

La OMC es posiblemente la organización que hasta ahora mejor exhibe la connotación de la globalización. Por un lado, por su representación mundial; por otro, por su saber hacer informal, oficioso, fundado en el **soft law**, los precedentes y la negociación. A su turno, recibe las críticas de las ONG de tutela del medio ambiente, del trabajo, de los países menos desarrollados, convirtiéndose en un ámbito de resonancia para el poder y el contrapoder. La OMC como escenario de la globofilia y la globofobia entre los Estados, pero no solo, porque, cada vez más, afecta la **lex mercatoria**, las conexiones entre los privados, y recoge instancias que no son de parte en sus procedimientos de resolución de conflictos (**amicus curiae**).

En la encrucijada de la información se entrecruzan los distintos agentes públicos y privados y las organizaciones de la globalización. La esfera pública y privada se desdibuja y comparecen, por un lado, los valores del mercado en torno a la libre circulación de bienes, servicios, capitales y la no discriminación por razón de origen y por otro, los valores no comerciales, que definen la categoría de bienes públicos globales cuyos beneficios comprenden a todos los seres humanos y a todos los pueblos y generaciones. La línea divisoria, a veces, no es tan clara. La necesidad de empleo puede obliterar la existencia de explotación infantil o femenina. La producción sucia puede ser degradante para el ambiente y comprometer los recursos naturales renovables. Esto está aquí y sucede: es lo que pasa. Más grave todavía, hay criminalidad organizada que controla territorios y agentes públicos para la expansión de su tráfico ilegal de cosas, personas, capitales.

El valor del mercado resulta contrapuesto al mercado de valores. El dominio mercantil se confronta con el dominio **extracommercium**.

La OMC recoge el contraste. En U.S.-*Gambling*(2006) se apela a la excepción contenida en el artículo XIV a) del GATS, relativa a medidas necesarias para proteger la moral pública o mantener el orden público, para justificar medidas de autotutela del Estado respecto a la oferta de servicios de juego y apuestas a distancia, con respecto al blanqueo de capitales, fraude, salud y protección de menores. Es un signo de los tiempos, del acto y hecho global. En este trabajo se pretende confirmar que los valores comerciales y los valores no comerciales son exigencias presentes en el sistema OMC, que, no pueden dejarse de lado so pretexto de análisis meramente formales o, peor aún, puramente economicistas.

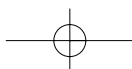
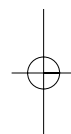
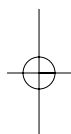
I N T R O D U C C I Ó N

Los impuestos resienten el contraste. Por un lado, porque la evasión y elusión de Estado deteriora la igualdad competitiva multilateral; por otro, porque los hechos fiscales lesivos en cada Estado, que provocan los no residentes o residentes vinculados, deben encauzarse en el marco de la autotutela del interés fiscal afectado. El contenido del trabajo pretende exponer la interrelación entre los principios que inspiran el sistema OMC y los impuestos; en particular, desde la perspectiva de la obligación de la Nación más favorecida, del Tratamiento Nacional y de la ayuda estatal a la exportación y los principios fiscales que entran en lisa cuando ello ocurre.

Tulio Rosembuj

Catedrático de Derecho Tributario y Financiero

Universidad de Barcelona



I

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

1. Concepto

La obligación de la Nación más favorecida prohíbe la discriminación mediante la aplicación de regulaciones, impuestos o aranceles aduaneros sobre productos, servicios o personas en situación o posición similar, que provienen o están destinados a algunos de los Estados miembros de la OMC.¹

Todas las ventajas, favores, privilegios o inmunidades incluso fiscales, acordadas a un producto, servicio o persona cuyo país de origen es OMC debe extenderse inmediata e incondicionalmente a todos sus semejantes originarios de los otros Estados.

La expansión global del sistema de comercio multilateral de la OMC augura una verdadera explosión de la obligación de la nación más favorecida que, históricamente, se concebía como un elemento previo entre Estados vinculados por algún tipo de relación especial cualquiera.² El tratamiento acordado por uno de los Estados a otro o a los productos, servicios o personas que están en una relación particular con el mismo; no debe ser menos favorable que el concedido a otro Estado o a productos, servicios o

1. La definición de la Comisión de International Law (1978) UN dice que es el tratamiento acordado por el Estado concedente al Estado beneficiario o a las personas o cosas en una determinada relación con el Estado no menos favorable que el tratamiento extendido por el Estado concedente a un tercer Estado o a las personas o cosas en la misma relación con ese tercer Estado. A su turno la definición de los EEUU es más simple y clara: una obligación de trato a un Estado, sus nacionales o bienes no menos favorablemente que a cualquier otro Estado, sus nacionales o bienes (Third) Foreign Relations law of the United States (1987).

2. N. Quoc Dinh, *Droit international public*, ed. P. Daillier-A. Pellet, Paris, 1999, p. 244.

C A P Í T U L O I

personas que gozan de una particular relación con el mismo. El factor fiscal, en particular, puede deslucir la aplicación de la obligación de la NMF. En *Belgian Family Allowances* se tuvo oportunidad de establecer que es incompatible la diferencia de trato fiscal dependiendo si el país exportador posee o no un determinado mecanismo de beneficios a la familia similar al del país importador. Hay que decir, no obstante, que la resolución estrictamente comercial del momento, sería discutible en la actualidad, si, por ejemplo, se tomara en cuenta la relevancia de los valores no mercantiles, en el caso, la tutela de la familia, planteándose el equilibrio con el tráfico de ciertos bienes públicos globales (derechos humanos, sociales, ambientales). No sería automáticamente incompatible con el sistema OMC la discriminación basada en valores no comerciales.³ La NMF pretende el respeto estricto a la igualdad exterior en los intercambios comerciales en sentido amplio, el tratamiento par en la frontera de lo que tiene por origen o destino a alguno de los Estados miembros de la OMC.

La obligación de la NMF es consustancial al sistema OMC y así se refleja en sus acuerdos más trascendentes. GATT (art. I); GATS (art. II); TRIPS (art. 4)⁴

1.1. Principio general de derecho internacional

La obligación de la NMF, según la doctrina dominante, no puede sostenerse sin acuerdo o convenio internacional que la refleje. No parece ser un supuesto de costumbre o principio general de derecho. Al contrario, la herencia de la concepción clásica presupone que cualquier Estado ostenta la potestad soberana de discriminación contra los otros, en la medida y con el alcance que convenga a sus intereses u orden público económico. Así, en ausencia de tratado prevalecería la expansión ilimitada de cada potestad estatal singular.

El argumento principal consiste en que no hay en la comunidad internacional el reconocimiento del carácter obligatorio de la obligación de la NMF si no es escrita, ni, tampoco su transposición intrnacional como principio general aceptado.

3. *Belgian Family Allowances*, BISD II/12, BISD/IS/59 de 7-II-1952.

- I. Kaul - I. Grunberg - M.A. Stern, *Global Public goods: International cooperation in the 21st century*, N. York, 2000. I. Kaul - P. Conceicad.
- K. Le Goulven - R.U. Mendoza, *Providing public goods. Managing globalisation*, N. York, 2003.

4. C. Dordi, *La discriminazione commerciale nel diritto internazionale*, Milano, 2002.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Por añadidura, se afirma, la obligación de la NMF no exhibe su predicable universalidad e incondicionalidad en el propio sistema OMC, que se encarga de configurar excepciones y salvaguardias para su plena aplicación. Esto sucede, por ejemplo, en la habilitación de aranceles y preferencias comerciales relativos a las uniones aduaneras y áreas de libre comercio y para los países en vías de desarrollo. (GATT, art. XXIV; GATS art. V). Otro tanto se advierte en materia de dumping (GATT, art. VI); fijación de cuotas ante dificultades en la balanza de pagos (GATT, art. XIV) y cláusulas de salvaguardia y seguridad nacional (GATT, arts XIX y XXI. No sin razón sostiene Jackson que un 25% del comercio mundial se mueve bajo alguna forma de régimen diferenciado, que es un apartamiento de la obligación de la NMF.⁵

La obligación de la NMF, en mi opinión, puede configurarse aun sin acuerdo o tratado que la respalde, concebida como una norma de dirección, un derecho latente, una costumbre en vía de formación (**Dordi**). Y aunque resulte paradójico estaríamos ante una regla u obligación formal que da cauce a una costumbre en proceso de construcción. La obligación de la NMF podría entenderse como el perfecto ejemplo de lo que se conoce en doctrina como costumbre revolucionaria o salvaje (**RJ. Dupuy**).⁶ La costumbre revolucionaria o salvaje aparece frecuentemente en el orden contemporáneo, caracterizada por inmediatez y aptitud innovadora respecto a reglas convencionales, por ejemplo, las preferencias comerciales. No es por su carácter más o menos formal o sancionable que la obligación de la NMF adquiere carácter de fuerza dogmática en el sistema de comercio multilateral; sino por su informalidad, adaptabilidad, flexibilidad en la ley internacional. O dicho en otro modo, que en el actual paradigma global el mejor interés de cada Estado pasa por su comportamiento no discriminatorio respecto de los otros y viceversa. No puede excluirse, por tanto, que la aparente inexistencia de la **opinio iuris sive necessitatis** actual impida considerar la presencia objetiva como norma de dirección en el entramado del sistema de comercio multilateral, de fuerza jurídica y efecto directo en los distintos ordenamientos jurídicos representados por cada Estado.

No es persuasivo que un Estado pueda seguir una conducta internacional basada en la ruptura de igualdad de tratamiento respecto a otro u otros, sin reacción de la comunidad internacional, con o sin tratado en juego. Y menos aún en el marco del sistema OMC.

5. J. H. Jackson, *The World Trading System*, Massachussets, 1997, 157 y sigts.

6. D. Carreau, *Droit international*, Paris, 2004, p. 283.

C A P Í T U L O I

La globalización propone la aparición de standards y prácticas de Estados y organizaciones internacionales que, lejos de ser novatorios, desvelan espacios prejurídicos informales, en los que actúan criterios cuya aceptación sin ser unánime está compartida por la amplia mayoría de la comunidad internacional; criterios que preceden y anticipan sustantivamente a la forma que les debe encauzar definitivamente, sea en materia de terrorismo, evasión y elusión fiscal internacional, blanqueo de dinero o de protección del medio ambiente o, en general, de los bienes públicos globales (los derechos humanos).

La obligación de la NMF o, como se verá, la del tratamiento nacional, señalan un modo general de actividad que apoya la libre circulación de mercancías, servicios, personas entre Estados y dentro de los Estados cuyo valor actual circunscribe y limita la potestad absoluta de cada Estado para entorpecerlas de hecho o de derecho, so riesgo de retorsión por parte de los demás. No puede discutirse, en principio, que la no discriminación antes de la línea de frontera y después de atravesarla conforma uno de los valores de cambio actuales en conexión con el tráfico económico, comercial y social de productos, servicios y personas. La igualdad es el fundamento de la disciplina hacia fuera y hacia dentro, con todos los matices que se deban y quieran, pero, obediente al criterio impeditivo de cualquier clase de tratamiento diferenciado que se base en la inexistencia de hecho o de derecho de peculiaridades que lo funden o privado de razonabilidad.

1.2. El efecto directo del sistema OMC

El sistema OMC se postula, en sí mismo, como una fuente generadora de principios de actuación de la ley internacional, en base a su carácter representativo de las distintas familias jurídicas que integran la comunidad internacional. A la vez, es un receptor de las nuevas realidades que alteran o pueden hacerlo, el modelo de conducta de cada Estado.

El trapaso del sistema OMC a la ley local no es un efecto exhaustivo sobre el Estado miembro. Hay un perceptible desplazamiento —o integración— desde el producto o servicio a la persona. Buen ejemplo de ello es la extensión de la obligación de la NMF a los proveedores de servicios en el GATS (art. II.1) y a los nacionales de los países miembros beneficiarios en el TRIPS (art. 1.3; 4).

La innovación consiste en que resulta difícil pensar que la referencia a los sujetos no implique efecto directo en el orden jurídico local del país;

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

pudiendo, entonces, invocarse las reglas OMC y ser reconocidas como fuente de derechos y obligaciones o, en su caso, como medio de interpretación e integración jurídica en la jurisdicción, con prevalencia sobre las disposiciones nacionales en contrario. El sistema OMC se configura como un ordenamiento jurídico internacional entre Estados y personas sobre las que puede ejercer efectos directos que les afecte o beneficie.

El efecto directo en el GATS y TRIPS anticipa la orientación que inspirará también al GATT, cuyos efectos no se agotan en los productos, comprendiendo también a los productores. O sea, algunos de los acuerdos OMC servirán de fuente de costumbre para la extensión e interpretación de las normas contenidas en los otros, combinándose en su alcance como texto único. Ya en su momento el Secretariado del GATT 1947 sostuvo que la discriminación entre productos basada en las características de las empresas que los fabrican o venden viola la obligación de la NMF.⁷ Una lectura comprensiva del GATS –proveedores de servicios– y las excepciones tributarias en materia de imposición directa (art. XIV) confirma la calificación de los productores que no solo de los productos, en suma, de la empresa como tal, en el sistema OMC.

La doctrina del efecto directo del sistema OMC en el plano local no cuenta, sin embargo, con el soporte explícito en la Unión Europea ni en los EEUU, que exigen para la eficacia de las obligaciones la previa conversión de los acuerdos celebrados en ley comunitaria o de los Estados que lo integran, previo a su aplicación. El sistema OMC en este sentido no puede dar lugar a recursos o reclamaciones en los ámbitos considerados porque carecen de efecto directo, no solo en cuanto a su normativa, sino, también, respecto a las resoluciones de conflictos en su seno.

La posición de la UE y de los EEUU no empece la calificación del efecto directo a poco que se analice que en algunos de los acuerdos cubiertos por la OMC los destinatarios no son los Estados, sino las personas físicas o jurídicas. Es el caso de los proveedores de los servicios en el GATS (art. II. 1) y de los titulares de derechos de propiedad en el TRIPS (art. 1. 3 y nota 1). Por eso, no extraña que haya doctrina que afirma, sin lugar a dudas, que pueden invocarse por los destinatarios ante sus jueces naturales y estos deben reconocerlo y darle pleno efecto, en su caso, descartando la ley interna en contrario.⁸ El sistema OMC no es solo un acuerdo general entre los Estados, sino que tiene y tiende a la

7. GATT Working Party Report, accession of Hungary, 30-7-1973, GATT BISD 20th, 1974.

8. D. Carreau-P-Juilliard, *Droit internationale économique*, Paris, 2003, p. 178.

C A P Í T U L O I

creación de efectos jurídicos inmediatos e incondicionales sobre las personas. No es temerario establecer una estrecha conexión entre el efecto directo del sistema OMC y su prevalencia sobre la ley local y la emergencia de la cuestión, hasta ahora relativamente oscurecida, de los impuestos directos en donde la persona ocupa el primer plano. ¿En que modo podría impedirse que un particular pudiera impugnar la ley local arguyendo que vulnera alguna de las obligaciones del sistema OMC jerárquicamente superiores?

Los particulares se dirigen a su juez local para asegurarse la protección de los derechos que pudieran hallar en el orden internacional, sin que ello obste a que el Estado prosiga con sus procedimientos de ejecución y aplicación de la ley internacional en cuanto le respecta.

El TJUE tiene la convicción que los acuerdos de la OMC no pueden plantearse directamente ante los tribunales de los Estados miembros o del propio TJUE. Este Alto Tribunal solo puede revisar la legalidad de una medida comunitaria contra los acuerdos de la OMC en caso que la Unión Europea pretenda implementar una obligación OMC en concreto (doctrina **Nakajima**) o si la medida comunitaria se refiere a una norma particular de los acuerdos OMC. (doctrina **Fediol**). También se niega efecto directo a los pronunciamientos adoptados por el panel o los órganos de apelación del sistema de resolución de controversias.

La posición del TJUE ha sido objeto de críticas, al límite, inclusive, como una ruptura de la ley internacional (**Petersmann**). No obstante, hay indicaciones que la evolución de la jurisprudencia comunitaria tiende hacia la interpretación armonizada con la ley OMC en una aproximación cercana al efecto directo (*casos C-89/99 Schieving Nijstad, 2001; C-300/98 y 3092/98, Parfums Christian Dior Assco v Layher, 2000*). Así resulta que la recomendación es la de interpretar cualquier disposición interna o comunitaria en conformidad con el TRIPS; como también en cuanto a los temas en los que la Comunidad no ha legislado.

En España la doctrina jurisprudencial se ha inclinado de forma rotunda a favor de la jerarquía del TRIPS sobre las normas internas en caso de contradicción o conflicto entre ellas y es de aplicación directa sin necesidad de mediación de ley o disposición de incorporación. (*SSTS de 21 de julio de 2000, 28 de junio de 2002, 19 de julio de 2004, 12 de julio de 2005, entre otras.*)

La sustancia del debate, como se dijo, es que el sistema OMC no puede sino calificarse como un ordenamiento jurídico único y por tanto, cualquiera que sea el acuerdo, en especial el GATS y el TRIPS, los derechos y obligaciones de las personas, que no de los Estados, no pueden

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

ignorarse ni merecer la omisión aplicativa de normas de jerarquía superior a las legislaciones de los Estados, siempre que su contenido pueda invocarse judicialmente, en modo directo. El carácter vinculante de los acuerdos OMC para la UE y los Estados miembros no eximiría el efecto directo, aún sin trasposición legal al sistema comunitario o de sus partes. En caso contrario, prevalecería el objeto en contraposición al sujeto de derechos y deberes, sea el titular de los derechos de propiedad intelectual e industrial, el proveedor de servicios o la empresa, y si así fuera, es el interrogante, cual sería su sentido en el texto del acuerdo aprobado y suscrita.

Petersmann (**rights based approach**) abunda sobre la proyección de la OMC en la protección de los derechos humanos, incluido el derecho al comercio. El efecto directo atribuible a la ley OMC posibilita el ejercicio por la persona ante su jurisdicción local invocando su aplicación o, indirectamente, como medio de integración o interpretación de la propia ley nacional. La justificación de Petersmann es de acentuada actualidad, puesto que recoge el doble valor –comercial y no comercial– que sugiere la estructura del sistema OMC, en la premisa que es un conjunto antes que una acumulación inorgánica de acuerdos parciales, al amparo de los propósitos vinculantes que expone el Preámbulo, como guía de interpretación homogénea y congruente.⁹ No es de extrañar que las críticas formuladas incurran en el despropósito de identificar un elemento central en la defensa de la persona humana con extrema liberalización mercantil. En verdad, si el sistema OMC jugará un papel determinante en la globalización multilateral, lo será siempre que sea apto para la conciliación de los valores comerciales (productos-servicios-personas) con los valores no comerciales (bienes públicos globales). El efecto directo sería un epítome de la persona, que no de la mercancía.¹⁰

9. T. Rosembuj, Medio ambiente y comercio mundial. Los impuestos, Barcelona, 2005, p. II.

10. E.U. Petersmann, International trade law and GATT/WTO dispute settlement system, London, 1997; Human rights and international economic law in the twenty first century, 2001, 4 Journal of international economic law; Time for a United Nations Global Compact for integrating human rights into the law of worldwide organisation, 2002, 13 European journal of international law; International Trade and Human Rights. Foundations and Conceptual Issues, ed. F. Abbot-Ch. Breining-Kaufmann-Th. Cottier, Michigan, 2006, p. 29 y sigts, E.U. Petersmann, Markets and Economic Welfare: Constitutional Functions of the emerging UN Human Rights Constitution.

C A P Í T U L O I

1.3. Las medidas

La obligación de la NMF establece la igualdad exterior entre los Estados, el tratamiento par en la frontera de los productos, servicios, personas, cuyo origen es alguno de los Estados miembros o está destinado a alguno de ellos. La finalidad es la de impedir la disparidad de tratamiento por razón de origen o pertenencia, creando diferencias con medidas que no son objetivas e imparciales, de hecho o de derecho.

La obligación de la NMF se expresa en medidas que afectan el comercio de productos (art. I.1 del GATT) o de servicios (art. I del GATS) o la protección de la propiedad industrial e intelectual cuyos titulares son nacionales de otros Estados (TRIPS art. 1.3.).

La definición de medida aparece en el GATS: las medidas adoptadas por el Estado bajo forma de ley, reglamento, norma, procedimiento, decisión, resolución administrativa o cualquier otra forma. (art. XXVIII a). No parece que este amplio conjunto de ejemplos no pueda aplicarse con carácter general. La medida es una disposición legal, administrativa de contenido imperativo y en ejercicio de potestad pública, que se traduce en sanciones positivas o en prohibiciones para sus destinatarios. Justamente, las barreras representan el reverso de los beneficios o sanciones negativas, predicables de las medidas, en cuanto persiguen el estímulo o premio o de los productos, servicios, personas del país o del mercado local respecto al extranjero. o, la sanción negativa de los de fuera.

No se trata de cualquier clase de medidas, sino de aquellas que en cuanto incentivos o premios y prohibiciones afectan el comercio de bienes o servicios. o la tutela consentida de bienes públicos globales, salud, vida, medio ambiente, derechos humanos.

Las medidas dan contenido a **juicios discrecionales** o **juicios cognitivos**. Los primeros son la consecuencia del ejercicio de la potestad administrativa discrecional y unilateral en la calificación de las circunstancias de hecho en base a conveniencia u oportunidad. Los segundos, enuncian la reconstrucción jurídica probable de los supuestos legales definiendo una interpretación que es siempre la única y correcta. Los juicios discrecionales tienen fundamento economicista; mientras que los juicios cognitivos exponen a la interpretación (jurídica) de la ley.

La **ratio** de la medida es la que permite descubrir su fundamento y, en consecuencia, la adecuación al sistema OMC en términos muy claros: aquello que afecta el comercio es la protección de la frontera, más allá de lo razonable, discriminando por origen o la protección del mercado

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

local, discriminando a favor de la producción doméstica en relación de semejanza entre los productos, servicios, personas relativos..

A su vez, no afecta al comercio, aquel tratamiento diferenciado que busca su justificación en las razones no comerciales, de excepción, en el bien entendido que no sean arbitrarias o maneras discriminatorias disimuladas ni tampoco las disciplinas que traducen diferencias que no son, en si misma, persecutorias del **favor iuris** local o doméstico. Cualquier medida puede facilitar la protección de la frontera y del mercado; pero, no siempre la medida que lo consigue pretende el fin proteccionista. Una medida de tutela ambiental puede servir a su finalidad, sin que ello implique su carácter o naturaleza proteccionista, y, lo mismo vale, en cuanto a salud o vida u orden público económico. El diseño, la estructura o la arquitectura desvelada de la medida debe consentir calificar su alcance sobre el comercio y el no comercio; la eficacia –positiva o negativa– sobre los objetos o sujetos en relación de semejanza.

Las medidas que afectan el comercio (o el intercambio no comercial) pueden determinarse hacia el exterior a modo de una discriminación abierta o encubierta en perjuicio de algún Estado, de hecho o de derecho, y cuyos efectos son la alteración de la igualdad competitiva a través de la creación de ventajas para otro u otros.

La obligación de la NMF impone que las ventajas concedidas por un Estado a un tercer Estado se extiendan inmediata e incondicionalmente a todos los Estados miembros; sin que quepa amparo en la reciprocidad del Estado beneficiario o el cumplimiento de condiciones para su obtención.

En *Indonesia-Automoviles* se establece que la obligación de la NMF ex. GATT Art. I. 1, obliga a acordar a otros países las ventajas otorgadas a un país respecto a los productos similares de importación.¹¹

En *Canadá-Automóviles* se verifica una ratificación de la obligación de la NMF, pero, con un matiz relevante, puesto que el Estado importador puede imponer condiciones a la importación de productos similares, siempre que no se traduzcan en un trato menos favorable de ciertos productos por razón de su origen. Las medidas pueden condicionar la importación de productos similares a los locales, si es que no incurren en discriminación desfavorable por su nacionalidad.¹²

11. *Indonesia-Certain measures affecting the automotive industry*. WT/DS55/R, 23-7-1998.

12. *Canada-Certain measures affecting the automotive industry* WT/ B/R, WT/DS142/AB/R, DS139/A19-6-2000.

C A P Í T U L O I

Una lectura atenta advierte, lo que ya se dijo, que la condena al proteccionismo en cualquiera de sus formas y medios, no implica que puedan adoptarse medidas que produzcan efectos en el comercio que no siendo ni poseyendo propósito proteccionista, aplican algunas de las salvaguardias en el sistema OMC, representativas de otras esferas merecedoras de tutela (valores no comerciales) o, simplemente, que el tratamiento menos favorable del producto o servicio importado no evidencia la modificación de las condiciones de competencia entre productos semejantes.

La vulneración de la cláusula de la NMF ocurre, en otros términos, cuando la medida crea una interdicción basada en la nacionalidad u origen del producto o servicio, cuyo efecto es contrario a la igualdad competitiva; sin que existan válidos argumentos de discriminación fundados en valores no comerciales, que soporten el tratamiento diferenciado, convivenciales en el sistema OMC.

1.4. La no discriminación. La igualdad competitiva

Cualquiera que sea el modo que adopten, las medidas que afectan el comercio de productos, servicios o personas, por su origen son discriminatorias de cara a la obligación de la NMF cuando provocan un tratamiento menos favorable que el que se dispensa a los productos, servicios o personas del Estado que las dicta, salvo que sean propiciatorias de diferencias guarecidas por la ley OMC.

La sutil línea entre medida de protección local y de diferencia legítima, compatible con las condiciones iguales de competitividad fuerzan a la definición entre la discriminación prohibida y admitida, a efectos de impedir la circunvención o rodeo de las obligaciones asumidas por cada uno de los Estados. En otros términos, propicia el conocimiento de la igualdad competitiva, que, al fin y al cabo, es la no discriminación.

La no discriminación y la preferencia por nacionalidad es una aplicación orgánica del principio de igualdad. Por tanto, es de la esencia del sistema OMC la interdicción de medidas de los Estados que disponen tratamientos diferenciados para situaciones de derecho o de hecho que carecen de peculiaridad, siendo similares o semejantes o cuando la peculiaridad no responde a justificación razonable. La medida no puede distribuir preferencias o discriminar legalizando o soportando una diferencia que tenga un propósito y efecto claramente proteccionista, prescindiendo de cualquier otra consideración; protección de relaciones peculiares entre algunos Esta-

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

dos sin que se extienda a todos los demás o, en general, con referencia a la producción local en su competencia con la extranjera

El principio de igualdad es violado cuando, sin justificación razonable, situaciones o relaciones iguales sufren un tratamiento diverso o cuando, a la inversa, se actúa un tratamiento idéntico sobre situaciones o relaciones dispares.

La discriminación **de jure** es la que aparece reflejada en la medida, un claro diseño, estructura o arquitectura desvelada de privilegio o ventaja de productos, servicios o personas de algún país en detrimento de sus similares extranjeros,.

La discriminación **de facto** resulta de una disposición que se convierte en prohibitiva en su actuación en la práctica.

“La discriminación de jure existe cuando las medidas nacionales trazan una distinción expresa sobre la base del origen que mengua los servicios o productos extranjeros. La discriminación de hecho surge de las medidas nacionales que no distinguen explícitamente sobre la base del origen, pero que, cuando se aplican, discriminan efectivamente sobre tal fundamento.”¹³

En *Canada-Automóviles* se cuestiona la compatibilidad de la exención de derechos de importación respecto a motores originados en algunos países y que no se extiende a todos los Estados miembros.

En *UE-Bananas* se resuelve que es de la esencia de la no discriminación que todos los productos similares deben recibir un tratamiento igual, cualquiera que sea su origen nacional; interdicción que no puede eludirse mediante categorías administrativas o aplicación de aranceles diferentes.¹⁴

Uno de los puntos que emergen es el del alcance de la obligación de la NMF, sobre todo en la interpretación combinada del GATS.

El alcance de la igualdad competitiva tiene una expresión en el GATS (art. XVII, 2, 3) que aclara el significado del tratamiento no menos favorable de la obligación de la NMF con respecto a los servicios y proveedores de servicios de otros Estados (art. II. 1).

13. Working Group on the interaction between Trade and Competition Policy, WT/WGTCP/W/221 6-2-2003; T. Cottier - P.C. Mavroidis, Regulatory barriers and the principle of non - discrimination in world trade law, asociado P. Blatter, 2002, Michigan, en particular, W.J. Davey - J. Pauwelyn, MFN unconditionality: A legal Analysis of the concept in view of its evolution in the GATT/WTO jurisprudence with particular reference to the issue of “like product”, p. 13.

14. *European Communities-Regime for the importation, sale and distribution of bananas*, WT/DS27/AB/R, 25-9-1997.

C A P Í T U L O I

El tratamiento no menos favorable en las condiciones de competición no se agota en la discriminación **de jure**, sino que incluye la discriminación **de hecho**.¹⁵ Y esto significa que la obligación de la NMF atañe tanto a la diferencia o preferencia formal cuanto práctica en perjuicio de las condiciones de competición entre el servicio o proveedor de servicios extranjero y sus similares de otros Estados.

La especificidad del acuerdo GATS consiste en que un Estado puede mantener una medida incompatible con la obligación de la NMF si así lo ha manifestado en su adhesión en el Anexo de Exenciones al artículo II. Pero, si no la hecho, debe ofrecer un tratamiento no menos favorable en las condiciones de competición a cualquier otro Estado, como el que acuerda a los servicios y proveedores de servicios similares de alguno de ellos. Esto es relevante, como se verá, para la comprensión de la obligación de la NMF y los CDI al amparo del Modelo de Convenio de Impuesto sobre la renta de los Estados Unidos de 1996 (MCEEUU).

La igualdad en las condiciones de competición no supone, en mi opinión, la toma en consideración excluyente de los valores comerciales, sino, además de los valores no comerciales –salud, vida, ambiente–, los bienes públicos globales o derechos humanos, por lo que no siempre la medida reguladora local puede impugnarse en términos de protección doméstica, si su propósito y efecto es la tutela de otros valores tan válidos como los comerciales en el sistema OMC. Y, aún más, la excepción a formular también comprende el orden público económico del Estado, en cuanto a su defensa de la correcta aplicación de los principios tributarios, en evitación de la elusión o evasión fiscal del no residente u otros Estados, el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo, la criminalidad organizada.

1.5 El alcance de la obligación de la NMF

Historicamente, se sostiene que en el GATT la no discriminación por origen agota sus efectos en los productos en cuanto tales; mientras que en el GATS la misma se extiende a los proveedores de servicios, o, lo que es lo mismo, a las personas físicas o jurídicas. Y, a su vez, el TRIPS ampara a las personas titulares de los derechos de propiedad intelectual.

15. W. Zdouc, General Agreement on Trade in Services, p. 414 en The WTO Dispute Settlement System 1995-2003, edit. F. Ortino-E. U. Petersmann, The Hague, 2004; A. Matoo, MFN and the GATS, en T. Cottier - P.C. Mavroidis, Regulatory barriers, cit. p. 51.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

En su Preámbulo aparece que los derechos de propiedad intelectual son derechos de los particulares y los Estados se obligan a su tutela

El ejemplo de algunos autores es ilustrativo. De cara al GATT, ¿Está prohibida la exención tributaria en beneficio de algunos importadores, mientras se grava a los demás?

Una respuesta es que la obligación de la NMF no aventaja al productor, a menos que la medida afecte el producto. Otra, no obstante, defiende el ámbito amplio sobre la empresa, toda vez que se puede verificar una discriminación **de facto** en contra de un Estado miembro... “si esto sucede la regla de la NMF sería violada”.¹⁶

La discusión es importante, puesto que no solo entronca con el efecto directo del sistema OMC, sino, que, además, reactualiza el marco de referencia de los impuestos directos en el comercio de productos, cuya exclusión se defendía desde la perspectiva del GATT 1947, cuya configuración estaba dirigida a la liberalización de los intercambios comerciales mediante la reducción arancelaria, eliminación de cuotas a la importación y, en general, restricción a la intervención pública en el mercado mediante la disciplina legal concreta. En esa perspectiva ultra liberal era perfectamente plausible preocuparse por la repercusión de los impuestos o sus devoluciones siempre que afectaran el producto, que no el productor; la mercancía, que no la persona, puesto que podía alterar inmediatamente la competencia en los mercados a través de los precios.

No parece en la actualidad, desde la persona, que no solo el producto o servicio, pueda excluirse de la no discriminación el componente personal, que se conecta al creciente grado de interrelación interpretativa entre los distintos acuerdos OMC. De las cosas y bienes a las personas y sus derechos, así sería la síntesis del itinerario histórico que viene del GATT 1947 al sistema OMC actual.

La obligación de la NMF se aplica a todas las medidas que afectan el comercio de mercancías, servicios, personas. Por un lado, las medidas que tienen como propósito, directo o indirecto, la diferencia por origen a la importación o exportación (aduanas, impuestos o derechos, leyes o reglamentos, prácticas o usos). Por otro, las medidas que pueden limitar la puesta en circulación de los productos o servicios o la libertad de circulación de las personas dentro del territorio del país importador. (impuestos internos, regulación de la venta, puesta en venta, la compra, el transporte, la distribución y la utilización de bienes o derechos en el Estado de importación).

16. M. Matsushita-T. J. Schoenbaum-P-C. Mavroidis The World Trade Organisation, Law, Practice and Policy. London, 2003, p. 153.

C A P Í T U L O I

No resulta, por tanto, tan evidente, como se sostiene, que la diferencia más importante en la aplicación de la obligación de la NMF entre el GATT y el GATS es que en el segundo, el GATS, la referencia comprende los servicios y los proveedores de servicios como beneficiarios de la obligación de la NMF. En definitiva, la tutela del productor en el GATT solo sería indirecta, siempre que afectara el producto que comercializa o fabrica.¹⁷

La obligación de la NMF, más allá de la evolución interpretativa, no puede circunscribirse o focalizarse solo en el producto, inclusive en el propio GATT. Un requerimiento de liquidación a un empresario no residente en concepto de impuesto personal y directo, que no es igual para el residente o aumenta sus deberes formales o materiales al respecto; una sanción que siga el mismo derrotero o la aplicación de medidas cautelares o recaudatorias por razón de origen, son elementos que establecen una conexión que no puede calificarse como indirecta entre el productor y lo que hace en el territorio del país importador, así como no puede ignorarse que el impacto adverso que se le causa condiciona en forma efectiva el producto que comercializa o manufactura.

Un ejemplo adecuado es el que se refleja en el plazo distinto establecido para la devolución de las cantidades retenidas en exceso a no residentes, con relación al que se fija para los residentes, en un caso más breve y, en el otro, más dilatado, cuando personas de otros Estados quedan sometidos a peor condición, por ejemplo, a consecuencia de la existencia de un CDI. Ese tiempo diferente para solicitar el reembolso o la devolución de ingresos indebidos es discriminatorio por razón de nacionalidad, puesto que, en primer lugar, no cabe otorgar a un no residente peor trato que a un residente en la materia, siempre que las circunstancias de hecho sean análogas y, en segundo lugar, porque no hay razón para un tratamiento diferenciado específico que tiene por fuente un CDI, que agrave la situación para los no residentes de otros Estados, a paridad de circunstancias. Un importante fallo del TS de 18-5-2005, aplicando el CDI Hispano-EEUU, art. 25.1, puede, perfectamente vincularse con la más genérica obligación de la NMF, aun cuando no exista el particular tratado fiscal que lo refleje. El argumento jurídico es el mismo, aunque no haya CDI, siempre que el Estado sea miembro de la OMC. Parafraseando la sentencia puede repetirse que la pretensión que no hay discriminación por el hecho que el residente nunca pedirá la devolución en las condiciones que

17. W. Zdouc, WTO Dispute Settlement practice relating to the General Agreement on Trade in Services, p. 383 op. cit.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

lo hace el no residente, es “sencillamente desactivar la fuerza del principio de igualdad, pues nunca las condiciones del ciudadano A, que invoca el principio de igualdad frente a B, serán las de éste”.

La discriminación, de hecho o de derecho, creando la disparidad de trato, por razón de origen, conculca la obligación de la NMF y de TN, salvo que quepa el recurso a la excepción justificada y no oculta, sea por razón de CDI, en cuanto no distribuya ventajas que las vulneren; para evitar la elusión y la evasión fiscal o en actuación de principios tributarios de orden público económico constitucional (legalidad, capacidad económica, corrección en la aplicación del sistema tributario).¹⁸ No es solo la barrera directa a la importación del bien o servicio y la persona; sino, la que puede resultar de medidas fiscales y de cualquier otra naturaleza, del país importador para obstaculizar el tráfico jurídico en su territorio, que no ofrece un tratamiento igual entre los Estados.¹⁹

La obligación de la NMF en el sistema multilateral de comercio mundial no puede ser sino incondicional. En otro caso, condicional, subordina su aplicación a la reciprocidad. Se acepte o no el criterio, entendiendo inclusive las exclusiones de pleno cumplimiento, tales como las uniones aduaneras, áreas de libre comercio o sistemas generales de preferencias para los países en vías de desarrollo, la conclusión necesaria es que el sistema OMC elige la incondicionalidad a modo de vector en contra de la diferencia de trato en el comercio de bienes, servicios, personas. **Es decir, la obligación de la NMF expresa uno de los núcleos dogmáticos de la multilateralidad en las relaciones internacionales basada, precisamente, en la no discriminación. La incondicionalidad destaca que la extensión de la obligación de la NMF no requiere compensación equivalente para su realización.**²⁰ El alcance de la obligación de la NMF, en cualquiera de los acuerdos y en todos los aspectos relevantes del sistema de comercio mundial, sin perjuicio de las expresas exclusiones supone que cualquier Estado es legítimo acreedor del otro u otros de las ventajas suplementarias que pueden concederse ulteriormente a ter-

18. T. Rosembuj, Intercambio internacional de información tributaria, Barcelona, 2004, p. 75.

19. D. Luff, Le droit de l'Organisation Mondiale du Commerce, Bruxelles, 2004, p. 44, en la lectura combinada de los arts. del GATT I. 1 in fine y el III. 2, III. 4, III. 5 y III. 7.

20. K. Kennedy, GATT 1994, p. 89; M. E. Footer-C. George, The General Agreement on trade in services, p. 799; T. Cottier, The Agreement on Trade-related aspects of intellectual property rights, p. 1041 en The World Trade Organisation: legal, economic and political análisis V. I ed. P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. G. Plummer, 2005, N. York.

C A P Í T U L O I

ceros países, sean de raíz legal o de facto, atinentes a cualquiera de las medidas, sean o no fiscales, en que se concrete.

El límite implícito común es el valor no comercial de las medidas cuyo contenido puede afectar el alcance de la obligación de la NMF si coloca en riesgo alguno de los bienes públicos globales o el orden público económico del Estado importador.²¹

La obligación de la NMF predica la relación de semejanza en el tratamiento de las mercancías, servicios, personas en el comercio mundial. El otro Estado tiene el derecho a la igualdad de trato si el objeto o sujeto de la relación es similar al que existe en el intercambio entre un país y otro. El “like” es, no obstante, uno de los temas más complejos del sistema OMC. Por un lado, porque cabe interrogarse si hay un concepto único de semejanza o similitud, apto para la interpretación de los acuerdos cubiertos; por otro, si hay que renunciar a la pretensión unitaria y conformarse con la pluralidad del concepto según el acuerdo que se trate, del artículo o de párrafos del mismo artículo.

2. La relación de semejanza

La reconstrucción unitaria de la relación de semejanza es compleja y no cuenta, en principio, con el soporte de la propia doctrina (de la jurisprudencia) de la OMC. En efecto, la semejanza no se presenta como un concepto genérico, apto para la definición en todo el ámbito de los acuerdos cubiertos; sino, como un juicio discrecional, susceptible de resolución caso por caso y cuya extensión o restricción, su amplitud o estrechez, cambia según el acuerdo o inclusive las disposiciones relativas, el contexto y las circunstancias de la situación.

La semejanza aparece como una noción relativa, una opinión discrecional o un concepto jurídico indeterminado, que se consigue caso por caso y “evoca la imagen de un acordeón”. El acordeón de la similitud se ensancha o acorta según las normas de los acuerdos aplicables a la circunstancia concreta.²² La ventaja que se concede a un producto, servicio o persona debe otorgarse a otro, en la hipótesis que sea semejante, con independencia de donde venga o hacia donde vaya.

21. T. Rosembuj, Medio ambiente... cit. p. 23.

22. *Japan-Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8, 19 & 11/R y WT/DS8, 10 & 11/AB/R, 1-II-1996; W.J. Davey, WTO Dispute Settlement System relating to GATT 1994, en *The WTO Dispute Settlement Systems, 1995-2003*, dir. F. Ortino - E.U. Petersmann, cit. p. 191

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

No obstante, el empirismo del **“like product”** debe encontrar un trazo de unidad que permita definir con claridad la semejanza entre objetos y sujetos en distintas posiciones o situaciones, sin perjuicio de reconocer las peculiaridades intrínsecas de cada acuerdo, permitiendo enunciar un principio comprensivo, que ya existe, pero, que no resulta suficientemente desarrollado. Por mas que se trate de un concepto relativo y ambiguo, el resultado siempre debe conducir a una solución jurídica correcta por medio de la interpretación, el núcleo cierto que ofrece cobertura a un complejo de situaciones sustantivas de cariz plural o, en su caso, rectificar el juicio discrecional infundado.

El principio común o núcleo cierto, al que me refiero, es el de igualdad competitiva, para cuya eficacia la relación de semejanza se hace imprescindible. En consecuencia, la reconstrucción unitaria de la noción de semejanza no es sino el medio para lograr el mejor conocimiento y comprensión del principio de igualdad competitiva en el comercio mundial, que no es solo meramente político o económico, sino jurídico. El escenario es la igualdad entre los Estados, las personas y bienes vinculados, en la relación económica, comercial, financiera; y la semejanza es la estructura que facilita la interdicción de la disparidad de tratamiento a paridad de circunstancias, por razón de origen o pertenencia nacional.

La medida opera el trato igual a supuestos de hecho iguales y el trato dispar a situaciones de hecho distintas, en el eje de la relación de semejanza.

La igualdad competitiva engloba la paridad o disparidad de tratamiento ante relaciones de similitud o semejanza entre productos, servicios, personas. El punto es altamente problemático en la medida que debe ser idóneo para aprehender los valores comerciales y no comerciales del sistema multilateral. Por un lado, las condiciones competitivas en cada mercado y, por otra, las condiciones de respeto a los bienes públicos globales en cada mercado, de vida, salud, ambiente. O, en otros términos, no puede plantearse una igualdad mercantil en detrimento de otros valores; ni subordinar el comercio a valores no mercantiles. El equilibrio de la igualdad competitiva convoca al país exportador e importador en la resolución de las diferencias, atendiendo los “intereses o valores comunes”.²³

El control del principio de igualdad competitiva no es diverso del que se conoce con carácter general en la mayor parte de los ordenamientos

23. G. Vérhoosel, National treatment and WTO dispute settlement, Oxford, 2002. p. 111.

C A P Í T U L O I

jurídicos, al apreciar la igualdad ante la ley en cualquiera de los aspectos con que se confronte.

La medida en cuestión está sometida a la opinión de su objetividad, los propósitos y efectos que aspira producir y la proporcionalidad.

El “**like product**” puede sujetarse a una pluralidad de aproximaciones para establecer si la medida establece una diferencia objetiva y ésta pluralidad es la que no debe confundir respecto a la unidad del principio de igualdad competitiva. La semejanza puede advertirse desde las propiedades físicas, el uso final, las preferencias de los consumidores, o, al contrario, descartarse porque conlleva riesgos incomparables que no la asemejan a otra. Pero, siempre con la pretensión de buscar la objetividad como criterio de distinción del principio de igualdad.

Los propósitos y efectos de la medida connotan la idea de congruencia entre el medio y la finalidad buscada. No es otro el sentido de la decisión OMC al afirmar que:

“La aplicación proteccionista de una medida puede discernirse a menudo del diseño, la arquitectura y la estructura reveladora de la medida.”²⁴

Esa aplicación revelada del fin proteccionista, no es sino el criterio de contraste entre el propósito y los medios empleados para su eficacia. La diferencia o paridad de tratamiento a la que se someten los productos, servicios, personas, debe tener la naturaleza de atender al propósito perseguido, elemento evaluable a priori de su texto y contexto.

La proporcionalidad es el último de los criterios usuales en la actuación de la igualdad y cuya referencia es que la medida no puede sino ser un balance ponderado de las ventajas y desventajas que dispone respecto al propósito esencial, que es evitar la discriminación por razón de origen en el comercio mundial. O sea, la medida debe, aun en la búsqueda de su objetivo, estimar si el mismo resultado puede lograrse con el mínimo contenido de discriminación o si los medios utilizados hubieran podido cambiarse por otros menos desproporcionados con relación a las ventajas que se pretenden.

El juicio de igualdad, basado en la relación de semejanza, prohíbe la discriminación por origen o pertenencia nacional. La medida no encuentra cobijo ante el sistema OMC desde el momento en que, en presencia de similitud, hay razón para impugnarla por razón de discriminación nacional, salvo que se funde en reservas razonables y no arbitrarias que la justifiquen.

24. *Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS8/R, I-II-1996*, R.E. Hudec, “Like product” the differences in meaning in GATT articles I and III, p. 101, en T. Cottier - P.C. Mavroidis, *Regulatory barriers*, cit.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

La forma en que opera la igualdad en el sistema OMC es plural y diversa, afrontando límites ante cada uno de los acuerdos, el texto de las disposiciones o el contexto. Pero, aunque esto multiplique la compleja raíz interpretativa, no puede, sino afrontarse su encaje, caso por caso, en el principio común o núcleo cierto que le inspira. No es nada casual que en el Preámbulo del acuerdo de institución de la OMC, cuyo carácter vinculante sirve para aclarar, ordenar, matizar la interpretación de todos los acuerdos cubiertos se diga que, uno de los medios para la realización de los objetivos es la eliminación del tratamiento discriminatorio en las relaciones comerciales internacionales. En otras palabras, la introducción de la igualdad competitiva en el sistema de comercio multilateral.

2.a) La identidad

La identidad en el sistema OMC es la expresión máxima de la semejanza. No es solo que sea lo mismo que el término con que se compara; sino que es bastante que se le parezca mucho.

El producto similar es idéntico al otro, bajo todos sus aspectos o, aun sin serlo, es muy parecido en sus características al producto considerado.

La igualdad por todos los conceptos es una de las expresiones de la identidad y no admite interpretación, puesto que se trata de elementos en los que no se ofrece diferencia alguna en la comparación.

La igualdad por parecido próximo es más difícil de entender, porque los confines entre semejanza e identidad se confunden y se convierten en conceptos fungibles. Llamo idéntico a lo similar y similar a lo idéntico. De forma que descubrir la equivalencia entre objetos comparables conduce a un resultado único e indiscutible, que ambos son idénticos o, lo que es lo mismo, que son muy parecidos, muy semejantes, muy similares, muy afines entre sí o, simplemente, que son parecidos, similares, semejantes. El énfasis proclama el salto de la afinidad a la identidad.

El Acuerdo de ejecución del artículo VI del GATT 1994 (art. 2. 6) afirma que en ese Acuerdo el concepto “producto similar” debe interpretarse en el sentido de un producto que es idéntico en todos sus aspectos a otro o cuyas características son muy parecidas o próximas.

El Acuerdo de ejecución del artículo VII del GATT 1994 (art. 15) define como producto idéntico a los que son iguales en todos los aspectos, incluyendo características físicas, calidad y reputación. Las mínimas diferencias en las apariencias entre los productos no implica que no se consideren idénticos.

C A P Í T U L O I

La primera de las definiciones parece recluir la identidad en la comparación física o material entre los productos; mientras que en la segunda, se apuntan valores intangibles que amplían la identidad más allá, comprensiva de factores de calidad o reputación o prestigio comercial.

Hay una identidad automática, objetiva y otra que está sometida a calificación previa, a una valoración discrecional de la autoridad del Estado y que se inclina hacia la relación de semejanza, similitud o afinidad.

Pero, no obstante, cabe señalar que la verificación de la identidad no traspasa el producto en sí mismo considerado, en todos sus atributos físicos e intangibles. No puede predicarse la identidad, sino en los términos cerrados de los productos que se contrastan.

La similitud, en cambio, propicia un horizonte que trasciende la mera comparación. entre los productos, para incurrir, en principio, en lógica de función, de finalidad, de propósito.

No es solo ni tanto el parecido, sino, que en su comercio o tráfico jurídico puedan cumplir con resultados de afinidad.

La identidad es estática, mientras que la semejanza es dinámica. La primera recibe su calificación a partir de su realidad y la segunda del servicio que aspira a cumplir.

Esto no supone que puedan combinarse la estructura y la función en un único ejercicio de definición; pero, parece evidente que la identidad no puede ser semejanza y viceversa, desde una perspectiva dogmática de interpretación.

Los signos de identidad están insitos en los objetos comparados y los de semejanza se aprecian por sus propósitos o efectos, por su finalidad o función. Por esa razón, excluir del análisis comparativo de la semejanza el propósito del producto, servicio, persona, es una misión de imposible cumplimiento, puesto que si así no se afronta resulta inviable establecerla.

2.b) La unidad o pluralidad del concepto de semejanza

Para que esto pueda materializarse no existe un criterio único o exclusivo. El producto similar, tal como surge de la jurisprudencia OMC, señala un conjunto de indicios aptos para determinar la similitud, que son interdependientes y que no pueden omitirse en el resultado final. La semejanza será o no el resultado de apreciar cada uno de los criterios y después sopesarlos en su conjunto.

Primero, las propiedades físicas del producto.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Segundo, la utilización final de los productos.

Tercero, los gustos y hábitos de los consumidores.

Cuarto, la clasificación arancelaria próxima de los productos.

Conviene añadir que la similitud también puede establecerse a partir del factor riesgo o peligro para la salud, vida o ambiente, como se deduce en *EC-Asbestos*.²⁵ El valor no comercial sirve, también, para descartar la relación de semejanza toda vez que se acredite la ruptura del valor de protección a la vida, salud o medio ambiente.

Finalmente, la función productiva y comercial que promueven la sustitución o competencia entre productos viene al servicio de la definición si ello es acreditado.

El problema es que la relación de semejanza, siendo un concepto determinante para fijar la presencia o no de igualdad de tratamiento entre lo que viene de afuera y otros países o lo propio carece en el sistema de una versión unívoca. Así el **“like product”** aparece en 17 ocasiones en el GATT y en otras diversas disposiciones de los otros acuerdos. No es útil ni necesario buscar el concepto común de semejanza, sino el contenido específico del núcleo cierto de igualdad competitiva, que será variable conforme a su aplicación en cada acuerdo. Aquello que es único es el principio común de igualdad competitiva, que admite múltiples definiciones de similitud, en razón de los supuestos de hecho que regula y que no son homogéneas ante las disposiciones relativas: mercancías, servicios, personas.

La similitud predica la inexistencia de causas de restricción comercial toda vez que no pueda establecerse objetivamente una diferencia sustancial entre productos, servicios, personas. En caso contrario, sería relativamente fácil para el Estado eludir la prohibición en este caso de la obligación de la NMF si pudiera fijar a su albedrío la apertura o cierre de frontera en base a sus criterios oportunistas o subjetivos. Por eso, la teoría unitaria de la semejanza tiene la premisa de la igualdad en la circulación de mercancías, servicios, personas entre los Estados cuando absuelven necesidades de consumo análogas, aun cuando ofrezcan diferencias físicas o materiales que podrían consentir otra interpretación, siempre que no ofrezcan ni permitan falsificar la igualdad competitiva o, lo que es lo mismo, construir barreras de protección de lo propio, entre Estados, ni lesionar los bienes públicos globales.

25. *European Communities-Measures affecting asbestos and asbestos-containing products*, WT/DS135/12, 5-4-2001.

C A P Í T U L O I

La unidad de la relación de semejanza gira en torno a la tutela del valor comercial y el desamparo del valor de protección de cada Estado y a igual tutela del valor no comercial y el desamparo del valor de protección de cada Estado.

El valor comercial expone la igualdad de competencia entre lo que entra y sale de cada Estado miembro respecto a otros productos, servicios, personas de diferente origen de otros Estados.

El valor no comercial significa la primacia de las excepciones a todo aquello que puede afectar bienes públicos globales, salud, ambiente, u orden público económico.

La prevalencia otorgada al valor comercial, libre circulación, oscurece el valor par no comercial, restricción justificada, cuando, en teoría, ambos conceptos revelan una finalidad común en el reconocimiento compartido que la protección, en términos del sistema multilateral de comercio mundial, conspira contra la igualdad competitiva, sea en las trabas estrictamente económicas o financieras, cuanto en las que no tienen ese carácter.

Es del mismo tenor facilitar la circulación de productos nocivos o cuyo proceso de producción es lesivo que impedir la de aquellos que son a todas luces comercialmente similares a lo que se pretende proteger.

Una teoría unitaria de la semejanza tiene como punto de partida la eliminación de todos los obstáculos creados para entorpecer la igualdad de competencia y la creación de los obstáculos necesarios para impedir la competencia nociva o lesiva entre los Estados.

Por eso, la relación de semejanza, aunque variada en su representación, debe obedecer a un concepto unitario que responda a la estructura de los valores comerciales y no comerciales que inspiran el sistema OMC: una función que es útil para eliminar restricciones arbitrarias y, al tiempo, para justificar aquellas otras que son necesarias.

El concepto de **“like product”**, en suma, debe integrar en su juicio no solo los valores comerciales, sino, además, los valores no comerciales; pero, en su extensión cabe señalar las aplicaciones que le son propias, conforme a la perspectiva desde la que se observe.

2.1. Las distintas relaciones de semejanza

La relación de semejanza es clave para establecer el respeto al principio de igualdad competitiva, pero su versatilidad en las áreas aplicables propone respuestas diferentes. Esto no invalida la presencia del núcleo cierto de igualdad; sino, la compleja interpretación que requiere la iden-

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

tificación de la relación de semejanza de las medidas que regulan mercancías, servicios y personas, así como sus propósito y efectos incluido el trato no menos favorable, **de jure o de facto**, contra el origen, la nacionalidad, la pertenencia del objeto o sujeto de la relación.

La relación de semejanza puede afrontarse como juicio de discrecionalidad o como concepto jurídico indeterminado.

Por el primero, la decisión libre de la Administración conforme a su oportunidad o conveniencia aparece trastocada en términos de igualdad competitiva y se refleja en aquellos juicios de raíz económica basados en las propiedades físicas, el uso final, la clasificación arancelaria, la competencia directa o substitutiva, donde el sistema de la OMC permite cuestionar el caso concreto como indicador de quiebra económica de la igualdad competitiva.

Por el segundo, la especial dificultad se trasunta en la interpretación y actuación de la medida, que siempre debe dar ocasión a un único resultado jurídico aceptable y se manifiesta en el tratamiento no menos favorable, las condiciones de competitividad, los propósitos y los efectos o consecuencias jurídicas de la medida.

Los juicios discrecionales son volitivos y los conceptos jurídicos indeterminados son cognitivos. Unos dejan libre la actividad administrativa y los otros obligan a definir jurídicamente un concreto supuesto legal.²⁶

2.1.c) Los juicios discrecionales

2.1.c.1) La relación de semejanza clasificatoria

La clasificación uniforme de las mercancías, el sistema de armonización y codificación, de nomenclatura combinada, es una guía para la aproximación o trazo común entre mercancías ex. Art. I. 1 GATT. Pero, no implica la semejanza automática u obligatoria entre productos, con base a la dicha clasificación. Las concesiones comerciales negociadas por los Estados no dan fiabilidad absoluta a su descripción arancelaria que puede estar influida por los intereses comerciales, sus necesidades de protección y las exigencias para los fines de los aranceles y negociaciones comerciales (*Canada-Japon Lumber*), lo cual no ofrece un criterio fiable para determinar o confirmar la semejanza (*Japón-Alcohol*).

26. L. Parejo Alfonso-A. Jimenez Blanco-L. Ortega Alvarez, Manual de derecho administrativo, Barcelona, 1998, p. 465.

C A P Í T U L O I

En principio, la diferenciación arancelaria es un medio de legítima protección comercial y los países pueden adoptar formas clasificatorias amplias que no por tales suponen discriminación.²⁷ Hay diferencia entre la nomenclatura de clasificación arancelaria y las obligaciones o concesiones arancelarias en el sistema OMC.²⁸

Existe una abundante opinión y jurisprudencia OMC sobre el alcance de la semejanza clasificatoria.

El principio de protección aduanera exclusiva significa que una vez acordadas las concesiones arancelarias pasan a integrar el Acuerdo General del GATT y los productos indicados están sujetos obligatoriamente a su consolidación, en cuya virtud no pueden ser objeto de aumento o nuevos aranceles. El arancel es, en la práctica, el instrumento determinante de la protección del mercado local respecto a la competencia extranjera, mientras que se observa y controla cualquier otra medida legal o fiscal que pueda crear discriminación no consentida.

El arancel aduanero contiene la lista de todos los productos susceptibles de intercambio comercial y los tipos impositivos aplicables. La vicisitud histórica del GATT 1947 tuvo que ver, principalmente, con la reducción o eliminación de los aranceles aduaneros y, aún hoy, en ámbitos específicos, el problema del sistema OMC aparece ligado al aumento o disminución arancelaria, a la barrera a la importación, expresa o tácita, en el tráfico comercial.

Por otra parte, la clasificación y la nomenclatura arancelaria proponen efectos no queridos cuando no hay coincidencia en la descripción entre productos semejantes o si aun descriptos en términos parecidos, no resultan similares.²⁹

La nomenclatura puede dar lugar a contraste discriminatorio por origen siempre que suponga una restricción de la obligación de la NMF, buscando diferencias accesorias entre productos sustantivamente semejantes o valorizando algunos de sus aspectos en perjuicio de sus características comunes o destino final.

27. *Japan-Tariff on imports of spruce, pine, fir Dimension Lumber*, BISD 36. Sup, 19-7-1989.

28. *Japan-Taxes on alcoholic beverages*, cit.

29. *The Australian subsidy on ammonium sulphate*, 3-4-1950, BISD 2, 188; *Spain-Tariff treatment of unroasted coffee*, 11-6-1981, BISD 28S/102; *United States-Taxes on petroleum and certain imported substances*, 17-6-1987, BISD 34S/136; *Japan-Custom duties, taxes, and labelling practices on imported wines and alcoholic beverages*, 10-11-1987, BISD 34S/83; *EEC-Measures on animal feed proteins*, 25-1-1990, BISD 18S/97.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

No obstante, la potestad de cada Estado es amplia a la hora de clasificar los productos en su arancel aduanero o establecer los tipos aplicables a las distintas mercancías y, en consecuencia, puede describirlos en la forma que estime más conveniente. Seguramente, por esto, la clasificación arancelaria no es concluyente para determinar la semejanza o no entre productos, que, requiere de otros elementos para su comparación.

La distinción discrecional de clasificación arancelaria no puede, sin embargo, significar que la diferencia atienda al país de origen, que no al producto en sí mismo considerado.

Igualmente, la nomenclatura arancelaria debe servir para extender los beneficios a los demás Estados, sin restringir los deberes previstos en el GATT.

La diferenciación arancelaria es un instrumento político legítimo del Estado, en la medida que no se proponga la discriminación **de jure y facto** por el origen del producto. Pero, teniendo en cuenta que no es un dato definitivo para establecer la relación de semejanza, porque la inclusión o no del producto en la lista arancelaria es una orientación que no precluye resultados distintos a los que se enuncian. La afinidad, en suma, exige más elementos que los meramente clasificatorios.

El art. I.1 cubre la obligación de la NMF no solo respecto a los aranceles aduaneros, sino sobre cualquier otra clase de impuestos o tasas que graven los productos en ocasión de su importación o exportación. El GATT (II. 2VIII. 1. a) exige el límite de las tasas aduaneras al coste aproximado de los servicios prestados, incluidas las tasas consulares, prohibiendo su empleo como medio de protección indirecta de los productos locales o gravamen a la importación³⁰. Esto incluye recargos a la importación, impuestos especiales a la importación, impuestos de desarrollo económico, tasas estadísticas, etc.

2.1.c.2) La relación de semejanza por las propiedades físicas o materiales

La comparación de las propiedades físicas o materiales, la utilización final del producto en un mercado determinado y los gustos o hábitos de los consumidores que cambian de país a país son los índices tradicionales para determinar el like product. Estos fueron los criterios inspirados en un informe del *Working Party de 1970 sobre los Ajustes Fiscales en Frontera*.³¹

30. *U. S-Customs users fee, BISD 35S/245 2-2-1988.*

31. Working Party Report on Border Tax Adjustments, 2-12-1970, BISD 18S/97 1970.

C A P Í T U L O I

En *EC-Asbestos* se formula un juicio metodológico importante. El intérprete debe examinar, primero, la prueba relativa a cada uno de los criterios señalados, segundo, sopesar toda la prueba sobre estos, y cualquier otra relevante, para, finalmente, hacer una determinación de conjunto sobre la relación de semejanza entre los productos. Y, concretamente, el Órgano de Apelación reprocha que no se hubiera valorado el riesgo a la salud de un producto cancerígeno como una diferencia sustantiva para descartar la afinidad entre las propiedades físicas de los productos. Si las propiedades físicas son distintas corresponde probar que, con los otros criterios, pese a la diferencia de propiedades materiales, o sea, uso final o gustos y hábitos de los consumidores, puede superarse la limitación, hasta el punto de establecer que existe una perturbación de las condiciones de competitividad.

La puerta entreabierta por el *EC-Asbestos* estriba en considerar la toxicidad como un elemento de diferencia física entre productos. Es evidente que, aun cuando los otros criterios hubieran probado la semejanza, parece, de plano inadmisibles rebasar la prueba del riesgo tóxico. Las condiciones de competitividad no pueden fundarse en el emparejamiento entre productos o servicios que provoquen daño y otros que no lo hagan.

Un producto tóxico no puede con respecto a otro que no lo es cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

Es cierto que el control de la relación de semejanza a través de la percepción del riesgo por los consumidores puede ser un atajo para la protección indirecta, bastando la orientación sobre la opinión pública para conseguirlo.³² Lo mismo cabe para el riesgo ambiental o de la vida; pero, no es menos cierto que la **precaución** no elimina que esto se sostenga frívolamente, sin respaldo científico bastante. De modo que la calificación del riesgo no comercial también participa de la igualdad competitiva, sin vulnerar ni la obligación de la NMF o del TN, en su caso,

2.1.c.3) La relación de semejanza en la competencia directa o substitutiva

La relación de semejanza no se agota en los criterios expuestos, porque el Estado puede afectar con propósito proteccionista las condiciones de competitividad entre productos de fuera y locales que no son estrictamente similares, sino que se hallan en competencia directa o son substitutivos de los que se importan. La disciplina dispar entre productos que no siendo semejantes, tienen, en su respectivo mercado, un fin de com-

32. G. Verhoosel, op. cit. p. 57.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

petencia directa o substitutiva de otros. (Notas y disposiciones adicionales en relación al artículo III y III. 2 del GATT)

Así como la comparación entre productos directamente competitivos parece dar razón a los que sostienen que se trata de productos semejantes **a priori**, de diferente procedencia u origen; resulta menos claro confrontar productos substitutivos, porque algo que reemplaza a otro no aparenta, en principio, afinidad o similitud jurídica, aunque puede servir a funciones comerciales fungibles via los precios y el comportamiento de la demanda.

Podría, entonces, interpretarse que la competencia directa es susceptible de relación de semejanza; mientras que la substitución solo podrá determinarse por la intercambiabilidad económica (**cross-elasticity demand**).

En la competencia directa son las preferencias de los consumidores que establecen la semejanza y no solo por las propiedades físicas, sino, por motivos que podrían entrar en el aspecto del crédito o reputación del producto, su marca o brand, es decir, seleccionan entre productos por su valor intangible en el mercado. El valor intangible convierte en semejantes, por sus usos o funciones, productos o servicios que pueden ser objetivamente diversos.

En la competencia substitutiva resulta menos claro apreciar la relación de semejanza en virtud de la cual un producto que sustituye a otro o es posible su uso de reemplazo, tiene afinidad con el substituido, a no ser que ambos sean idénticos o similares con carácter previo. Pero, si lo fueran, hablaríamos de competencia directa, que no substitutiva.

Se dice que existe substitución cuando la alteración en el precio de un bien provoca que suban o bajen las ventas de otro. Pero, ello no significa que pueda establecerse una relación de semejanza entre ambos, ni siquiera de forma indirecta. La substitución no tiene nada que ver con la relación de semejanza, o puede no tenerlo. En el ejemplo, la suba del precio de las patatas puede causar el aumento de las ventas de arroz. Ambos son productos de alimentación, pero, la demanda de consumo no les convierte en similares, salvo que los hábitos y usos del país indiquen lo contrario; en cuyo caso son de competencia directa.

La substitución, por ejemplo, del carbón por combustibles de origen fósil podría ser un ejemplo de competencia substitutiva, que, no obstante, deja de serlo con respecto a fuentes que no sean contaminantes o de origen distinto. Por tanto, la regulación de los productos podría distinguirse, pese a su función aparentemente similar, entre los que son ambientalmente nocivos o no. El punto es el límite entre regulación y mercado.

C A P Í T U L O I

Las condiciones de competencia no son determinantes para absorber la definición de productos substitutivos. No es solo de la comparación entre los productos y de las condiciones del mercado que puede extraerse la conclusión. La presencia de competencia entre productos comparten o no propiedades físicas o materiales afines puede verse alterada por factores inducidos de la propia regulación

Si bien se afirma que, la preferencia de los consumidores determina la relación competitiva y conduce a considerar si dos productos o grupos de productos son vías alternativas para la satisfacción de una necesidad o gusto particular;³³ hay circunstancias en que el grado de protección elegido por el país puede orientar en uno u otro sentido las preferencias del consumidor. El factor de riesgo a la salud inducido por la regulación local estimula que el consumidor sufra directa influencia en su decisión. No hay semejanza entre productos ofensivos para la salud, vida, ambiente.

Si ello se confirma, la medida del Estado que discrimine, sobre todo fiscalmente, podría ser vehículo de protección prohibida o discriminación por origen incompatible con el sistema OMC o, al contrario, un reflejo legítimo del grado de protección al que aspira en valores no comerciales.

Pero, el producto substitutivo merece un examen más complejo y elaborado o, en otros términos, no es suficiente la disciplina diferencial del producto substitutivo para que se verifique la ruptura de la igualdad competitiva, respecto a aquellos que resultan irrespetuosos con valores no comerciales aceptados, sea en relación a la vida, salud, ambiente, orden público económico. Las condiciones de competitividad van más allá del análisis comparativo entre productos o servicios, para incorporar elementos no comerciales pertinentes.

No obstante, es menester evitar las medidas que so capa de protección de valores no comerciales modifican en peor la posición de los productos directamente competitivos o substitutivos respecto a los de otros países o los locales provoquen una quiebra de la obligación de la NMF o del TN en términos de **“like products”**. Las correcciones en las condiciones de competitividad del producto por su origen, a causa de la medida fiscal o de cualquier otra naturaleza, encauza la competencia comercial lesiva, que no legítima.

Por ejemplo, la prohibición sin prueba científica de la importación de alimentos genéticamente modificados.

33. *Korea-Taxes on alcoholic beverages, WT/DS75/R, WT/DS84/R, 17-2-1999.*

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

La regulación del mercado es irrenunciable potestad del Estado y el mercado debe ser objeto de disciplina, siempre que ello no comporte a su través, permitir la protección de la producción local por el mero hecho de serlo u obstaculizar el tráfico desde o hacia otros países.

No siempre la medida quiebra el principio de igualdad competitiva, aun cuando pueda reflejar la nacionalidad u origen del producto o servicio, en tanto no menoscabe las condiciones de (igualdad de oportunidades) en la competición. En particular, el factor substitutivo no es en si mismo un factor de similitud entre productos y, menos, de servicios;³⁴ y, por su indeterminación está en una zona intermedia entre el juicio discrecional y el juicio cognitivo.

2.1.d) *Los juicios cognitivos*

2.1.d.1) El tratamiento no menos favorable.

El comercio del Estado con los otros no puede dispensar un tratamiento no menos favorable que el que enlaza sus obligaciones contraídas conforme a la naturaleza del acuerdo. Pero, en si mismo, de cara a la obligación de la NMF, el tratamiento no menos favorable supone la interdicción de la tutela protectoria, de la discriminación de **jure o de facto** respecto a la pertenencia nacional del producto o servicio, se halle o no conectada a la lista de concesiones o compromisos asumidos por cada Estado.

El tratamiento no menos favorable en materia de ley o tributos en la frontera ilustra la prohibición formal y sustantiva de impedir el acceso o construir barreras artificiosas en la frontera, obstaculizando el ingreso de productos, servicios o personas en el territorio, con el fin restrictivo de las condiciones de competencia con los equivalentes domésticos. El trato no menos favorable expulsa la tutela protectoria en la frontera o la prohibición es la modificación de las condiciones competitivas en el mercado relevante, en detrimento de los productos importados.

Esto no impide disciplinar las diferencias entre los productos importados y locales, en la medida que no se persiga el fin proteccionista.

“Si hay un “tratamiento menos favorable” de un grupo de productos importados “semejantes”, hay, al contrario, “protección del grupo de los

34. D. Luff, op. cit. p. 590.

C A P Í T U L O I

productos domésticos “semejantes”, sin embargo, un Miembro *puede trazar diferencias* entre productos que encuentra que son “semejantes”, sin que por esta única razón, acuerde al grupo de productos importados “semejantes un “tratamiento menos favorable “que el concedido a los productos domésticos similares” (*EC-Asbestos*).

La clave del criterio del tratamiento menos favorable no impide la diferencia de trato entre productos importados y locales, siempre que no ocurra en detrimento de los primeros, por razón de procedencia nacional. La evidencia del perjuicio es el detrimento, es decir, el quebranto objetivo de la igualdad competitiva por razón de origen.

En *República Dominicana-Cigarrillos* se afirma que:

“.. la existencia de un efecto detrimental sobre un producto importado determinado resultante de una medida no implica necesariamente que ésta medida acuerde un trato menos favorable a las importaciones si el efecto detrimental se explica por factores o circunstancias ajenos al origen extranjero del producto, como, por ejemplo, la cuota de mercado del importador.”³⁵

No obstante, el mismo criterio tiene un sentido más o menos amplio según se interprete en el GATT o en el GATS.

El tratamiento no menos favorable en el GATT se conecta en forma inmediata a la prohibición de discriminar, en medida superior, en relación a las listas de concesión arancelaria. (art. II.1. a), utilizando derechos aduaneros o impuestos para ello.

En el GATS el concepto tiene un carácter amplio, porque subsume en un único concepto la obligación activa de extensión de las ventajas a todos los Estados y la pasiva de no aplicar un trato no menos favorable en el comercio de servicios y a sus proveedores. De este modo, el tratamiento no menos favorable y su extensión a todos los Estados automática e incondicionalmente resumen el alcance de la obligación de la NMF.

No hay, en rigor, estricta relación con las listas de concesiones, entre otros motivos, porque cada Estado tiene la potestad de excluir determinados servicios de su lista de compromiso (GATS art. II. 2) y no hay, como en el GATT, la sumisión genérica a la lista de concesiones arancelarias pactada. Pero, el contenido no es distinto, tanto en uno como en el otro acuerdo, el tratamiento no menos favorable de la obligación de la

35. *Dominican Republic-Measures affecting the importation and internal sale of cigarettes, WT/DS302, 25-4-2005.*

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

NMF se conforma a la prohibición de obstáculos en detrimento de la entrada de mercancías, servicios o personas, en base a disposiciones aduaneras o fiscales que la establezcan por su origen, que son semejantes a los de otros Estados o los locales en lisa.

La lectura combinada en el GATT y en el GATS de la obligación de la NMF indica la utilidad de la interconexión entre ambos acuerdos cuando se trata de reflejar o precisar criterios comunes. El contenido de la obligación de la NMF en uno y otro, pese a la diferencia textual, expresan un criterio único aplicable.

El tratamiento no menos favorable entre productos semejantes, deducido de la clasificación arancelaria o ajeno a ello, se coloca como el paradigma de la igualdad competitiva transfronteriza. La igualdad efectiva de oportunidades en la entrada o acceso al mercado abarca la interdicción de la tutela protectoria mediante la discriminación formal y sustantiva, en particular, que no es bastante la paridad formal cuando pueda advertirse en la práctica un tratamiento menos favorable en detrimento de los productos extranjeros.

Pero, no es solo esto. El GATS conjunta el comercio de servicios y de sus proveedores, ampliando ostensiblemente el ámbito de la obligación de la NMF: no solo a los servicios, sino a las personas que los suministran. El comercio de servicios puede quedar menoscabado en el propio servicio o en la persona de su proveedor. El tratamiento no menos favorable en las condiciones de competición debe comprender, entonces, tanto a los servicios como a las personas en circunstancias semejantes.

Si esto pudiera tomarse como un criterio general, su resultado lleva a que la obligación en el GATT de la NMF podría no agotarse en términos del producto, sino incorporando, también, a los productores. Así deviene reprochable la discriminación de **jure o de facto** a las personas en la frontera, por razón de origen, causada por medidas aduaneras o fiscales. Por lo tanto, no es la lógica de los productos como tales la que debe gozar de consideración exclusiva en el GATT; puesto que, en la forma del GATS, los productores sometidos a un trato no menos favorable que los locales, también accederían a la tutela de la obligación de la NMF. Y esto es también extensible a los titulares de los derechos de propiedad intelectual al amparo del TRIPS.

El tratamiento menos favorable es un concepto adecuado, en el supuesto, para introducir el principio de igualdad competitiva, igualdad de oportunidades en las condiciones de competitividad establecidas en los CDI entre dos Estados, con prescindencia de los demás.

C A P Í T U L O I

Simplemente, con la convicción que algunas cláusulas que inspiran los convenios para evitar la doble imposición crean una disparidad de trato entre residentes de los Estados Contratantes con respecto a los de los otros Estados; podría penetrar en el marco de la obligación de la NMF la cobertura a las personas, que no solo a los productos o los servicios. (v. g. los beneficios fiscales a los residentes de los Estados signatarios.). Aún más, merecería consideración apropiada la influencia de los impuestos personales sobre la renta en el sistema OMC, que no solo el de los indirectos sobre el consumo.

**2.1.d.2) La relación de semejanza en los servicios
y proveedores de servicios.**

El GATS aplica la experiencia del GATT en materia de semejanza.

En *EC-Bananas*, interpretativa del concepto de semejanza en el GATS (art. XVII), se dice que la relación de similitud entre los proveedores se establece partiendo de la afinidad del servicio que prestan: en la medida en que las entidades proveen los servicios semejantes, son proveedores de servicios semejantes. En *Canada-Automotive Industry* se señala que los servicios pueden ser “semejantes” aun si se proveen a través de distintos modos de suministro.³⁶

La obligación de la NMF se aplica a todos los servicios y proveedores, sin tomar en consideración los compromisos específicos adoptados. (GATS art. II), por añadidura, esta obligación no está vinculada a la Lista de compromisos de los Estados, lo cual viene a significar que cualquier tratamiento preferencial, esté o no consolidada en ella, debe extenderse a los demás Estados de la OMC (*Canada-Automotive Industry*)

La aproximación al GATT es difícil, excepto si se asume que por descarte es difícil recurrir a las propiedades físicas o materiales de las mercancías que no parecen adecuadas, para la comparación entre servicios similares, de ordinario inmateriales o intangibles. Tampoco son fáciles de aceptar para establecer la semejanza los criterios de usos finales o preferencias de los consumidores porque las características intrínsecas de los intangibles son extremadamente complejas de aprehensión (fugacidad, indefinición, incertidumbre).

36. *EC-Regime for the importation, sale and distribution of bananas*, WT/DS27/12, 25-9-1997; *Canada-Certain measures affecting the automotive industry*, WT/DS139/8; 142/8 19-6-2000.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

En cambio, desde la perspectiva abierta en el GATS la disciplina y regulación de la similitud en las condiciones de competencia entre los mismos, podría ser útil, a la hora de fijar la relación de semejanza entre los servicios exteriores por origen con los locales en términos de competencia, directa o indirecta, potencial o efectiva a paridad de circunstancias. La regulación de la diferencia entre ambos no puede reflejar un trato discriminatorio tendente a la protección o a la concesión de ventajas que no se extienden a los demás países; pero, se propone en si misma como el verdadero parámetro de la similitud.

El derecho a la regulación en el GATS, con independencia de los factores empleados usualmente en el GATT, se postula, en si mismo, como un criterio adicional para establecer el servicio o el proveedor de servicios semejante en el mercado. Así en *US-Gambling*, los EEUU, con razón, afirman que: "... uno debe considerar no solo las características competitivas diferentes de un servicio o proveedor como tal, sino también la existencia de distinciones reguladoras entre servicios al interpretar y aplicar el análisis de semejanza del artículo XVII."

Cabe indicar que el Preámbulo del GATS reconoce el "derecho de los Miembros a regular y a introducir nuevas regulaciones en la provisión de servicios dentro de sus territorios en orden de conseguir objetivos políticos nacionales..."

Por otra parte, no hay en el GATS una definición de servicios, lo cual dificulta, y si una aproximación clasificatoria basada en el CPC (**United Nations Central Product Classification**) y en la SSCL (**Services Sectorial Classification List**) que puedan orientar con suficiencia en la materia, ni siquiera con la misma prudencia que rodea la clasificación arancelaria en el **Sistema Armonizado** del GATT.

Hasta ahora, el punto de partida consiste en que los servicios semejantes implican la semejanza entre las personas que los suministran, y esto, en cualquiera de los modos específicamente identificados en el GATS (art. I). La relación de semejanza puede apreciarse, aunque el servicio se preste a través de modos de suministro distintos.

Cabe recordar que hay cuatro modalidades: el suministro transfronterizo; el consumo en el exterior; la presencia de personas físicas en el territorio y la presencia comercial.

La posición de la jurisprudencia del GATS supone que las características del servicio se imponen por sobre las del proveedor del mismo, cualquiera que sea el modo de suministro. En *E. C. Banana* se fija la discutida línea que en la medida que las entidades proveen servicios semejantes son proveedores de servicios semejantes.

C A P Í T U L O I

Esto ha sido objeto de fundadas críticas. Así, por ejemplo, que la semejanza entre proveedores aparezca dependiente de la semejanza entre los servicios condena a la desregulación del sector, porque implica el trato equivalente al mal proveedor extranjero con el bueno de otros países o del país, siempre que sus servicios sean afines. No es defendible que los proveedores pueden ser similares si uno de ellos adolece de las cualidades de competencia mínimas requeridas con respecto al de otros países o al doméstico.

Cabría considerar la separación entre el servicio y la entidad al momento de valorar una medida que establece una disciplina similar o diferenciada, pudiendo serlo en cuanto al servicio o al proveedor según las circunstancias. La relación de semejanza entre servicios no precluye igual resultado respecto a la persona del suministrador, cuya actividad, por tanto, podría restringirse o limitarse, sin mengua de las obligaciones de la NMF o del TN.

En *US-Gambling* se puso en evidencia que el suministro de servicios de juego por internet, a distancia, impiden la semejanza respecto a otras formas materiales de juego, v. g. casinos, por la influencia que puede ostentar en la primera de las modalidades el crimen organizado, el blanqueo de capitales, el fraude y el riesgo a los jóvenes, o sea, la protección del orden público, de los intereses esenciales, del país.³⁷ Parece razonable entender que la relación de semejanza entre servicios y proveedores de servicios requiere la puntual toma en consideración de la disciplina reguladora como elemento claro y diferencial respecto al GATT.

Hay una propuesta de **Nicolaides y Trachtman**, que se funda en la distinción entre producto y método y proceso de producción, discutida a propósito de las mercancías en el GATT, referente a la diferencia de calificación entre el servicio y el que lo presta. Esto supone como premisa que pueden imponerse restricciones al comercio sobre la mercancía simplemente por la forma de su manufactura u obtención si atenta contra valores reconocidos del sistema OMC, v. g. medio ambiente.

Los autores, con base al propio artículo XVII GATS, que señala tanto los servicios y a los proveedores, proponen una prueba disyuntiva, de valoración singular de los servicios y de los que los prestan.³⁸ Lo sugere-

37. U. S. -*Measures affecting the cross-border supply of gambling and betting services*, WT/DS285, 20-4-2005.

38. K. Nicolaides-J. Trachtman, From policed regulation to managed recognition in GATS, en GATS 2000-New directions in Services Trade Liberalization, P. Sauvé-R. M. Stern, 2000, p. 241.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

tivo de la idea es que escinden la evaluación del servicio de la evaluación del proveedor del servicio. No se conculca la obligación de la NMF o del TN si los servicios semejantes reciben una disciplina diferente, si el motivo es la regulación del proveedor como tal.

Conviene recordar que la debatida cuestión de los métodos o procesos de producción (MPP) tiene una de sus bases en la ponderación del principio de igualdad competitiva y los intereses no comerciales (medio ambiente), y su pretensión es tutelar la disciplina del tratamiento dispar entre productos parecidos en cuanto a como los dichos productos han sido manufacturados, extraídos u obtenidos. En suma, un MPP que es perjudicial al ambiente, la vida o la salud hace que su producto no pueda ser válidamente comparado con otro que es resultado de un MPP inocuo.

El Estado puede disciplinar un tratamiento dispar entre servicios semejantes y proveedores, en razón de las características o factores que les individualizan. No puede sostenerse, en contra, que el servicio no puede disociarse de su proveedor, si este no reúne las condiciones de competencia lícita, porque, justamente, su descalificación autónoma, evita la comparación entre servicios semejantes.

Un banco local serio ofrece créditos que nunca podrán ser sometidos a la prueba de semejanza con otro banco extranjero que ofreciendo igual servicio está al borde de la quiebra o vinculado a prácticas fraudulentas. La disparidad de trato no parece reprochable, sin que la medida perturbe los deberes de no discriminación del sistema OMC. La tentación es la contraria de la que se ofrece: la semejanza entre los servicios es totalmente dependiente de la semejanza entre los proveedores. Del foco en el servicio, al proveedor del servicio.

El núcleo del problema parece lógico centrarlo en la disciplina del proveedor del servicio, que no en el propio servicio, aunque no exista una relación inmediata con los caracteres del mismo, siempre que adolezca de elementos determinantes que puedan falsificar las condiciones de competición. De otra manera, no se favorece tanto el comercio de servicios, cuanto se perjudica la igualdad de tratamiento respecto del proveedor local u otros proveedores extranjeros.

Esto no altera que cualquier medida que pueda aplicar un tratamiento diferenciado que no se justifique en razones o circunstancias de orden público económico o, en base a motivos de excepción contemplados en el propio GATS (art. XIV) podría incurrir en discriminación injustificada, siempre que menoscabe o limite las condiciones de competencia entre el servicio o el proveedor exterior y el equivalente doméstico.

C A P Í T U L O I

El GATS, a diferencia del GATT, adopta principios fiscales explícitos (arts. XVII d., e; XXVIII) en cuanto a los impuestos directos, comenzando por su definición; la excepción a la obligación de la NMF en el tratamiento diferenciado que se deriva de los Convenios para evitar la doble imposición y, además, la relativa a la obligación del tratamiento nacional en la garantía de imposición y de recaudación eficaz y equitativa de los impuestos directos.

La fiscalidad del comercio de servicios, entonces, incorpora las excepciones de la potestad de los Estados para preservar su interés fiscal frente a la elusión y evasión fiscal de no residentes o residentes vinculados y la legitimidad de los acuerdos para evitar la doble imposición, que, indicaría la idoneidad genérica de estos para incurrir en vulneración de la obligación de la NMF, si no fuera por la exclusión que se ofrece o, también, si el Estado se hubiera acogido a la exención de la obligación de la NMF en el momento de su adhesión.

2.1.d.3) La relación de semejanza por el propósito y efectos.

Las medidas del Estado, sean o no fiscales, proveen diferencias de tratamiento que solo pueden consentirse, a la luz del sistema OMC, siempre que carezcan, **de jure o de facto**, de propósito (**aim**) o efecto (**effect**) proteccionista. Es un modo directo de afirmar que no puede alterarse la igualdad de oportunidades en la competición o provocar con la medida un resultado menos favorable al producto, servicio, persona extranjera con respecto a otros países o el propio.

Es razonable que el Estado regule o discipline una materia sentando tratamiento dispar a los afectados, pero, sin que ni explícita ni implícitamente sea advertible una inclinación restrictiva a favor de la industria o servicios domésticos o de algún Estado entre otros. Y esto puede manifestarse en el ámbito de las mercancías, de los servicios, de las personas. Que el Estado no deba, no significa que no pueda discriminar, en el bien entendido que la racionalidad de la medida no sea tachada *“so as to afford protection to domestic production”* (art. III. I GATT) o mediante la creación de ventajas que no son generalizables, inmediatas e incondicionales a todos los Estados.

La semejanza o similitud es una relación relevante en tanto y en cuanto sirve para impedir que la disciplina legal o fiscal se aplique para favorecer (arbitrariamente) a la empresa, mercancía, servicio nacional o de otros Estados en detrimento de alguno.

El método del **“aim-and-effects”** es un modo de interpretación para apreciar si hay en la medida, su diseño, estructura, arquitectura revelada,

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

un intento de protección, un objetivo de diferencia por razón de origen o nacionalidad.

Así, hubo dos casos, en los que se empleó el método del propósito y efectos, en base que la determinación de la semejanza no se agota en las propiedades físicas de los productos sino que se requiere que la medida perturbe o afecte la producción extranjera, protegiendo a la local.³⁹ En particular, la solución del caso *U. S. -Automobiles* propiciaba la aceptación de la disciplina legal y fiscal ambiental como elemento de discriminación no prohibida respecto a la importación, puesto que carecía de finalidad proteccionista para la producción local. Se pedía la extensión del trato análogo para la producción extranjera.

En *Japan-Alcoholic Beverages*, el Órgano de Apelación adopta un criterio estrictamente literal para negar el recurso al método del propósito y efectos de la medida. Esto fue posteriormente ratificado en el caso *E. C. -Bananas*.

La doctrina más autorizada critica el exceso formalista de la interpretación, "una extensión del vacío formalismo del análisis tradicional del **"like product"** (R. Hudec), que parece descartar la idea que discriminación no es sinónimo fatal de desigualdad de trato entre productos semejantes o una manera oculta de cierre del mercado al exterior.

El contenido del método supone que una medida tiene el propósito de proteger si las circunstancias de su adopción demuestran que hay un cambio en las condiciones competitivas a favor de la producción doméstica, un propósito claro, principal y no accidental o subsidiario. El efecto proteccionista significa conceder más oportunidad competitiva al género nacional que al importado.

No es cierto que asegurar el equilibrio de las condiciones competitivas entre el local y el extranjero, aunque le sea costosa la adecuación, componga un cuadro de discriminación prohibido. Por ejemplo, la

39. *US-Measures affecting alcoholic and malt beverages*, 19-6-1992, 39S7/206 GATT BISD 39th; *US-Taxes on Automobiles* 11-10-1994 GATT DS31/R (no adoptado.). La definición en éste último dice: "Una medida puede decirse que tenga el **propósito** de tutela protectoria si un análisis de las circunstancias en las que fue adoptada, en particular un análisis de los instrumentos disponibles por la parte contratante para conseguir su declarado, objetivo político local, demostrara que un cambio en las oportunidades competitivas a favor de los productos domésticos fue un resultado deseado y no una mera consecuencia incidental de perseguir un legítimo objetivo político..."Una medida puede decirse que tenga el **efecto** de tutela protectoria de la producción doméstica si hubiera acordado más oportunidades competitivas a los productos domésticos que a los productos importados."

C A P Í T U L O I

extensión a los extranjeros del cumplimiento de la legislación ambiental, de seguridad laboral, reglamentos sanitarios, también, aplicables en el ámbito nacional, no convierte la regulación en discriminación prohibida. La ventaja comparativa siempre tiene que someterse a la igualdad en las condiciones competitivas, aun cuando se adhiera a que sean las mínimas, proporcionales y razonables.

La elevación del grado de competitividad, primero obligando a las empresas locales, no puede reprocharse como proteccionista ni, tampoco, como una ventaja competitiva de los nacionales, sometidos a mayores costes, como lo serán sus competidores foráneos. La validez de la conservación de las condiciones competitivas, en buena fe, no pueden utilizarse ni contra los productores foráneos ni a favor de los domésticos.

No obstante, el esfuerzo de expulsión del fin y los efectos de la medida para convalidar o no su carácter proteccionista no puede entenderse como enteramente resuelto. Al contrario, amenaza con aparecer en medio de contradicciones evidentes. Así, el Organo de Apelación acuña la determinación de la aplicación proteccionista de la medida a través del análisis de su diseño, arquitectura y, lo que es relevante, "la estructura desvelada" de la misma. La desvelada o revelada estructura, como se ha hecho notar, no es sino el uso encubierto del propósito y efecto bajo la denominación de la aplicación proteccionista.

Lo que se expulsa por un lado, se vuelve a emplear, por otro; si bien en forma disimulada.⁴⁰

La pretendida aplicación proteccionista es un **ersatz** del propósito y efectos de la medida, en cuya virtud la estructura desvelada o revelada pretende, como en lo que excluye con argumentos literales, establecer la relación objetiva entre el propósito y la medida.⁴¹

La revelación o desvelación de la medida adoptada no es sino el propósito declarado que guía al Estado como medio para verificar su compatibilidad o no con los efectos proteccionistas desproporcionados que puede provocar. Es lo que tradicionalmente cuenta como interpretación teleológica de la norma.

La nota 10 a pie de página del artículo XVII del GATS provee un válido apoyo para la defensa del método **aim and effects**. Los Estados no están obligados a "compensar por cualquier desventaja competitiva inherente que resulta del carácter extranjero del servicio o proveedor del

40. Hudec R., GATT/WTO constraints on national regulation: réquiem for an "aim and effects" test, *The International Lawyer*, 1998, 32, 3, p. 619.

41. *Chile-Taxes on alcoholic beverages, WT/DS87/R*, 12-I-2000.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

servicio relevante. Así, se afirma, que una desventaja que es “inherente” no se debe a la discriminación **de facto**, o sea, no está dirigida a la tutela protectoria.⁴²

2.1.d.4) La relación de semejanza por las condiciones competitivas del mercado.

La similitud entre productos puede interpretarse en su ligamen con las condiciones competitivas del mercado. En el caso *EC-Asbestos* se recoge que los hábitos de los consumidores, percibiendo riesgos a la salud entre productos, determinan que no puedan concebirse como similares en la competencia directa o sustitutivos. Los riesgos para la salud derivados del consumo de un producto no pueden exceptuarse de las características físicas o materiales del producto. La diferencia, en todo caso, es que uno, desde la perspectiva del consumidor, implica un daño y el otro, no. Los hábitos del consumidor son resultado, a la postre, de los riesgos a su salud asociados con productos que, como las fibras de amianto, son reconocidos como cancerígenos. El riesgo a la salud aparece estrechamente conectado a las propiedades físicas del producto y, por tanto, no puede ser similar a otro que no lo está. Y esto determina que las condiciones y relaciones de competitividad entre ellos no sea asimilable. No es una medida de excepción para la protección de la vida y salud de las personas (ex. art. XX b) GATT); sino una evidencia que relaciona los riesgos a la salud vinculados a las propiedades físicas del producto como el elemento diferencial en el mercado. Y ello en el bien entendido de la buena fe que debe inspirar la excepción, su razonabilidad, congruencia y necesidad.

La adquisición de similitud es una calificación jurídica de la medida reguladora entre productos en relación competitiva tendente a determinar, intrínsecamente, su compatibilidad o incompatibilidad no solo con los intereses comerciales, sino, asimismo, con los valores no comerciales que representa el sistema OMC.

Podría afirmarse que las discriminaciones incompatibles son las que recogen, en su integridad, los elementos o criterios históricos de la relación de semejanza y, además, las inferencias de las medidas reguladoras en términos de coherencia, congruencia, proporcionalidad respecto a los valores comerciales y no comerciales.

42. M. Crossy, Determining “Likeness” under the GATS: Squaring the circle?, Staff Working Paper, ERSD-2006-08, September 2006, p. 39.

C A P Í T U L O I

No cualquier medida, aunque discriminatoria es pasible de reproche, salvo que proponga una distinción reguladora basada exclusivamente en la nacionalidad u origen del producto, servicio, persona, modificando las condiciones de competitividad en el mercado relevante en desmedro de los importados o extranjeros.

Por eso, la no discriminación es ajena a la apreciación de la incompatibilidad de la disciplina de cara a la OMC siempre que sea coherente en su finalidad y el medio empleado y razonable en la forma y estructura para lograrlo, entendiendo como tal la bien fundada causa, necesaria o no, de su implementación. Y esto atiende a las medidas nacionales de cualquier alcance o naturaleza. La buena fe y la proporcionalidad sería la síntesis.

Las relaciones de competencia pueden comportar restricciones justificables al acceso al mercado local si encuentran apoyo confirmado en factores no comerciales relacionados que no supongan ventajas competitivas para la producción local.

Al fin y al cabo, en esto se sustancia en el cumplimiento vinculante de los compromisos asumidos en el Preámbulo de la OMC, en particular, compatibilizando crecimiento y sostenibilidad y expansión económica y equidad, mediante la reducción sustantiva de las barreras comerciales y la eliminación de la discriminación en las relaciones comerciales internacionales. La discriminación legítima procede, si ocurre, de la aplicada conjunción de los intereses comerciales y los valores no comerciales de los que se hace eco el sistema OMC. Este es el significado correcto que supone no discriminación en el seno del sistema de comercio multilateral; que no la eliminación de la regulación y disciplina de los mercados por cada Estado en la realización de su política nacional.

3. La obligación de la Nación más favorecida y los convenios para evitar la doble imposición

3.1. El Convenio para evitar la doble imposición en el sistema OMC

El sistema OMC, en su consideración unitaria, nutre un cierto recelo ante el CDI o, al menos, manifiesta una extrema prudencia en su calificación. No es arriesgado afirmar que el reparo tiene que ver con el principio de igualdad competitiva, tanto en la obligación de la NMF cuanto en la de TN.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Buhler niega que en el derecho internacional tributario haya sitio para la cláusula de la nación más favorecida, en sentido general, relativa a las relaciones entre Estados y, en sentido particular, respecto a que la extensión de las ventajas fiscales concedidas de cualquier modo a un Estado se apliquen a otro.⁴³

Esta posición de la doctrina tributaria no parece compadecerse con el contenido y alcance contemporáneo del sistema OMC, su jerarquía jurídica internacional y la primacía de su eficacia multilateral sobre pactos recíprocos y bilaterales entre Estados, como es el CDI, que pueden alentar conflictos de discriminación en el comercio de bienes, servicios, personas.

El doble interrogante que se plantea gira en torno, primero, a la consideración que recibe el CDI en el sistema OMC y, segundo, el particular supuesto de discriminación inversa que se puede verificar en el seno del CDI cuando se incluye la cláusula de la NMF a favor de uno o ambos Estados, sobre la ampliación de las ventajas fiscales acordadas, si en el futuro, mejoran las bases respecto a CDI con terceros Estados.

3.1.a) El SCM. La nota 59 de pie de página.

El art. 3.I. a del acuerdo SCM (Subvenciones y Medidas Compensatorias) prohíbe las subvenciones fiscales, en cuya virtud el Estado renuncia o no procede a la recaudación de ingresos, de otro modo exigibles, vinculados a las exportaciones. El subsidio punible es el que proporciona un ahorro fiscal significativo de impuestos directos sobre la exportación.

El Anexo I e) del SCM califica de subvención prohibida a la exportación la exención total o parcial, reembolso o diferimiento de impuestos directos o de cotizaciones previsionales pagadas o debidas por empresas, industriales o comerciales, específicamente en relación a las exportaciones.

En la nota 59 de pie de página se sientan dos premisas. Por un lado, los Estados deben intentar resolver sus diferencias usando los instrumentos de los tratados fiscales u otros mecanismos internacionales, sin perjuicio de los derechos y obligaciones asumidos en el GATT 1994. Por

43. O. Buhler, Principios de Derecho Internacional Tributario, Madrid, 1968, p. 230.. “Los TDI evitan a todo trance conceder dichas cláusulas de nación más favorecida para los impuestos directos de los que, en general, se ocupan.”

C A P Í T U L O I

otro, que el párrafo e) no puede interpretarse como un límite al Estado para adoptar medidas que eviten la doble imposición de la renta de fuente extranjera obtenida por sus empresas o las del otro Estado.

De lo anterior parece desprenderse que el CDI, como es obvio, pertenece al ámbito de la potestad de cada Estado, su derecho a celebrar y concluir tratados internacionales; pero, con la matización que en ningún caso puede alterar, en más los derechos y en menos las obligaciones asumidas en el sistema OMC. Este es el sentido que expresa un criterio consolidado: el Estado no puede sino extender los beneficios a los otros Estados miembros, pero, sin que pueda restringir el marco de sus obligaciones asumidas.⁴⁴

La última frase de la nota 59 afirma la potestad de cada Estado para adoptar medidas tendentes a evitar la doble imposición de renta de origen extranjero obtenida por sus empresas o las del otro Estado contratante.

No obstante, a fin de impedir la utilización abusiva o en fraude de ley de la potestad pública, la jurisprudencia interpreta que esto supone el cumplimiento de varios requisitos. La finalidad principal y no accidental debe ser la de evitar la doble imposición; los beneficios deben ser efectivamente de fuente extranjera y susceptibles de ser gravados en el Estado de origen y, por último que dichos beneficios exhiban un nexo con el otro Estado, que los haga idóneos para ser sometidos a impuesto conforme a los principios tributarios generalmente aplicables, lo sean o no en la práctica. Y todo ello tiene que ver no solo con las medidas unilaterales propias de cada Estado, sino, también, con los CDI.⁴⁵ Esta excepción al artículo 3. I. a) del SCM opera, además, siempre que la medida, unilateral o bilateral, no persiga incidental, sino principalmente el propósito de evitar la doble imposición

El CDI no puede significar entre los Estados signatarios modificación alguna de los derechos y obligaciones establecidos en el sistema OMC, en especial, la obligación de la NMF y la del TN y, asimismo, so pretexto de CDI no puede darse cobertura a subsidios fiscales a la exportación ni, tampoco, añadir, crear beneficios fiscales exclusivos o excluyentes para terceros Estados o hacer reserva para los Estados firmantes

44. *EC-Measures affecting the importation of certain poultry products, WT/DS69/AB/R*, 23-7-1998.

45. *U. S. A. -Tax treatment for F. S. C.*, donde se recoge expresamente que la frase de la nota 59 de pie de página es una excepción al artículo 3. I del acuerdo SCM siempre que reunan los requisitos mencionados, y el propósito esencial sea el de evitar la doble imposición, *WT/DS108/RW*, 20-8-2001; *WT/DS108/AB/RW*, 14-1-2002.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

de beneficios fiscales derivados de los CDI que firmen con otros en el futuro, en el cuadro de una reciprocidad y bilateralidad cerrada que, se antoja, claramente discriminatoria.⁴⁶

3.1.b) *El GATS. El artículo XIV e). El Anexo.*
Artículo II. Exenciones. El artículo XXII

Nada impide que el Estado adopte medidas que sean incompatibles con la obligación de la NMF, siempre que el tratamiento diferenciado resulte de un acuerdo contra la doble imposición o de disposiciones contra la doble imposición, contenidas en otros acuerdos o tratados internacionales a los que está vinculado; siempre que no cause discriminaciones arbitrarias o injustificadas entre los países donde rigen condiciones análogas o restricciones encubiertas al comercio de servicios.

La excepción del tratamiento diferenciado del CDI en el GATS a la obligación de la NMF procede en términos condicionados: no puede ser fuente de discriminación o restricción injustificada o arbitraria. No es difícil entender que esto supone exactamente lo que se quiso decir, o sea, el CDI es un paréntesis en el sistema OMC, cuya bondad, de cara a la igualdad competitiva, debe demostrarse paso a paso. El tratamiento diferenciado es una vulneración de la obligación de la NMF admisible solamente en términos de no discriminación, sea contra los terceros Estados miembros y sus residentes o contra la clausura de futuros beneficios o ventajas al amparo del CDI vigente para las partes. El tratamiento diferenciado, en su caso, no podría ser menos favorable a otros Estados en situación análoga.

No parece que la disposición carezca de utilidad. Se dice que los CDI son instrumentos obsoletos puesto que la globalización impone a los agentes económicos que actúan en diversas jurisdicciones simultáneamente un interés mayor por la disciplina internacional de cooperación fiscal que la aproximación bilateral.⁴⁷

46. R. H. C. Luja, *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on State Aids, Trade Subsidies and direct taxation*, Antwerp, 2003, p. 129, donde se afirma que cualquier desviación de los métodos tradicionales para evitar la doble imposición –exención o imputación– podría “todavía calificarse como un subsidio prohibido”.

47. M. E. Footer-C. George, *The General Agreement on trade in services en The World Trade Organisation cit*, V. I, p. 828.

C A P Í T U L O I

El CDI no puede examinarse a la luz del interés exclusivo de las empresas; sino, sobre todo, de los Estados. Y es un instrumento de atracción, tutela de ahorro, capital, inversión, centrado en el beneficio o ventaja fiscal para los que sean sus beneficiarios y de lucha contra la evasión y el fraude. La doble imposición, frecuentemente, queda como encabezamiento simbólico porque, a su amparo, no se pagan los impuestos ni en el país de la fuente ni en el de residencia. De esto deriva la reticencia OMC al respecto. No obstante, lo que sí resulta comprobado es que el CDI es un medio de desviación del flujo internacional de capitales que busca su cobertura para el ahorro significativo de impuestos directos.⁴⁸

El GATS establece exenciones de la obligación de la NMF en uno de los Anexos que lo integran. En este caso, el Estado puede mantener una medida incompatible si la misma aparece enunciada y reúne las condiciones del Anexo Artículo II Exenciones.

EEUU, en especial, desarrolla una amplia definición fiscal de su lista de exenciones, que comprende, la facultad de establecer medidas, en contra de un tratamiento tributario menos favorable sobre sus ciudadanos, empresas o productos de un país extranjero basado en impuestos discriminatorios o extraterritoriales, una imposición más gravosa u otra conducta discriminatoria. (*Foreign policy considerations. USA Final List of Article II (MFN) GATS exemptions, 15-4-1994*).

EEUU puede, desde su adhesión al GATS, permitir excepciones a la obligación de la NMF respecto a otros Estados, puesto que se acoge al Anexo que lo autoriza.

La reserva de los EEUU es significativa porque hace evidente que los impuestos personales y directos intervienen en el tráfico de los servicios y su influencia puede convertirlos en discriminatorios en términos de igualdad de trato. Pero, no solo. Además pone en discusión cualquier otro medio que pueda producir efectos discriminatorios a su respecto o el de sus ciudadanos provenientes de otro Estado. Cabría entender, entonces, que, conserva intacta su facultad de adoptar medidas defensivas, aun incompatibles, que le perjudiquen, adoptando la excepción, que hagan vanos sus efectos, sin vulnerar la obligación de la NMF. A la inversa, otro Estado, en la misma situación, que se hubiera acogido en términos análogos a los EEUU, está en condiciones, aunque no lo quiera

48. M. Daly, The WTO and direct taxation, WTO Geneve, 6-2005, p. 18.. "en la medida que más inversión extranjera es desviada de un destino a otro, tales tratados podrían razonablemente contribuir a una asignación de capital ineficiente a nivel mundial."

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

EEUU, de protegerse de sus medidas, inclusive de sus tratados fiscales, sometiéndolo a consideración del Consejo de Comercio de Servicios del GATS.⁴⁹

La excepción fiscal en el GATS, en la línea de EEUU, sirve para confirmar que la obligación de la NMF también incorpora cualquier ventaja indebida de ese origen en su contenido, por si no fuera claro. Pero, además, ilustra la reacción nacional contra las desventajas, que la hace legítima: impuestos discriminatorios o extraterritoriales, impuestos más gravosos u otra conducta discriminatoria que se base en el origen nacional de la persona o de los servicios. Es un buen ejemplo de la extensión del principio en la materia tributaria. Pero, al mismo tiempo, es contradictoria con la propia posición de EEUU al reducir la eficacia de la NMF al acuerdo GATT, en su MC para evitar la doble imposición, como se verá, puesto que nada impide que en un CDI entre terceros Estados pueda existir una disposición que afecte, en términos de NMF, el propio ordenamiento tributario de EEUU.

La obligación de la NMF acompasa la obligación de tratamiento nacional. Una vez que el producto, servicio, persona atraviesa la línea aduanera no puede recibir un trato legal o fiscal menos favorable que el que se aplica a la producción local. El artículo XXII. 3 del GATS establece que un Estado no puede invocar la obligación de tratamiento nacional con respecto a una medida de otro Estado que entra en el ámbito de aplicación de un convenio internacional entre ambos relativo a evitar la doble imposición. Los términos del artículo son contundentes: la obligación no invocable es la de tratamiento nacional, que no de la obligación de la nación más favorecida. Por lo tanto, si no hay una cláusula de Exención, como la suscrita por los EEUU al momento de su adhesión al GATS, siempre podrá invocarse su cumplimiento con referencia a si una medida legal o fiscal determinada entra en el ámbito de actuación del CDI, lo cual se combina y encaja con la excepción contenida en el artículo XIV del GATS sobre la diferencia de tratamiento legítima des-

49. J. B. Gross, OECD defensive measures against harmful tax competition legality under WTO, Intertax, 31, 2003. el autor extrapola los efectos propios de la constancia de la exención, pretendiendo cuestionar a los Estados que no lo hubieran formulado en el momento de la adhesión para adoptar medidas excepcionales a la obligación de la NMF. Esto es correcto, pero, no lo es menos que la excepción podría defenderse, asimismo, desde la perspectiva del orden público económico ex art. XIV GATS. La diferencia estriba en que en este supuesto la carga de la prueba se desplaza sobre el impugnante, lo cual, en la experiencia adquirida, denota una grave dificultad a la hora de interpretar la necesidad de la medida que se defiende.

C A P Í T U L O I

crita en el CDI que no conculque la igualdad competitiva mediante la discriminación arbitraria o la restricción encubierta.

Cualquiera de los Estados puede presentar la cuestión ante el Consejo de Comercio de Servicios si la disputa atiene a que la medida fiscal puede estar fuera del ámbito de aplicación del CDI. El Consejo la someterá a arbitraje. La decisión del árbitro será definitiva y obligatoria para los Estados.

3.1.c) La dudosa legitimidad del CDI

Una lectura combinada de las disposiciones expresas del sistema OMC permite establecer que el CDI es un instrumento internacional de aceptación condicional. Hay la duda que puede comportar un conflicto potencial en la aplicación del principio de igualdad competitiva, aunque con más intensidad en la obligación de la NMF que en el de TN. El CDI puede comportar una discriminación abierta o encubierta entre los Estados signatarios en relación a los terceros Estados y sus bienes o personas. Pero, además, podría objetar la discriminación inversa que se verifica en ocasión de la extensión de los beneficios fiscales en el futuro por parte de uno o ambos Estados derivado de CDI celebrados con terceros Estados. Paradójicamente, no se discute la **vis atractiva** de la obligación de la NMF para capturar beneficios fiscales otorgados a o por terceros Estados para los contratantes de CDI anteriores; aunque sería inhábil para que los otros Estados accedieran a los beneficios previos pactados y de naturaleza exclusivamente recíproca y bilateral.

No es menos cierto, en esta línea de reflexión, que aún para los que son beneficiarios efectivos del CDI, los residentes de ambos Estados, la obligación de la NMF implicaría que si alguno de los Estados contratantes extendiera las ventajas en futuros CDI a los nacionales de otros Estados, estarían en condiciones de demandar la aplicación de las mismas en su favor. La prohibición de la discriminación abierta o encubierta debe tutelar tanto a los residentes del tercer Estado excluido del pacto, como a los que lo son de alguno de los Estados signatarios, en el supuesto que en los sucesivos CDI se concedan beneficios fiscales que van más lejos que los que resultan de determinado CDI al cual se acogen.

El CDI, en sentido estricto, tiene una dudosa legitimidad en el sistema OMC. Primero, porque puede crear un tratamiento diferenciado menos favorable respecto a terceros Estados y sus residentes, apto para incurrir en criterios de discriminación lesiva. Segundo,

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

porque clausura –la discriminación inversa– la ampliación de la obligación de la NMF a favor de ambos o alguno de los Estados firmantes, en el supuesto de nuevos CDI que incorporen mejoras o ventajas a los ya preexistentes.

No sirve el argumento nominal al que se acude como justificación, basado en que el tratado formaliza el reparto de potestad tributaria entre los Estados, con el propósito único de evitar la doble imposición y la evasión y el fraude fiscal. No hay una mera asignación de rentas entre los Estados; sino, sobre todo, un tratamiento fiscal diferenciado más conveniente para los Estados y sus personas. El CDI cambia la fiscalidad aplicable sobre los beneficiarios efectivos. Bastaría considerar la diferencia de tipos de gravamen aplicables para establecer la existencia de un régimen fiscal más favorable al que se podría producir en ausencia de CDI:

“Al extremo, si un país no grava la renta de fuente extranjera y el país de la fuente tampoco lo hace en virtud de un tratado, la renta derivada de un país por un residente en otro escapa a cualquier imposición...No es desconocido para los CDI la creación de avenidas de exención completa para ciertos rendimientos”⁵⁰

No es en ningún caso reprochable, en el sistema OMC, la presencia del CDI que cumple sustantivamente su finalidad declarada de evitar la doble imposición; pero, si esto no resulta comprobado y confirmado, el resultado final es la concesión de beneficios fiscales entre Estados, con exclusión de todos los demás. El tratamiento diferenciado que genera suspicacia es, precisamente, el que apartándose de la finalidad declarada, reparte ventajas fiscales que están vedadas, a paridad de circunstancias, a otros Estados y sus residentes. De esto a la vulneración de la obligación de la NMF no hay sino un paso.

No hay otro modo de calificación que el de beneficios fiscales los que se desprenden de la fijación de tipos de gravamen reducidos o nulos sobre retenciones a dividendos, intereses, canones, o cualquier otra deducción, exención, minoración fiscal, que no prolonguen su eficacia más allá del acuerdo sobre terceros Estados, en situación semejante.

Otro punto que se señala para abonar la ajenidad de las obligaciones de la NMF y, probablemente, de la del TN del ámbito del CDI consiste en que la naturaleza de los acuerdos fiscales responde a la relación espe-

50. J. Isenbergh, *International taxation*, N. York, 2000, p. 196.

C A P Í T U L O I

cial que existe entre los Estados contratantes, que los negocian bilateralmente y sobre bases de reciprocidad. Cualquier extensión de su eficacia a otros Estados podría afectar esas bases, favoreciendo injustamente a aquellos que no participan del tratado (**free riders**).

El argumento no se sostiene porque podría servir para justificar cualquier limitación de las obligaciones multilaterales asumidas en el sistema OMC. La obligación de la NMF no consiente sino la extensión de cualquier ventaja concedida a todos los demás, en modo incondicional y automático, salvo las excepciones que el propio sistema multilateral autoriza. Por lo tanto, no parece que la relación bilateral especial y recíproca pueda fundar una quiebra del sistema OMC, facilitando la circunvención de sus principios básicos de funcionamiento.

Los terceros Estados, a paridad de circunstancias, podrían aspirar a las ventajas fiscales contenidas en el CDI, simplemente, por la actuación del principio de igualdad competitiva. Y ello con referencia a cualquiera de los acuerdos cubiertos. No parece razonable excluir del GATT la obligación de la NMF en su conexión con los acuerdos fiscales por razones de práctica histórica. El artículo I del GATT, se afirma, no debería aplicarse a los CDI, porque no están vinculados al comercio mundial de mercancías y sería difícil identificar situaciones en las que las exportaciones o importaciones de productos provocan reglas fiscales discriminatorias.⁵¹ El argumento no es convincente por dos motivos. Por un lado, el propio artículo I del GATT alienta su proyección sobre cualquiera de las materias relacionadas con los párrafos 2 y 4 del artículo III y, consecuentemente, sobre las ventajas o privilegios por origen conferidos a productos y productores, a mercancías y empresas en razón de nacionalidad. Por otro lado, porque la propia jurisprudencia de la OMC afirma tajantemente que hay estrecha relación entre los impuestos directos y las mercancías:

“En esta conexión, no observamos ninguna especificación o limitación en el texto del artículo III. 4 concerniente al tipo de ventaja vinculado a la medida en exámen bajo el artículo III. 4 del GATT 1994. Así, nada en el lenguaje simple del artículo excluye específicamente requerimientos que condicionan el acceso a medidas del impuesto sobre la renta del ámbito de aplicación del artículo III. El artículo III. 4 del GATT 1994 se aplica a las medidas que condicionan el acceso a ventajas en el impuesto sobre la renta respecto a ciertos productos.”⁵²

51. M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer, WTO and direct taxation, The Hague, 2005, p. 23.

52. *U. S. -Tax treatment for F. S. C.*, cit.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

La obligación de la NMF en el GATT no se agota en la importación o exportación material de la mercancía; comprendiendo, también, cualquier clase de discriminación por origen que pueda surgir de medidas fiscales, procedimientos, la venta, distribución comercial de mercancías, afectando a las empresas o proveedores que la ofrecen al tráfico comercial y tanto puede crearse por virtud de imposición indirecta como por impuestos directos sobre la renta de las personas.

El ámbito de actuación del CDI –personas e impuestos personales– puede entrar en colisión con la obligación de la NMF, sea en el GATT como en los otros acuerdos cubiertos; en su doble aspecto: el deber inmediato e incondicional de extensión de las ventajas acordadas a los terceros Estados en condiciones análogas y de las ventajas suplementarias futuras pactadas en ocasión del CDI vigente. El **chapeau** GATS establece, con carácter general, que el tratamiento diferenciado es legítimo en la medida que no cause discriminación arbitraria o restricción encubierta. Y es lógico que así sea pues se trata de una excepción a las reglas del sistema de comercio multilateral.

Los Estados ajenos a la relación especial bilateral y recíproca forjada en el CDI pueden aspirar, en su caso, a las ventajas fiscales de su contenido, exigiendo el cumplimiento de la obligación de la NMF. El vehículo de la reclamación es el **Dispute Settlement Understanding** (DSU) cuya eficacia, en principio, alcanza todos los acuerdos cubiertos en el sistema OMC.

El GATT (art. XXIII. I) preve recursos por violación, por no violación y por situación. El primero, se centra en la reclamación cuando el Estado cuestionado es incapaz de cumplir sus obligaciones, provocando, directa o indirectamente, la anulación o empeoramiento de un beneficio, entendido como una incompatibilidad legal con el mismo. El segundo, tiene por causa la adopción de medidas, aún compatibles con el acuerdo, que producen la ruptura en el equilibrio de los compromisos mutuos adquiridos, su anulación o empeoramiento. El tercero, cubre cualquier clase de situación que provoque anulación o empeoramiento.

El recurso por violación es el más usual y reposa básicamente sobre la vulneración de alguno de los acuerdos del sistema OMC. La violación arrastra la presunción legal de la anulación o empeoramiento de un beneficio. (DSU art. 3. 8). La reclamación tiene por fundamento que hay ventajas resultantes del sistema OMC que se anulan o quedan comprometidas o que la realización de alguno de sus objetivos es obstaculizado por el incumplimiento de alguna de las obligaciones suscriptas en la adhesión.

C A P Í T U L O I

El acuerdo SCM se refiere a los artículos pertinentes del GATT. (art. 30). El acuerdo GATS (arts. XXII y XXIII) preve el recurso por violación y el de no violación. El GATS excluye de la obligación de TN, que no de la NMF, las reclamaciones del DSU. El artículo 64. 1 del acuerdo TRIPS reenvía a las disposiciones del GATT.⁵³

La prevalencia jurídica del sistema OMC plantea vías procesales que se impondrían en caso de disputa sobre los propios procedimientos de acuerdo amistoso, ordinariamente previstos en el CDI, en cualquiera de los Modelos que se adopten. Esto significa, en principio, que un tercer Estado podría argüir en su interés fiscal el perjuicio de un tratado fiscal en el que, aun sin ser parte, interpreta que hay beneficios que le corresponden, al amparo de la normativa OMC o, también, una de las partes contratantes podría reclamar la extensión de ventajas fiscales ulteriores obtenidas por la otra, a consecuencia de la firma de nuevos CDI con otros Estados. Y no parece que pueda argumentarse en contra que ambas partes renuncian a sus derechos de cara a la OMC en el momento de celebrar el tratado, porque, en su caso, la renuncia no sería por los beneficios derivados del acuerdo vigente, sino de los que no se otorgan sobre convenios futuros con terceros Estados.

El CDI puede ser fuente de discriminación negativa entre los Estados Contratantes y sus residentes o terceros Estados y sus residentes. No es un marco normativo simplemente atributivo de potestades, sino, además, y principalmente, de ventajas fiscales. Cualquiera de los Estados puede, en consecuencia, reclamar si entiende que hay perjuicio para sus intereses, con violación o sin violación de las obligaciones del sistema OMC. El procedimiento del DSU prevalece jerárquicamente por sobre el propio procedimiento de acuerdo amistoso recogido por los Modelos de Convenio de los EEUU (art. 26) y la OCDE (art. 25), siempre que la medida fiscal cuestionada provoque u ocasione disputa en el compromiso único y acumulativo asumido en el sistema multilateral de comercio; salvo cláusula de salvaguardia que emerja de la adhesión por cada uno de los Estados. La obligación de la NMF, en la forma del GATS, que no la del TN, es la que puede resultar lesionada de la aplicación del tratado fiscal internacional.

En suma, hay elementos que ilustran sobre la dudosa legitimidad del CDI respecto al sistema OMC, en cuanto al necesario respeto de la obligación de la NMF. El tratamiento de la doble imposición internacional

53. WTO, Handbook on the WTO Dispute Settlement System, Cambridge, 2004; E. Canal-Forgues, Le règlement des différends à l'OMC, Bruxelles, 2004.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

no queda en tela de juicio, siempre que atienda estrictamente a dicho propósito; pero, por lo demás, esto no puede aceptarse para todo aquello que trasciende la distribución de potestades públicas para su realización, convirtiéndose en ventajas, beneficios o privilegios para el capital o renta de los residentes de los Estados contratantes en los impuestos directos personales. La relación de reciprocidad y bilateralidad no es suficiente para la justificación en el sistema multilateral de comercio de bienes, servicios, personas. En otros términos, las ventajas que un Estado confía en obtener legítimamente de otros Estados pueden frustrarse mediante el CDI y más aún, por la discriminación inversa.

3.2. El Modelo de los EEUU y de la OCDE de Convenio para evitar la doble imposición y el sistema OMC

3.2.a) El Modelo de los EEUU de Convenio sobre el Impuesto sobre la Renta para evitar la doble imposición.

El Modelo CEEUU de 1996 establece en el artículo 1. 3. b):

“a menos que la autoridad competente determine que una medida no está dentro del ámbito de este Convenio, las obligaciones de no discriminación del Convenio deberán aplicarse exclusivamente con respecto a tal medida, excepto para las obligaciones de tratamiento nacional y de la nación más favorecida como se aplican al comercio de mercancías bajo el GATT. Ninguna otra obligación de tratamiento nacional o de la nación más favorecida de cualquier otro acuerdo deberá aplicarse respecto a esa medida.”

Una medida, en el sentido del MCEEUU, es una ley, reglamento, norma, procedimiento, decisión, acto administrativo o cualquier otra disposición o acto análogo. (art. 1. 3. c).

La Explicación técnica dice que: “Así, a menos que las autoridades competentes lo acuerden de otra forma, cualquier obligación de tratamiento nacional o de NMF asumida por los Estados Contratantes bajo acuerdos distintos al Convenio, no deben aplicarse a una medida fiscal, con excepción del GATT que resulta aplicable al comercio de bienes.” (16).

El MCEEUU, que no tiene referencia análoga en el MCOCDE, establece rotundamente que la obligación de la NMF del GATT es aplicable a las medidas fiscales relativas al Convenio, así como la de tratamiento

C A P Í T U L O I

nacional. En cambio, no ocurre igual con las mismas obligaciones cubiertas en los otros acuerdos OMC, principalmente GATS y TRIPS. Nótese, asimismo, que la definición de medidas es exacta a la recogida en el GATS (art. XXVIII a.)

El contenido del MCEEUU tiene definida importancia al fijar con claridad que pueden existir presupuestos en la ejecución del CDI que reclamen la subordinación a las obligaciones principales del GATT, en materia no discriminatoria. Esto significa que los impuestos directos sobre las personas podrían crear supuestos incompatibles, de cara al GATT. Este acuerdo, por tanto, puede afectar la actuación del CDI en los residentes de ambos Estados Contratantes y sus beneficios o rendimientos.

Al mismo tiempo, la excepción no cubre a todos los acuerdos restantes de la OMC, el comercio de servicios, la tutela de la propiedad intelectual, cuyas obligaciones de NMF y tratamiento nacional no operan en el MCEEUU en la materia como lo hace el GATT.

Ahora interesa puntualizar que no está el GATT de espaldas a los productores ni a los impuestos directos y sirve de buen ejemplo la cláusula del MCEEUU. La discriminación cognitiva sobre las personas, que no los productos, podría suscitar la vulneración de las obligaciones de la NMF y del tratamiento nacional y, en tal caso, prevalecería el acuerdo GATT sobre el Convenio celebrado entre los Estados.

Pero, no solo. La referencia podría llevar más lejos. El tratamiento diferenciado que propicie un CDI entre Estados no sería inmune al control de no discriminación con respecto a terceros Estados que, en su caso, quedarían postergados de las ventajas o privilegios que las medidas fiscales de los Estados Contratantes otorgan a los beneficiarios residentes.

EEUU, en su adhesión al GATS solicitó la exención de la obligación de la nación más favorecida (Art. XXIX Anexo Artículo II Exenciones), lo cual explicaría la misma reserva contenida en su MC. , en particular, respecto al artículo XIV e) GATS. Pero, es importante tener en cuenta que la exención no es permanente y perpetua, sino que es revisable y caducable. (Anexo par. 3, 4, 5.)

La reserva GATS es contradictoria con la propia posición de los EEUU, al reducir la eficacia de la obligación de la NMF al acuerdo GATT, puesto que nada impide que en un CDI entre terceros Estados pueda existir una disposición que afecte esa obligación y, por consiguiente, el propio interés fiscal de los EEUU. En ese caso la exención fiscal en el GATS permitiría, **a contrario sensu**, promover la impugnación de las ventajas que no se extienden automática e incondicionalmen-

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

te a otros Estados miembros. El Estado puede defenderse de aplicar la obligación de la NMF, pero, al mismo tiempo, deber estar en condiciones de ofrecerla, si no hay elementos de discriminación que le puedan perjudicar. Y esta es la contradicción. Los EEUU hacen hincapié en su facultad de preservarse de extender ventajas o privilegios cuando de otros Estados hay diferencias de tratamiento injustificables o arbitrarias; pero, no admite, en su MC, la extensión de esas ventajas cuando no las hay o son perfectamente legítimas.

La expresa referencia del MCEEUU demuestra que el comercio de productos y personas, en una lectura conjunta, está amparado por la obligación de la NMF que prevalece, obviamente, respecto a cualquier otro acuerdo internacional, bilateral, del tipo del Convenio para evitar la doble imposición, en el supuesto que no sea compatible con sus extremos.

No es un juicio temerario atribuir al CDI un efecto potencialmente discriminatorio, en el sistema multilateral de comercio mundial, en la medida que puede establecer ventajas, privilegios, inmunidades entre residentes de los Estados contratantes, al que no pueden acceder nacionales de otros Estados en circunstancias análogas o servir para consolidar privilegios futuros que solo benefician a una o ambas partes contratantes. El CDI, en sí mismo, puede ser un medio de competencia fiscal lesiva, de atracción de inversión o ahorro entre Estados con finalidad fiscal exclusiva (**tax-driven**).

Las ventajas concedidas en el cuadro de la obligación de la NMF no están solo vinculadas, entonces, a la importación y exportación, sino, también a los impuestos internos, directos o indirectos, los modos procesales de las medidas generales y fiscales, la venta, distribución, uso de productos o servicios y a las empresas o proveedores que les encauzan. No es convincente sostener que la obligación de la NMF no cubre a las personas, aun cuando carezca su conducta de repercusión directa o indirecta sobre el producto.

La extensión de la obligación de la NMF, en cualquiera de los ámbitos y todos los del sistema de comercio mundial, sin perjuicio de sus restricciones técnicas contenidas en cada uno de los acuerdos, significa que todos los Estados son acreedores de cualquiera de las ventajas suplementarias que puedan establecerse ulteriormente a terceros países, sean legales o de hecho, atinentes a cualquier clase de medida en que se concrete, con dos limitaciones objetivas, una particular de cada Estado y otra común a todos ellos: las propias exenciones a algunos de los acuerdos al momento de adhesión o las excepciones por valores no comerciales.

C A P Í T U L O I

El límite común es el valor no comercial de las medidas cuyo contenido puede afectar legítimamente el alcance de la obligación de la NMF, sea respecto al medio ambiente, salud, orden público económico de cada Estado.

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de los EEUU recoge, a diferencia del Modelo OCDE, el control de las medidas fiscales en su ámbito mediante las obligaciones no discriminatorias, tanto de la NMF como de tratamiento nacional, contenidas en el GATT. (art. 1. 3. b). El procedimiento amistoso prevalece para la resolución de conflictos cuando la medida está dentro del ámbito de actuación del CDI, no obstante, en cualquier caso, nunca respecto al principio de igualdad competitiva del GATT. Este reenvío confirma el conflicto potencial que puede desprenderse de un CDI con referencia a la obligación de la NMF, en este caso, creando un tratamiento fiscal menos favorable, **de jure**, hacia otros Estados y personas que no supere la verificación de la legítima diferencia de tratamiento. O, también, la extensión de la cláusula de la NMF en CDI vigentes –la discriminación inversa– cuando hay otros CDI que propician ventajas de los nuevos tratados fiscales para las partes.

No puede, entonces, compartirse, con carácter general, la posición que un CDI celebrado después de adherirse al GATT no podría impugnarse como incompatible con las obligaciones de la OMC, desde el momento en que “ambas partes renunciaron a sus derechos relativos a sus respectivas obligaciones del GATT”⁵⁴. Nadie, en suma, puede ir contra sus propios actos. No obstante, esto no parece que deba aceptarse, puesto que el CDI no impide que uno de los Estados, por ejemplo, con posterioridad, conceda u otorgue ventajas no contempladas a favor de otro, que suponga una situación de peor condición para el CDI en precedencia. Si así fuera, la obligación de la NMF del GATT impulsaría un tratamiento al amparo del **DSU** (reclamaciones por violación o no violación, art. XXIII. I.)

El Modelo OCDE no contempla una solución idéntica al de los EEUU, por lo que cabe interrogarse si ello también podría suscitarse en un supuesto similar al que se considera.

La respuesta debiera ser afirmativa, porque la superioridad jerárquica del sistema OMC y los acuerdos cubiertos por el **DSU** implican que un Estado miembro, en cualquier caso, conserva los recursos por violación o de afectación de sus obligaciones en el comercio de mercancías, que no pueden ser desbordados por el CDI. O sea, con o sin la cláusula, la

54. M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer op. cit. p. 24.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

obligación de la NMF del GATT predomina sobre cualquiera de los modos en que pueda perjudicarse su cumplimiento.

El Modelo de los EEUU excluye, al mismo tiempo, que no es aplicable la obligación de la NMF con referencia a una medida tributaria que esté o no dentro del ámbito de aplicación del CDI, derivada de un acuerdo distinto al GATT. Por tanto la dicha obligación contenida en el GATS o TRIPS no es de ejecución en la materia. Si ambas partes manifiestan su desacuerdo sobre la pertinencia o no de una medida fiscal al ámbito de aplicación del CDI, no podría recurrirse al DSU, a menos que se sometan en común. (GATS art. XXII).

El interrogante es si la disputa sobre la pertinencia o no de una determinada medida fiscal en el ámbito del CDI, basada en el reproche sobre la obligación de la NMF, que no del tratamiento nacional, supone la renuncia explícita a utilizar el mecanismo del DSU, salvo, obviamente, de mutuo acuerdo entre las partes o, si por el contrario, siempre tiene cada Estado la posibilidad de acudir, aun sin preceptivo acuerdo con el otro.

La respuesta, en mi opinión, es que la obligación de la NMF no está comprendida en la prohibición del art. XXII. 2 GATS por lo que puede cada Estado, que no hubiera demandado la exención de su cumplimiento en el momento de la adhesión, como es el caso de los EEUU, invocar su vulneración o efecto negativo toda vez que lo considere oportuno y fundado. Y, por lo tanto, la exclusión del Modelo de los EEUU no precluye la divergencia futura sobre la oponibilidad de determinada medida fiscal que pueda reputarse en contradicción con el comercio de servicios, contando en ese sentido con la oportunidad de arbitraje final y obligatorio del Consejo de Comercio de Servicios. En verdad, la única excepción evidente es la exención fiscal de la obligación de la NMF respecto a conductas discriminatorias de otros Estados; pero, si no se recurre a esto, no habría impedimentos para que sea efectivamente aplicable o solicitable, si cabe, frente a terceros Estados.

Otra interpretación no seguiría la congruencia del acuerdo que acepta condicionalmente el tratamiento diferenciado del CDI, siempre que no incurra en discriminación arbitraria y solo en ese sentido. En otros términos, el CDI es una excepción puntual de la obligación de la NMF, sometida a control, y recurrible en el marco del DSU.

3.2.b) El Modelo de la OCDE de Convenio sobre la renta y capital.

No hay en el MOCDE referencia alguna a las obligaciones de igualdad competitiva del sistema OMC. A diferencia del MCEEUU se ignora

C A P Í T U L O I

la conexión con el principio de igualdad competitiva en el comercio mundial.

El parágrafo 3 del artículo XXII GATS es el que dispone la prohibición de invocar la obligación de tratamiento nacional (art. XVII GATS) respecto a una medida adoptada por un Estado que cae dentro del ámbito de actuación de un CDI concluido con otro. En el supuesto que haya discrepancia entre los contratantes sobre si la medida está o no dentro del ámbito de actuación del CDI, cabe a cualquiera de ambos llevar la cuestión ante el Consejo de Comercio de Servicios. Este Consejo defiende la cuestión al arbitraje. El laudo arbitral será definitivo y obligatorio para ambos Estados.

Los Comentarios MOCDE (441 a 447) centran sus reflexiones exclusivamente en el mencionado artículo XXII. 3 GATS.

En primer lugar, "están dentro del ámbito de actuación" es una frase inherentemente ambigua. "Parece claro que un país no puede discutir en buena fe que una medida relativa a un impuesto al cual no se le aplica ninguna norma del CDI está dentro del ámbito de actuación del CDI; pero, no está claro si la frase cubre todas las medidas relativas a los impuestos que están cubiertos o solo algunas de las normas del CDI".

El contenido de la expresión coincide tanto en el MOCDE como en el MEEUU: se trata de la referencia concreta a las personas a las que les es aplicable el CDI y los impuestos incluidos. El ámbito de aplicación del CDI son las personas e impuestos que comprende.

Pero, difiere notoriamente entre los dos Modelos.

La diferencia principal es que en el MCEEUU se establece, dentro del ámbito unas referencias que tienen directa conexión con el sistema OMC, si bien aparentemente reducido al GATT, y, asimismo, a la interrelación entre el artículo 26 del Modelo respecto al procedimiento amistoso y el DSU.

La estructura del ámbito de actuación en el MCEEUU se compone del siguiente modo: **primero**, el procedimiento amistoso (art. 26) se aplica exclusivamente a cualquier conflicto concerniente a la medida que está en el ámbito de actuación del CDI y los procedimientos utilizables son los previstos por el mismo. Este elemento no comparece en el MOCDE; **segundo**, salvo que las autoridades competentes determinen que la medida fiscal no está dentro del ámbito de actuación, las obligaciones de no discriminación del CDI se aplican exclusivamente a dicha medida, excepto las obligaciones de NMF y TN derivadas del GATT. Ninguna de las obligaciones análogas contenidas en cualquier otro acuerdo –GATS o TRIPS– se aplicarán con respecto a la medida.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

De acuerdo a lo anterior, las disputas sobre medidas fiscales que puedan atacar las obligaciones de NMF y TN en el GATT se deben resolver por el cauce del sistema OMC, **DSU**, que no por el procedimiento amistoso del CDI., siempre que se hallen dentro del ámbito de aplicación –personas, impuestos– del mismo. La prevalencia del GATT, parece excluir cualquiera de los otros acuerdos cubiertos.

En el supuesto que ambos Estados afronten una controversia sobre si la medida cae o no dentro del ámbito de aplicación, si no están exentos de la obligación de la NMF, como los EEUU, deben dirimirla a través del procedimiento amistoso previsto en el CDI, o de común acuerdo o singularmente se dirijan a la consulta y laudo de arbitraje definitivo del Consejo de Comercio de Servicios. No parece que siempre se deba conseguir el mutuo acuerdo para apelar al GATS, puesto que éste habilita a cualquiera de los Estados para acudir a su foro. Se requiere, entonces, que en el propio CDI se incorpore la necesidad del mutuo acuerdo, puesto que de lo contrario, sería suficiente que uno de los Estados recurra.

El tercer Estado, obviamente, no tiene las limitaciones expuestas, por lo que en el marco del **DSU**, bajo cualquiera de los acuerdos cubiertos, podría entablar las reclamaciones sobre la base de violación o menoscabo del funcionamiento del sistema OMC a su respecto, si tiene por causa el CDI.

La materia incluida en el ámbito del CDI no es homogénea en los Modelos analizados.

El MOCDE se aplica a personas residentes en uno o ambos Estados y el MEEUU se dice que esa aplicación solo atiende a personas residentes, salvo que el CDI disponga de otro modo. No obstante, el sentido es el mismo, tratándose de contribuyentes, personas física o jurídicas, que están sometidas a impuestos personales, que no reales, con residencia en alguno de los Estados signatarios.

El MOCDE se aplica a los impuestos sobre la renta y el capital, considerando como tales, los que se establecen sobre el rendimiento total, el capital total, o elementos de renta o capital, incluyendo los impuestos sobre ganancias derivadas de la venta de propiedad mobiliaria o inmobiliaria, impuestos sobre las nóminas pagadas por las empresas e impuestos sobre reevaluación del capital.

El MCEEUU se aplica al Impuesto Federal sobre la renta, excluyendo las cotizaciones de la Seguridad Social, y las accisas impuestas a las fundaciones privadas.

A las dudas expuestas por los CMOCDE sobre la interpretación de la frase: “**fall within the scope**” (art. XXII. 3 GATS) no parece que

C A P Í T U L O I

les acompañe una verdadera preocupación. En efecto, textualmente, en su pura literalidad, se prohíbe el amparo de la obligación del TN, que no de la NMF, a medidas, cualquiera que sean su alcance, que caen dentro del ámbito de aplicación del CDI; por lo que solo aquellas sobre las que se plantean si están o no en tal cuadro, podrán ser objeto de impugnación. La OCDE se pregunta si ello atiene a todas las medidas relativas a los impuestos cubiertos o solo a alguna de las normas del CDI. La respuesta tiene que apreciar aquella medida que en forma directa e inmediata no tiene su fundamento exclusivo en la eliminación de la doble imposición o la prevención de la elusión y la evasión fiscal, y, en consecuencia, que puede producir un efecto discriminatorio arbitrario sobre las personas o impuestos cubiertos por el CDI en alguno de los Estados firmantes, sea sobre la obligación de la NMF, y, también, si se califica fuera del ámbito de aplicación, de la obligación del TN.

Los terceros Estados no parecen vinculados por el CDI y las obligaciones de la NMF y del TN, provocadas por medidas fiscales, entren o salgan del ámbito propio del tratado, les habilita para manifestar su desacuerdo en el **DSU** o la consulta.

El CDI que sugiere un apartamiento de sus propósitos esenciales: doble imposición y elusión y evasión fiscal está automática e incondicionalmente fuera del sistema de la OMC y de sus acuerdos cubiertos. La diferencia de opinión sobre si la medida está en el ámbito de actuación del CDI dirigido a los propósitos que le inspiran o se desvía y se separa de los mismos puede ser objeto de reclamación o consulta, sea en el GATT, GATS o TRIPS pero, solo y exclusivamente porque se presume que el CDI es un modo de discriminación prohibida o de restricción encubierta al comercio de bienes, servicios o personas. El CDI vulnera el legítimo tratamiento diferenciado.

El CDI puede afectar las obligaciones de la NMF y del TN, creando disparidad de trato, restricciones u obstáculos al tráfico comercial y ello a través de perseguir propósitos distintos a los declarados o estableciendo una frontera fiscal de comunidad de intereses que impida el acceso a los mercados de terceros Estados, inclusive a través de medidas fiscales aparentemente neutrales, tales como, la limitación de beneficios que se pactan para los Estados signatarios y sus residentes so capa de evitar el abuso de tratado o las retenciones sobre rentas del capital mobiliario dividendos, intereses y canones, a favor de los inversores de alguno de ellos.

La particularidad destacable es que se trata de una frontera fiscal basada en el impuesto sobre la renta y el capital, es decir, sobre impues-

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

tos personales. Los impuestos directos sobre el comercio de bienes, servicios, propiedad intelectual a través de las personas que los realizan, físicas o jurídicas, no están, como ya se dijo, al margen del sistema OMC.

La nota II a pie de página del art. XXII. 3 del GATS señala que con respecto a los CDI existentes a la fecha de entrada en vigor del sistema OMC, a 1 de enero de 1995, las diferencias de opinión que pudieran suscitarse entre los Estados no pueden traerse a consulta si no es con la aquiescencia de ambos, que no de uno de ellos.

La explicación del punto radica en que el sistema OMC ordena el **DSU** y la consulta a partir de su entrada en vigencia, por lo cual los CDI previos no podrían tomar en consideración su existencia. Es a partir del momento en que el nuevo OMC se pone en marcha que el CDI debe tener en cuenta sus obligaciones sustantivas y procesales. Hay un criterio de presunción de conformidad de los tratados precedentes a las reglas OMC, que les convalida en sus extremos, aunque sean discutibles, bajo la perspectiva abierta a partir de 1995, que les define como sustancialmente compatibles con las mismas. Por un lado, en base al principio de buena fe, ya que al momento ninguna de las partes podía haber exigido otras ventajas que las conocidas por ambas. Por otro, el acuerdo como condición necesaria para iniciar la consulta, que se compadece con la filosofía OMC de atribuir causa de extinción de los conflictos a los acuerdos celebrados con ese fin.

En los CMOCDE se sugiere como fórmula que los Estados contratantes, a efectos del párrafo 3 del artículo XXII del GATS, acuerdan que, sin perjuicio del párrafo, cualquier conflicto entre ellos como si la medida cae dentro del ámbito de actuación del CDI debe llevarse ante el Consejo de Comercio de Servicios, como se preve, solo por consentimiento de ambas partes. Cualquier duda sobre la interpretación de este párrafo debe resolverse conforme al párrafo 3 del Artículo 25 del MOCDE o, si no hay acuerdo, bajo tal procedimiento.

La fórmula del CMOCDE no sigue en absoluto las prescripciones del GATS, sino que substrahe de su competencia la facultad que ostenta cualquiera de los dos Estados de remitir su consulta para arbitraje. La dicha sustracción de competencia, obviamente, entra en conflicto directo y frontal con el acuerdo GATS en caso de establecerse en el CDI, sin que permita eliminar entre las partes, por la prevalencia del GATS, la eventual ilicitud de las medidas adoptadas en ejecución del acuerdo.

C A P Í T U L O I

3.2.c) La discriminación lesiva

Los Estados clausuran en relaciones especiales entre sí la apertura de las fronteras fiscales a terceros Estados. La obligación de la NMF no se aplica, en general, para la difusión de ventajas a estos otros Estados y sus residentes, al menos, tan favorablemente como la que se dispensa entre los Estados contratantes del CDI.

El tratado fiscal solo mantiene neutralidad e imparcialidad internacional si es un estatuto de reparto de potestad tributaria, un modo concordado de localización territorial de la dicha potestad. Pero, en la medida en que el CDI otorga ventajas fiscales que se desprenden directa e inmediatamente de su texto, configurando la cualidad subjetiva del contribuyente y el quantum de su obligación; se suscita la cuestión de referencia con la obligación de la NMF, básicamente, con respecto a otros Estados y sus residentes, en circunstancias parecidas o, inclusive, que aspiran a parecerse en las relaciones fiscales internacionales bilaterales por los Estados contratantes. El encuadramiento jurídico del CDI no es solo una forma de reparto de poder tributario; sino, también, de ventajas derivadas de su aplicación sea respecto a los impuestos como a los beneficiarios (residentes) de los partícipes. Las ventajas recíprocas obtenidas en cuanto a los beneficios empresariales o rentas del capital mobiliario; la clausura de los beneficios en términos estrictos de **treaty shopping**, según como, y desde cualquiera de las perspectivas, se traduce en un estímulo fiscal particular a la empresa o al capital desde el Estado de la fuente o en un privilegio para los el Estado de residencia y sus residentes en orden a su gravamen final. O, asimismo, el otorgamiento de beneficios fiscales determinados al Estado de la fuente y sus residentes, en reciprocidad, al que se reserva para el Estado de residencia.

No puede estimarse como un mero reparto de potestad tributaria el diseño de tipos de retención sobre intereses, dividendos, regalías, inferiores a los que no están en el CDI; la ampliación de deducciones para los establecimientos permanentes; o las reducciones, bonificaciones o exenciones para determinados tipos de rentas, el período de tiempo requerido para que un proyecto de construcción sea establecimiento permanente. Pero, tampoco, la limitación de los beneficios del CDI so pretexto de **treaty shopping**, cuando, en verdad, se crean barreras u obstáculos al intercambio de bienes, servicios o la libertad de establecimiento de personas, que exceden la propia finalidad de prevención de la evasión y el fraude fiscal que puede legítimarlo.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Uno de los aspectos más sugestivos para el análisis consiste en la actuación de las ventajas establecidas en el CDI entre los Estados contratantes como una modalidad de competencia fiscal lesiva, porque, al margen de las relaciones existentes convierte el impuesto personal sobre la renta en un instrumento de dirección y atracción de ahorro e inversión exclusiva y excluyente, facilitando que el tratamiento diferenciado, en principio legítimo, se transforme en una restricción encubierta hacia otros Estados y sus residentes.

En *U. S- Foreign Sales Corporations* se aclara que el artículo III. 4 del GATT 1994 se aplica a las medidas que condicionan el acceso a las ventajas del impuesto sobre la renta con respecto a ciertos productos:

“Si las medidas condicionando el acceso de las ventajas del impuesto sobre la renta respecto a ciertos productos fueran excluidas del ámbito del artículo III. 4, un amplio espectro de medidas de distorsión comercial con enormes implicaciones económicas y comerciales se les ofrecería, en efecto, una protección segura, mientras que las medidas no vinculadas a las ventajas del impuesto sobre la renta y quizá asociadas en menor grado a la distorsión comercial estarían sometidas a las disciplinas del GATT y de la OMC (incluyendo la eliminación de tratamiento discriminatorio en el comercio internacional) y no puede aceptarse que esto fuera lo que los redactores entendieron. Sobre las bases del texto y contexto del artículo III. 4 a la luz del objeto y finalidad del GATT y de la OMC, consideramos que el artículo III. 4 del GATT se aplica a las medidas condicionantes del acceso a las ventajas del impuesto sobre la renta respecto a ciertos productos.”⁵⁵

No solo es válido el argumento con referencia a la obligación del TN, sino también de la NMF porque, en una frase, acaba con la marginación de los impuestos directos como fuente de discriminación prohibida en el sistema OMC y, porque, además, introduce la calificación consecuente de los CDI en sus aspectos más relevantes.

En el MEEUU se dice con claridad: un tratado bilateral entre dos Estados contratantes no debe entenderse como un tratado con el mundo. Solo los residentes “legítimos” de los Estados contratantes están habilitados para los beneficios del tratado.

El argumento es razonable, puesto que en el acuerdo se plasman las especificidades de una determinada relación interestatal y los intereses

55. *US-FSC, WT/DS108/RW de 20-I-2002.*

C A P Í T U L O I

fiscales que la inspiran; no obstante, la creación de barreras a la instalación de personas o entidades jurídicas, porque su principal propósito puede ser la búsqueda de los beneficios fiscales del tratado, es la confirmación clara que una cosa es la distribución primaria del poder tributario y otra bien distinta es el contenido de las ventajas fiscales a los residentes de ambos Estados, que, en ningún caso, están disponibles para los que no tienen una estructura de empresa en el territorio que permita acreditar que su principal propósito no es buscar los beneficios al amparo del CDI. Será difícil demostrar que no solo se contrae la obligación de la NMF, sino que, además, la discriminación no se compadece con la obligación del TN.

El abuso de formas jurídicas, la simulación, el fraude de ley son medios de evasión y elusión tributaria que cada Estado encauza a través de técnicas diversas; pero, elevándolas a tratado internacional encuentran difícil encaje en el sistema OMC en el que, recuerdo, la excepción del trato diferenciado está sometida al **chapeau**, en el GATS, interdicción de arbitrariedad y restricción disimulada.

Las medidas fijadas en el CDI que son o pueden ser casos de discriminación, puesto que no persiguen la eliminación de la doble imposición o se exceden en el **treaty shopping** como instrumento de lucha contra la evasión o elusión, no pueden leerse sino como beneficios fiscales que resguardan a los Estados Contratantes y sus residentes. Estos beneficios fiscales podrían o deberían extenderse en el sistema OMC a los Estados que manifestaran su reclamación o acogerse a los procedimientos de resolución de conflictos, conforme a los acuerdos cubiertos que se discutan. Pero, no solo. También pueden examinarse como una forma de competencia fiscal lesiva, en cuanto sirven para desviar ahorro o inversión entre los distintos Estados. Hay elusión y evasión de Estado y asimismo, tratados fiscales que preservan, con exclusividad, un tratamiento diferenciado de privilegio de consecuencias perjudiciales para los terceros Estados. Son vehículos de finalidad fiscal exclusiva para el ahorro o inversión entre los Estados contratantes.

Una vuelta de tuerca es la aplicación de la obligación de la NMF entre los Estados contratantes, en cuya virtud, unilateral o bilateralmente, se comprometen a extender en su beneficio, las mejoras en el CDI que se atribuyan en el futuro a otros países. No solo se rechaza la obligación de la NMF en la fiscalidad internacional, sino que, su recurso endógeno la convierte en fuente de discriminación inversa: las ventajas pactadas no se extienden a terceros Estados; pero, si deben extenderse a uno o

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

ambos Estados contratantes las ventajas que concedan en el futuro a otros países.

3.2.d) La discriminación a la inversa

La presencia bajo diversas fórmulas de la obligación de la NMF en los CDI tiene una significativa importancia, sobre todo, para desmontar el principal de los argumentos que niega su aplicación en relación a terceros Estados.

El CDI es un tratado de cierre, se afirma, en cuanto cristaliza la relación que une a los Estados contratantes, sea de naturaleza política, económica, comercial, relación que se califica como especial, particular, y que, a la postre, justifica que si hay beneficios tienen su acento en la relación. No obstante, desde el momento en que se contempla en el acuerdo la extensión de futuros beneficios fiscales que se puedan deducir de CDI ulterior con otro u otros Estados, la citada relación especial se quiebra. El Estado contratante de uno de los dos CDI no tiene relación con el otro y, sin embargo, aparece como beneficiario de las ventajas que se hubieran acordado. No están en el ámbito de aplicación del CDI y, pese a ello, les cae una ventaja como si lo estuvieran.

Daly ofrece el siguiente ejemplo, que no es el único como se verá, en la relación entre Noruega y Australia. La primera introduce en el CDI una cláusula de la NMF en cuya virtud si Australia reducía en el futuro sus retenciones en tratados con países de la OCDE, debía de revisar el CDI anterior para otorgar a Noruega el mismo tratamiento concedido al tercer Estado. Esto se llevó a cabo en 2003 cuando Australia rebaja sus retenciones en el CDI con los EEUU. Así Noruega se beneficia de una ventaja que no consta en su tratado con Australia, careciendo, en la ocasión, de la relación con los EEUU que pudiera motivarla.

Esto es lo que llamo discriminación a la inversa, una discriminación que no pretende la clausura de la ventaja, para los residentes de los Estados Contratantes, sino su apertura para no residentes de otro Estado con el que previamente se celebró el CDI.

La discriminación a la inversa predica que el CDI no es solo ni exclusivamente un problema de reparto de potestad tributaria entre Estados y sus residentes; sino un acuerdo sobre ventajas fiscales, siempre para estos y ocasionalmente para otros Estados y sus residentes que están ausentes de su firma.

C A P Í T U L O I

Si ello fuera cierto queda confirmado que el CDI, como se desprende del sistema OMC puede ser una fuente de discriminación reprochable, ora como clausura, ora como apertura predeterminada a favor de terceros Estados. Y, en lo esencial, que no tiene sentido discutir si hay solo reparto de potestades o de beneficios, ya que ambos elementos le son inherentes. y, consecuentemente, si hay ventajas o favores que, en el caso concreto, nada tienen que ver con la reciprocidad, es lógico anticipar su mayor coherencia o no con las obligaciones del sistema OMC. El CDI, en otros términos, no puede excluirse de las mismas bajo el falso prisma que se trata de un acuerdo logrado mediante negociaciones bilaterales y concesiones.⁵⁶

No hay reciprocidad cuando uno o ambos de los Estados contratantes se comprometen a extenderse los beneficios que pudieran obtener sobre materia análoga de un tercer o terceros Estados. Al menos, la reciprocidad que sea efecto de las negociaciones bilaterales y las concesiones oportunas logradas de ese tercero o terceros Estados, respecto al que o a los cuales puede que ni siquiera mantengan relación especial de alguna significación.

La discriminación a la inversa puede asumir distintas especificaciones. Comenzando por el ámbito subjetivo, el tratamiento de la NMF puede ser objeto de una concesión mutua y recíproca entre los Estados contratantes o una concesión unilateral en beneficio del otro.

El CDI sometido a condición unilateral expresa que si en el futuro uno de los Estados establece limitaciones de su imposición a la fuente, generalmente sobre intereses, dividendos, canones, a un tipo inferior o exentos a favor de un tercer Estado, ello se aplica al CDI vigente entre los Estados contratantes en su ámbito de aplicación, tanto sobre las rentas afectadas como las personas beneficiarias. De igual modo pueden calificarse otros ingresos, tales como las ganancias de capital de los servicios personales independientes, la individualización de las rentas de los establecimientos permanentes o beneficios fiscales específicos relativos a deducciones, bonificaciones, exenciones.

La concesión unilateral, presente en numerosos CDI actuales, tiene un componente que no deja de llamar la atención, puesto que supone la clara renuncia de uno de los Estados contratantes al proclamado principio de reciprocidad que, se asegura, está en el corazón de los acuerdos bilaterales.⁵⁷ No resulta que esta reciprocidad esté presente en el CDI en

56. K. van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*. Series on international taxation, Deventer, 1986, p. 242.

57. J. Slemrod-R. S. Avi-Yonah, (How) should trade agreements deal with income tax issues?, 55 *Tax L. Review* 533, 2002.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

el que solo uno de los Estados se compromete a la discriminación a la inversa, ampliando a su contratante, los beneficios futuros de otros CDI en el que éste no es parte.

Las ventajas determinadas que se otorgan pueden o no vincularse a un tercer Estado en especial. Aún más, en una cláusula de estilo **ad usum** se señala que el punto de referencia es la concesión de los beneficios a Estados que pertenecen a determinada organización internacional, en especial, la OCDE.

No es discutible que entre los atributos de la OCDE figure la universalidad. Mas bien, al contrario, es una organización internacional de número cerrado de miembros y, sin perjuicio de su notable aportación al derecho internacional tributario, por ejemplo, el principio de competencia fiscal lesiva; reclama la atención que la ventaja de la discriminación a la inversa suela tener como destinatario algunos de los Estados afiliados. No se logra entender la causa que la extensión de ventajas futuras a países miembros de la OCDE se pueda ver como algo diferente a un premio por pertenencia a un club privilegiado, selectivo. No es un Estado, cualquier Estado; no es la OMC ni la Unión Europea, si lo es, en cambio, la OCDE.

Es evidente que el CDI que contiene la concesión unilateral y determinada a favor de un Estado miembro de la OCDE conculca rotundamente los principios de no discriminación de la OMC. No se trata de una discriminación arbitraria o una restricción encubierta; sino de una discriminación abierta.

También esto podría interpretarse como una forma de limitar las ventajas a los países de una organización internacional en particular, puesto que si el país receptor del favor no pertenece a la misma evitaría la extensión de los efectos a los Estados del CDI anterior.

Y esto sería razonable si no fuera porque los países de la OCDE son de los más desarrollados y, como tales, los receptores inmediatos de las ventajas a favor de alguno de ellos.

3.2.e) La experiencia de España y la discriminación inversa

España y México. CDI de 24 de julio de 1992

En el Protocolo del CDI entre España y México (4 y 12) se refleja la obligación unilateral de la NMF, la discriminación a la inversa, toda vez que si México concluye un CDI con un país miembro de la U. E., con pos-

C A P Í T U L O I

terioridad a la que se señala, en cuya virtud limita la imposición en la fuente sobre intereses, regalías o cánones a una tasa inferior, dicha tasa reducida o exenta se aplica automáticamente a España sobre las rentas que correspondan, siempre que la tasa más alta del otro CDI sea idéntica a la tasa del CDI con España. Asimismo, si en cualquier CDI con países de la UE no consta el crédito ficticio (5%) o se limita su duración, su régimen será aplicable automáticamente al CDI con España, referido a las rentas cubiertas.

El tratado concede una ventaja unilateral, determinada y automática de México a España. El trato de la NMF a su favor siempre que se halle de por medio un país de la U. E., con respecto a la reducción o exención en la fuente de los intereses, y cánones. Pero, a destacar, la referencia subjetiva a los Estados de la Unión Europea.

España y Australia. CDI de 29-12-1992

El CDI no incluye artículo alguno sobre No discriminación (**sic**). En Protocolo se introduce la cláusula que establece que si Australia concluye posteriormente un Convenio con un tercer Estado incluyendo un artículo sobre no discriminación negociará con España a fin de disponer el mismo trato para España que el que se haya dispuesto para ese tercer Estado. Este CDI no solo vulnera el sistema OMC, sino el propio del MOCDE (art. 24 No discriminación.).

España e India. CDI 7-2-1995

El Protocolo (7) determina que, respecto a cánones y pagos por servicios técnicos, si la India, en un CDI con otro país miembro de la OCDE, limita su imposición en la fuente sobre los cánones o los pagos por servicios técnicos a un porcentaje inferior o a un ámbito más reducido que previsto en este CDI, se aplicarán los que están fijados en aquel Convenio, al presente CDI, desde su fecha de vigencia o la del Convenio en cuestión, si la vigencia de éste es posterior. Aquí la referencia es a la OCDE.

España y Tailandia. CDI de 16 de setiembre de 1998

En el Protocolo (6) se acuerda que si cualquiera de los Estados concluye un CDI con otro país, en el que no resulte aplicable el impuesto sobre la transferencia de beneficios del establecimiento permanente, las autoridades deben llegar de mutuo acuerdo a la exención en dicha imposición.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Es una obligación de NMF recíproca, bilateral, incondicional respecto a cualquier otro Estado.

España y Argentina. CDI de 28 de julio de 1994

La conclusión por Argentina de un CDI con un país miembro de la OCDE por el cual limita su imposición a la fuente sobre intereses o cánones, ganancias de capital, servicios personales independientes, a un tipo inferior incluso la exención al del CDI le obliga a su extensión automática a los residentes de ambos Estados contratantes respecto de las rentas correspondientes.

Se trata de una obligación unilateral, determinada, automática de la NMF a favor de los residentes y las rentas amparadas en el CDI, con la mención ya criticada a los países de la OCDE, que no coinciden con país ni unión regional en especial; sino con su carácter de organización internacional selectiva, que no abierta; particular, que no universal.

La exportación de bienes o mercancías compradas para la empresa está sujeta a las normas internas –argentinas– en vigor referidas a la exportación. De este modo, las rentas que pueden generarse beneficiarían al país de la fuente, como excepción a los apartados 4 d) del artículo 5 del CDI y apartado 4) del artículo 7. Pero, condicionando a Argentina en cuanto se obliga a dejar sin efecto este beneficio si en el futuro concluye un CDI en el que esta previsión no figure. Y, en este caso, sin destinatario preciso, sea el otro Estado miembro de la OCDE o no.⁵⁸

España y Bolivia. CDI de 1 de enero de 1999

En el Protocolo (2) se establece la obligación unilateral, automática y determinada de Bolivia de conceder la NMF en futuros CDI con países de la OCDE siempre que se refiera a límite de la imposición en la fuente para cánones en cuyo caso el tipo reducido o la exención se extiende automáticamente a los residentes de ambos Estados con respecto a dichas rentas. Es una obligación solo de Bolivia, pero que podría beneficiar, también, a sus residentes

58. Mercedes Pelaez, La cláusula de la NMF en el convenio hispano-argentino de doble imposición, Boletín de Fiscalidad Internacional, 1997, febrero, 5, afirma que el CDI produce un impacto desigual entre ambos Estados.

C A P Í T U L O I

España y Lituania. CDI de 22 de julio de 2003

El CDI promueve la discriminación a la inversa en diferentes aspectos: establecimiento permanente, intereses y cánones. La fórmula común es la firma por Lituania de un CDI con un país miembro de la OCDE en cuyo caso las ventajas concedidas se aplican automáticamente al presente tratado, sea cuando sea eficaz el nuevo o de la fecha de vigencia del concluido con España. La ventaja respecto al establecimiento permanente se verifica si Lituania acuerda con posterioridad a una obra, proyecto, instalación o montaje un periodo superior a los nueve meses, que figuran en el CDI con España, o una definición que excluya el proyecto de montaje con igual período; la exención de intereses o un tipo reducido; o la exención de cánones o un tipo reducido se aplicarán automáticamente como si constaran expresamente en el CDI (o sea, retroactivamente).

La discriminación a la inversa origina para Lituania una obligación unilateral, determinada, automática, a favor de España siempre que el tercer Estado beneficiario sea miembro de la OCDE.

España y Venezuela. CDI de 8 de abril de 2003

En el Protocolo (VII) se establece que si cualquiera de los dos Estados contratantes concluye con posterioridad un CDI con un Estado de la Unión Europea, en el que se acuerde una tributación inferior en cuanto a intereses, esas disposiciones posteriores se aplican retroactivamente de su vigencia al CDI.

El tratado crea la obligación determinada, bilateral, recíproca, condicionada a la firma de CDI con países de la UE, reflejando una simetría razonable entre ambos Estados contratantes.

España y Chile. CDI de 7 de julio de 2003

El Protocolo (X) obliga a Chile en caso de CDI posterior con algún otro país miembro de la OCDE en cuanto a la exención o reducción de impuestos a los intereses y cánones que se aplica automáticamente a los intereses o cánones provenientes de Chile o de España cuyo beneficiario efectivo sea residente en uno o ambos Estados.

Chile concede la cláusula de la NMF a España, pero, solicita la reciprocidad de España para sus residentes de los intereses y cánones provenientes de España, que, curiosamente, no adquiere ninguna obligación de la NMF para sus futuros CDI.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Cabe señalar que en este CDI consta (Protocolo II) la provisión del MOCDE sobre el párrafo 3 del artículo XXII (Consulta) del GATS en los mismos términos que se indican.

España y Vietnam. CDI de 7 de marzo de 2005

El punto VI del Protocolo fija la obligación automática y unilateral de Vietnam de sustituir las disposiciones relativas del CDI en vigor si firma un acuerdo con un tercer Estado miembro de la Unión Europea, estableciendo porcentajes de retención inferiores o tipo cero sobre intereses, dividendos, cánones, a partir de la entrada en vigor del acuerdo con el tercer Estado.

España y Nueva Zelanda. CDI de 28 de julio de 2005

El punto IV del Protocolo dispone que si Nueva Zelanda negociara en el futuro un Acuerdo con otro Estado miembro de la OCDE, limitando la tributación sobre dividendos, intereses y cánones a un tipo inferior al establecido en este CDI; deberá, al mismo tiempo, iniciar negociaciones con España, con la debida diligencia, para reconsiderar dichos artículos, con el fin de otorgar a España el mismo tratamiento.

3.2.f) La no discriminación OMC y la obligación de la NMF

A fin de apreciar la compatibilidad entre el principio de no discriminación en el comercio de bienes, servicios, personas y el sistema OMC es preceptivo establecer el contenido de la diferencia de tratamiento que supone el CDI. Ello significa necesariamente la evaluación desde la perspectiva del no residente perjudicado por la configuración de una disciplina distinta respecto a situaciones pares de otro no residente, de frente a la ley aplicable en uno o ambos de los Estados, que, es resultado de la incorporación a la ley local del tratado fiscal. Si ante situaciones iguales aparece distinto trato por razones de nacionalidad, en la ejecución del CDI, podría concluirse que se verifica un tratamiento diferenciado inconsistente con los acuerdos cubiertos por la OMC. Es obvio que la actuación de distintas leyes sobre circunstancias análogas o la aplicación de la misma regla a circunstancias diversas constituye el núcleo esencial del principio de igualdad tributaria y convierte su vulneración en una discriminación arbitraria o injustificable.

C A P Í T U L O I

La consecuencia legal es que el Estado y su residente que padece discriminación (la frontera fiscal) tiene el derecho de plantear la reclamación y consulta tendente a la igualdad de tratamiento a un Estado o ambos que concluyeron el CDI. Pero, no sería razonable concentrar la responsabilidad por el incumplimiento de la obligación de la NMF en el Estado de la fuente, sino, que, en atención a los intereses fiscales inherentes al Estado de residencia, su fuerza para imponer condiciones abusivas, proponen una suerte de responsabilidad por la quiebra de la obligación de TN por los efectos discriminatorios que se verifican, de conjunto. Que el Estado de la fuente viola la obligación de la NMF no puede discutirse; pero, tampoco, que ello no sea extensivo al Estado de residencia, que impone los beneficios fiscales en su propio interés o, si se prefiere, incorporando parcialmente la obligación del TN, en su matiz de preferencia de los inversores locales sobre los extranjeros. Al fin y al cabo, el TN no pueden invocarlo los Estados contratantes entre sí; pero, no le está vedado hacerlo a terceros Estados y sus residentes.

Si esto puede sostenerse con carácter general toda vez que se presenten beneficios fiscales exclusivos y excluyentes derivados del acuerdo fiscal; no es menos evidente en el caso de la discriminación a la inversa, en la cual, además, se pierde la única de las justificaciones elaboradas en defensa de la invulnerabilidad del CDI, cual es la particular relación entre los Estados Contratantes. Si uno o ambos de los países será beneficiario de los futuros CDI que se firmen, respecto a beneficios fiscales superiores que reciban determinadas rentas; provenientes o destinados a terceros Estados; podría invocarse la quiebra de la obligación de la NMF o, asimismo, de TN contenida en el tratado en cuestión, según su texto ante el Estado de la fuente, de residencia o, en conjunto, por ambos.

De la misma manera, pese al paso atrás en la sentencia **D** del Tribunal de Justicia Europeo (C-376/03), no cabe duda, como por otra parte se ha señalado, que la obligación de la nación más favorecida puede predicarse en el tratado de la Unión Europea, sirviendo a la multilateralización de la red de CDI sin que se requiera la unificación de las reglas de los acuerdos fiscales celebrados en el seno de la UE.⁵⁹

59. Rädler A. Most favoured nation clause in European Tax Law?, EC Tax review, 1995; Schuch J., Most favoured nation clause in Tax Treaty Law, EC Tax review, 1996; van der Linde R., Some thoughts on most favoured nation treatment within the European community legal order in pursuance of the D case, EC Tax review, 2004.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

3.2.f.1) La sentencia D del Tribunal de Justicia Europeo

El 5 de julio de 2005 se dio a conocer la sentencia D (376/03) del TJE en cuya virtud no viola los artículos 56 y 58 de la CE la legislación que niega los beneficios fiscales concedidos a sus contribuyentes residentes, al contribuyente no residente que tiene la mayor parte de su patrimonio en su país de residencia. Al mismo tiempo, los citados artículos 56 y 58 no impiden que no se extiendan los efectos de un CDI a los residentes de un Estado que no es parte del Tratado.

Tuvo el Tribunal la ocasión, coincidiendo con la posición del Abogado General Ruiz-Jarabo, de entrar de lleno en la flagrante contradicción que supone la existencia de CDI entre los Estados Miembros de la CE que discriminan respecto a otros ciudadanos del mercado único; pero, no lo hizo. Da igual que ello ocurriera por presiones políticas o razones de oportunidad. La verdad es que el CDI entre Holanda-Bélgica supone una clara vulneración de la obligación de la nación más favorecida, en perjuicio, del ciudadano del Estado alemán.

Mírese por donde se mire no hay sino discriminación por nacionalidad cuando una persona residente en un Estado Miembro no puede por causa de un CDI entre otros Estados Miembros acceder a los beneficios fiscales contemplados para uno o ambos. "Una persona establecida en un Estado Miembro con propiedad inmobiliaria en otro recibe un tratamiento fiscal más favorable en el último que un residente en otro Estado Miembro con respecto a las mismas propiedades. porque tiene derecho a unos beneficios fiscales que derivan de un CDI.... Una situación triangular con no-nacional (Alemania y Bélgica) factores de comparación, deben recibir del Tribunal de Justicia una respuesta satisfactoria con las exigencias de la ley de la Comunidad." (par. 73 y 89 del Abogado General).

Los propósitos del CDI son plúrimos. No se basan solo en la reciprocidad y la relación especial entre los Estados para el reparto de los poderes tributarios, véase la que denomino discriminación inversa, sino también en la prohibición de la elusión y evasión fiscal, el tráfico comercial de bienes, servicios y personas y, finalmente, en la asignación de beneficios fiscales entre los Estados y sus residentes.

"Cuando los Estados Miembros ejercitan sus potestades de imposición, deben hacerlo en forma compatible con la ley de la Comunidad, prescindiendo **del instrumento utilizado**-una ley, un reglamento o un acuerdo internacional o comunitario o un acuerdo con un tercer Estado." (par. 94 Abogado General).

C A P Í T U L O I

El Tratado de la CE, en particular el artículo 293, no puede justificar un tratamiento discriminatorio, aunque se funde en un CDI, por mor de nacionalidad, entre ciudadanos comunitarios.

La obligación de la NMF entre los Estados Miembros de la CE no necesita una expresión convencional, sino que puede extraerse implícitamente, de los propios principios jurídicos comunitarios. Una aplicación automática de la obligación de la NMF en el seno de la CE supone una multilateralización de la red de CDI sin que sea necesario la unificación de las reglas de los tratados.

Por eso la versión reductiva de la sentencia del TJE es un paso atrás. No es cierto que la finalidad exclusiva del CDI imponga la reciprocidad en las relaciones jurídicas sobre los Estados signatarios y sus residentes, subordinado como está al respeto de la no discriminación por razón de nacionalidad (art. 12 EC) y la lógica de la extensión de los beneficios fiscales acordados a cualquier otro ciudadano europeo en situación análoga o semejante. Pero, además, tampoco es aceptable que los beneficios fiscales otorgados no sean separables del resto del CDI o que si así fuera considerado quebraría el equilibrio del Tratado. Los beneficios fiscales, al amparo de la obligación de la NMF, son de ordinario extensibles para los Estados signatarios o uno de ellos cuando derivan de CDI futuros con otros Estados. Si esto es posible y así ocurre, no se entiende la razón por la cual estos beneficios fiscales no pueden ampliar sus efectos sobre los otros ciudadanos europeos en situación similar a la de los residentes de los Estados Miembros firmantes.

En suma, la obligación de la NMF impide la discriminación por razón de nacionalidad y restringe el efecto del CDI que propone tratamientos diferenciados para situaciones semejantes, que carecen de peculiaridad, o que siendo similares postula una restricción arbitraria o irrazonable.

“Pero nada impide que, si la aplicación de una norma convencional por un Estado miembro obstaculiza la libre circulación de capitales por dispensar injustificadamente un trato diferente a los residentes en otros Estados miembros (quienes en cuanto ciudadanos europeos tienen derecho a no ser marginados, directa ni indirectamente por razón de su nacionalidad, según el artículo 12 CE, párrafo primero), la coyuntura deba ser corregida por el derecho comunitario acabando con la desigualdad.” (Abogado General, par. 97.)

La categoría dibujada por **van Der Linde** entre los que creen en una Comunidad donde cada ciudadano de un Estado es un ciudadano de la Unión y los soberanistas que defienden la frontera de la Nación como un valladar insuperable, se ha saldado con una victoria de los incrédulos.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

3.3. La obligación de la Nación más favorecida y los aspectos del comercio concernientes la propiedad intelectual

El acuerdo TRIPS reconoce la obligación de la nación más favorecida, fijando:

Cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedida por un Estado a los nacionales de cualquier otro país en orden a la protección de la propiedad intelectual debe concederse inmediata e incondicionalmente a los nacionales de todos los Estados miembros. (art. 4).

En *EEUU-Havana Club* se afirma que la obligación de la NMF tiene en el TRIPS el mismo alcance que en el GATT e idéntico significado. Es un principio fundamental y pilar del comercio mundial.⁶⁰

La protección de la propiedad intelectual a las personas físicas o jurídicas que tienen su domicilio o un establecimiento industrial o comercial real y efectivo en los territorios aduaneros respectivos se entiende comprensiva de las materias que afectan la disposición, adquisición, propósito, conservación y los medios de hacer respetar los derechos y el ejercicio. (notas a pie de página 1 y 3).

La protección del derecho de propiedad intelectual, al amparo del TRIPS, sostiene la obligación de la NMF y lo hace, expandiéndola como en el GATS, sobre las personas, que no solo las mercancías como en el GATT.

La protección jurídica de la propiedad intelectual incluye la adquisición, tenencia, disposición, y, por tanto, es inevitable que el concepto pueda contrastar con las leyes fiscales que la regulan; sin que pueda arguirse excepción alguna que lo limite o excluya. La **ratio** del TRIPS está en evitar que una tutela inadecuada de los intangibles obstaculice el intercambio, salvo que el tráfico vulnere los propósitos y objetivos de diseminación tecnológica o abuso de derecho por parte de los titulares.

La primera de las consecuencias es que “la cláusula de la NMF excluye cualquier discrecionalidad de los Miembros en sus relaciones recíprocas, en cuanto determina la extensión de cualquier tratamiento preferencial, acordado a los ciudadanos de un Estado determinado en virtud de acuerdos bilaterales, a los ciudadanos de todos los otros Estados Miembros.”⁶¹ Por lo tanto, debe evaluarse si el CDI en la materia de tráfico de bienes inmateriales asegura la protección o desprotección a los ciudadanos de ter-

60. *US-Section 211 Omnibus Appropriation Act of 1998. WT/DS 176/AB/R, 2-I-2002.*

61. P. Picone-A. Ligustro, *Diritto dell'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Padova, 2002, p. 406..

C A P Í T U L O I

ceros Estados, en el aspecto de la ventajas, privilegios, inmunidades que pueda deferir a los residentes de los Estados Contratantes. Es relevante destacar que en el TRIPS la reacción del sistema OMC es a la discriminación que puede originar el acuerdo bilateral y, a diferencia de los otros acuerdos internacionales vigentes relativos a la propiedad intelectual, es la primera ocasión en que se introduce la obligación de la NMF.⁶²

La tutela de los bienes inmateriales se puede describir en tres categorías distintas. Primero, la propiedad industrial, en particular los derechos patentables o patentados, las patentes, marcas, indicaciones geográficas, diseños industriales y circuitos integrados. Segundo, los derechos de autor y derechos vecinos, obras literarias, artísticas, musicales, así como, programas informáticos y base de datos. Y, por último, los secretos comerciales, el know how.

La tutela de la propiedad o posesión de los intangibles es uno de los objetivos directos del acuerdo TRIPS; pero, en simultáneo, se pretende que la dicha protección se funde en el uso que no en el abuso del derecho, sin que las medidas de protección se conviertan en si mismas en obstáculos al comercio multilateral.

Por eso, los Estados pueden adoptar medidas que, siendo compatibles con el acuerdo, pretenden prevenir el abuso de los derechos por los titulares o el recurso a prácticas que restringen el comercio o afectan la transferencia internacional de tecnología en modo irracional. (art. 8). A mayor abundamiento, se ordena a los Estados que ninguno de sus procedimientos permita la creación de obstáculos a los legítimos intercambios, propiciando de esa forma la salvaguardia en contra de su abuso. (art. 41.1).

El uso o derecho al uso de la propiedad intelectual no siempre coincide con la competencia leal y el mandato de facilitar la transferencia y diseminación de la tecnología. El artículo 40 del TRIPS acepta que esto puede ocurrir mediante ciertas prácticas comunes de licencias. La restricción prohibida de competencia puede ocurrir a través de cláusulas obligatorias de retrocesión exclusiva al cedente; condiciones que impidan al licenciataria impugnar la validez de los derechos concedidos y regímenes coercitivos de paquete de licencias.

La cláusula de retrocesión (**grant back conditions**) significa que los conocimientos adquiridos por el licenciataria, que se traduce en una innovación tecnológica, en razón del uso de los derechos cedidos deben comunicarse única y exclusivamente al licenciante, sin reciprocidad de su parte. Esta clausula, además, suele encubrir la manipulación de precios de transferencia.

62. T. Flory, L'Organisation Mondiale du Commerce, Bruxelles, 1999, p. 177.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

La cláusula de inimpugnabilidad (**non-contestability clause**) impide al licenciatario recurrir contra la validez del derecho concedido.

El régimen coercitivo de paquete de licencias significa la obligación para el licenciatario de contratar derechos que pueden o no ser de su interés, para conseguir su propósito comercial. (**coercive package licencing agreement**).

Las condiciones restrictivas conforman abuso del derecho y pueden contrarrestarse por medidas nacionales, en la medida que sean compatibles con los principios del TRIPS.

Y, parece lógico interpretar que las condiciones restrictivas para el uso o derecho a uso de la propiedad intelectual no se agota necesariamente en los ejemplos del mencionado artículo 40.

Por lo tanto, la protección de la creación e invención de intangibles no autoriza su abuso ni la construcción de barreras al intercambio comercial y la transferencia y difusión tecnológica. El interrogante que cabe formular es si el tratamiento fiscal de la contraprestación de su utilización, el canon o regalía, recibe en el CDI una disciplina compatible con la obligación de la NMF y, consecuentemente, con el comercio multilateral.

3.3.a) El Modelo OCDE. Artículo 12. El canon.

El término canones significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. (art. 12.2).

En la mayoría de los CDI el Estado de la fuente y el de residencia comparten la potestad de imposición, por lo que, por lo regular, hay una retención en el origen de los canones dirigidos al beneficiario efectivo del otro Estado.

El concepto de canon es el de renta arrendaticia de bienes inmateriales; pero, según como, en la línea del MCEEUU, puede comprender, también, las transmisiones de dominio que pueden dar lugar a realización de ganancias de capital. (art. 12. 2. b), o, en otros supuestos, las prestaciones de asistencia técnica.

La retención en la fuente puede no existir o ser mínima. El beneficiario efectivo de los pagos recibidos o devengados tiene el derecho en su

C A P Í T U L O I

Estado de residencia de un crédito fiscal en función de la retención soportada y que será deducible, en los términos del CDI de su impuesto personal.

Los canones configuran una hipótesis susceptible de vulneración de la obligación de la NMF respecto a la propiedad intelectual siempre que postulen la ventaja fiscal indebida en el tráfico jurídico de los bienes inmateriales entre Estados, con exclusión de todos los demás o, asimismo, cuando en un acuerdo bilateral se pacta a favor de uno o de ambos las ulteriores ventajas que pudieran obtener de terceros Estados en la disciplina concreta.

La inexistencia de retenciones o su cuantía mínima sobre canones se configura como un beneficio fiscal, en comparación con las situaciones semejantes que se verifican ante otros Estados con retención o de importe superior. Pero, al mismo tiempo, puede significar un estímulo a la competencia fiscal lesiva del Estado de la fuente que las consiente, como es el caso típico de Holanda, Irlanda, Austria, en donde, al amparo de una amplia red de CDI se pueden localizar en figuras societarias a ese fin, las licencias de uso de la propiedad intelectual, las sublicencias, franquicias, con efecto fiscal nulo.⁶³

La gestión de la propiedad intelectual descansa en la licencia bajo el tratado o en su ausencia.

Hay estructuras que pueden utilizarse en Holanda o Irlanda para las licencias principales a efectos de aprovechar su red de convenios y regímenes fiscales amistosos sobre las empresas.⁶⁴

La protección fiscal de la propiedad intelectual a través del CDI puede calificarse, a la par, de competencia fiscal lesiva y competencia comercial desleal. En ambos casos, la incompatibilidad con el TRIPS resulta manifiesta y, en particular, en el intercambio de ventajas o favores que no se prolongan a todos los demás Estados. Pero, asimismo, en la discriminación a la inversa, en cuya virtud, pueden acordar ambos Estados la aplicación de una retención inferior para uno o los dos, en el supuesto que en un futuro CDI con un tercer Estado se rebaje de la pactada. (CDI Francia-India 29-9-1992, lo cual se perfeccionó en aplicación del CDI Alemania-India que reemplazaba la retención originaria del 20% por otra del 10%)

63. Offshore Corporations, T. Greene-M. J. Ward, en *Intellectual property assets in mergers and acquisitions*, L. Bryer-M. Simensky, EEUU, 2002, parag. 14.1:

64. N. A. Eastaway-R. J. Gallafent-V. AF Dauppe, *Intellectual property law and taxation*, London, 2004, p. 368, en las que se recomiendan nuevas rutas para eludir las retenciones, tales como, Austria o Chipre o Hungría.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

Podría llegar a sostenerse, sin temor a exagerar, que hay CDI que contienen todos los elementos propios de la elusión de Estado, consintiendo el abuso de los derechos de las personas titulares de la propiedad intelectual con finalidad fiscal exclusiva, en perjuicio de la libre transmisión y difusión de la tecnología y, contemporáneamente, del interés fiscal de los demás Estados.

La interpretación del artículo XIV GATS (e) y su extensión al acuerdo TRIPS convierte en incompatible con la obligación de la NMF la diferencia de tratamiento de un CDI que es medio de discriminación arbitraria e injustificable entre países en los que hay condiciones semejantes o una restricción encubierta al comercio de los derechos de la propiedad intelectual, concordante con los artículos 4 y 8 del TRIPS. La protección incluye todas las materias que afectan el uso de la propiedad intelectual, en beneficio de sus titulares o licenciarios. Lo que no es protegible es el abuso del derecho o la restricción irrazonable al comercio o que afecte la transferencia internacional de tecnología.

La aportación de la propiedad intelectual a sociedades filiales intermediarias situadas en zonas de baja o nula fiscalidad, y que no son necesariamente paraísos fiscales, a objeto de aprovechamiento de ahorro fiscal ilícito, como sería al amparo del CDI; puede consentir la ausencia de retención en las licencias de uso y, asimismo, una reducida fiscalidad de la actividad económica.

Podría arguirse que el **treaty shopping** no hace responsable, sino al particular que busca la solución fiscal de su conveniencia. Pero, esto no es correcto. La deslocalización de los frutos de la creación o invención, con finalidad fiscal exclusiva puede ocurrir, precisamente, porque hay tratados fiscales que la habilitan y se convierten en paradigma de hechos lesivos. No en vano, la literatura profesional recomienda la ruta de los canones a través de determinados países y no otros. La erosión de la base imponible en el Estado de residencia no puede servir de justificación al comportamiento o conducta lesiva del otro Estado.

El abuso del derecho de propiedad intelectual, por motivos fiscales, puede ser causa de una restricción injustificada al comercio multilateral, simplemente, porque puede ser inconveniente por ese mismo razonamiento o ser adversarios de la competencia leal (práctica anticompetitiva). El titular de la propiedad intelectual puede impedir el intercambio toda vez que la licencia de uso le suponga un deber fiscal más gravoso en un Estado respecto al suyo propio u otro. Esa opción, si se produce, identifica el abuso y el perjuicio competitivo.

C A P Í T U L O I

El MOCDE establece la potestad exclusiva del Estado de residencia en lo que se refiere al pago de canones, siempre subordinado a que su perceptor sea el beneficiario efectivo.

No es esta la posición de España ni de la mayor parte de los Estados que establecen la retención en la fuente, en los términos que se pacten. Si ésta retención no existe o es mínima hay un obvio estímulo a la elusión fiscal, consentida, cuyo vehículo es el propio CDI, por cuanto posibilita, a paridad de otras condiciones, "routing" los canones desde o hacia ese país a coste cero.

Así como sería discriminatorio crear un impuesto como requisito para el uso exclusivo de la invención patentada; no lo es menos eliminar la retención a la fuente para autorizar el uso inadecuado o inapropiado del CDI. El agravante es el aliento a los hechos lesivos y el desvío de la transferencia de tecnología por motivos fiscales.⁶⁵

Conclusiones

Primero. La obligación de la nación más favorecida, cuyo origen se remonta a la Edad Media, es un principio clave del sistema de la Organización Mundial de Comercio. Pero, además, en explosión, a raíz del proceso de globalización. En breve, consiste en el deber del Estado de conceder a otro un trato no menos favorable que el otorgado a un tercer Estado. Su fuerza jurídica se basa en el tratado internacional; pero, no debe excluirse que actualmente se pueda configurar como una norma de dirección latente, tácita, en las relaciones multilaterales entre los Estados en términos de principio general de derecho internacional.

Segundo. El sistema OMC es un conjunto unitario y acumulativo de derechos y obligaciones para sus miembros, idóneo para una interpretación combinada de los acuerdos cubiertos, al menos de los principales, concebido como un "single undertaking". Una de las discusiones más destacadas gira en torno a los efectos jurídicos de los acuerdos respecto a la ley nacional de los Estados. La posición dominante defiende la inexistencia de efectos directos, sin transposición en el orden jurídico local. Pero, no es menos cierto, que se incurre en contradicción, al menos, en

65. Código de Conducta. Lista Primarolo de 29-II-1999, citando como competencia fiscal lesiva el trato de canones en Francia y Holanda, en este caso, para las sociedades vehículos de cánones licenciatarias o sublicenciatarias.

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

cuanto al GATS y al TRIPS, ya que en estos acuerdos comparecen en primer lugar los derechos de las personas, que, no debieran ser desposeídos de la defensa de los mismos ante su jurisdicción, precisamente por efecto directo del sistema OMC. A esto se suma una postura que lo promueve en base al equilibrio que debe reunir el intercambio de bienes, servicios, personas no solo en términos de libre comercio, sino, en la tutela de bienes públicos globales (derechos humanos, medio ambiente, salud).

Tercero. La obligación de la NMF inhibe de discriminar por razón de origen o nacionalidad respecto a otro u otros Estados. Es una expresión del principio de igualdad competitiva que pretende la interdicción de medidas que disponen tratamientos diferenciados para situaciones, de hecho o de derecho, que carecen de peculiaridad, siendo semejantes o cuando la particularidad no responde a justificación razonable; sin perjuicio, de la regulación que no se aparte de la legítima diferencia o apure las excepciones previstas en el sistema OMC –medio ambiente, salud, vida, orden público económico–.

Cuarto. La igualdad competitiva supone la paridad o disparidad de tratamiento ante relaciones de semejanza entre productos, servicios, personas, de pertenencia nacional distinta. Las medidas del Estado pueden calificarse bajo juicio de discrecionalidad o como juicio cognitivo. Al primero de los ámbitos corresponden la relación de semejanza clasificatoria, por las propiedades físicas o materiales de las mercancías, de competencia directa o substitutiva; mientras que en el segundo queda comprendida la relación de semejanza por el tratamiento no menos favorable, en los servicios y proveedores de servicios, por el propósito y efectos y por las condiciones competitivas del mercado.

Quinto. El sistema OMC, en alguno de sus acuerdos, tales como el SCM y GATS, así como en algunos de los casos recientes de su jurisprudencia, nutre una cierta reticencia ante los Convenios para evitar la doble imposición entre Estados. Y ello sin que se cuestione la necesidad de las medidas unilaterales o bilaterales para que no se verifique; sino, en cuanto se produzca un apartamiento de su fin principal. Por un lado, porque el tratamiento diferenciado puede ser fuente de discriminación lesiva si concreta una disciplina menos favorable respecto a terceros Estados o sus residentes. Por otra, porque puede clausurar mediante la denominada discriminación inversa la obligación de la NMF a favor de ambos o alguno de los Estados signatarios, en el supuesto de nuevos CDI que incorpo-

C A P Í T U L O I

ren ventajas o preferencias a los ya existentes. La reserva, en suma, es ante el CDI que ampara beneficios fiscales significativos entre las partes, con exclusión de todos los demás

Sexto. El Modelo de Convenio de los EEUU acepta la prevalencia de la obligación de la NMF y del TN, al único efecto del GATT, probablemente, porque ese país se acogió a la exención de cumplimiento de la obligación, en su adhesión al GATS. No obstante, la importancia del texto americano consiste en que quiebra una opinión persistente que pretende mantener el GATT al margen de las personas y los impuestos directos que les afectan. Esto mismo no se trasluce en el Modelo de Convenio de la OCDE. El MCEEUU permite, entonces, confirmar que el CDI puede vulnerar la obligación de igualdad competitiva entre Estados por su intermedio.

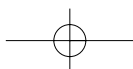
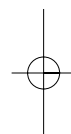
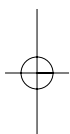
Séptimo. la discriminación a la inversa es una cláusula que comienza a ser de estilo en el CDI y en cuya virtud las ventajas pactadas bilateralmente no se extienden a terceros; pero, aquellas ventajas que se concedan a terceros en futuros CDI debe, preceptivamente, aplicarse a uno o ambos Estados firmantes del CDI preexistente. Esta práctica destruye el argumento de la reciprocidad fundada en la relación especial entre Estados vinculados por el CDI y, asimismo, que el CDI solo sea un medio de reparto de potestad tributaria. No: es, además y, a veces, sobre todo, un reparto de ventajas, preferencias, privilegios, que pueden asistir una conducta de competencia fiscal lesiva.

Octavo. El sistema OMC cuenta con sus procedimientos específicos de reclamación, recursos, para la resolución de las diferencias entre los Estados que se impugnen por incumplimientos de sus obligaciones. **(Dispute Settlement Understatement).** Estas vías, a mi juicio, son aplicables por vulneración de la obligación de la NMF, para los terceros Estados o para aquellos que son parte y que puedan justificar medidas que no caen dentro del ámbito de actuación del CDI firmado, que les perjudiquen, prevaleciendo por sobre el procedimiento de acuerdo amistoso del propio CDI.

Noveno. La obligación de la NMF recogida en el acuerdo TRIPs puede fundar, también, la impugnación de las ventajas fiscales indebidas en el tráfico jurídico de bienes inmateriales entre Estados –marcas, patentes, propiedad intelectual– siempre que el CDI confirme la exclusión de

LA OBLIGACIÓN DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA

otros Estados o si se pacta a favor de uno ambos de los firmantes ulteriores ventajas que pudiera obtener alguno de ellos o ambos de terceros Estados. La ausencia de canon o su cuantía mínima no solo es un beneficio fiscal entre Estados, sino que, además, puede nutrir competencia fiscal lesiva, donde al amparo de la red de CDI puede conseguirse un efecto fiscal nulo en la difusión de los intangibles. y la transferencia de tecnología.



II LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

1. Concepto

La obligación de la Nación más favorecida asegura en el sistema OMC la igualdad externa entre los Estados, la igualdad competitiva de los productos, servicios, personas en la frontera, evitando la discriminación por origen o nacionalidad.

La obligación del Tratamiento Nacional garantiza la igualdad competitiva interna, impidiendo la discriminación a favor de los productos, servicios, personas locales respecto de los de fuera en las mismas circunstancias.¹

La esencia del principio del Tratamiento Nacional es la exigencia al Estado de no situar los productos, servicios o personas de otros Estados en desventaja competitiva, de cara a sus propios productos, servicios o nacionales.²

1. "Mientras que la obligación de la NMF requiere igual tratamiento entre las diferentes naciones, la obligación del tratamiento nacional requiere el tratamiento no menos favorable para los bienes importados que los bienes domésticos, una vez atraviesan las aduanas y los procedimientos de frontera." J. H. Jackson, *The World Trading System*, Cambridge, 1997, p. 213; P. Picone-A. Ligustro, *Diritto dell'Organizzazione Mondiale Del Commercio*, Padova, 2002, p. 112: "Una impide la disparidad de tratamientro entre los países extranjeros a favor de algunos Estados determinados; la otra, prohíbe la discriminación contra los países extranjeros a beneficio de los productores nacionales"

2. Working Group on the Interaction between Trade and Competition Policy, 14-4-1999, WT/WGTCP/W/114; 6-2-2003. WT/WGTCP/W/221.

C A P Í T U L O I I

1.1. La ventaja competitiva

La ventaja competitiva es consecuencia de una medida fiscal o legal del Estado que la adopta a favor de sus nacionales, productos o servicios. Pero, la alternativa no es el desarme jurídico del país; sino la aplicación no discriminatoria de su derecho o práctica administrativa. El sistema OMC se preocupa de la no discriminación, que no de la desregulación.³

La ventaja competitiva viene a traducirse en una forma discriminatoria por razón de origen o nacionalidad. Hay una quiebra del principio básico de igualdad competitiva. La interpretación, sin embargo, no resulta del valor comercial, sino, de su combinación con el valor no comercial que puede comparecer en el supuesto concreto. No parece que afecte la igualdad competitiva la tutela de un bien público global (derechos humanos, vida, salud, ambiente, trabajo) o la actuación de principios que integran el orden público económico constitucional del país. La ventaja competitiva será el resultado de la comparación efectiva entre los productos, servicios, personas, a paridad de circunstancias comerciales y no comerciales.

Una vez que la mercancía, servicio o persona penetra en el país de importación, la obligación del TN impone la relación de plena equiparación entre lo que viene de fuera y la producción local. Pero, no sin antes aceptar que la disciplina nacional, fiscal o no, es necesaria cuanto más vitales e importantes son los intereses o valores comunes en juego, aunque no sea estrictamente indispensable.⁴

La medida fiscal o legal, de regulación, no viola en si misma la obligación del TN si es efecto razonable del orden público económico del país, de la tutela de bienes públicos globales siempre que permita deducirse como la alternativa menos restrictiva de las condiciones de competencia en el mercado relevante, en desmedro de los productos importados. No es, por tanto, la regulación, cualquier regulación basada exclusivamente en la nacionalidad u origen la que puede violar la

3. P. Mavroidis, Like products: some thoughts at the positive and normative level: .. "la OMC es un instrumento que prescribe la no discriminación y no un instrumento de desregulación." En *Regulatory Barriers and principle of non-discrimination in World Trade Law*, Ed. Th. Cottier-P. C. Mavroidis, Michigan, 2000, p. 124; G. Verhoosel, *National treatment and WTO Dispute Settlement*, Oxford, 2002, p. 7.

4. *Korea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef*, WT/D161/AB/R, WT/DS169/AB/R, 20-1-2001.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

obligación del TN. La plena relación de equiparación entre lo de fuera y lo de dentro se plantea como un juicio cognitivo complejo compuesto por los valores comerciales y los valores no comerciales del supuesto en exámen.

El límite objetivo de la medida fiscal o legal es que la discriminación por origen no incurra en proteccionismo de la producción nacional. La línea divisoria entre el gobierno de la diferencia y la diferencia de gobierno, entre la diferencia proporcional, congruente, imparcial y el distingo arbitrario, caprichoso o encubierto, estriba en el propósito y efecto proteccionista que, si existe, preanuncia la incompatibilidad con el sistema OMC.

Las medidas solicitadas son aquellas que afectan las condiciones de competitividad estableciendo, por sí, ventajas a favor de los nacionales y en detrimento de los extranjeros cuyo fundamento exclusivo es la protección del mercado local. Los efectos menos favorables para los unos que para los otros responden al núcleo de la diferencia injustificable.

Las medidas pueden tener efectos directos o indirectos contra los importadores; pero, en cualquier caso, serían incompatibles porque modifican adversamente las condiciones de competición entre los productos, servicios, personas locales y los de fuera en el mercado interno. No es solo el diseño de la medida, la arquitectura o la estructura desvelada, sino además sus efectos jurídicos los que determinan la diferencia perjudicial, la protección injustificable.

La desventaja competitiva no es un problema metajurídico, de raíz economicista, tratándose de una cuestión de interpretación jurídica, de exégesis y análisis de la medida impugnada, por lo que su resultado siempre tiene en cuenta, sin pretensión de exclusividad, la eficacia jurídica constitutiva, su consecuencia transformadora entre la situación previa y posterior a su aplicación. Es cierto que el juicio cognitivo no es simple para establecer la relación de semejanza y el efecto proteccionista; pero, la experiencia y casuística del sistema OMC declaran, con o sin polémica, que al final, el punto definitivo es la única respuesta correcta al problema planteado.

La discusión, no obstante, preside la no siempre clara tendencia de los Paneles y Organos de Apelación de refugiarse en métodos de interpretación literales (**rectius: formales**) que rehusan la comprensión, en su amplio significado, del ordenamiento jurídico total representado por los acuerdos cubiertos. Hay un sistema, una estructura unitaria que reconstruye los principios y criterios que le inspiran con

C A P Í T U L O I I

carácter general. La desventaja competitiva es siempre y en cualquier caso un comportamiento reprochable desde el momento en que no responde sino a una medida del Estado que la formula en modo abierto o encubierto. La medida es proteccionista y, por tanto, en sí misma cuestionable porque crea diferencias en el mercado a favor de las situaciones subjetivas u objetivas locales, en perjuicio de las mismas de origen exterior. Las medidas internas no deben aplicarse en forma de ofrecer protección inadecuada o indebida a la producción doméstica.

No obstante, hay valores adquiridos que no conviene olvidar puesto que la adhesión al sistema OMC no supone degradar la potestad del Estado en cuanto a su propio orden público económico y la tutela de los bienes públicos globales que puedan verse amenazados por la expulsión de los valores no comerciales que el propio ordenamiento jurídico del comercio mundial acepta (**los valores e intereses comunes**).

La clave de la obligación del Tratamiento Nacional se resume en asegurar la igualdad efectiva de oportunidades en la competencia entre el mercado y sus agentes económicos y los otros mercados y sus agentes económicos. La igualdad de trato excluye cualquier modo de diferencia que no sea justificable o que pueda servir de atajo a la preferencia local; en el bien entendido que la mera regulación no identifica la diferencia que se cuestiona y que su necesidad, al límite, puede restringir equitativamente la apariencia proteccionista que la invalidaría.⁵

1.2. Los valores comerciales y los valores no comerciales

“Para maximizar los beneficios del comercio y la inversión en provecho de los derechos humanos, la ley del comercio y la inversión, incluyendo el sistema OMC, deben interpretarse y aplicarse en conformidad con la ley de los derechos humanos”.⁶

El equilibrio entre el valor comercial y el valor no comercial inspira la última jurisprudencia OMC: cuanto más vital o importante son

5. T. Rosembuj, Medio ambiente y Comercio Mundial. Los impuestos. Barcelona, 2005, p. 23.

6. E.U. Petersmann, Trade and Human Rights I, en The World Trade Organisation, Legal, Economical and Political Analysis, V. II, Editores P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. G. Plummer, New York, 2005, p. 657.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

los valores o intereses comunes, más fácil será aceptar la necesidad de una medida o una regulación legal o fiscal; aunque no sea, en sentido estricto, indispensable o inevitable. El propósito del balance en la resolución de los conflictos sostiene la oportunidad de tomar en consideración el objetivo y los efectos de la medida adoptada y el impacto, profundo o superficial, sobre el comercio; siempre que no sea expresión de un ejercicio autoritativo arbitrario o de discriminación encubierta.

La necesidad, explícita o implícita, establece la objetiva legitimidad de la medida nacional, cuando se actue de buena fe y debida diligencia, permitiendo la tutela de valores no mercantiles, de la forma menos restrictiva posible.

La necesidad no empuja a la razonabilidad o proporcionalidad de las medidas respecto a la finalidad que pretende. La proporcionalidad indica el equilibrio entre la mengua comercial y la protección del valor no comercial. Debe aceptarse, no obstante, que la diferencia de trato puede encauzar un diferencia ilegítima, **de jure** o **de facto**, con referencia a los productos, servicios, personas extranjeras, subvirtiendo la obligación del Tratamiento Nacional. Aún así, queda claro que las condiciones de competitividad no son solo las dictadas por el mercado, sino que, por fuerza, deben integrar los valores primeros de naturaleza no mercantil, que fundan la línea de los derechos humanos, de los bienes públicos globales, que no pueden ser sacrificados a su libre funcionamiento. La premisa es que no puede aceptarse dogmáticamente que el trato nacional menos favorable por el origen conjura el ánimo proteccionista. Pueden existir razones válidas que lo justifiquen. El interrogante que se plantea no es si debe consentirse cualquier medida restrictiva en el comercio mundial; sino, si el comercio mundial puede prosperar sin incluir valores comunes, que representen un avance par en los derechos humanos y los bienes públicos globales.⁷

La obligación del TN está contenida en el GATT (art. III); GATS (art. XVII) y TRIPS (art. 3). El Tratamiento Nacional no solo comprende los productos, sino, también los servicios y los proveedores de servicios y a los nacionales de los Estados en cuanto concierne la protección de los derechos de propiedad intelectual.

7. Environmental Human Rights & International Trade, Ed. F. Francioni, Oxford, 2003, S. Cleveland, Human Rights Sanctions and the WTO, p. 252.

C A P Í T U L O I I

1.3. EL GATT

Los impuestos internos, así como las leyes y reglamentos relativos a la venta, a la oferta en venta, a la compra, al transporte, a la distribución o a la utilización de los productos en el mercado interno y las reglamentaciones cuantitativas que requieran la mezcla, transformación o uso de determinados productos en cuantías y proporciones determinadas, **no deben aplicarse a los productos importados o nacionales en modo de proteger la producción nacional.** (art. III. 1).

El principio común que inspira al artículo III del GATT es la prohibición de las medidas fiscales y legales o los comportamientos prácticos que puedan ser la fuente de discriminaciones proteccionistas, informando todo su texto, sin alterar el significado específico de cada uno de sus apartados. El principio general está enunciado en el artículo III. 1 y su propósito consiste en asegurar la igualdad de las condiciones competitivas, la igualdad competitiva, impidiendo a los Estados “la aplicación de los impuestos internos y las demás regulaciones en manera de afectar la relación competitiva en el mercado, entre los productos domésticos e importados implicados, en modo tal de facilitar la protección de la producción local”.⁸

El principio de igualdad competitiva puede violarse por la diferencia de origen o nacionalidad **de jure** o **de facto**. La discriminación **de jure** se refiere a las medidas que crean la disparidad expresa y formalmente sobre la base del origen. La discriminación **de facto** está relacionada con medidas aplicativas que no contienen una referencia explícita a la nacionalidad, que son “facialmente neutrales”.⁹

La diferencia **de jure** resalta de la disposición, de su diseño, estructura, arquitectura jurídica, siendo la discriminación inherente a la disciplina establecida. Su interpretación reposa en el argumento, en el texto escrito del documento, que permite reconstruir el propósito declarado de la norma. Es este el significado estricto del argumento teleológico.¹⁰

La diferencia **de facto** se apoya en los efectos materiales de la medida, según afecte la relación de semejanza entre los productos importados y locales por razón de origen. La discriminación encubierta se manifiesta condicionando la situación de hecho por los efectos que le atribuye. Y los efectos pueden derivar de una medida que ocasione un tratamiento

8. *Chile-Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS87 y 110/R, 12-I-2000.

9. Working Group cit. 6-2-2003, p. 8.

10. Ch. Perelman, *Logica giuridica, nuova retorica*, Milano, 1979, p. 102.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

formal idéntico entre productos idénticos, aunque reprochable por sus efectos proteccionistas o porque establezca un trato formalmente diferente entre productos similares o competitivos con efectos también proteccionistas.

Hay dos tipos de desigualdad **de facto**. La medida que genera efectos adversos en la disciplina formal idéntica entre supuestos de hecho idénticos y aquella que lo hace mediante la disparidad formal de tratamiento ante supuestos de hecho idénticos. En ambos casos, “es indispensable establecer que los efectos de la medida discriminan a favor de la producción doméstica”.¹¹ No aparece visible el argumento teleológico, la declaración de intenciones; sino que deberá ascenderse desde los efectos que provoca la disposición para establecerlo.

La diferencia **de jure** tiene el componente descriptivo de su propósito, de su finalidad explícita, que nace del texto, dirigida al favorecimiento, en general, del mercado nacional y sus agentes. Es del propósito que se infiere la inclinación proteccionista. De la interpretación de la medida queda en evidencia la intención de su vigencia jurídica.

La diferencia **de facto** carece de finalidad explícita y solo se manifiesta en sus efectos jurídicos traspasando la forma de la medida y su propósito aparente, en cuanto declara una igualdad competitiva que no constituye. O, mejor dicho, la medida disfraza la creación de una situación jurídica adversa, en el sentido de favor proteccionista, que no declara, innovadora de las condiciones de competitividad en el mercado local. De la interpretación de la medida queda en evidencia la eficacia, los efectos constitutivos, de su aplicación.

La igualdad competitiva que es corolario de la obligación del TN puede desvelarse por el propósito declarado de la regulación o los efectos constitutivos de la medida en discusión. La discriminación **de jure** revela del texto y espíritu de la disciplina el propósito de facilitar o favorecer el mercado local respecto a la competencia extranjera similar o idéntica y la discriminación **de facto** induce a la interpretación de los efectos constitutivos de la medida, cualquiera que sea el propósito desvelado, que se materializa en hechos o situaciones de hecho protectorias.

Al final, por vía del argumento teleológico y en base a los efectos constitutivos de la medida, la confluencia de la tutela protectoria prohibida puede sintetizarse en el propósito o efecto de la medida interna que,

11. F. Ortino, WTO Jurisprudence on De Jure and De Facto Discrimination, p. 232 en F. Ortino-E-U Petersmann, The WTO Dispute Settlement System 1995-2003, The Hague, 2004.

C A P Í T U L O I I

no puede excluir, como cualquier otra disposición legal, administrativa, la interpretación de su **ratio**, de la finalidad objetiva de la disciplina conforme al contexto histórico y en el momento de su actuación: el argumento y la experiencia para reconstruir la **ratio** de la medida.

La diferencia **de facto** sugiere, por otra parte, que la circunvención oculta de la obligación del TN puede calificar un comportamiento indebido o incorrecto de Estado, susceptible de competencia comercial lesiva; en la idea que las condiciones de competitividad que se alteran sean semejantes en sentido sustancial y no vulneren bienes públicos globales o el orden público económico del Estado (evasión o fraude fiscal del extranjero).

1.3.1. El artículo III. 2 del GATT

Los productos provenientes del territorio de un Estado importados en el territorio de otro no pueden gravarse, directa o indirectamente, con tasas u otros tributos internos de cualquier tipo, en medida superior, **en exceso**, a los que gravan directamente o indirectamente los productos nacionales similares. Además, ningún Estado aplicará, de otra manera, impuestos o tasas internas sobre los productos importados o nacionales en manera contraria a los principios enunciados en el par. 1 (el cual establece que los impuestos internos no deben aplicarse a los productos locales o importados a modo de protección de la producción doméstica).

El contenido del artículo III. 2 es complejo y ha dado lugar a una abundante jurisprudencia.

1.3.1.a). La primera frase del artículo III.2 del GATT

La primera frase del artículo III.2 es de estricta literalidad, prohibiendo la imposición más gravosa, aún mínima, entre productos similares.

La segunda frase del artículo III.2 merece una Nota interpretativa que establece la incompatibilidad del tributo con la disposición en el caso que la competencia suponga, de una parte el producto gravado y, por otra, un producto directamente competitivo o substitutivo no gravado similarmente.

La prohibición de la primera frase del artículo III.2 se interpreta como absoluta, sin resquicio para la interpretación de su efecto aplicativo. La medida que fija una disparidad fiscal entre productos similares, inclusive por la mínima, vulnera las expectativas competitivas entre productos similares, antes que la protección de volúmenes de exportación.¹²

12. U. S-Taxes on petroleum and certain imported substances, BISD, 34, 17-6-1987.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

La diferencia **de jure** entre productos similares es razón suficiente para concluir en la incompatibilidad de la medida fiscal respecto a la obligación del TN, deducida del propio texto de la disposición. La interpretación es estricta, literal y rígida.¹³ El propósito proteccionista es la propia diferencia de tratamiento expresa en la medida adoptada.

La prohibición no aparece condicionada por los efectos comerciales concretos o el riesgo actual o futuro comprendido en las expectativas competitivas, cubriendo no solo la distinción entre tipos de gravámenes, sino, también, el cálculo de la base imponible de los impuestos o los procedimientos de recaudación.

La clave de la actuación es la comprobación de la relación de semejanza entre productos, empleando los mecanismos básicos de juicio discrecional sobre las propiedades físicas, materiales; utilización final de los productos; los gustos y hábitos de los consumidores; la misma clasificación arancelaria.¹⁴ Si esto es constatable debe contrastarse la equivalencia del trato fiscal. Una vez que se adquiere la convicción que los productos están en relación de semejanza, recibiendo tratamiento fiscal distinto, por origen o nacionalidad, confirma la vulneración de la primera frase del artículo III. Pero, la diferencia no es que renuncie para su demostración al propósito proteccionista, sino que éste se infiere de la estructura, diseño, arquitectura visible de la medida fiscal.¹⁵ Aún más, desde la perspectiva teórica puede auspiciarse, aunque no se acepte por la jurisprudencia, que tanto automatismo no es persuasivo, sino que debe también observarse el principio de la tutela protectoria, aunque la diferencia cuantitativa pueda apuntar a su vulneración de oficio. En otros términos, la interdicción del proteccionismo no puede reducirse a la segunda frase del artículo III del GATT. **Podría darse el caso que la diferencia cuantitativa no fuera suficiente para decretar su incumplimiento, en caso de finalidades legitimadas por otros medios.**

Esto sirve cuando hay ejemplo de desborde en la aplicación de la diferencia **de jure**. El problema es delicado porque contrapone el valor

13. *Japan-Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8, 10, 11, WT/DS8, 10, 11/AB/R, I-II-1996.

14. R.E. Hudec. "Like products", cit. p. 113.

15. F. Ortino, Basic legal instruments for the liberalisation of trade. A comparative análisis of EC and WTO Law, Oxford, 2004, p. 104. "...cuando la medida fiscal formalmente discrimina sobre las bases del origen del producto o nacionalidad, la semejanza de los productos en cuestión está implícita en la naturaleza formalmente discriminatoria de la medida en si misma."

C A P Í T U L O I I

comercial con el valor no comercial de la medida, privilegiándose el primero en detrimento del segundo. Es evidente que el argumento literal no puede significar una ruptura del necesario equilibrio entre los valores pares de los que es portador el sistema OMC, so pena de desnaturalización.

El orden público económico, por ejemplo, habilita a cada Estado a aplicar su disciplina en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, a defender su interés fiscal frente a la erosión cierta de su base de imposición local. Esto es una excepción consentida en el propio GATT. (art. XX d)). En consecuencia, el propósito de la medida fiscal no puede examinarse solo en términos de la primera frase del artículo III; sino, en combinación con la finalidad igualmente legítima que puede inspirarla, al amparo de otros valores de relevancia equiparable.¹⁶

La hipótesis central es que el propósito de protección no necesita desarrollo ulterior ante los impuestos internos que gravan, formal y materialmente, en exceso los productos importados respecto a los productos nacionales similares y no lo requiere porque sería redundante, deviene superfluo por el propio presupuesto de la disposición. El problema se plantea cuando la diferencia por exceso convive con otro u otros propósitos válidos del sistema OMC, destinados a reforzar ámbitos no comerciales, sin que, a la vez, puedan reputarse, de entrada, como proteccionistas.

La medida fiscal que no tiene el propósito de desviarse de la interdicción de la primera frase del artículo III, si bien cumpliendo, simultáneamente, con propósitos no comerciales de valor jurídico análogo, debe interpretarse en su conjunto sistemático, dando vigencia a los presupuestos que la justifican, siempre que no sean ni arbitrarios, caprichosos o incongruentes. O, dicho de otro modo, cuya explicación no suponga pura y simplemente la aplicación de la disciplina fiscal a favor de la producción local semejante.

La diferencia **de jure** exigiría que los propósitos fueran explícitos, visibles, para que su revisión deje en claro que la carga fiscal en medida superior no responde a finalidad de protección de productos nacionales

16. *Argentina-Measures affecting export of bovine hides and the import of finished leather*, WT/DS155/R, 16-2-2001, v. T. Rosembuj, Medio Ambiente y comercio mundial cit. p. 77, donde se afirma que el mandato no comercial de lucha contra el fraude fiscal, aceptado en su legitimidad, resulta devaluado frente al predominio de la primera frase del artículo III, despojándole de su **effet utile**, porque raramente la lucha contra la evasión fiscal del no residente resistirá la equiparación perfecta con medidas análogas aplicables a los residentes.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

semejantes a los importados, sino a cualquier otra aceptada por el sistema OMC : vida, salud, medio ambiente, orden público económico.

En *Japan-Taxes on Alcoholic Beverages* se rechaza el método de **aim and effects** sobre la base que carece de soporte literal en el artículo III. El método suponía un instrumento útil de interpretación de medidas legales y fiscales que ofrecían un marco de discriminación no prohibida respecto a la importación de productos que cedían en su semejanza, precisamente, porque las dichas medidas carecían de finalidad proteccionista¹⁷.

Pero, la expulsión no parece que sea terminante, ya que, por ejemplo, en *E. C. Asbestos*¹⁸ se afirma contundentemente que no pueden concebirse como semejantes productos basados en cemento, uno de los cuales contiene fibras cancerígenas mientras que el otro no; por lo que se decide la importancia del riesgo a la salud en la comparación de la semejanza entre productos. De la misma manera, el trato menos favorable al producto importado puede resultar de una disciplina que no está vinculada al origen extranjero del producto y ello no vulnera la interdicción de tutela protectoria al producto local. (*Dominican Republic-Cigarettes*)

La medida que protege al ciudadano ante el riesgo a la salud no incurre, automáticamente, en proteccionismo prohibido, básicamente, porque no puede existir semejanza entre productos nocivos y otros que no lo son, tampoco, lo hace la medida que perjudica al producto extranjero sin tomar en mientes su origen o nacionalidad.

El valor o desvalor del propósito está incardinado en el texto de la medida legal o fiscal que se adopte y de los propósitos objetivos que se predeterminen con su adopción.

En resumen, de la primera frase del artículo III resulta que los impuestos internos discriminatorios provocan **per se** diferencia **de jure** incompatible cuando no tengan otro propósito, deducido del texto de la medida, que el de gravar en exceso, formal o materialmente, productos importados respecto a los productos nacionales semejantes. conforme a una **ratio protectoria**. Pero, no es así, cuando expresa otro propósito igualmente válido, que carezca de finalidad proteccionista.

17. *U. S-Measures affecting Alcoholic and Malt Beverages*, 19-6-1992, *GATT-BISD*, 39; *U. S. Taxes on Automóviles*, *GATT*, *DS31/R* no adoptado, 29-9-1994; afirma E-U Petersmann: “un claro método **aims and effects** se halla en el artículo III. 1 del GATT...Esto es una formulación “should” que contiene principios interpretativos, que no pueden ignorarse bajo los métodos reconocidos de la interpretación de tratados internacionales”, en *Regulatory Barriers*.. cit. p. 399.

18. *E. C. -Measures affecting asbestos and asbestos containing products*, *WT/DS135/AB/R*, 5-4-2001.

C A P Í T U L O I I

Por último, si es cierto que la intención está en la forma que configura la medida cabe concluir que nunca el propósito será identificable con el intento subjetivo del legislador de cumplir con el principio de evitar la creación de ventajas competitivas a la producción local. El propósito proteccionista no puede desgajarse de la mente del legislador o de su objetivo íntimo; sino de la **ratio objetiva** que revela la medida y su contenido patente. Y ello por cuanto si la cuestión es como debe aplicarse la medida (*Japan-Alcoholic Beverages*), la denominada aplicación proteccionista, estamos en el marco de la eficacia jurídica de la medida, de la diferencia **de facto**. Las intenciones subjetivas en la mente del legislador no califican la interpretación del propósito, cualesquiera que sea, sino que esto se desprende de su incorporación en la disposición, del contexto y el momento.

1.3.1.b). La segunda frase del artículo III. 2 del GATT

La obligación del Tratamiento Nacional se configura en torno a tres requisitos. Primero, si hay relación de competencia entre el producto importado y local. Segundo, si el producto importado directamente competitivo y substitutivo y el producto local están sometidos a un gravamen similar. Tercero, si la aplicación no similar del gravamen resulta en protección de la producción doméstica.

La relación de competencia entre productos similares advierte una clara expansión en cuanto se introduce el factor **económico** como medio de calificación de los supuestos de hecho. Una cosa es la comparación entre productos que por sus cualidades físicas, intangibles, funcionales permiten establecer su relación de semejanza y otra, más arriesgada, es la misma comparación utilizando conceptos económicos descriptivos de elasticidad de la demanda (**cross-elasticity of demand**).¹⁹

En *Japan-Alcoholic Beverages* se aplica el criterio de producto directamente competitivo y substitutivo para determinar la incompatibilidad de la medida fiscal relativa al schochu, de una parte, y el whisky, brandy, rum, gin, de otra, aunque el tratamiento diferente respondía a categorías de productos distintos. No se trataba de la relación de semejanza entre ellos, sino de su relación de competencia, que obligaba a un gravamen

19. C. Dordi, *La discriminazione commerciale nel diritto internazionale*, Milano, 2002... “Es infructuoso tratar de reconducir a un sistema las varias metodologías empleadas para identificar la presencia de productos directamente competitivos o substitutivos”.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

similar. A menor precio del producto importado, más consumo respecto al local. Pero, esto no presupone la protección, sino la regulación de la producción doméstica. O sea, el mayor impuesto a productos importados puede justificarse porque no son similares en las condiciones de competición con los locales, de lo que no se deduce la obligación del Estado de disminuir la carga fiscal para que estén en condiciones favorables para hacerlo. Esto no tiene nada que ver con la igualdad competitiva, sino con la restricción de los efectos reguladores de los que cada Estado, en su ámbito, es libre de definir.²⁰ De ello se hizo eco, la propia jurisprudencia de la OMC, sucesivamente, acentuando, como corresponde que el tratamiento diferenciado entre productos importados y locales puede ser legítimo y aceptado si evita la aplicación de medidas internas proteccionistas, afectando la igualdad de las condiciones de competencia en el mercado.²¹ El tratamiento menos favorable al producto importado no excluye el tratamiento diferenciado respecto al producto local, que no se funde en la tutela protectoria.

En *Canada-Certain Measures concerning periodicals*²² se impugna una accisa que grava la edición de revistas periódicas extranjeras destinadas al mercado local, pero cuyo contenido coincide a grandes rasgos con la edición del país de origen (**split-run periodicals**) y lo hace en modo sustancialmente más gravoso que el que se aplica a los periódicos de producción nacional. El propósito de la medida fiscal canadiense pretendía evitar que gran parte de los ingresos publicitarios que alimentaban las publicaciones domésticas emigrara a las ediciones locales de las revistas extranjeras. No se aceptó que se tratara de productos similares, pero, en cambio, fue prevalente la opinión que dichos productos se hallaban en relación de directa competencia y sustitución, por lo que la diferencia fiscal comportaba un efecto proteccionista prohibido. El recorrido argumental no deja de llamar la atención porque se descarta, por el Orga-

20. P. C. Mavroidis, "Like products": Some thoughts at the positive and normative level, en T. Cottier-P. C. Mavroidis, *Regulatory barriers and the principle of non-discrimination in World Trade policy*, Michigan, 2000, p. 132.... "Desde que el sistema OMC no es un instrumento para la desregulación, verdaderamente todo el Art. III GATT y XVII GATS desautorizan la discriminación, sin poner en tela de juicio el derecho de los miembros de la OMC a intervenir, los Miembros de la OMC pueden intervenir y actuar distinciones entre dos productos, de otro modo, semejantes o directamente competitivos y substitutivos".

21. *Korea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef*, WT/DS16/AB/R, WT/DS169/AB/R, 10-1-2000.

22. WT/DS31/R, WT/DS31/AB/R9-9-1997.

C A P Í T U L O I I

no de Apelación, que se verifique una relación de semejanza entre los productos comparados, por cuanto las publicaciones difieren en el contenido respectivo de la información que suministran; ante lo cual en lugar de dar por zanjada la cuestión o, ampliar el concepto de **“like product”** para su aplicación, opta por la solución de la intercambiabilidad de las mercancías en la satisfacción de los gustos de los consumidores. Pero, esto que en abstracto parece razonable para temas técnicos de conocimiento básico compartido—revistas de jardinería, de decoración, de cría de perros—carece de sentido en aquellas publicaciones de información general en el cual el interés del lector local es ocasional. El contenido hace al medio y es a lo que menos relieve se dió, aunque la publicidad se dirija a mercados diversos. Suponiendo que se hubieran calificado como productos semejantes la diferencia fiscal hubiera sido **de jure** de cara a la primera frase del artículo III sin que fuera preceptivo forzar una relación de directa competencia y substitutibilidad que es difícil advertir. El propio Organo de Apelación tuvo oportunidad de afirmar que los propósitos de la medida fiscal ofrecían evidencia que su diseño y estructura era proteger a los periódicos canadienses. Pero, si ello es cierto no era necesario acudir a la segunda frase del artículo III, en el bien entendido que la previa definición de la relación de semejanza entre los periódicos presidiera la decisión, en términos tales que se condene la medida fiscal o legal que crea una desventaja competitiva en el producto extranjero por razón de su origen sin que esté en juego otro valor que el comercial (el trato menos favorable).

“El trato menos favorable de un producto importado respecto al producto local semejante debe examinarse atendiendo a si la medida modifica las condiciones de competición en el mercado relevante en detrimento de los productos importados.” (*Korea-Measures*)

La primera de las preguntas, la relación de competencia directa y substitutiva, no tiene una respuesta sistemática, sino que es un problema de calificación discrecional de los hechos que admite respuestas distintas a las cuestiones planteadas, que, pueden resumirse en la aplicación proteccionista de la medida, en la diferencia **de facto** que soporta los efectos propios de la disposición. No hay un propósito expreso, sino que la ejecución de la medida fiscal o legal provoca consecuencias menos favorables en las condiciones competitivas de los productos semejantes, inclusive por sustitución o recambio del consumidor.

La segunda de las preguntas se refiere al sentido de la expresión productos importados directamente competitivos o substitutivos que no son gravados en modo semejante a los productos locales. A diferencia de la

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

primera frase del artículo III no se exige que el tratamiento fiscal sea de cuantía igual; sino que el gravamen comporte un carga fiscal más severa para los productos importados; la presencia significativa de una diferencia que no es **de minimis** en la aplicación protectoria de la medida.

La incertidumbre lleva a algun autor a sugerir que el carácter insignificante de la diferencia se produce cuando la imposición es inferior en un 5% *ad valorem*, de conformidad con lo establecido respecto a las subvenciones (Acuerdo SCM, art. 6l. a) y tomando en cuenta como mínimo no significativo el 1% *ad valorem*. (Acuerdo SCM, art. 11.9)²³ En suma, todo exceso fiscal reputado significativo cumple con la interpretación de gravamen desigual.

La interpretación combinada de la segunda frase del artículo III y la Nota Interpretativa sugiere una explicación menos lineal.

La potestad de cada Estado le permite establecer los impuestos internos, sin que pueda discriminar, en el texto, entre productos similares, gravando más a unos, los importados, que a otros. Pero, aunque esto no ocurra, algún impuesto puede ser incompatible con el efecto no proteccionista y lo puede ser de otra manera, que por el mero exceso. Esa otra manera es la diferencia implícita que resulta de la medida fiscal y que puede perjudicar la competencia a través de la concreción a favor de la producción local de ventajas que les son propicias (en las deducciones, créditos fiscales, períodos de pago, reembolso o diferimiento del impuesto). Por lo tanto, no es solo que haya más carga fiscal o menos, sino el modo de configurar la diferencia encubierta o indirecta.

La desigual imposición entre un producto local y otro directamente competitivo o substitutivo no es una disparidad objetiva, porque las circunstancias de hecho sean diversas, sino parcial y dirigida a la protección del producto local, deducida de su aplicación, ejecución y efectos.

La regulación de la disparidad fiscal del tratamiento de hecho entre los productos considerados es lesiva para las condiciones de competición, pero, podría no ser incompatible en si misma con la segunda frase del artículo III, si no se consigue establecer su efecto proteccionista a la producción doméstica.

Es cierto que estamos ante una cuestión de eficacia jurídica, de cómo una medida fiscal afecta la igualdad competitiva cuando se aplica, ejecuta. “Se considera que la aplicación protectoria de una medida puede dis-

23. D. Luff, *Le Droit de L'Organisation Mondiale du Commerce, Analyse Critique*, Bruxelles, 2004. p. 92.

C A P Í T U L O I I

cernirse a menudo del diseño, la arquitectura, y la estructura reveladora o desvelada de una medida”.²⁴

La jurisprudencia OMC pretende centrar la interpretación en los efectos proteccionistas, que no en el propósito de igual fin. La diferencia **de facto**, se viene a afirmar es un problema de consecuencias de la actuación de la medida, que no de los propósitos que inspiran su textualidad. Pero, el razonamiento trastabilla cuando hace referencia a la estructura reveladora o desvelada de la medida, porque, con esto, no se hace sino aplicar el método **aim and effect**, del que previamente se desentiende.²⁵

La segunda frase del artículo III, en suma, debe interpretarse en clave de tratamiento fiscal desigual, en la práctica, entre productos competitivos y substitutivos, que causa un efecto menos favorable a los productos importados, aunque la formal identidad o diversidad legal aparente desmentirlo.²⁶ La disparidad de trato que se reprocha es la que concede asistencia fiscal, en este caso, para mejorar la competitividad de la producción doméstica, sin la cual vería amenazada su supervivencia.

1. 3. 1. c). El artículo III. 4 del GATT

La obligación del TN se aplica a cualquier ley o reglamento que afecta la venta, puesta en venta, la compra, el transporte, la distribución o la utilización de productos en el mercado interno, impidiendo otorgar un trato menos favorable a los productos importados respecto a los productos nacionales similares. Es un artículo orientado evitar la falsificación de la igualdad competitiva no solo entre productos, sino, también, productores (personas).

El núcleo esencial es el concepto de tratamiento menos favorable. Su interpretación es equivalente a la prohibición, explícita o implícita, directa o indirecta, de tutela proteccionista.

El trato menos favorable puede derivar de cualquier medida, fiscal o no, que opere diferencias, **de jure o de facto**, con propósito o efecto pro-

24. *Japan-Taxes cit. 1-11-1996; E. C-Regime for the importation, sale and distribution of bananas, WT/DS27/R 25-9-1997; Chile-Taxes on alcoholic beverages, WT/DS87/R, 12-1-2000.*

25. G. Vérhoosel, op. cit. p. 55...”el lector de esta frase puede solo preguntarse: ¿revelar que? La respuesta es la finalidad proteccionista, por supuesto. ”

26. U. S. -Section 337 of the Tariff Act of 1930, BISD 36S/345: ”Incumbe a la parte contratante que aplica el tratamiento diferenciado demostrar que, a pesar de las diferencias, se cumple el criterio del tratamiento no menos favorable del artículo III”.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

torio. El principio general aplicable es que la disciplina legal, admitiendo la diferenciación, no puede afectar las relaciones competitivas en el mercado entre productos importados, favoreciendo a los productos locales similares.

“El “principio general” en el Artículo III pretende que, para asegurar la “igualdad de las condiciones competitivas”, los Miembros deben privarse de aplicar impuestos internos y regulaciones en forma que afecten la relación competitiva en el mercado, entre los productos domésticos e importados implicados, ”en modo de proteger la producción doméstica”. (*E. C. -Asbestos*). Las diferencias que se establezcan no legitiman el trato menos favorable entre productos importados y locales semejantes.

El principio general de igualdad competitiva del artículo III.4 introduce en el GATT la fiscalidad, pero, a diferencia del artículo III.2, comprendiendo a los productores, que no solamente los productos: la igualdad en las condiciones competitivas entre personas. Los impuestos indirectos sobre las mercancías y los impuestos directos sobre las personas no pueden vulnerar la obligación del TN.

El artículo III.4 no se limita a las medidas legales o fiscales que se apliquen solo a los productos en cuanto tales. Las disciplinas aplicadas sobre los industriales, mayoristas, distribuidores, importadores pueden perturbar la venta o comercialización en el mercado local, cambiando las condiciones de competencia entre los agentes económicos extranjeros y nacionales.²⁷ Los impuestos directos no quedan fuera del ámbito del artículo y, por tanto, son objeto de reproche si se halla un trato menos favorable sobre las importaciones o importadores que su competencia doméstica. Los impuestos directos personales admiten su calificación eventual como fuente de discriminación **de jure o de facto**.

La circunvención del principio de igualdad competitiva puede realizarse mediante impuestos indirectos o impuestos directos; sobre las mercancías o en cabeza de las personas. Es incongruente considerar que el propósito y efecto proteccionista puede lograrse a través de impuestos indirectos, mientras se facilita idéntico resultado con el empleo de impuestos directos, excepción hecha que se falsifiquen las condiciones de competitividad por evasión o elusión fiscal del no residente.

Por un lado, el impuesto directo personal no puede crear situaciones de ventaja patrimonial a favor de la producción y los productores locales, sea en los insumos de los que se destinan a la exportación o en la

27. J. Wiers, *Trade and environment in the EC and the WTO. A legal analysis*, 2002, Groningen, p. 278.

C A P Í T U L O I I

aplicación de las normas o reglamentos concediendo beneficios fiscales por la condición nacional (bonificaciones, exenciones, reducciones, diferimiento, reembolso).²⁸ El Estado exportador no puede utilizar o manipular su imposición directa sobre la renta para crear ahorro fiscal indebido en las transacciones de exportación, sin incurrir en violación de la igualdad competitiva y, al mismo tiempo, en competencia fiscal lesiva.²⁹

Por otra parte, el Estado importador tiene la potestad de defensa de su interés fiscal, en razón de la excepción de orden público económico (art. XX, d), si hay evidencia de competencia comercial y fiscal lesiva por evasión o elusión del no residente o residente vinculado.

No puede leerse el artículo III. 4 del GATT en términos exclusivos de propósito o efectos proteccionistas; sino, también, como un elemento complementario hacia la tutela de la regulación fiscal diferenciada motivada y justificada, en caso de vulneración de la potestad del Estado en la actuación eficaz y equitativa de los impuestos directos en su territorio, siempre que resulte en erosión de su base imponible por los extranjeros no residentes o residentes a ellos vinculados. La cláusula derogatoria en el GATT es el principio de orden público económico y, en particular, las medidas necesarias para asegurar la aplicación de las leyes y reglamentos no incompatibles con el acuerdo, como es ejemplo el ordenamiento jurídico tributario. (artículo XX d). (*U. S-Gambling*)

El artículo III.4 se aplica a las medidas que condicionan el acceso a ventajas del impuesto sobre la renta respecto a ciertos productos. Si así no fuera, se concedería un refugio seguro a un amplio abanico de medidas distorsivas del comercio mundial.³⁰ Las ventajas pueden constituir supuestos de elusión o evasión de Estado, es decir, de competencia fiscal lesiva.

El régimen de ETI (**Extraterritorial Income**) de los EEUU, sustituto del de FSC (**Foreign Sales Corporation**), fue rechazado por la jurisprudencia de la OMC. El régimen atribuía a los exportadores americanos una exención sobre las rentas de la exportación originadas por los denominados “bienes de exportación (**qualified foreign trade proper-**

28. J. Slemrod-R. Avi-Yonah (How) Should trade agreements deal with income tax issues? *Tax Law review*, 4, 2002, p. 530.

29. T. Rosebuj, *Derecho fiscal internacional*, Barcelona, 2001, p. 209; R.S. Avi-Yonah, *Treating Tax Issues Through Trade Regimes*, *Journal of International Law*, 26.

30. *U. S. -Foreign Sales Corporations, WT/DS108/RW, 20-1-2002...* “consideramos que el artículo III. 4 se aplica a las medidas condicionantes del acceso a las ventajas del impuesto sobre la renta respecto a ciertos productos”.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

ties). Estos bienes eran calificados para la exención si reunían determinadas condiciones: manufactura, fabricación, extracción o cultivo dentro o fuera de los EEUU; un porcentaje menor del 50% del valor normal de mercado (**fair market value**) debía imputarse a los insumos producidos o a los costes directos del trabajo de origen extranjero. Los bienes calificados para la obtención de la ventaja fiscal tenían que ostentar un componente de preferencia local.

El Organo de Apelación señala que el propósito del artículo III en general es el de evitar el proteccionismo mediante medidas fiscales o legales. La cuestión era si la restricción del 50% creaba una desventaja a los bienes importados dentro de los EEUU. La respuesta fue positiva: el requisito del 50% influye sobre la decisión del industrial entre insumos similares importados o locales si se aspira a la exención de la medida ETI, y esto conlleva un trato menos favorable de los productos importados en comparación con los productos locales similares. Se creaba un estímulo fiscal al empleo de insumos locales que no similares de importación. La resolución aplicaba el artículo III.4 para establecer ésta conclusión, incorporando en su aplicación a los impuestos directos que pudieran incumplir el criterio del trato menos favorable a los productos de importación.³¹

El efecto de la entrada formal de los impuestos directos sobre las personas, como dato de probable tutela proteccionista del Estado que propicia de ese modo ventajas patrimoniales para los productos locales; es la denuncia de la competencia comercial lesiva **ex. art. III. 4 del GATT**. Pero, al mismo tiempo, la evasión o elusión de los impuestos directos sobre las personas por los extranjeros o no residentes en otro Estado, también, confirman, a la par, la falsificación de las condiciones de competición con los productores locales por obra del deterioro del interés fiscal del Estado de importación.

Hacia ello apunta alguna jurisprudencia de la OMC, defendiendo, en abstracto, el diseño y la estructura de medidas fiscales necesarias para que el Estado importador combata en su territorio la evasión fiscal grave.³² Es decir, reconociendo el principio de orden público económico

31. M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer, WTO and direct taxation, The Hague, 2005, p. 20, General Report, S. van Thiel: "En principio, la conclusión debería ser que el principio de no discriminación del GATT (en la NMF y el TN) cubre no solo los impuestos indirectos, sino también los impuestos directos..."

32. *Argentina-Measures affecting export of bovine hides and the import of finished leather* WT/DS155/R, 16-2-2001.

C A P Í T U L O I I

en el GATT –art. XX. d), en su aplicación a los impuestos directos e indirectos.

El mandato contra el fraude fiscal es un objetivo legítimo de orden público del Estado y se proyecta tanto en el ámbito local como internacional, en particular, con referencia a los procedimientos de evasión fiscal de cualquier tipo de impuesto, directo o indirecto, en el comercio mundial. Las medidas tendentes a asegurar el cumplimiento de la ley tributaria local no son medidas, en principio, incompatibles con el sistema OMC siempre que sean coherentes, congruentes, proporcionales al objetivo perseguido, o sea, que no sean arbitrarias o injustificables ni provean una restricción encubierta al tráfico comercial.

La diferencia **de jure o de facto** entre productos (productores) de otra forma calificada como menos favorable para los de importación tiene como soporte la tutela del propio orden público económico y, asimismo, las verdaderas condiciones de competencia en el mercado relevante.³³ Si se acepta que no hay nada en el lenguaje llano del artículo III.4 que pueda inhibir su aplicación con referencia a los impuestos sobre la renta; cabría reflexionar si está es válido solo y exclusivamente a su respecto, o, al contrario, debiera entenderse comprensivo del artículo III.2, hasta ahora leído en clave de imposición indirecta.

Los impuestos internos que se aplican, directamente o indirectamente, a los productos se consideran tradicionalmente que excluyen a los impuestos directos, porque, se afirma, no gravan las mercancías, sino los productores. No obstante, en reciente jurisprudencia, se afirma que una medida fiscal relacionada con el impuesto sobre la renta entra en el ámbito del artículo III.2 cuando aparece manifiesta su aplicación sobre las mercancías. “El simple hecho que ésta medida concierne el impuesto sobre la renta no la excluye del campo de aplicación del artículo III.2” (*Argentina-Bovine Hides*).

Un impuesto directo que grave la mercancía en forma manifiesta no es sino un impuesto interno que puede tener el propósito y efecto protectorio, como si fuera un impuesto indirecto sobre el consumo. Pero, acep-

33. P. C. Mavroidis, “Like products”: Some thoughts at the positive and normative level, en Th. Cottier-P. C. Mavroidis editores, *Regulatory barriers and the principle of non-discrimination*, cit. p. 134, donde se propone un cambio legislativo en el GATT inspirado en el artículo XIV del GATS, que debe incluir expresamente la excepción de orden público, para evitar turbulencias futuras. En mi opinión no sería necesario tal modificación toda vez que puede extraerse en el propio GATT de la excepción de las medidas necesarias para asegurar la aplicación de leyes y reglamentos no incompatibles (art. XX, (d)).

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

tando o no el argumento, queda en claro que el impuesto directo, como tal, puede examinarse en el cuerpo de los impuestos internos, en cabeza de las personas, aun cuando su aplicación sea manifiesta sobre las mercancías.

El principio general, a destacar, desde ahora, es que el tratamiento fiscal de las personas dedicadas a la importación en comparación con los productores locales del mismo sector, podrían revelar una diferencia **de jure o de facto** entre las mercancías importadas y las mercancías domésticas similares en el sentido del artículo III.2 segunda frase o un instrumento protectorio en el sentido del artículo III.2 primera frase. No hay nada, en el lenguaje llano de los mismos que impida su inclusión en el concepto de impuestos internos. Y si esto es válido en el artículo III. 4 también lo será en el resto de la disposición. El artículo III.1 “**...constitutes part of the context of each of the other paragraphs in article III.**” (*Japan-Alcoholic Beverages*)

Si esto es correcto, los impuestos directos deberían ser tomados en cuenta, de alguna manera, para los ajustes fiscales en frontera, como se verá, y la excepción de orden público económico, en la lucha contra el fraude fiscal, facilita el respeto de las condiciones de competitividad en el mercado nacional por el importador no residente o el residente a el vinculado.

El dogma tradicional aplicado en el sistema OMC, hasta ahora, vedaba la consideración de la imposición directa en el comercio mundial en base a la premisa, actualmente superada, que solo los impuestos indirectos son repercutibles en los precios de los bienes y servicios. Esto no es así. Los impuestos directos pueden repercutirse, en determinadas situaciones de mercado, en el precio de los productos o servicios, desmintiendo la posición tradicional que reducía la traslación a la imposición sobre el consumo.³⁴

1. 4. El GATS

El Acuerdo General del GATS se aplica a las medidas del Estado y organizaciones corporativas de derecho público que afecten el comercio

34. “Algun comentario económico sugiere que aun el impuesto sobre sociedades puede desplazarse hasta un 20% sobre el consumidor en el corto plazo y entre un 60% y 75 % de la carga puede trasladarse finalmente.” J. H. Jackson, *The World Trade System. Law and policy of international economic relations*, 1997, Cambridge, p. 220.

C A P Í T U L O I I

de servicios, comprendidos los que son conexos a las mercancías, a excepción de los servicios prestados por los poderes públicos.

El Preámbulo del GATS reconoce expresamente el derecho de los Miembros a regular y a introducir nuevas regulaciones en la provisión de servicios dentro de sus territorios en orden a conseguir sus objetivos políticos nacionales y, en particular, la potestad de los países en desarrollo para ejercer tal derecho.

El derecho a la disciplina pública incorpora un elemento importante porque se suma o acumula, como otro criterio distinto, a los que usualmente se ajustan al GATT para recabar la semejanza entre productos: material o física, usos finales, preferencias del consumidor, clasificación arancelaria. En *U. S. -Gambling* sostiene EEUU, en su afán de favorecer la diferencia de gobierno entre el juego por internet, a distancia, y el juego por otros medios, que “las distinciones reguladoras son directamente relevantes en el GATS artículo XVII (*precisamente la obligación de Tratamiento Nacional subrayo*) no solo desde la óptica de las percepciones de los consumidores. El GATS explícitamente reconoce en su Preámbulo el “derecho de los Miembros a regular” servicios.”

Las medidas tienen un radio amplio de actuación, incluyendo cualquier actividad reguladora que afecte el comercio de servicios: leyes, reglamentos, normas, procedimientos, resoluciones administrativas o decisiones de todo tipo. Así, la referencia atiende a la compra, pago o utilización de un servicio; el acceso a o la utilización de, en conexión con la oferta de un servicio, que se exige sea de oferta general al público y la presencia, incluyendo la presencia comercial, de personas de un Estado para la provisión del servicio en el territorio de otro Estado. (art. XXVIII c).

El acuerdo, sin definir el concepto de servicios, interpreta que el comercio de servicios es el suministro o provisión de servicios, enumerando cuatro modalidades (**modes of supply**).

Primero, los servicios transfronterizos prestados desde el territorio de un Estado dentro del territorio de otro (v. g. servicios de comunicación). Segundo, el suministro de servicios al usuario en el territorio del proveedor (v. g. turismo). Tercero, el suministro de servicios por el proveedor mediante su presencia comercial en el territorio del usuario. La presencia comercial es un concepto más amplio que el de establecimiento permanente, puesto que comprende cualquier tipo de actividad empresarial o profesional dentro del territorio de un Estado para la prestación de servicios, sea como sucursal u oficina de representación, así como por la constitución, adquisición o mantenimiento de personas jurídicas. (art.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

XXVIII d). Cuarto, la provisión del servicio por las personas físicas en el territorio del usuario (v. g. consultoría, formación).

El GATS distingue entre obligaciones generales, entre las que destaca la obligación de la nación más favorecida (art II), vinculantes para todos los Estados, salvo recurso a la exclusión en el momento de adherirse; y las obligaciones específicas, entre las que se destacan las de acceso al mercado y la del tratamiento nacional (arts. XVI y XVII), que solo vinculan a los Estados que explícitamente asuman compromisos específicos resultantes de su decisión y en los sectores que desean con las condiciones y calificaciones a las que aspiran.

La obligación de Tratamiento Nacional, entonces, no es un principio de aplicación general sino en el marco de los compromisos específicos adoptados por cada Estado en su lista de concesión, al momento de la adhesión. Es en estas listas en la que se reflejan los deberes del Estado respecto al acceso a su mercado y el tratamiento nacional y las excepciones y condiciones establecidas. No obstante, la finalidad de las listas no es permanente, sino que son susceptibles de mejora y ampliación mediante sucesivas negociaciones. Los compromisos específicos se aplican, entonces, a los sectores de servicios catalogados por los Estados, sujetos a cualquier calificación, condiciones y limitaciones fijadas por los mismos.

1.4.1. El acceso al mercado (artículo XVI del GATS).

El compromiso específico de acceso al mercado deja un amplio margen de autonomía a cada Estado que puede establecer, en su lista de concesión, las restricciones que estime convenientes al efecto con referencia a cualquiera de las modalidades de suministro del servicio. Pero, si no hay restricciones en los sectores inscritos en su lista no puede acordar un tratamiento menos favorable en la materia que el que está previsto en su compromiso específico.³⁵

La obligación de acceso al mercado prohíbe seis clases de medidas. Uno, limitaciones en el número de proveedores. Dos, limitaciones en el valor total de las transacciones de servicios. Tres, limitaciones en el número total de operaciones o en la cantidad de servicios prestados. Cuatro, limitaciones en el número total de las personas físicas que pue-

35. P. Picone-A-Ligustro op. cit. p. 377... "El deber de acceso al mercado (art. XVI) impide a los Miembros a oponer obstáculos injustificados al suministro de servicios de parte de los prestadores extranjeros sobre su propio mercado".

C A P Í T U L O I I

den emplearse. Cinco, limitaciones de formas jurídicas que puede emplear un proveedor de servicios para la prestación de los mismos. Seis, limitaciones en la participación del capital extranjero.

Estas medidas representan en el GATS las que le son equivalentes en el GATT sobre la prohibición de las restricciones cuantitativas (art. XI).³⁶ No obstante, hay omisiones a destacar, por ejemplo, las medidas fiscales que, en ningún caso, aparecen como prohibidas, por lo que una imposición que limite el acceso al mercado del proveedor de servicios extranjero no incurre en incompatibilidad en el GATS, aunque sea discriminatoria.³⁷ La interpretación más plausible señala que el compromiso específico del acceso al mercado corresponde a las restricciones cuantitativas previas a la autorización para la actuación del proveedor extranjero; mientras que la obligación del tratamiento nacional se verifica solamente después que tal acceso al mercado se hubiera señalado obstruyendo el trato menos favorable de los servicios y proveedores de servicios una vez instalados en el mercado respecto a los locales similares. La relación entre el acceso al mercado y el tratamiento nacional, sin embargo, no resulta clara, puesto que aunque nada impide este segundo compromiso en ausencia del primero, resulta escaso el interés de llevarlo a cabo. En la práctica, al menos un compromiso en alguno de los modos de servicios en el acceso al mercado posibilitan el pleno efecto del tratamiento nacional en cualquiera de los cuatro modos previstos. Una restricción fiscal justificada de acceso al mercado, podría, en su caso, verse impugnada de cara al tratamiento nacional.

1.4.2. La obligación del Tratamiento Nacional (art. XVII del GATS)

La obligación del TN en el GATS tiene efectos particulares en comparación con la que refleja el GATT. Por un lado, es de cumplimiento obligatorio solo en tanto y en cuanto figura en la lista de concesiones. El Estado puede, entonces, evitarla, simplemente, no incluyendo al servicio en la lista de adhesión. La obligación se aplica a todas las medidas que afectan el comercio de servicios en los sectores inscritos en su lista y

36. D. Luff, op. cit. p. 614.

37. M. E. Footer-C. George, The General Agreement on Trade in Services, en The World Trade Organisation, V. I, cit. p. 847: "Así, un Miembro, puede mantener un elevado impuesto sobre servicios, empeorando potencialmente el acceso a su mercado, sin que ello contravenga el GATS. "; V. Matoo, National treatment in the GATS. Cornerstone or Pandora Box?, en JWT, 1998, p. 197.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

sujeta a cualquier condición o calificación establecida. En ese marco, el Estado está obligado a otorgar a los servicios y proveedores de servicios foráneos un tratamiento que no sea menos favorable que el que acuerda sus propios servicios y proveedores de servicios nacionales.

El significado del trato menos favorable no aparece distante del que se aplica en el GATT. Las medidas no puede aplicarse con propósito y efecto de aplicación protectora de los propios servicios o prestadores nacionales. Esto no supone que no puedan establecerse disciplinas diferenciadas, siempre que no se desmerezca la igualdad de oportunidades, la igualdad competitiva. (*U. S. -Section 337; E. C. -Asbestos*)

Las medidas fiscales o legales, como en el GATT, no pueden ser fuente de desventaja competitiva de los servicios y proveedores de servicios extranjeros **vis-a-vis** sus propios servicios o nacionales. Pero, en el GATS hay, además, un matiz a tomar en cuenta, puesto que la regulación que afecte el comercio de servicios con base a la inherente desventaja competitiva que resulta del carácter extranjero del servicio o de su proveedor, no obliga al Estado a no discriminar. (nota a *pie de página 10 art. XVII*). La desventaja competitiva que es objeto de tutela no comprende aquella que es intrínseca al carácter extranjero de la misma. Y esto es importante porque los efectos adversos por su origen indican que el GATS considera la discriminación, siguiendo ciertos valores no comerciales. La defensa de estos valores no incurre en tutela protectora. Y ello puede tener como referencia el orden público económico, por ejemplo, la lucha contra la evasión fiscal en cuanto determine diferencias por desventajas competitivas inherentes derivadas del carácter extranjero, en combinación con el artículo XIV d), cuando el tratamiento diferenciado está dirigido a asegurar la imposición equitativa y eficaz y la recaudación de los impuestos directos.³⁸

La inherencia es un factor a considerar en la aplicación de cualquier medida legal o fiscal. Básicamente, porque podría establecer el trato diferente y no menos favorable si hay un factor que no es inherente a la actividad local y, en cambio, si lo es a la foránea.³⁹ La mención es de

38. Asimismo, podría entenderse compatible con la obligación del TN la protección de la vida, salud humana y animal o el orden público económico. Desde otra perspectiva, llega a igual conclusión W. Zdouc WTO Dispute Settlement Practice relating to the General Agreement on Trade and Services, en F. Ortino-E-U. Petersmann, The WTO Dispute Settlement system op. cit. p. 413.

39. *U. S. -Taxes on Automóviles DS31/R, 29-9-1994....* "no se ha demostrado que los automóviles como un producto definido en la medida fuera inherentemente de origen extranjero.... o que...los vehículos ligeros fuera inherentemente de origen doméstico."

C A P Í T U L O I I

interés puesto que se trata de uno de los dos casos resueltos, aunque no adoptado (*US-Taxes on Automóviles*), que abrazan el método del **aims and effects**, posteriormente rechazado por la jurisprudencia OMC. La proximidad del factor de **inherencia a la regulación que se apoya en la diferencia no protectoria** está presente en la nota 10 de pie de página del GATS.

En este sentido, la doctrina entiende que si bien el artículo XVII no contiene, como en el GATT, el concepto de “**so as to afford protection**” como fundamento para construir la interpretación teleológica; no es menos cierto que la nota 10 de pie de página del artículo XVII.1 puede leerse de igual guisa. Una desventaja que es inherente al propio carácter extranjero del servicio o proveedor del servicio no cuestiona la disciplina local, aunque favorezca a los servicios o proveedores nacionales, porque no tiene el propósito y efecto protectorio prohibido.⁴⁰

La obligación del TN en el GATS, aunque actualmente limitada, es conceptualmente más ambiciosa que la del GATT. Por un lado, por cuanto aborda expresamente no solo el servicio sino las personas que lo prestan, facilitando el efecto directo en las jurisdicciones nacionales del acuerdo OMC, apuntándose, no obstante, sobre todo a raíz de las últimas decisiones jurisprudenciales, que, gradualmente, comienza a aceptarse que el GATT no solo concierne a medidas que afectan o tienen su foco en el producto, sino, también a las personas (productores). Por otro lado, las medidas abarcan cualquier clase de disposición o práctica que pueda afectar el comercio de servicios, que da un sentido más amplio al propio del artículo III GATT. De modo que, potencialmente, la obligación del TN tiene un efecto más extensivo que en el GATT, sin perjuicio de insistir que, al estado actual, su aplicación es más limitada porque se basa en los sectores y actividades que fija cada Estado en su lista de compromisos específicos.

El contenido del tratamiento no menos favorable se refleja en los párrafos 2 y 3 del artículo XVII.

-Cada Estado puede cumplir con el deber del tratamiento no menos favorable acordando a los servicios y proveedores de servicios extranjeros un tratamiento formalmente idéntico o formalmente diverso respecto al acordado a sus propios servicios y proveedores de servicios análogos.

-Un tratamiento formalmente idéntico o formalmente diverso se considera menos favorable cuando modifica las condiciones de competen-

40. M. Cossy, Determining “likeness” under the GATS: Squaring the circle. p. 39, WTO, September 2006, ERSD-2006-08.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

cia a favor de los servicios o proveedores de servicios del Estado respecto a los servicios o proveedores de servicios semejantes de otro Estado.

La obligación del tratamiento nacional, en su primera expresión, consagra criterios interpretativos adquiridos en la práctica del GATT en cuya virtud no es preceptiva la identidad de la disciplina legal entre los servicios y proveedores extranjeros y nacionales. La diferencia en la forma legal no conlleva en sí mismo que los servicios y proveedores foráneos reciban un trato menos favorable que los locales, en la medida que no se produzca una alteración en la igualdad competitiva. (*U. S. - Section 337 of Tariff Act 1930*).

El trato menos favorable se constata toda vez que se modifican las condiciones de competencia, el principio de igualdad competitiva, aventajando la actividad nacional respecto a la exterior. La identidad o diversidad formal no afecta el cumplimiento del criterio siempre que se mantenga el equilibrio en la igualdad competitiva, v. g. el diseño de beneficios fiscales dirigidos prevalente o exclusivamente a la creación de ventajas patrimoniales de los servicios o proveedores locales.

Una lectura comprensiva de los párrafos 2 y 3 del artículo XVII podría concluir que la diferencia **de jure o de facto** vulnera la obligación de tratamiento nacional cuando las medidas proponen una disciplina que establece una desventaja competitiva que no es inherente al carácter extranjero del servicio o del proveedor o la peor eficacia con relación a los servicios y proveedores de fuera.⁴¹

Es cierto que, de nuevo, en *E. C. -Bananas* se reitera que en ningún caso los artículos II y XVII del GATS sustentan el recurso al método **aims and effects**, cuyos extremos fueron explícitamente rechazados en *Japan-Alcohol Beverages*, propósito proteccionista o no de la medida y efectos jurídicos y materiales; pero, que, como ya se ha dicho, no resuelven en definitiva su empleo tácito, sea con referencia a desvelar la estructura de la medida o, en el supuesto del pie de página 10 del artículo XVII. 1 GATS a acentuar su trascendencia efectiva cuando la desventaja competitiva no resulta inherente, intrínseca, al carácter extranjero del servicio o de la provisión. En otros términos, el propósito enunciado (o revelado) y la diferencia del trato menos favorable es legítima cuando se funda en la desventaja competitiva que se enlaza a su origen extranjero:

41. *E. C. -Regime for the importation, sale and distribution of bananas, WT/DS27, WT/DSB61, 6-5-1999*, donde se enfatiza la equivalencia del artículo II. 1 del GATT sobre el trato no menos favorable en la obligación de la NMF y el artículo XVII. 2 y 3 del GATS, pese a la ausencia de un texto lingüístico idéntico.

C A P Í T U L O I I

“Lo cual significa que el carácter foráneo y la medida constituyen conjuntamente la condición suficiente de los efectos adversos, y que la última ha sido inevitable, sin que importe que clase de medida fue adoptada para alcanzar el mismo objetivo regulador”.⁴²

1.4.2.a). Los servicios y proveedores de servicios semejantes

La relación de semejanza entre servicios y proveedores de servicios en el GATS es uno de los temas más complejos de afrontar. Además de lo dicho conviene establecer, de entrada, la insuficiencia de los conceptos aplicados hasta ahora para su interpretación integral.

La identificación de los servicios no goza del predicamento del Sistema Armonizado utilizado en materia arancelaria en el GATT. Ni el *Central Product Classification de la UN* o el *Services Sectorial Classification List de la WTO*, que lo pretenden no ofrecen una aceptación incondicionada. Tampoco, las propiedades materiales permiten establecer la relación de semejanza entre servicios básicamente inmateriales o intangibles. En particular, la cuestión tecnológica que transforma las fronteras entre los servicios dirigidos a los mismos usuarios, pero distintos en sus cualidades, o, aún más, a través de distintos modos de suministro.

Por otra parte, surge la aproximación a la semejanza entre los proveedores de servicios respecto a la cual la jurisprudencia de la OMC se manifestó afirmando que los proveedores de servicios son semejantes en la medida que prestan servicios semejantes. (*E. C. -Bananas*). Esta decisión recibió críticas bien fundadas en su excesiva generalidad —extensión del artículo XVII a todas las personas que proveen el servicio y a los que potencialmente pueden hacerlo— y el desmantelamiento de cualquier tratamiento diferenciado de los proveedores que pudiera evitar, en la realización de propósitos legítimos, la vulneración del tratamiento nacional.⁴³

La presunción que los proveedores de servicios semejantes son proveedores semejantes adolece de la ponderación de las características intrínsecas entre dos prestadores a fin de establecer la semejanza: los servicios semejantes no obligan a cada Estado a considerar como semejantes a los proveedores, en base a criterios objetivos de discriminación, que pudieran hacerlo preciso.

42. Verhoosel, cit. p. 91.

43. W. Zdouc, cit. p. 398; C. Dordi, Gli Accordi sul commercio dei servizi en G. Venturini, *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Milano, 2004, p. 110.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

El criterio asimilatorio de servicio-proveedor en la relación de semejanza postula, como hacen notar **Verhoosel, Zdouc y Cossy** la confusión entre regulación legítima nacional y tutela protectoria que descartan el propósito y efecto de la medida adoptada. Coherentemente, el método (descartado) del **aims-effects** podría contribuir a trazar la frontera del gobierno de la diferencia.

La disciplina del servicio semejante no equivale a la de su proveedor, que, como tal, puede ser objeto de tratamiento diferenciado, v. g. las medidas fiscales contra la evasión y el fraude fiscal de no residentes, con o sin presencia comercial, y, aún más, bajo forma jurídica de sociedad filial o sucursal.

No puede prescindir la relación de semejanza entre servicios y proveedores de servicios de la calificación fiscal que cada Estado adecua a sus leyes internas. El GATS, a diferencia del GATT, afronta expresamente y define la imposición directa a las personas (art. XXVIII o) y, al mismo tiempo, recoge la excepción general tributaria al tratamiento nacional en la medida que la disciplina de la diferencia esté finalizada a garantizar la imposición o la recaudación equitativa y eficaz de los impuestos directos en cuanto concierne a los servicios o los prestadores de servicios de otros Estados. (art. XIV d), e, indirectamente, permitiendo, en su caso, la intervención arbitral del Consejo de Comercio de Servicios respecto a si alguna medida entra o no en el ámbito de actuación de un CDI. (art. XXII,3.) "...el tratamiento tributario en el GATS parece sugerir la voluntad de aceptar que los proveedores de servicios semejantes localizados en diferentes jurisdicciones fiscales puedan ser legítimamente tratados en forma diferente."⁴⁴

1.4.2.b) Las excepciones generales del artículo XIV del GATS.

La excepción tributaria

Las excepciones contenidas en el artículo XIV del GATS cumplen una función equivalente a las que aparecen en el artículo XX del GATT. La novedad que interesa, si acaso, es la excepción tributaria.

Las medidas fiscales de cada Estado pueden justificarse como excepción legítima a la obligación del TN cuando tienen el propósito (**aimed**) de garantizar la imposición o recaudación equitativa o eficaz de los impuestos directos sobre los servicios o proveedores de servicios de otros Estados. (art. XIV d.).

44. A. Matoo, MFN and the GATS en Regulatory Barriers and the principle of non discrimination cit. p. 79; M. Daley, The WTO and direct taxation cit. p. 7.

C A P Í T U L O I I

La nota 6 a pie de página relativa al art. XIV d.) ilustra, a título ejemplificativo y no taxativo, las medidas cubiertas por la excepción adoptadas por el Estado en su sistema tributario.

- Medidas aplicables a prestadores de servicios no residentes a la luz de la circunstancia que la obligación tributaria de los no residentes está determinada con referencia a supuestos de hecho gravados cuya fuente o localización es el territorio del Estado.
- Medidas aplicables a los no residentes para garantizar o asegurar la imposición o recaudación de los tributos en el territorio del Estado.
- Medidas aplicables a los no residentes y a los residentes a fin de impedir la elusión o evasión fiscal, comprendidas las que aseguran el cumplimiento y la observancia de los deberes legales.
- Medidas aplicables a los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Estado para asegurar la imposición o recaudación fiscal sobre tales consumidores en relación a la fuentes localizadas en el territorio del Estado.
- Medidas aplicables que distinguen entre prestadores de servicios sujetos a imposición a nivel mundial y otros prestadores de servicios, frente a la diferente naturaleza de la base imponible entre ambos.
- Medidas que determinan, atribuyen o subdividen renta, beneficios, ganancias, pérdidas, deducciones o créditos fiscales de personas residentes o sucursales o sucursales de la misma persona, para salvaguardar la base imponible del Estado.

La interpretación del artículo XIV y de la nota a pie de página se verifica de conformidad a los conceptos y definiciones tributarias propias del Estado que adopta las medidas o conceptos o definiciones similares o equivalentes.

El fundamento de la excepción fiscal, que no puede resultar en discriminación arbitraria o restricción encubierta al comercio de servicios, estriba en impedir la falsificación de la igualdad competitiva mediante la elusión o evasión fiscal por causa de la no residencia, lo cual significaría una ventaja indebida o ilícita en las condiciones de competencia respecto a los servicios y proveedores de servicios locales semejantes.

Pero, no es solo el propósito comercial el que inspira la excepción. Hay elementos que parecen dignos de relieve porque internalizan conceptos propios de valores no comerciales.

En primer lugar, el valor de corrección del sistema tributario (**equitable**). La corrección identifica al sistema tributario ajustado a los principios

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

tributarios generalmente admisibles –legalidad, capacidad económica e igualdad– y los derechos fundamentales de la persona. El trato diferenciado que es compatible con la obligación del TN pretende, tiene el propósito, de defensa del interés fiscal del Estado, pero, también, del principio de legalidad, de capacidad económica e igualdad tributaria, finalmente erosionados por los hechos lesivos producidos en su territorio o sobre su territorio.⁴⁵

En segundo lugar, el sistema tributario correcto (**equitable**) integra el orden público económico de cada Estado en la cúspide de la norma fundamental. El valor superior de corrección está ínsito en el orden público económico constitucional de cada Estado. El sistema tributario, sus principios y valores jurídicos es un elemento integrante del orden público económico. El GATS provee eficacia a la incorporación del valor no comercial de la corrección tributaria en su relación con el orden público económico de cada Estado. En especial, recoge expresamente la excepción de orden público (art. XIV a.) que según la nota 5 de pie de página puede invocarse exclusivamente cuando uno de los intereses fundamentales de la sociedad sea expuesto a un riesgo genuino y suficientemente grave. La aplicación del sistema tributario correcto puede dar lugar a una reacción que se proyecta más allá de los servicios o proveedores de servicios, sobre el otro u otros Estados que le afectan, v. g. por competencia fiscal lesiva por elusión o evasión de Estado; criminalidad organizada, blanqueo de capitales, financiación del terrorismo.

El **quid iuris** del recurso a la excepción tiene que ver con su justificación, más o menos necesaria para lograr su propósito con el menor grado de restricción al comercio de servicios.

La necesidad, que es exigencia en materia de orden público aunque no en el plano fiscal, no es sinónimo de medida indispensable o inevitable. En el curso de diversas resoluciones, de cara al GATT artículo XX, que es el parámetro de contraste con el artículo XIV del GATS, se flexibiliza la noción de necesidad. Una medida puede no ser indispensable, si bien necesaria, siempre que contribuya a la aplicación de la ley o del reglamento, a su propósito, o a los importantes intereses o valores comunes protegidos por la dicha medida. La jurisprudencia GATT parece moverse desde una posición estricta y rígida basada en la eliminación máxima de la restricción comercial que puede comportar la medida a la eliminación de las restricciones que sean menos perjudiciales. (*Korea-Measures affecting beef*; *E. C. -Asbestos*).

45. T. Rosembuj, Intercambio internacional de información tributaria, Barcelona, 2004, p. 76; F. Ortino, op. cit. p. 140.

C A P Í T U L O I I

Así en un fallo reciente se acepta como legítima (necesaria) la medida adoptada por el Estado y su coherencia con la lucha contra la evasión fiscal en su territorio; pero, se rechaza la justificación con referencia a otras medidas que hubieran podido aplicarse con igual finalidad, pero, de carácter comercial menos restrictivo que las que se juzgaban. (*Argentina-Measures affecting the export of bovines hides and import of finished leather*).

La posición del Organo de Apelación no resultaría convincente de cara al GATS, puesto que su resolución estaba en el marco del GATT. En efecto, de aceptarse que las medidas son señaladas al combate de la evasión y el fraude fiscal en el territorio no hubiera podido deducirse su incompatibilidad con el artículo XIV d.). La discusión sobre la congruencia entre los medios y los objetivos predicados significa, en términos reales, la devaluación, si fuera el caso, del valor de corrección, de orden público económico, porque convierte en indispensable lo que no es ni siquiera necesario, en el ámbito GATS. Las alternativas menos restrictivas no pueden invalidar ni deberían afectar aquellas medidas de valor superior, una vez admitida su finalidad, a menos que fueran injustificables o arbitrarias o supusieran una restricción encubierta. Pero, nunca cuando siendo idóneas pueden ser mejorables, ya que transforma lo principal en víctima de lo instrumental.

En *US-Gambling* el Organo de Apelación orienta en el uso del artículo XIV del GATS, ofreciendo una interpretación sugestiva de su contorno.

“El artículo XIV del GATS establece las excepciones generales de las obligaciones en el Acuerdo en la misma manera que lo hace el artículo XX del GATT 1994. Ambas disposiciones *afirman el derecho de los Miembros a perseguir objetivos identificados en los párrafos de estos artículos aun si, haciéndolo, los Miembros actúan en forma incompatible con las obligaciones establecidas en otras disposiciones de los respectivos acuerdos*, siempre que se satisfagan las condiciones que se determinan en los mismos. Un lenguaje similar se usa en ambos artículos, en particular el término “necesaria” y los requisitos establecidos en los respectivos **chapeaux**. ”

Las excepciones contenidas en el GATT y en el GATS se describen como derechos de los Estados y ello sirve para ratificar la equiparación de los valores no comerciales con los valores comerciales. En efecto, las excepciones están destinadas, en su conjunto y separadamente, a preservar los derechos humanos, la vida, salud, ambiente, el orden público económico.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

El derecho de cada Estado tiene por contenido conseguir su nivel de protección de los valores no comerciales, sin mengua drástica de las obligaciones contraídas en el sistema OMC. O sea, medidas razonables, proporcionadas, congruentes que no sean arbitrarias ni injustificadas o creen restricciones ocultas al comercio de bienes, servicios, personas.

Pero, quizá lo más destacado, es la interpretación de la excepción necesaria para la protección de la moral pública y la conservación del orden público. (artículo XIV a). En efecto, a diferencia de la nota 5 a pie de página que configura el orden público en un modo absoluto y restringido dirigido a su aplicación solo cuando se presenta una amenaza genuina y suficientemente grave respecto a uno de los intereses fundamentales de la sociedad; en *U. S. -Gambling* se toma como eje la preservación de los intereses fundamentales de la sociedad, en su conjunto y singularmente, como se refleja en la política pública y en la ley. Nótese que los EEUU apuntaban con su argumento a los riesgos significativos derivados del juego a distancia, por internet, tales como, crimen organizado, blanqueo de capitales, fraude. Es decir, juego por internet como amenaza para el orden público económico, uno de los intereses fundamentales del país reflejado en la ley. No es necesario demasiada imaginación para incluir el fraude fiscal organizado, la evasión tributaria.⁴⁶

No obstante el resultado final, en el cual el Órgano de Apelación declara las medidas incompatibles con el **chapeau** del artículo XIV, se reconoce que las medidas eran necesarias para la protección de la moral pública y el mantenimiento del orden público. El punto, probablemente, es que no se aplicaron en modo compatible sobre los proveedores locales y extranjeros.

1.4.2.c). La obligación del TN en el artículo XXII.3 del GATS

El Estado no puede invocar la obligación del TN, que no de la NMF, en base a una medida adoptada por otro Estado que está dentro del ámbito de actuación de un CDI celebrado con el mismo para evitar la doble imposición. De ello no cabe inferir que la medida en cuestión se refiera exclusivamente a la doble imposición; puesto que, va de suyo, que en la línea del MOCDE también es propio del CDI la lucha contra la evasión fiscal y la no discriminación: “Es también propósito de los convenios fiscales impedir la elusión y evasión fiscal” (CMOCDE, art. I, nro. 7).

46. *U. S. - Measures affecting the cross border supply of gambling and betting services, WT/DS285, 20-4-2005.*

C A P Í T U L O I I

Cualquier medida, sea respecto a uno u otro propósito puede entrar en el ámbito del CDI.

El GATS ofrece una excepción fiscal para controversias sobre el comercio de servicios al amparo de un CDI. Esto supone que si alguno de los Estados Contratantes discrepan sobre si la medida está o no dentro del ámbito de actuación del CDI puede llevarlo ante el Consejo de Comercio de Servicios para un laudo arbitral obligatorio. Si el CDI fuera anterior a 1-1-1995, fecha de entrada en vigor del Acuerdo OMC será necesario el acuerdo de ambas partes. Conviene insistir que la obligación del TN tiene un límite objetivo en los compromisos específicos de cada uno de los Estados en su lista de concesiones; mientras que la obligación de la NMF en el GATS es incondicional y con un radio de actuación comprensivo de todos los sectores de servicios cualquiera que sean los modos de provisión. Precisamente, cualquier Estado podría impugnar el incumplimiento del otro o terceros Estados de la obligación de la NMF.

El efecto limitado de la obligación del TN influye, junto con la premisa que ninguno puede ir en contra de sus propios actos, para enervarla como cauce de reclamación contra el CDI firmado con otro Estado. Pero, esto no significa que pueda hacerlo en caso de violación de la obligación de la NMF o, naturalmente, si hay medidas que están fuera del ámbito de aplicación del CDI.

La propuesta de la OCDE, basada en sus Comentarios (44. 3 a 44. 7) desnaturaliza el mandato del artículo XXII. 3 del GATS porque manifiesta un claro apartamiento en cuanto a la sugestión que solo el consenso entre ambos Estados signatarios puede convalidar, eventualmente, el recurso al Consejo de Comercio de Servicios. Si es verdad que el núcleo está en si la medida fiscal del otro Estado es ajena al ámbito de actuación del CDI, cualquiera de los firmantes podría solicitar el arbitraje obligatorio. La preferencia de la OCDE por el procedimiento amistoso de su Modelo (art. 25) no empece a que se trata, simplemente, de una disposición bilateral entre Estados que cede ante el sistema normativo multilateral de la OMC.

Es fácilmente comprensible que el reproche atenderá la creación de desventajas competitivas o el empeoramiento de las condiciones de competencia mediante el uso inadecuado del sistema tributario en perjuicio de sus nacionales o de los nacionales de otros Estados. Si esto es correcto, el arbitraje del Consejo de Comercio de Servicios ofrece un vehículo de solución de la controversia que, a diferencia del MOCDE, tiene un contenido obligatorio para las partes.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

1. 5. La obligación del Tratamiento Nacional en el TRIPS.

Artículo 3.1 del TRIPS

El artículo 3.1 del TRIPS establece que cada Estado acuerda a los nacionales de los otros Estados un tratamiento no menos favorable que el que acuerda a sus propios nacionales con referencia a la protección de la propiedad intelectual.⁴⁷ La nota 3 de pie de página aclara que el término “protección” comprende cuestiones relativas a la existencia, adquisición, ámbito, la conservación y la tutela de los derechos de la propiedad intelectual específicamente contemplados en el Acuerdo.

El TRIPS destaca, al menos, por dos motivos relevantes. Por una parte, porque sus beneficiarios directos son los titulares de derechos privados de propiedad intelectual a los que los Estados deben garantizar su protección jurídica integral. Por otra, porque en su Preámbulo conecta el reconocimiento a los derechos de propiedad intelectual de las personas al paralelo de los propósitos subyacentes de orden público económico de los Estados (de desarrollo y tecnológicos) y las necesidades de los países menos desarrollados.

El valor no comercial es el reverso de la protección a la creación, a la invención, a la investigación de los particulares en las referencias a la diseminación de las tecnologías, ventajas para los usuarios y desarrollo tecnológico (art. 7), para favorecer el bienestar social y económico, así como los derechos y las obligaciones; la adopción por los Estados de las medidas necesarias para la tutela de la alimentación y la salud pública, desarrollo del interés público en sectores fundamentales (art. 8).

Un equilibrio tendente a evitar el abuso del derecho por sus titulares o las prácticas que restrinjan el comercio o perjudiquen la transferencia de tecnología. A lo largo del TRIPS emergen indicadores de conciliación entre los derechos de los particulares y los derechos e intereses públicos y colectivos. (arts. 8. 2; 27. 2. 3 a), 3 b), art. 40).⁴⁸

La protección de los derechos (privados) de propiedad intelectual no obstan a su finalidad de garantizar los derechos humanos de los individuos, del acceso a los bienes públicos globales. En suma, el valor mer-

47. U. S. -Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998, WT/DS176/AB/R 2-I-2002, donde se enfatiza la importancia de la obligación de TN en el TRIPS equivalente a la del GATT y se le confiere un sentido fundamental y equivalente.

48. F. Abbot, TRIPS and Human Rights: Preliminary Reflections, en International Trade and Human Rights. Foundations and Conceptual Issues. Editores F. M. Abbot, Ch. Breining-Kauffmann, Th. Cottier, Michigan, 2006, p. 150... “equilibrio en los intereses incentivos de la creación, de un lado, y el interés público y común a la difusión de la información y conocimiento, por el otro.”; E-U Petersmann, Human rights, Markets and

C A P Í T U L O I I

cantil en la línea del valor no mercantil. Podría decirse que el TRIPS puede leerse como un texto jurídico en el que las excepciones contenidas en otros acuerdos, tales como el GATT (art. XX) y el GATS (art. XIV) encuentran su composición superior en los principios que le inspiran. La intersección entre comercio mundial y derechos humanos es la culminación de la interpretación que aspira al delicado balance entre derechos e intereses particulares y derechos e intereses colectivos (vida, salud, alimentación, medio ambiente). En el acuerdo TRIPS aparece clara la voluntad de compatibilización entre los valores comerciales y los no comerciales o, mejor, como se dice, lo que le distingue de los otros acuerdos OMC es que protege los derechos de las personas y no la posición competitiva de los bienes o servicios.

Una de las consecuencias evidentes, y de no menos trascendencia, es que la doctrina del efecto directo en el TRIPS aparece consolidado en su relación con las finalidades combinadas que persigue y los destinatarios a los que se dirige. Sin perjuicio, de las resistencias a su reconocimiento, no hay razones de peso que avalen la exclusión de los recursos a la propia jurisdicción nacional cuando se entiende vulnerada la normativa de esta parte del sistema OMC. Resultaría incongruente postular el nexo entre derechos de propiedad intelectual y derechos humanos, impidiendo su defensa ante la ley local.⁴⁹

El equilibrio entre valores comerciales y no comerciales se torna explícito en los artículos 7 y 8 que no casualmente responden al título de *Objetivos y Principios*. Los primeros deberían influir en el balance entre los derechos y las obligaciones y a las ventajas recíprocas de productores y usuarios al conocimiento tecnológico, bajo el criterio general que es legítima la protección de la propiedad intelectual que contribuye a la promo-

Economic Welfare: Constitutional Functions of the Emerging UN Human Rights Constitution, en el libro, p. 54, donde halla confirmación a su conocida prédica de integración de los derechos humanos y el comercio mundial, pese a reconocer que “la necesidad de la propiedad intelectual como una recompensa y estímulo para la investigación y el desarrollo” y “el equilibrio con los objetivos sociales” del TRIPS, suscita numerosas discusiones.

49. Th. Cottier, The Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights, en P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. C. Plummer, cit, Vol I, p. 1060; EEUU y la U. E se manifiestan contra la directa aplicación del TRIPS, lo cual, como se afirma, “comporta una una suerte de mutilación de las potencialidades efectivas del sistema” (Lupone), que no tiene sólidos fundamentos jurídicos, sino meramente políticos, A. Lupone, Gli Aspetti della proprietà intellettuale attinenti al commercio internazionale, en G. Venturini, L’Organizzazione Mondiale del Commercio, Milano, 2004, p. 185.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

ción, disseminación y transferencia de la innovación. Los segundos, aseguran que el Estado pueda adoptar medidas legales o fiscales necesarias para la tutela de la salud, de la alimentación y del propio orden público económico, aunque no sean incompatibles con el TRIPS. Asimismo, medidas adecuadas, que no sean necesarias, para impedir el abuso del derecho de propiedad intelectual o el recurso a prácticas restrictivas irrazonables o que afectan adversamente la transferencia internacional de tecnología.

Los *Objetivos y Principios*, no son gratuitos ni programáticos, como demuestra la aplicación del Preámbulo del sistema OMC, y establecen con claridad que la interpretación del tratamiento nacional no puede entenderse solo y exclusivamente en clave de propósito de protección local; sino, de amplia aptitud del Estado para la disciplina del régimen jurídico y fiscal de la propiedad intelectual, orientado a propósitos y bajo principios que comprenden un objeto y ámbito de especial atención a los intereses no comerciales representados; sin perjuicio que, hasta el momento, la aproximación de la jurisprudencia no parece sensible a la perspectiva no comercial, sino solo a la perspectiva de los titulares de derechos de la propiedad intelectual, "desdeñando ampliamente los intereses sociales y reduciendo considerablemente el ámbito de la diversidad reguladora permitida por el TRIPS"⁵⁰

La Declaración de Doha de 2001 en su punto 4 recoge la imperatividad de una interpretación flexible del TRIPS en materia de salud pública y acceso de todos a las medicinas, indicando, además, en el punto 5. a) una recomendación de gran trascendencia respecto a la eficacia jurídica de los artículos 7 y 8 del TRIPS: cada uno de sus artículos debe leerse a la luz del objeto y propósito del Acuerdo, tal como se expresan, en particular, en sus *Objetivos y Principios*.

Tampoco puede menospreciarse, desde la potencialidad del propósito, el deber que atañe a los países industrializados de cooperación técnica y financiera con los países en vías de desarrollo para la implementación del sistema de propiedad intelectual (arts. 66. 2 y 67). Hasta ahora, no puede decirse que el deber de transferencia y disseminación de tecnología haya avanzado. Esta obligación, que es uno de los Objetivos, requiere de un esfuerzo que cuesta emprender.⁵¹ Pero, tampoco cabría

50. R. Howse, The Canadian Generic Medicines Panel: A dangerous precedent in dangerous times, 3, Journal of World Intellectual Property, 493, 2000.

51. Th. Cottier, The Agreement...cit. p. 1079: "No hay esfuerzos significativos para discutir e introducir medidas gubernamentales a favor de la transferencia de tecnología, tales como, incentivos fiscales para las empresas inversoras, o cualquier otro beneficio".

C A P Í T U L O I I

descartar que, en el futuro, el reproche a un Estado respecto a la tutela de los derechos de propiedad intelectual no pueda convertirse en uno equivalente contra el Estado que lo arguye si no ha cumplido con su deber de cooperación y asistencia.

1.5.1. La prácticas anticompetitivas. El artículo 40 del TRIPS

El control de las prácticas anticompetitivas del artículo 40 del TRIPS reconoce que algunas prácticas de licencias o modalidades y condiciones de los derechos de propiedad intelectual que restringen la competencia pueden tener efectos negativos sobre el comercio e impedir la transferencia y la difusión tecnológica. Las licencias pueden afectar la importación de productos o la inversión y la transmisión de tecnología. En el artículo 41.1 se acentúa que las medidas de tutela de la propiedad intelectual deben aplicarse para evitar la creación de obstáculos a los intercambios y salvaguardarla contra su abuso. Cada Estado puede especificar en su ordenamiento jurídico las prácticas y condiciones que pueden constituir un abuso de los derechos de propiedad intelectual con efecto adverso sobre la competencia en el mercado. (art. 40. 2).

No es difícil relacionar las prácticas anticompetitivas con el principio asentado en el artículo 8, ya mencionado, en cuanto señala la inadmisibilidad del abuso de derecho de propiedad intelectual, las prácticas restrictivas del comercio o la lesión a la transferencia internacional de tecnología.

El artículo 40.2 sin ánimo taxativo, indica algunas de las prácticas anticompetitivas en materia de licencias, tales como, las cláusulas exclusivas de retrocesión, en cuya virtud el licenciatario debe comunicar al licenciante cualquiera de las mejoras conseguidas a través del uso de los derechos de propiedad intelectual; las condiciones impeditivas de impugnar la validez de los derechos concedidos; la imposición al licenciatario de un paquete global o agrupado.

No resulta difícil interpretar que la protección del derecho de propiedad intelectual no atiene a su abuso, lo cual consiente a cada Estado a las medidas legales o fiscales que permitan neutralizarlo, sin que ello suponga tutela protectoria, salvo que sean arbitrarias o encubiertas. Pero, cabe concluir que el artículo 40 está basado en la teoría del abuso del derecho de sus titulares y el acuerdo TRIPS aspira a su uso ordinario y ejercicio normal en el mercado. La protección de la propiedad intelectual no menos favorable que la acordada a los propios nacionales, es una obligación derivada del TN, en la medida y siempre que no suponga la extralimitación anormal y manifiesta de su ejercicio en la competencia.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

El artículo 40 y concordantes del TRIPS son significativos de un cuadro complejo de relaciones en el comercio mundial en el que comparecen, a la par, los bienes públicos globales y los valores no comerciales, representados por la salud, alimentación, ambiente, biodiversidad, y la preservación de la competencia comercial correcta.

El TRIPS incide en la tutela de los derechos sobre los bienes inmateriales, los intangibles, a su aprovechamiento, transmisión y difusión; pero, recabando de su empleo un ejercicio que no desborde la competencia equitativa en el mercado ni ofenda los valores no comerciales de los otros Estados y personas. Los derechos de la invención, creación, e innovación y su integración con el derecho y el interés colectivo a su goce, evitando los efectos adversos en la competencia en el mercado.

La obligación del TN observa en el TRIPS una presencia determinante de aptitud de cada Estado en la actuación de su orden público económico, que sin alentar actitud proteccionista, preserva su plena autoridad para la adopción de medidas legales y fiscales que, en forma necesaria o adecuada, ajusten los derechos privados a la obligación de diseminación tecnológica o limite el abuso del derecho de los titulares.⁵²

1.5.2. El contenido de la propiedad intelectual protegida.

La preocupación triple del TRIPS es la de la defensa de los derechos de la invención, creación, innovación, de la idea, en suma, en cabeza de su titular jurídico o económico siempre que no atente contra los derechos (humanos) y la difusión de la información como bien público global ni suponga un abuso del derecho de iniciativa de empresa en el mercado. No en vano se establece un complejo cuadro legal internacional, puesto que la ventaja competitiva está estrechamente vinculada a la propiedad o posesión de capital intelectual; sin perjuicio, de reconocer que cada Estado no está obligado sino por la uniformidad básica del acuerdo. (art. 1).

Los recursos intangibles, los bienes inmateriales, son el objeto del TRIPS y su disciplina se funda, por un lado, en el reconocimiento y tutela de la innovación por el conocimiento para asegurar la justa recompen-

52. M. J. Trebilcock-R. Howse, *The Regulation of International Trade*, London, 1999, p. 323, que plantean el interrogante si a un titular de una patente extranjera que rechaza el cumplimiento de las medidas locales que le obligan a la difusión tecnológica o prohíben el abuso anticompetitivo, puede negársele el nivel de protección especificado en el TRIPS. La respuesta debe ser positiva, siendo las medidas, en principio, compatibles con los artículos 7, 8, 40 y 41 del acuerdo.

C A P Í T U L O I I

sa a sus titulares y la exclusión del beneficio de los que no participan en su creación y desarrollo y, por otro, el deber de transmisión y difusión de la información privilegiada mediante la limitación temporal de su aprovechamiento exclusivo.

La tutela del intangible no justifica el abuso del derecho de competencia. La posesión o propiedad del bien inmaterial construye una diferencia en el mercado que puede suscitar posiciones dominantes, ventajas monopólicas o superbeneficios que estimulen la falsificación de la competencia. La ventaja competitiva puede convertirse en barrera lesiva del comercio legítimo. (*Preámbulo del TRIPS*).

La protección del capital intelectual se modula en el secreto posesorio y el secreto propietario del intangible, donde se condensa el crédito o prestigio de la organización en el mercado. El respeto de la competencia lícita pasa por el respeto de la posesión y/o propiedad del bien inmaterial, de su ejercicio correcto y uso ordinario. Si así no fuera la innovación como fuente de creación de valor y ventaja competitiva quedaría a la intemperie.⁵³

La transnacionalidad del intangible deriva de su propia naturaleza, que no de la de su titular. Es un bien susceptible de aplicación simultánea y en distintas localizaciones, sin que su goce o uso sirva de exclusión a otros. Es un bien indivisible, único, de consumo no rival. La ventaja que proporciona a su titular reside en la economía de escala de su amplia difusión lo cual identifica el superbeneficio en el lapso de tiempo que perdura el ser el primero. Por ello, el activo de conocimiento e información tiene su valor intrínseco en la proyección inmediata y hacia los territorios y personas más amplias posibles. Es el intangible el medio que permite el desborde de las fronteras y la diversificación de las empresas y no al contrario. La actividad transnacional añade valor a la empresa asentada sobre la posesión o propiedad de bienes inmateriales; pero, puede destruirlo si no se dispone de ellos.⁵⁴

1.5.2.1. La protección del secreto posesorio

El secreto industrial bajo la posesión de la empresa es un bien inmaterial tutelado por el derecho en cabeza del que lo posee y que puede,

53. T. Rosembuj, *Intangibles, La Fiscalidad del Capital Intelectual*, Barcelona, 2003.

54. R. Morck-B. Yeung, *Why firms diversify: Internalization vs Agency behaviour*, en *Intangible Assets, Values, Measures and risks*, editores: J. Hand-B. Lev, Oxford, 2003, p. 269.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

además, entrar en el tráfico jurídico con eficacia **inter partes**, aunque no **erga omnes**. La protección jurídica de la capacidad competitiva de la empresa tiende a impedir que el secreto industrial o posesorio pueda menoscabarse en contra de la voluntad de su poseedor, porque su descubrimiento o revelación puede eliminar la propia ventaja o aumentar la de los rivales. La tutela del secreto industrial o de la información no desvelada es un modo de asegurarlo frente a la competencia desleal: actos contrarios a prácticas honestas en materias industrial o comercial. (*Convención de París de 1967, art. 10bis*).

El poseedor de la información puede prohibir que sea revelada a terceros o usadas en un modo contrario a las leales prácticas mercantiles siempre que sea secreta, tenga valor comercial, que no sea notoria o fácilmente accesible a las personas que se ocupan normalmente de tal información y esté sujeta a medidas razonables de conservación del secreto. (art. 39 TRIPs). El secreto posesorio comprende el **know-how**, la investigación y desarrollo y algunas relaciones específicas tales como el contrato de franquicia.

Asimismo, cada Estado debe proteger contra los usos comerciales desleales de los datos, relativos a las pruebas clínicas y toxicológicas, así como cualquier otra información secreta, necesarias para la comercialización de productos químicos o agrícolas que comportan el empleo de nuevas sustancias. No obstante, la protección exigida a cada Estado se refiere al uso desleal de la información; pero, no evita su divulgación siempre que sea necesaria para la protección del público o la adopción de medidas que impidan su explotación comercial desleal.

En suma, el secreto industrial solo es absoluto cuando desvelarlo alienta la competencia desleal; pero, deja de serlo cuando intervienen motivos distintos, sean de orden público económico o el conocimiento del ciudadano colectivo, en cualquier caso, razones que nada tienen que ver con la competencia desleal.

1.5.2.2. La protección del secreto propietario

a) La protección de los signos distintivos.

Marcas. Indicaciones geográficas.

La marca es cualquier signo o combinación de signos que permite distinguir los productos o los servicios de una empresa de aquellos de otra empresa. Tales signos o la combinación de signos pueden registrarse como marcas de empresa. Si los signos no contienen la cualidad

C A P Í T U L O I I

intrínseca de servir a la distinción de bienes o servicios, puede condicionarse el registro al carácter distintivo que se desprende de su utilización o que sean visualmente perceptibles. (art. 15 TRIPs).

La obligación del TN (art. 3. 1) fue ratificada por la OMC en *U. S-Havana Club*, señalando que es un principio fundamental en el TRIPs, similar al artículo III. 4 del GATT, cuya jurisprudencia deberá ser útil para su interpretación.⁵⁵ El derecho esencial del titular de la marca registrada es el derecho exclusivo de prohibición a terceros de usar en el comercio signos idénticos o semejantes para los productos idénticos o semejantes para los cuales la marca fue registrada, toda vez que puedan implicar un riesgo de confusión.

El registro de la marca tiene efecto por un período no inferior a siete años, y puede renovarse indefinidamente. El registro puede revocarse, si así lo dispone la legislación del Estado, por el no uso durante un período ininterrumpido de tres años siempre que el titular no aduzca motivos legítimos que se lo hubieran impedido, v. g. restricciones a la importación o de legalidad.

Los derechos conferidos al titular de la marca pueden limitarse excepcionalmente, sea por razones de moralidad y orden público, engaño al público o competencia desleal. (*Convención de París de 1967*). El TRIPs señala, también, el uso leal de los términos descriptivos. Una marca que, por ejemplo, se convierte en expresión común puede autorizar su uso a otros, siempre que se tome en cuenta al propietario y los terceros comprometidos. El titular puede transmitir la marca con autonomía de la empresa que identifica. La combinación de marca extranjera y local aparece restringida, sobre todo, porque no está permitida la licencia obligatoria.

Por último, la protección de las *indicaciones geográficas* contempla la identificación de un producto por su origen, cuando una cualidad, la notoriedad u otras características se atribuyen a su raíz geográfica, en particular, vinos y bebidas alcohólicas. Sin embargo, el propósito expreso tiene vías de ampliación en cuanto a una lectura comprensiva de cualquier tipo de producción primaria que reúna las condiciones ante señaladas. La indicación geográfica deviene, entonces, un instrumento de tutela de los países en vías de desarrollo en la protección de su conocimiento tradicio-

55. *U. S. -Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998*, WT/D176/AB/R, 2-1-2002), que es el primer caso donde se aplican las obligaciones de la NMF y del TN al TRIPs. F. M. Abbot, WTO Settlement Practice relating to the Agreement on Trade-Related Intellectual Property Rights, en *The WTO Dispute...* F. Ortino-E-U Petersmann, cit., p. 433.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

nal y folklore y otros nuevos desarrollos y la relación del TRIPS con la Convención de Biodiversidad. En suma, la protección en los territorios de los productos de toda la vida necesarios para la supervivencia de la comunidad.⁵⁶

b) La protección de las patentes

El Estado reconoce la patente para las invenciones de productos y procesos, en todos los campos de la tecnología, que sean nuevas, no sean obvias y sirvan para la aplicación industrial. La obtención de la patente y el goce de los derechos no están sujetas a discriminación en base al lugar de la invención, al sector tecnológico y al hecho que los productos sean de importación o de fabricación local. (art. 27.1 TRIPS).

Precisamente, la jurisprudencia OMC tuvo ocasión de expresar su interpretación del artículo 27. 1 en su referencia a la discriminación. El núcleo de la opinión advierte sobre la necesaria precaución y circunspección que debe presidir su empleo:

“(La discriminación) se extiende más allá del concepto de tratamiento diferenciado, Es un término normativo, de connotación peyorativa, relativo a los resultados de la imposición injustificada de un tratamiento diferencialmente desventajoso...Discriminación es un término a evitarse cuando hay standards más precisos a disposición y si se aplica es un concepto que debe interpretarse con cautela y cuidado para no añadir más precisión que la propia que contiene el concepto”.⁵⁷

En suma, no siempre ni en cualquier circunstancia puede calificarse como discriminatorio un tratamiento diferenciado, en la medida que no supone una preferencia o privilegio para la producción local en respecto de la producción foránea.⁵⁸ Precisamente, una de las características del TRIPS consiste en facilitar a cada Estado una conducta activa para que pueda parangonarse la transferencia y su aprovechamiento entre los países productores de conocimiento e información y los consumidores. El acuerdo habilita medidas legales y fiscales de disciplina local que pretendan moderar la capacidad de los agentes económicos de abusar de su posición dominante en el mercado.

56. TRIPS Council, The Extension of Additional Protection for Geographical Indications to Products other than Wines and Spirits, IP/C/W/353, 24-6-2002.

57. *Canada-Patent Protections of Pharmaceutical Products*, WT/DS114/R, 17-3-2000.

58. F. Abbot, cit., “el Panel facilita a los Estados con la autoridad substancial de actuar en el interés público en la disciplina de las patentes y de sus titulares”, p. 432.

C A P Í T U L O I I

Los impuestos deben jugar un papel destacado, en particular, las reglas de precios de transferencia, tendentes a evitar la circunvención de los beneficios mediante la alteración de los costes o el reparto a través de formas insólitas o anormales de convenios intragrupo (préstamos, dividendos, regalías, paraísos fiscales). Esta manipulación de los precios de transferencia es aún más grave en la retribución o compensación de la cesión o concesión intragrupo de los bienes intangibles de la organización.⁵⁹

La protección de valores no comerciales (art. 27. 2 TRIPS) permite a cada Estado a rehusar la patente de invención cuya explotación comercial debe impedirse por razones de orden público o moralidad pública, así como para proteger la vida y salud de la persona, de los animales o de los vegetales o para evitar graves daños ambientales, siempre que la prohibición no repose únicamente en el hecho que la explotación está prohibida por el propio ordenamiento.⁶⁰

Las excepciones, consonantes con los artículos XX GATT y XIV GATS, ofrecen la clara incorporación de la razón de orden público que, en mi opinión, comprende el orden público económico y las medidas legales y fiscales particulares que puedan dictarse en su consecuencia. Y esto propone la razonabilidad de establecer tributos especiales sobre la concesión de utilización exclusiva de la invención patentada, siempre que tenga por fundamento los artículos 7 u 8 del TRIPS.

El artículo 27. 3 TRIPS, sometido a revisión desde el 1-1-1999, excluye de la patente los métodos diagnósticos, terapéuticos y quirúrgicos para el cuidado de la persona y de los animales y los vegetales y los animales, salvo los microorganismos, y los procesos esencialmente biológicos para la producción de vegetales o animales, salvo los procesos no biológicos o microbiológicos. Esto último que, en verdad preserva la manipulación

59. B. M. Hoekman, M. M. Kostecki, *The Political Economy of the World Trading System*, Oxford, 2001, p. 294: "La disciplina de los precios es común en muchos países, en especial, farmacéuticos. Esto puede resultar en que los precios de la empresa se fijan cerca del coste por lo que ésta prefiere no vender. O tiene un incentivo para tratar de eludir los precios fijados mediante la transferencia de precios sobre componentes importados..."

60. "La idea de una política internacional pública está inserta en la excepción de "ordre public" a la patentabilidad y ofrece un vínculo viable con las obligaciones internacionales que tienen un carácter *erga omnes* y un status de *jus cogens*. R. Pavoni, *Biosafety and Intellectual Property Rights: Balancing Trade and Environmental Security-The Jurisprudence of the European Patent Office as a Paradigm of an International Public Policy Issue*, en *Environment, Human Rights...*cit., ed. F. Francioni, p. 102.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

genética de los vegetales y la biotecnología, no puede sino coordinarse con el Convenio sobre la Biodiversidad, impidiendo, en sentido estricto, de privar el conocimiento tradicional en el sector primario de cualquier participación en los resultados económicos que se puedan obtener. “En el caso de los productos agrícolas el riesgo es que en el futuro cualquier agricultor se verá obligado a pagar canones a las multinacionales de la agroquímica...”⁶¹

El titular del derecho de patente tiene la exclusividad y puede prohibir la explotación económica a terceros del producto, sin su autorización. Asimismo, tiene el derecho equivalente sobre el proceso de producción que lleva a la obtención directa del producto. (art. 28 TRIPS). El que es demandado tiene la carga de la prueba tendente a demostrar que el proceso por el empleado es distinto del patentado aunque el producto sea idéntico.

Este artículo es significativo no solo en el marco del acuerdo, sino, en general, porque clausura la discusión sostenida en el GATT en cuanto a la separación entre producto y proceso y método de producción. El principio del TRIPS es claro y rotundo: el proceso y el producto que es su directa consecuencia no pueden escindirse. Si esto es válido en el ámbito propietario, no puede ser menos en otras materias, por ejemplo, medio ambiental.

La protección de la patente debe durar al menos veinte años a contar desde la fecha de depósito de la solicitud.

c) La protección de los dibujos industriales

La protección del diseño industrial se basa en que sean creados con independencia, sean nuevos u originales. El Estado puede establecer que no lo son, si no difieren significativamente de los dibujos conocidos. La duración de la tutela no debe ser inferior a los 10 años.

d) La protección de topografías de circuitos integrados

El TRIPS reenvía al Tratado de Propiedad Intelectual respecto a los circuitos integrados, de 26-5-1989. La protección de los **layouts-designs**

61. P. Picone-A. Ligustro, op. cit. p. 435; Th. Cottier, cit. p. 1116, donde señala la necesidad de encontrar vías que permitan el control adecuado y la compensación de las comunidades rurales basada en la nueva generación de derechos de propiedad intelectual que protejan el conocimiento tradicional relacionado con la genética de recursos vegetales geográficamente localizable, para facilitar el uso y conservación de la biodiversidad, justicia distributiva y equidad intergeneracional.

C A P Í T U L O I I

incluye no solo a éstas, sino, también, a los productos donde se integran. El plazo de protección es de 10 años desde la solicitud o la primera explotación comercial, o, 15 años desde la creación de la topografía. La prohibición de comercio abarca los bienes reproducidos sin consenso del titular: las topografías de circuitos integrados, los circuitos integrados que incorporan una topografía, los productos que contienen circuitos integrados, en cuanto su topografía se reproduzca ilegalmente.

El titular de la reproducción ilegal que hubiera actuado de buena fe debe corresponder un cánón equitativo al titular de la topografía respecto a los inventarios o a los productos ordenados, que se aplica como si se tratara de una licencia libremente negociada sobre la topografía.

1.5.2.3. La protección de la creación intelectual*a) El derecho de autor y derechos conexos*

La creación intelectual en el TRIPS se sustenta en la Convención de Berna (1971), pero, la excede en la protección de programas informáticos, base de datos y los derechos conexos de artistas, interpretes, ejecutantes o productores de fonogramas.

La protección del derecho de autor se dirige a las expresiones y no a las ideas, procedimientos, métodos de operación o conceptos matemáticos en cuanto tales.

La protección del autor se concentra en la expresión mediante la cual materializa su idea, mientras que la invención y la nueva idea componen un objeto inseparable. No obstante el ámbito de la tutela pareciera referirse solo a los derechos económicos que no morales (personalísimos) del autor, por obra de la exclusión del artículo 6 bis de la Convención de Berna que les concierne. (art. 9. 1. TRIPS). La posición defendida por los EEUU se basaba en que los derechos morales no tenían consecuencia en el comercio de los derechos de autor. Paradójicamente, esto se contradice con el artículo XX d) del GATT que regula la excepción legítima de cada Estado para dictar las medidas necesarias para asegurar la aplicación de la ley, entre las que cita, los derechos de autor.

El comercio de los derechos de autor no puede ignorar, en su tráfico jurídico, los derechos morales del autor a su obra, a la integridad de la misma, a su señorío exclusivo sobre la creación original. Pero, a esto se une que los derechos de autor son calificados en la ley internacional como derechos humanos de las personas. Esto es lo que lleva a la doctrina a afirmar que: "Un modo más adecuado de análisis del Acuerdo

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

TRIPS y los derechos que contiene es como un mecanismo para hacer operativos los derechos humanos en la propiedad intelectual... un vehículo para implementar las obligaciones de derechos humanos.⁶² En suma, la pretendida exclusión de los derechos morales establecidos en la Convención de Berna no suponen sino dejar a la responsabilidad de cada Estado su disciplina fundada en la dimensión del derecho humano del creador. No es que los Estados carezcan de derechos u obligaciones en relación a los derechos conferidos por el artículo 6bis de la Convención de Berna; sino, que tienen el deber, superior, de tutela de los derechos humanos, entre los cuales no puede omitirse el derecho (moral) del autor.

El TRIPS expande la tutela del derecho de autor a los programas informáticos y a las bases de datos, calificados como obra literaria, siempre que, respecto a éstas últimas se cumpla la exigencia de creación intelectual y no de mera recopilación.

Los autores y sus herederos tienen el derecho de autorizar o prohibir el alquiler al público de originales o copias de sus programas informáticos y obras cinematográficas, siempre que, para éste caso, la difusión de las copias no perjudique los derechos de reproducción.

El período del derecho se extiende a 50 años en los casos en que se calculó sobre una base diversa a la vida de la persona, v, g, porque pertenecen a una persona jurídica.

Los artistas-intérpretes o ejecutantes-tienen derecho a su obra consistente en impedir el registro o la reproducción de sus actuaciones, sin su autorización, así como la difusión radiofónica y la comunicación al público de sus actuaciones en vivo. Los productores de fonogramas gozan del derecho de autorizar o de prohibir la reproducción directa o indirecta de los mismos.

1. 6. El orden público en el TRIPS

El TRIPS es el acuerdo que mejor ofrece la pretensión de equilibrio entre los valores comerciales y los valores no comerciales en el sistema OMC.

El artículo 7, *Objetivos*, dispone:

62. S. Walker, A Human Rights Approach to the WTO's TRIPS Agreement, en International Trade and Human Rights, cit. editores F. M. Abbot. C. Breining-Kauffman, Th. Cottier, p. 178.

C A P Í T U L O I I

“La protección y el respeto de los derechos de propiedad intelectual deberían contribuir a la promoción de la innovación tecnológica y a la transferencia y difusión de tecnología en beneficio recíproco de los productores y de los usuarios del conocimiento tecnológico, en modo de favorecer el bienestar social y económico y el equilibrio entre derechos y obligaciones.”

La línea de equilibrio entre el derecho del creador de propiedad intelectual y el interés general a la difusión y al conocimiento establece un punto de partida más amplio en el TRIPS que en el GATT o GATS, puesto que las excepciones al comercio de bienes o servicios, pasan a ser objetivos del derecho a la regulación que ostentan los Estados, conforme al mandato del Preámbulo: reconocimiento del derecho de los particulares al respeto de su propiedad intelectual y, a la par, de los objetivos subyacentes de orden público (*public policy*) de los sistemas nacionales para la **protección** de la propiedad intelectual, incluyendo los objetivos de desarrollo y tecnológicos.

El artículo 8, *Principios*, establece:

“1. Los Miembros pueden adoptar las medidas necesarias, en la formulación o modificación de sus leyes y reglamentos, para **proteger** la salud pública y la alimentación y promover el **interés público** en sectores de importancia **vital** para su desarrollo socioeconómico y tecnológico, siempre que tales medidas sean compatibles con las disposiciones del presente Acuerdo” (subrayados míos).

“2. Medidas apropiadas, siempre que sean compatibles con las disposiciones del presente Acuerdo, pueden **necesitarse** para impedir el abuso de los derechos de propiedad intelectual por parte de los titulares o el recurso a prácticas injustificadas de restricciones del comercio o que afecten desfavorablemente la transferencia internacional de tecnología.”

No se trata de meros enunciados declarativos, desprovistos de eficacia jurídica. La Declaración de Doha de 14 de noviembre de 2001, punto 5. a), aplicando las reglas usuales de interpretación del derecho internacional público determina que todos los artículos del TRIPS deben leerse a la luz del objeto y propósito del Acuerdo, tal como se expresan, en particular, en sus *Objetivos y Principios*.

En el TRIPS, a diferencia de los artículos XX del GATT y XIV del GATS, configurados como excepciones al sistema general de obligaciones que se establecen, sometidos a los encabezamientos que les son

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

intrínsecos para su actuación; se presume la compatibilidad de las medidas necesarias con el Acuerdo, trasladando la carga de la prueba al Miembro que cuestione su compatibilidad. La presunción derivada del artículo 8. 1 se funda en la premisa de la buena fe de los Miembros en su implementación.⁶³

Las medidas necesarias admiten una interpretación extensiva, al tratarse de la protección del orden público superior, de la salud, alimentación, de los derechos humanos y de las reglas básicas del orden público económico, ante amenazas que perjudiquen el interés colectivo en sectores de importancia fundamental en la estructura y sistema económico de la sociedad. Precisamente, como hemos visto en el caso *US-Gambling*, es condición de la amenaza de conservación de orden público la existencia de interés o intereses fundamentales de la sociedad (GATS, artículo XIV a).

El doble sentido atribuido a la protección indica, por una parte, el respeto a los titulares del derecho de propiedad intelectual y, por otra, la tutela de su utilización conforme a los objetivos y principios del Acuerdo.

La nota 3 a pie de página del artículo 3, Obligación de Tratamiento Nacional, es explícita:

“A fines de los artículos 3 y 4 (Obligación de la Nación Más Favorecida), “protección” debe incluir las cuestiones relativas a la existencia, adquisición, ámbito, conservación e implementación de los derechos de propiedad intelectual así como aquellas cuestiones que afectan el **uso** de los derechos de propiedad intelectual específicamente señalados en este Acuerdo.”

La protección de marcas es la tutela jurídica integral a los beneficiarios o titulares de los derechos privados de propiedad intelectual y, asimismo, la tutela jurídica de los intereses amparados por el orden público económico del país, el acceso a los bienes públicos globales, los derechos humanos, el ambiente.

La protección del artículo 8. 1 no atiene al comercio; si no a los valores o intereses comunes de la sociedad: la tutela de valores no comerciales, que no de los valores comerciales. Los principios, entonces, bien pueden calificarse de orden público (**public policy**) **legal**, coexistente a la hora de la interpretación con la tutela protectoria de los derechos de los titulares de la propiedad intelectual.

63. UNCTAD-ICTSD. On IPRs and Sustainable development, Resource book on TRIPS and Development, Cambridge, 2005, p. 127

C A P Í T U L O I I

El artículo 8. 2 ratifica que las medidas adecuadas y compatibles con el Acuerdo, son siempre necesarias ante el abuso de la propiedad intelectual por sus titulares, prácticas comerciales restrictivas injustificadas y obstaculizantes de la diseminación de conocimiento, congruente con los artículos 40, 66 y 67 del TRIPS.

Así, por ejemplo, las operaciones de transferencia de tecnología siempre serán susceptibles de medidas legales y fiscales en los modos y en la determinación de los precios fijados que tengan una finalidad disuasoria para las cesiones por parte de sus titulares.⁶⁴

1.6.1. La excepción de orden público de las patentes de invención.

Artículo 27.2 del TRIPS

El artículo 27 tiene como objeto la patente. En su párrafo 2 dispone que:

“Los Miembros pueden excluir de la patentabilidad las invenciones, impidiendo la explotación comercial en su territorio cuando es necesario para proteger el orden público o la moralidad, así como para proteger la vida o la salud humana, animal o vegetal o para evitar graves daños ambientales, siempre que la exclusión no se deba solamente al hecho que la explotación está prohibida por sus leyes.”

El Estado tiene el derecho para rehusar la patente cuando considera que su explotación puede dañar intereses fundamentales vitales de la sociedad (**public policy**). Esta excepción cede solo en el supuesto que el rechazo apareje, al mismo tiempo, la comercialización local de la invención, desprovista de la protección legítima de la patente.

El Estado, a diferencia de la presunción general de necesidad concebida en el artículo 8, Principios, debe en este caso justificar la particular necesidad de la prohibición. El concepto de necesidad utilizable, concorde con los últimos desarrollos de la jurisprudencia en el GATT, sería,

64. C. M. Correa, Can the TRIPs Agreement foster technology transfer to developing countries?, en *International public goods and transfer of technology. Under a globalized intellectual property regime*, ed. K. Masku-J. Reichman, Cambridge, 2005, p. 236, anotando que en principio el obstáculo sería el derecho de los titulares a rehusar su transferencia. A esto se une, como señala el autor, la conservadora posición en algún caso de la OMC, concretamente, *Canada-patent protection for pharmaceutical products*, WT/DS114/R 17-3-2000, centrado exclusivamente en los intereses propietarios del titular de la patente, en mengua de los objetivos y principios de orden público del TRIPS.

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

entonces, la apreciación razonada y razonable de los valores e intereses comunes en juego, la congruencia entre los medios y las finalidades perseguidas y la ausencia de ánimo discriminatorio arbitrario, caprichoso o encubierto, para favorecer los intereses locales. En especial, no sería suficiente la prohibición legal de explotación comercial para fundar la excepción, si no media un agravio objetivo a intereses fundamentales de la sociedad.

No obstante las críticas formuladas por la doctrina al caso *Canada-Patentes*, por su aparente sesgo propietario, es menester señalar que recoge el derecho público a discriminar si no hay tutela protectoria.

El artículo 27.1, viene a decirse, no prohíbe el tratamiento diferenciado en la medida que no suponga la tutela protectoria de los productores locales respecto de los extranjeros. En ningún caso puede negarse el gobierno de la diferencia inspirado en el interés público distinto de la tutela protectoria.⁶⁵

1.6.2. Las licencias obligatorias. El artículo 31 del TRIPS

El artículo 31 del TRIPS afronta el tema de las licencias obligatorias (*compulsory licences*) en cuya virtud el Estado puede conceder la autorización a una parte distinta del titular de una patente de invención para el uso de la misma sin consentimiento del titular.

Es un derecho de cada Miembro el de otorgar licencias obligatorias y es libre de determinar las bases de la concesión de las mismas (*Declaración de Doha de 14-11-2001*).

La licencia obligatoria es reconocida como un medio de transferencia de tecnología ante determinadas circunstancias, en particular, cuando el titular del derecho de patente rehusa la licencia voluntariamente, pero incurriendo en abuso de su derecho propietario.

El interés de las licencias obligatorias, a nuestros fines, reside en dos aspectos de su diseño, que no pueden separarse el uno del otro: un motivo subyacente de orden público (emergencia nacional, circunstancias de

65. F. M. Abbot, WTO Dispute Settlement practice relating to the Agreement on Trade Related Intellectual Property Rights, en *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, ed. F. Ortino-E. U. Petersmann, The Hague, 2004, p. 432; UNCTAD-ICTSD Project on IPRs cit., p. 481. "Los Miembros de la OMC no pueden aplicar o adoptar reglas en modo de "discriminar". Esto implica adoptar o aplicar una regla para un propósito impropio como es conferir una ventaja económica a los productores locales. Pueden, sin embargo, existir razones bona fide para trazar distinciones, como asegurar que los intereses públicos se satisfacen."

C A P Í T U L O I I

extrema urgencia o casos de utilización pública no comercial) y el abuso de posición materializada en prácticas anticompetitivas en el rechazo a su explotación comercial local.

En cuanto al orden público resulta evidente en la expresión “uso público no comercial” relativo a la dispensa de negociaciones previas con el titular de la patente en cuanto entran en juego intereses fundamentales de la sociedad, aludiéndose tanto a su uso público cuanto al propósito público de su utilización. La licencia obligatoria es un medio de intervención excepcional que solo puede fundarse en presupuestos de grave amenaza al interés colectivo.

El titular tiene derecho a una remuneración adecuada, tomando en cuenta el valor económico de la autorización. El punto es delicado puesto que afecta el precio de transferencia practicado por la circulación del conocimiento dentro de la empresa transnacional. Las retribuciones no corresponden, ordinariamente, a un valor normal de mercado y, por tanto, su valor económico no parece fácil de contrastar:

“...muchas, si no la mayoría, de las licencias de patentes se negocian entre miembros del mismo grupo de empresas. Puede ser en interés del propio grupo cargar un canon elevado por el uso de la patente intraempresa para reducir el peso fiscal y puede ser difícil desagregar los datos disponibles para establecer como lucirían los valores de mercado sin referencia a las licencias dentro del grupo.”⁶⁶

La retribución adecuada no solo recoge la aproximación al valor normal de mercado, si no que, al mismo tiempo, reflejará, en su caso, la presencia o ausencia de prácticas anticompetitivas que impidan la libertad de entrada en el mercado o, al contrario, impliquen la expulsión de la competencia.

Las medidas fiscales relativas a la ajustada retribución de las licencias obligatorias deben reflejar las distintas previsiones cubiertas con referencia al precio de transferencia o los obstáculos a la transferencia de tecnología.

1.6.3. El control de las prácticas anticompetitivas en las licencias contractuales. El artículo 40 del TRIPS

El artículo 40 del TRIPS tiene conexión con el artículo 8.2. El primero, relativo a las licencias contractuales reconoce que pueden suscitarse restricciones en el mercado que produzcan efectos adversos en el comer-

66. UNCTAD-ICTSD, op. cit., p. 476

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

cio e impidan la transmisión y la difusión de la tecnología. El segundo, como ya se ha visto, advierte que ello puede hacer necesarias medidas apropiadas para impedir el **abuso de la propiedad intelectual por parte de sus titulares.**

El abuso del derecho de propiedad intelectual del artículo 40 es una especificación del Principio descrito en el artículo 8.2. Desde la perspectiva general es útil relacionar el abuso del derecho con la prohibición de competencia comercial y fiscal lesivas. Las medidas legales apropiadas pueden, como es obvio, ser de naturaleza tributaria si de lo que se trata es eliminar los efectos perjudiciales sobre el comercio, permitiendo que la transferencia y difusión de tecnología no sea fuente de erosión del interés fiscal del Estado de la fuente o inclusive el de residencia, a través de la manipulación de los precios de transferencia en el seno del conjunto vinculado, propiciando la distribución y deslocalización irregular de los beneficios en territorios o países de baja o nula fiscalidad.

El precio de la transmisión y difusión de tecnología y la forma contractual en que se plasma son variables claves para establecer el uso o el abuso del derecho de propiedad intelectual.

La búsqueda por la empresa transnacional de la ventaja fiscal prevalente o exclusiva provoca distorsión comercial en el Estado de la fuente o de residencia que suele afrontarse mediante tratados internacionales o disposiciones unilaterales tendentes a combatir la elusión y evasión fiscal de las empresas asociadas.

Los problemas se suscitan por la naturaleza de las operaciones que encauzan el flujo del conocimiento e información, ordinariamente, recursos no materiales ni físicos, y, la forma contractual que revisten, donde el precio pactado puede significar, alternativamente, la transferencia o el arrendamiento, con efectos jurídicos similares, pero con problemas fiscales distintos.

La ventaja competitiva de la empresa transnacional radica en la transmisión de los intangibles, recursos de alta cualificación cognitiva y de naturaleza única o particular. El precio del intangible, inclusive el de rutina, tiene un carácter de máxima discrecionalidad.

Asimismo, el intangible dentro del conjunto vinculado no tiene un valor de mercado expreso, porque la empresa no lo posee o dispone para su transmisión, sino para su propio y exclusivo uso. El beneficio añadido reside en que ningún otro lo pueda aplicar al tiempo de su creador. Los intangibles, en general, carecen de comparación relativa en el mercado porque las operaciones a que dan origen se producen en el seno de una única organización.

C A P Í T U L O I I

La aproximación fragmentaria, país por país, no posibilita una valoración apropiada del precio de transferencia de la cesión o arrendamiento de intangibles dentro de un conjunto vinculado. El valor normal de mercado **at arm's length** es largamente arbitrario y, por supuesto, el componente tributario local es determinante a la hora de la cuantificación de la remuneración desde el establecimiento secundario a la sede central o matriz, así como, el precio desde la sede central o matriz a la filial. No es por otro motivo que prosperan **routings** de canones por diversos países y a través de sociedades interpuestas con la finalidad de eliminar el coste fiscal de las operaciones intrafirma.⁶⁷

El tráfico global de los derechos de propiedad intelectual, el tráfico de los intangibles, es uno de los obstáculos señalados para alguna de las tres bases que soportan el TRIPS: la garantía del titular a la protección de sus beneficios, la calificación del beneficio adecuado en los distintos mercados nacionales donde se realiza la explotación y la tutela de la competencia.

Conclusiones

Primero. La obligación del TN garantiza la igualdad competitiva en el interior de cada Estado, impidiendo la discriminación más favorable de los productos, servicios, personas locales respecto a los fuera en circunstancias análogas. El tratamiento legal o fiscal del Estado convierte la diferencia en fuente de ventaja doméstica o desventaja extranjera competitiva.

Segundo. El gobierno de la diferencia no implica que cualquier intervención o regulación pública está dominado por el ánimo protectorio de la actividad nacional si está justificada por el orden público económico o valores no comerciales de carácter común y compartido, tales como, los bienes públicos globales (derechos humanos, vida, salud, medio ambiente). La diferencia de gobierno es reprochable si, en cambio, su propósito y efecto es el de la actividad protectoria, sea abierta o en manera encubierta.

67. Avi –Yonah, Globalisation, Tax competition and the fiscal crisis of the welfare state, Harvard Law review, 113, 2000; Ch. Mc Lure Jr., US Federal Use of formula apportionment to tax income from intangibles, Tax Notes International, 14, 859, 1997: "Cuando el know how u otros activos intangibles son insumos importantes, hay "dificultades en la transacción".

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

Tercero. La obligación del TN está contemplada en el GATT (artículo III); en el GATS (artículo XVII) y en el TRIPS (artículo 3) y comprende no solo los productos y servicios, sino también a los proveedores de servicios y a los nacionales de cada Estado que son titulares de derechos de propiedad intelectual.

Cuarto. El principio de igualdad competitiva puede vulnerarse por la diferencia de origen o nacionalidad, sea **de jure** o **de facto**. La diferencia **de jure** resalta del componente descriptivo, del texto de la medida, que permite establecer su propósito (teleológico). La diferencia **de facto** carece de la finalidad textual explícita y solo se manifiesta en los efectos jurídicos concretos de la medida; pudiendo calificar la conducta del Estado como competencia comercial lesiva.

Quinto. La primera frase del artículo III. 2 del GATT tiene el sentido de condenar la diferencia de trato en los impuestos internos que provoquen en sí mismos una discriminación **de jure** incompatible cuando no tengan otro propósito, deducido del texto de la medida, que el de gravar en exceso, formal o materialmente, productos importados respecto a los productos nacionales semejantes. Pero, teniendo en cuenta que puede expresar otro propósito igualmente válido que carezca de finalidad proteccionista.

Sexto. La segunda frase del artículo III. 2 del GATT debe interpretarse en clave de tratamiento fiscal dispar, en la práctica, entre productos competitivos, que causa un efecto menos favorable a los productos importados, aunque la formal identidad o diversidad legal aparente desmentirlo. Es una cuestión de eficacia jurídica, de cómo la medida fiscal afecta la igualdad competitiva en su aplicación o ejecución. Pero, en el bien entendido que se consiga establecer el efecto proteccionista de la producción local. La diferencia **de facto** es un problema de las consecuencias de la medida, que no de los propósitos que inspiran su textualidad.

Séptimo. El artículo III. 4, con el tiempo, se convierte en el eje de la definición de la igualdad competitiva, evitando el Estado el tratamiento menos favorable a las personas y los productos extranjeros en su relación en el mercado con las personas y productos domésticos. Explícitamente, la jurisprudencia OMC altera en *U. S. -Foreign Sales Corporation* el prejuicio que vedaba la consideración en el GATT de los impuestos directos. No es solo la mercancía, sino el empresario; no es solo el

C A P Í T U L O I I

producto, sino la persona. Y esto es de enorme relevancia no solo en términos de interpretar que la locución de impuestos internos es comprensiva del impuesto indirecto y directo; sino, también para la actuación del orden público económico (evasión y fraude fiscal) y, en su caso, el ajuste fiscal en frontera.

Octavo. La obligación del TN en el SATS es una obligación específica, que no una obligación general como es el de la obligación de la NMF, lo cual supone un compromiso limitado por la propia voluntad del Estado y sometido a las condiciones que determinen en la lista de concesiones; sin perjuicio de mejora y ampliación progresiva por negociación. La obligación del TN marcha **pari passu** con la de acceso de los proveedores de servicios extranjeros al mercado local (artículo XVI), que prohíbe una serie de limitaciones de entrada equivalentes a las restricciones cuantitativas en el GATT (artículo XI). Pero, sin que aparezcan las medidas fiscales, por lo que la limitación del mercado a su través no resulta incompatible, en principio, con el deber de acceso. El artículo XVII del GATS desarrolla la obligación del TN que, pese a su exigua relevancia práctica, proyecta un ámbito conceptual mucho más amplio que el que resulta del GATT. Por un lado, porque aborda la inclusión de las personas prestadoras de los servicios. Por otro, porque concierne a cualquier clase de medida que pueda afectar el comercio de servicios. El trato menos favorable se constata toda vez que se modifican las condiciones de competencia, aventajando la actividad nacional respecto a la exterior. Pero, teniendo en cuenta (Nota a pie de página 10 art. XVII.1) que no hay actividad protectoria cuando la desventaja competitiva es inherente o intrínseca al carácter extranjero del servicio o de su proveedor. La diferencia **de jure o de facto** conspira contra la obligación del TN cuando la disciplina establece una desventaja competitiva que no es inherente al carácter extranjero del servicio o del proveedor o la peor eficacia con relación a éstos. La definición de la jurisprudencia OMC en cuya virtud los proveedores son semejantes en la medida que prestan servicios semejantes ha merecido justificada crítica. No puede establecerse la semejanza por el servicio sin ponderar las cualidades propias del prestador. Y ello desde la perspectiva fiscal resulta inevitable porque es lo que puede explicar la legitimidad del tratamiento diferenciado entre residentes y no residentes por evasión o fraude. El GATS (artículo XIV d) acepta la excepción a la obligación del TN cuando las medidas tienen el propósito de garantizar la imposición o recaudación equitativa o eficaz de los impuestos directos, de cuyo concepto se ocupa el artículo XXVIII o). Las excepciones generales y la

LA OBLIGACIÓN DEL TRATAMIENTO NACIONAL

excepción fiscal son destacadas porque integran valores no comerciales en su motivación. Primero, el valor de corrección del sistema tributario (**equitable**). Segundo, la relación del valor de corrección con el de orden público económico: el fraude fiscal puede perturbar un interés fundamental de la sociedad como es el interés fiscal. El GATS (artículo XXII. 3) permite el recurso al arbitraje obligatorio de la Comisión de Comercio de Servicios cuando uno de los Estados estima que las medidas fiscales de otro, en un CDI, están fuera de su ámbito de aplicación.

Noveno. La obligación del TN en el TRIPS está en el artículo 3. I. Cada Estado acuerda a los nacionales de los otros Estados un tratamiento no menos favorable que el que acuerda a sus propios nacionales con referencia a la protección de los derechos de propiedad intelectual. Por una parte, los beneficiarios directos son los titulares de derechos privados de propiedad intelectual a los que debe asegurarse protección integral. Por otra, la dicha protección no empece el adecuado equilibrio con los valores no comerciales: difusión de la innovación tecnológica, ventajas para los usuarios y las necesidades de los países menos desarrollados. Los Objetivos y Principios (artículos 7 y 8), que sirven de obligada interpretación para cada uno de los artículos del acuerdo, señalan la trascendencia de preservar, al mismo tiempo, el incentivo del inventor o creador a su justa retribución y los intereses difusos, colectivos, públicos, que enlazan con los derechos humanos, la vida, salud, medio ambiente. Asimismo, la protección del derecho, no habilita a su abuso (artículo 40 del TRIPS). La competencia comercial correcta es otro de los elementos fundacionales del régimen de uniformización mínima de la propiedad intelectual mundial. La ventaja competitiva no puede convertirse en barrera lesiva del comercio legítimo. Por eso, se trata de proteger el valor del intangible y su tráfico jurídico transnacional, siempre que no comporte uso extralimitado o anormal o afecte los derechos humanos y los bienes públicos globales. El contenido del TRIPS distingue la protección del secreto posesorio (**know how**) de la del secreto propietario: marcas, indicaciones geográficas; patentes, dibujos industriales, topografías de circuitos integrados y la protección de la creación intelectual, el derecho de autor y derechos conexos, programas informáticos y bases de datos. El TRIPS integra en su propio texto los valores comerciales y los no comerciales, por lo que la noción de orden público como cláusula de salvaguardia de los derechos humanos, salud, vida, ambiente e intereses colectivos fundamentales de la sociedad resulta de obligada calificación. Los Objetivos y Principios de los artículos 7 y 8, la actuación del artículo

C A P Í T U L O I I

27. 2 de la excepción de la patentes de invención, el artículo 31 relativo a las licencias obligatorias y el artículo 40 de control de las prácticas anti-competitivas ilustran que los derechos a proteger no solo se refieren al titular, sino, además a la competencia rival local y el interés de la sociedad en su conjunto a su uso proporcionado.

En cada uno de los derechos protegidos comparece igualmente la prevención de su utilización ponderada y respetuosa con valores no comerciales que determinan la presencia reguladora, fiscal, en su caso, en el punto de intangibles y precios de transferencia.

III

LA AYUDA ESTATAL

1. La reconstrucción del concepto de ayuda estatal

1.1. Los artículos VI y XVI en el GATT

El artículo VI del GATT enuncia algunos criterios que sirven a la primera aproximación del concepto de ayuda estatal en el comercio exterior, individualizadores de comportamientos, que, en principio, pueden perder su legitimidad, convirtiéndose en lesivos para el intercambio.

El artículo VI afronta los derechos compensatorios y derechos antidumping, a fin de impedir que puedan actuar como barreras no arancelarias en su diseño y aplicación. Precisamente, el derecho compensatorio debe entenderse como un derecho especial que se percibe al efecto de neutralizar cualquier prima o subvención acordada directa o indirectamente a la fabricación, producción o a la exportación del producto. El derecho compensatorio no puede fijarse por encima de la prima o subvención que se concede a la mercancía en el país de origen o de exportación. El derecho compensatorio no puede imponerse al producto por el hecho de su exención de o el reembolso por los impuestos pagados cuando está destinado a su consumo en el país de origen. Por último, quizá lo más destacable, es que no es legítimo ningún derecho, compensatorio o antidumping, a menos que se determine que el efecto de la subvención o el dumping cause o amenace con provocar un perjuicio importante a una producción nacional existente o pueda retrasar sensiblemente la creación de un sector de producción nacional.

Las medidas legales o fiscales del Estado consienten los derechos compensatorios ante la subvención al proceso de producción y al propio

CAPÍTULO III

producto en su país de origen, siempre que esto asuma un efecto lesivo para la producción y el producto doméstico o su creación.¹

El artículo XVI del GATT requiere al Estado a notificar a los otros si mantiene una subvención que tiene efecto directo o indirecto en el aumento de sus exportaciones o en la reducción de las importaciones. En particular, la concesión o conservación de una subvención, comprendida cualquier forma de protección de las rentas o de sostenimiento de los precios. El Estado examina la posibilidad de limitar la subvención toda vez que se determina que la misma causa o amenaza con provocar un serio perjuicio a los intereses de los otros Estados. La subvención a la exportación de un producto puede tener consecuencias perjudiciales para los otros miembros, sean países exportadores o importadores; pudiendo provocar perturbaciones injustificadas en sus intereses comerciales normales y obstaculizar la realización de los objetivos del GATT. Si bien es cierto que el artículo XVI no ofrece definición alguna de subvención, no puede afirmarse que de su lectura no se extraigan algunas referencias que permiten configurarla.²

La subvención es un medio de ayuda pública que tiene por finalidad el aumento de la exportación o la reducción de las importaciones de cualquier producto en el propio territorio y que puede materializarse en la protección de las rentas de sus beneficiarios o en el sostén de los precios de las mercancías que la reciben. La subvención reprochable es aquella que provoca o puede hacerlo, una práctica lesiva para los sistemas económicos de otros Estados, perturbando las condiciones de competencia comercial leal y ordinaria. De modo que no es la subvención local dirigida a los objetivos propios de cada Estado la que se reprende; sino la que comporta una ventaja patrimonial a su receptor en ocasión de comercio mundial, ventaja que puede calificarse de lesiva en tanto altere la igualdad competitiva o, de competencia fiscal lesiva, si el apoyo se sustancia en medidas legales que permitan el estímulo (indebido) a los residentes para su actividad exterior o la atracción de inversión o ahorro de no residentes por la inmunidad fiscal que pueden conseguir.³

1. Aides d'Etat, editoras M. Dony-C. Smits, Bruxelles, 2005; J. F. Bellis, Les criteres de la distorsion de concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique, p. 101: "El artículo VI define las reglas fundamentales aplicables a la imposición de derechos compensatorios respecto a los productos subvencionados originarios de otro miembro."

2. The World Trade Organisation: Legal, Economics and Political análisis, Vol I, editores P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. G. Plummer, GATT 1994, K. Kennedy, p. 148, New York, 2005.

3. T. Rosembuj, Derecho Fiscal Internacional, Barcelona, 2001, p. 209.

1.2. Los artículos 1, 8, 9 y 10 del Acuerdo sobre Agricultura (A o A)

El artículo 1 del AoA contiene dos definiciones generales previas. Primero, la expresión “*gasto público*” o “*gasto*” incluye la renuncia a los recursos públicos a los que el Estado tiene derecho. Segundo, la expresión “*subvención a la exportación*” se refiere a las ayudas vinculadas a la actividad de exportación.

El artículo 8 del AoA prohíbe las ayudas que no sean conformes al Acuerdo y los compromisos asumidos en la lista de concesiones.

El artículo 9 del AoA enumera distintas clases de subvenciones a la exportación sometidas a compromisos de reducción por parte de los Estados: las subvenciones directas a la exportación; las exportaciones del gobierno de inventario no comerciales a un precio inferior que el precio del mercado local; el pago financiado por el gobierno de la exportación de productos agrícolas; la subvención pública de los costes de marketing de la exportación y otros costes; subvención a productos agrícolas vinculados a su incorporación en productos de exportación.

El artículo 10 del AoA es significativo, a nuestros fines, porque establece formalmente la prohibición de elusión de los compromisos asumidos en materia de subvenciones a la exportación. En especial, el párrafo 1 del artículo 10 establece que las subvenciones a la exportación, no enumeradas en el artículo 9, no deben ser aplicadas en modo que resulte o amenace con la circunvención de los compromisos adoptados.

En *U. S. -Foreign Sales Corporations*⁴, se tuvo ocasión de aplicar el AoA en orden al artículo 1 y 10. 1. Las medidas legales y fiscales de los EEUU se interpretan como vulneradoras del Acuerdo en cuanto el tratamiento de las FSC identifican la renuncia a un recurso público correlativa a la actividad de exportación. Al mismo tiempo se afirma que aunque las medidas FSC no pueden incluirse en el catálogo del artículo 9.1; si que pueden cuestionarse en el marco del artículo 10.1, en la medida que presuponen la elusión o circunvención del compromiso general de no facilitar ayuda pública a las exportaciones, salvo en lo autorizado. Los Estados podrían eludir las prohibiciones si se acepta que transfieran mediante exenciones tributarias los mismos recursos públicos que se les prohíbe **ex. art. 9.1**.

La ayuda estatal a la exportación a través de medidas fiscales puede ser un modo de circunvención de las prohibiciones relativas, o sea, la

4. *U. S. -Tax Treatment of “Foreign Sales Corporations”, WT/DS108/AB/R/29-1-2002.*

CAPÍTULO III

elusión de Estado como manifestación de la competencia fiscal lesiva no puede admitirse como atajo para perturbar la competencia comercial leal.

La figura que se propone es la utilización, en cualquiera de sus formas, del sistema tributario para promover el comercio exterior del país, en perjuicio de la igualdad competitiva con los otros Estados. La ayuda pública, fiscal, es una de las materializaciones del comportamiento indebido del Estado porque implica un perjuicio al interés fiscal de los demás miembros y contemporáneamente la falsificación de las condiciones de competitividad en el mercado.

1.3. GATS. El artículo XV

El Acuerdo GATS señala que, en circunstancias particulares, las subvenciones pueden provocar distorsiones en el comercio de los servicios, predisponiendo negociaciones para formular una normativa multilateral finalizada a evitar efectos distorsivos del comercio.

No hay, precisamente, un compromiso definido en la materia, como sucede en el comercio de mercancías, ni una reprobación a las subvenciones lesivas a la exportación de servicios, sin negar algún apunte en el caso FSC al respecto que aparentemente los integra. No debe descartarse que, en añadidura a las obligaciones de la NMF y (menos) del TN, hay en la excepción fiscal del artículo XIV d) *del GATS* un ámbito que reclama la imposición directa eficaz y equitativa en orden a los proveedores de servicios no residentes o residentes vinculados que puede autorizar la creación de diferencias cuando se verifiquen importaciones de servicios o la presencia comercial sustentada en ayuda pública estatal específica, según los términos propios del acuerdo SCM, lesivas para el comercio de servicios.

Hay algún elemento que alienta la expansión del acuerdo SCM sobre el comercio de servicios, por ejemplo, en el caso *FSC (par. 178-180)* el propio órgano de apelación de la OMC examina el tratamiento de los rendimientos derivados de las prestaciones de servicios de origen nacional y la subvención fiscal relativa.

El *Working Party sobre las normas GATS* parte de la premisa que la definición de subvención del SCM puede ser útil en el GATS. Dentro de sus conclusiones destacan las referencias a los sectores destacados por las ayudas públicas que reciben: servicios audiovisuales, transporte aéreo y marítimo, turismo y servicios bancarios y financieros. En parti-

L A A Y U D A E S T A T A L

cular, desde la perspectiva tributaria resaltan las vacaciones fiscales y los incentivos a las actividades **offshore**.⁵

2. Acuerdo sobre las Subvenciones y Medidas Compensatorias (SCM)

El SCM es un acuerdo cubierto por el sistema OMC, parte integrante de un conjunto jurídico unitario sometido a reglas de interpretación compartidas. En *Brasil-Measures affecting Dissected Coconuts*⁶ se resuelve que el sistema OMC debe interpretarse en su conjunto:

“El Acuerdo SCM no impone meras obligaciones adicionales substantivas y procesales respecto al usuario de medidas compensatorias. Preferentemente, el Acuerdo SCM y el artículo VI definen, clarifican y en algunos casos modifican el paquete íntegro de derecho y obligaciones del usuario potencial de medidas compensatorias”.

La interrelación entre el SCM y el GATT pone en evidencia la consideración del sistema OMC como un **single undertaking**. El sistema OMC es un compromiso único, y de ello se infiere que los derechos y obligaciones son acumulativos y los Estados gozan de los unos y están obligados al cumplimiento de las otras. El principio de efectividad conduce al intérprete a leer las normas OMC en modo que de significado a todas y cada una de sus normas armoniosamente. Los principios y los criterios comunes que se desprenden deben interpretarse en su totalidad.⁷

No es temerario señalar que se consolide la primera idea de los negociadores de la Declaración de Punta del Este (Uruguay) de 1993 de un único acuerdo integrado por distintas partes que, al cabo del tiempo, por obra de la jurisprudencia y doctrina comienza a concebirse como un sistema de ley internacional de comercio sometida a principios comunes.

5. *WTO S/WPGR/W/25 Add. I*, 29-5-2000.

6. *Brasil-Measures affecting Dissected Coconuts*, *WT/DS22/AB/R*, 1997

7. *Korea-Definitive safeguard measures on imports of some dairy products*, *WT/DS98/AB/R*, 12-1-2000; *Argentina-Safeguard measures on imports of footwear*, *WT/DS121/AB/R*, 12-1-2000.

C A P Í T U L O I I I

2.1. El concepto de ayuda pública

El concepto de ayuda pública del SCM se apoya en tres elementos: la existencia de una ayuda pública financiera; la atribución de una ventaja patrimonial a favor de los receptores y la especificidad de los beneficiarios.

2.1.a) La contribución financiera

El primero de los elementos de la ayuda pública es la contribución financiera del gobierno. Esta calificación no se refiere solo y exclusivamente al pago de subvención al particular, sino que tiene un radio de aplicación más amplio, incluyendo otros auxilios distintos a la transferencia directa o potencial de recursos públicos en forma de capital, préstamos o garantías. Así puede calificarse de contribución financiera:

- La renuncia a los recursos públicos o la no recaudación de ingresos tributarios de otra forma debidos (v.g. incentivos fiscales como créditos de impuestos).
- El suministro de bienes y servicios por el gobierno distinto de la infraestructura general o la compra de productos.
- Los pagos efectuados por el gobierno a mecanismos de financiación o el encargo o instrucción a un organismo privado de desarrollar algunas de las funciones antes mencionadas, que, por norma, corresponderían al gobierno y que en la práctica, no, difiere de la actividad pública normal.
- Cualquier tipo de soporte a las rentas o a los precios en el sentido del artículo XVI GATT. (v.g. los precios para la compra y la reventa a pérdida). (art. 1.1.a) SCM).

La ayuda pública, en su primera expresión, enuncia una carga en el gasto público del gobierno o, en otras palabras, significa un coste. Hay un sacrificio financiero para el Estado, un coste directo o indirecto para el presupuesto público, sin que la ventaja concedida a la empresa comporte contrapartida a favor del Estado.⁸

El coste no es importante solo en el sentido de establecer una de las condiciones esenciales de la ayuda pública recriminada, sino, en cuanto puede funcionar como impulso a la competencia comercial desleal o, en el caso tributario, a la competencia fiscal lesiva.

8. A. Mattera, El mercado único europeo, Madrid, 1991, p. 89.

L A A Y U D A E S T A T A L

No es que cualquier clase de contribución financiera del gobierno deba considerarse una ayuda pública, por ejemplo, préstamos a tipo de mercado; sino, aquella cuyo propósito y efecto es la de disciplinar un estímulo económico que causa o puede causar lesividad a los intereses comerciales ordinarios y normales de otros Estados. En esas circunstancias, la contribución financiera expresa un sacrificio de otras oportunidades que no se realizan en apoyo del estímulo a la competencia indebida. O sea, el coste no es un concepto estrictamente económico.⁹

La ayuda puede ser por medio del gasto público directo o a través de otras vías, sostén de rentas o de precios, que pueden omitir la estricta condición financiera. Lo que realmente cuestiona la imparcialidad de la contribución financiera es, en todo caso, su objetiva y material orientación, prescindiendo de considerar otros intereses públicos y fiscales que no sean los inherentes al Estado que la adopta. El sacrificio financiero es objeto de cuestionamiento en tanto suponga externalizar una decisión pública legítima sobre otros Estados, con el propósito de perjuicio de sus intereses comerciales ordinarios. En consecuencia, la contribución financiera es el gasto público o cualquier forma de protección o de soporte, vía ingresos o precios, establecida por el gobierno que cause un serio perjuicio a los intereses comerciales de otro u otros Estados. Este es el sentido del artículo XVI del GATT que no parece desmentirlo el artículo 1.1. del SCM.

¿Puede concebirse un sacrificio financiero público sin beneficiario?. No. La ayuda pública, por definición, implica un favorecimiento, la creación de ventajas patrimoniales, en beneficio de particulares. Por lo tanto, no puede existir auxilio sin el auxiliado. No tiene sentido afirmar que un gobierno puede realizar una contribución financiera sin conferir un beneficio. Y se añade, como ejemplo, un préstamo a tasa de mercado. La contribución, entonces, no sería una ayuda.¹⁰

Hay dos interpretaciones. Por un lado, la ayuda pública, en cualquiera de sus formas, tiene carácter subvencional, sin contraprestación, del siempre presente receptor o beneficiario de la misma, sea económica, financiera, promocional, protectora, asistencial. Por otro, la caracteriza-

9. J. H. Jackson, *The World Trading System. Law and Policy of International Economic Relations*, Massachussets, 1997, p. 295. El sacrificio financiero no significa que se valore la existencia de la ayuda pública solo en función del compromiso de gasto público. Es el coste oportunidad el que también debe tomarse en cuenta, asumiendo que la contribución es una decisión que siempre implica el abandono de otras opciones.

10. P. A. Clarke-G. N. Horlick, *The Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, p. 688, en the World Trade Organisation, Vol. I., cit

CAPÍTULO III

ción de la ayuda pública, haciendo abstracción de la fuente de financiación, y centrada en el beneficio del receptor.¹¹

Cualquier ayuda estatal, por definición, implica un beneficio, una ventaja patrimonial del receptor. Pero, no siempre el beneficio implícito en la ayuda estatal aparece un efecto lesivo. El reproche del sistema OMC a la subvención en sentido general consiste en el efecto lesivo, dañoso, perjudicial, de la ayuda estatal o fiscal para los intereses comerciales de otros Estados.

Hasta el 1 de enero de 2000 no era lesivo la ayuda pública a la investigación, la asistencia a regiones desfavorecidas, la conversión industrial o la protección del medio ambiente. Esto significa, como es obvio, que los beneficios recibidos para las dichas actuaciones no se configuraban como situaciones de competencia lesiva. O, aún más, respetaban los valores no comerciales de la ayuda pública (Parte IV SCM) porque los beneficios no perjudicaban los valores comerciales.

El problema se suscita cuando la ayuda pública sostiene un beneficio o crea una ventaja patrimonial para el receptor que, por esa transferencia de más valor, menoscaba la igualdad competitiva o es indicadora de competencia fiscal lesiva. La ayuda pública crea una ventaja fuera de mercado, lo que puede conducir al perjuicio o a la perturbación de otro interés comercial normal. No parece razonable, por tanto, entender que pueda concederse una contribución financiera sin conceder, al mismo tiempo, un beneficio. La ayuda, el auxilio, la asistencia pública no puede definirse sino por el beneficio que conlleva para el receptor o beneficiario.

2.1.b) El beneficio

La contribución financiera o cualquier forma de apoyo de las rentas o precios no puede configurarse sin que se confiera un beneficio. (art. 1. 1. b) SCM). No hay subvención, subsidio o ayuda pública si no se otorga un beneficio.

El punto interrogante es sobre el significado del concepto de beneficio, básicamente, porque, en mi opinión, sería redundante su lectura como otro requisito de la ayuda pública que, para no repetirme, si supone algo es un beneficio para alguno.

11. M. Matsushita-T. J. Schoenbaum-P. C. Mavroidis, *The World Trade Organisation. law, practice and policy*, Oxford, 2004, p. 267, reflejan las posiciones de la Unión Europea y de los EEUU respectivamente.

L A A Y U D A E S T A T A L

La jurisprudencia OMC en *Canada-Aircraft* afirma que:

“un beneficio no existe en abstracto, sino que debe ser recibido y disfrutado por un beneficiario o receptor. Lógicamente, un” beneficio” puede surgir solo si una persona, física o jurídica, o un grupo de personas, ha recibido, de hecho, algo.”¹²

Esto, en sus propias palabras, es cuasi tautológico, porque, como he dicho, no hay ayuda, sea subvención o subsidio, o sostén de precios o ingresos, que no contenga un beneficio para su receptor.

No obstante, la contradicción es evidente, al afirmarse en el mismo caso, que:

“Nosotros creemos que la palabra “beneficio”, como resulta del artículo 1.1.b), implica alguna clase de comparación. Esto debe ser así, porque no puede existir un “beneficio” del receptor, a menos que la “contribución financiera” le sitúe mejor que lo que de otra manera hubiera sido, en ausencia de la contribución. En nuestra opinión, el mercado provee una base apropiada para la comparación para determinar si el “beneficio” ha sido “conferido”, puesto que la potencial distorsión comercial de la “contribución financiera” puede identificarse determinando si el receptor ha obtenido una “contribución financiera” en términos más favorables que los que disponía el receptor en el mercado.”

Justamente, el beneficio es la fuente de la disparidad en el mercado, que no la ayuda estatal. Lo que se está diciendo es que de la comparación en el mercado surge, del beneficio conseguido por el receptor, una situación de ventaja respecto a la competencia, que no tiene otra causa que la ayuda estatal. El beneficio recibido mejora la posición del receptor en el mercado, comparado con referencia a lo que resultaría de no habersele conferido. Y es la contribución financiera, lo que origina el potencial efecto adverso del beneficio. En otras palabras, la ayuda estatal siempre, por definición, crea una situación de ventaja para el receptor respecto de la situación previa a su otorgamiento. Lo que hay que examinar es si el beneficio concedido tiene un efecto lesivo en la creación de ventaja competitiva o no, estando, por ejemplo, justificado por razones no estrictamente comerciales, v.g. medio ambiente, salud, vida, desarrollo de

12. *Canada-Measures affecting the export of civilian aircraft*, WT/DS70/AB/R, 2-8-1999.

CAPÍTULO III

regiones postergadas o, directamente, porque el beneficio no resulta gravemente perjudicial para los intereses comerciales de otros Estado u otros mercados, evitando perjuicios materiales a la producción local.

La subvención no puede definirse por uno de sus elementos. Es como si se pretende incorporar el concepto de sacrificio o desventaja en la definición de tributo. Es uno de sus elementos, pero sin que, en ningún momento, se piense que pueda desplazar el propio núcleo de la definición. Lo que parece evidente es que no hay ayuda pública sin coste, sea o no económico o financiero.

En el mismo caso se recurre al artículo 14 SCM para apoyar la prioridad que asume el beneficio, afirmándose que en esta disposición:

“la referencia al “beneficio al receptor”...también implica que la palabra utilizada en el artículo 1. 1. concierne “al beneficio del receptor” y no al “coste del gobierno”.

Cabe recordar que el artículo 14 se refiere a las medidas compensatorias a adoptar en caso de violación del artículo VI GATT por lo que puede deducirse que, a ese propósito, el cálculo del beneficio por el receptor no es sino el medio, el instrumento, para asegurar que no hay perjuicio grave o serio de la ayuda estatal concedida respecto a los intereses de otros Estados. Y en esta lectura habría que coincidir con la posición de Canada, que no se admitió, al traer a colación el nexo que existe entre la ayuda estatal lesiva y el perjuicio grave a los intereses de otros Estados o de su industria, del artículo 6 SCM y artículo XVI GATT. En efecto, hay una línea de continuidad que enlaza el perjuicio material o grave a otros con la ayuda pública lesiva, el coste del gobierno. Y a esto se dirige el párrafo I del Anexo IV, descartado por el órgano de la OMC, cuando establece que el dicho perjuicio debe examinarse en función del coste de la ayuda pública concedida.¹³

2.1.c) La especificidad

La especificidad es la condición necesaria de una ayuda pública lesiva, prohibida o impugnada. La ventaja a favor de ciertas empresas, **de jure** o **de facto**, mediante intervenciones de cualquier clase afecta en si

13. P. Clarke-J. Bourgeois-G. N. Horlick, WTO Dispute Settlement Practice relating to Subsidies and Countervailing Measures, p. 353 en The WTO Dispute Settlement System 1995-2003, editores F. Ortino-E-U. Petersmann, The Hague, 2004.

L A A Y U D A E S T A T A L

misma la competencia y el comercio entre los Estados. (artículo 2 SCM).

Una ayuda pública **de jure** existe desde el momento en que hay limitación del acceso a ciertas empresas. Por otra parte, la especificidad no se verifica si hay criterios objetivos que disciplinan la idoneidad para recibir la ayuda pública, y su cuantía, siempre que la idoneidad sea automática y estricta.

Una ayuda pública **de jure** puede, no obstante, calificarse específica **de facto**, atendiendo la concurrencia de algunos factores, tales como, su utilización por un número limitado de empresas o su reparto a favor de ciertas de ellas, la actividad discrecional en la concesión o atribución del beneficio.

El acuerdo SCM somete a su disciplina la ayuda pública estatal, en cualquiera de sus formas o modalidades, que atribuyen una situación de ventaja específica o selectiva al receptor, por ley, reglamento o actividad administrativa.

Una excepción de interés es la que se establece en el artículo 2.2:

“Se entiende que el establecimiento o cambio de tipos de gravamen generalmente aplicables por cualquier nivel de gobierno legitimado para ello, no será considerado una subvención específica para los propósitos de este Acuerdo.”

No es una subvención específica la definición o modificación de los tipos de gravamen de aplicación general, a cualquier nivel de gobierno que ostente la potestad tributaria para hacerlo. (Estado, región, provincia) donde la expresión “general” debe entenderse en su sentido lato, relativa a todos los que tienen el deber de contribuir en base a su condición subjetiva de contribuyente en un ámbito territorial determinado.

Es importante destacar que esta disposición resuelve de buen inicio que las medidas tributarias que no sean obra del Estado, sino de otros niveles de gobierno (regiones o provincias) pueden fijar tipos de gravamen inferiores a los que vigen en el resto del territorio del Estado miembro, sin que por ello pueda impugnárselas como subvención fiscal prohibida, siempre que el poder tributario de quien las dicta sea legítimo conforme a la estructura del respectivo ordenamiento jurídico fundamental.

Una preferencia arbitraria podría exhibirse en la aplicación de tipos de gravamen reducidos en un territorio de aplicación determinado que aunque se extiendan a un dilatado grupo de empresas, no cubran todo el ámbito de la actividad de sector, siempre que su justificación no esté vinculada a la tutela de valores no comerciales.

C A P Í T U L O I I I

La declaración de la especificidad provoca que la ayuda estatal incurra en prohibición (Parte II), sean impugnables por los efectos adversos que produce (Parte III) o amparen medidas compensatorias (Parte V). La ayuda estatal no específica o selectiva excluye su lesividad y la reclamación de otros Estados. (Parte IV), con el propósito de asistencia pública, actualmente en suspenso, del medio ambiente, la investigación y desarrollo, el soporte a las regiones desfavorecidas.

2.2. Las subvenciones prohibidas

Cualquier ayuda pública que sea específica y que está condicionada, de hecho o de derecho, a los resultados de la actividad de exportación, incluidas las que figuran en el Anexo I, es una subvención prohibida. Igualmente, si está condicionada al uso preferente de mercancías locales respecto a los productos importados. (artículo 3 SCM.).

En *Canada-Automotive Industry* se resuelve que la conexión entre la subvención y la exportación es similar sea una conexión **de jure** o **de facto**. Lo único que cambia es la prueba. En la diferencia **de jure** la demostración reposa en la textualidad de la medida, mientras que la diferencia **de facto** debe inferirse de la configuración total de los hechos que conforman y rodean la concesión de la subvención. Así, se hizo efectivo en este caso respecto al mantenimiento de los porcentajes establecidos en la ley aplicables a las empresas beneficiaria, subordinados a las exportaciones que realizaran.¹⁴

En *Canada-Aviación civil* se determina que la prohibición debe entenderse siempre que sea dependiente para su actuación de un resultado de exportación: la relación de dependencia o condicionalidad significa que la ayuda pública debe estar “atada” al resultado de la exportación.

2.2.1. Las subvenciones fiscales prohibidas a la exportación. Anexo I

El artículo 3.1.a) ilustra en modo ejemplificativo las subvenciones prohibidas en el Anexo I. En esta lista resultan enumeradas doce clases de subvenciones a la exportación. Aquellas que interesan a mis fines, son las de carácter fiscal, en particular, las señaladas en las letras e), f), g), h) e i)

14. *Canada. Certain measures affecting the automotive industry. WT/139/8; 142/8; 19-6-2000.*

L A A Y U D A E S T A T A L

- e). Exención, reembolso o diferimiento, total o parcial, de impuestos directos o de cotizaciones previsionales pagadas o debidas por empresas industriales, o comerciales, específicamente, en relación a las exportaciones.

Este supuesto, como se verá, es el que fue objeto de profunda discusión en el seno de la OMC. Hay dos notas a pie de página, 58 y 59, que completan los conceptos y alcance de la prohibición.

La nota 58 propone el significado de algunas definiciones generales que, merecen señalarse.

Se consideran como “impuestos directos”, los impuestos sobre salarios, beneficios, intereses, arrendamientos, canones y cualquier otra forma de rendimientos, e impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.

Los “derechos sobre la importación” son los aranceles, tasas y cualquier carga fiscal no enumerada en esta nota que gravan las importaciones.

Los “impuestos indirectos” son los impuestos sobre las ventas, cifra de negocios, valor añadido, concesiones, actos documentados, transmisiones, impuestos sobre inventarios y elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, impuestos de frontera, y cualquier otro que no sean impuestos directos o sobre la importación.

La nota 59 recoge el reconocimiento de que un diferimiento no supone un subsidio a la exportación si preve la aplicación de tipos de interés apropiados por el aplazamiento.

Los Estados reafirman el principio **at arm's length** en materia de precios de transferencia entre empresas exportadoras y compradores extranjeros bajo su o el mismo control, por lo que, a fines tributarios, los precios a considerar son los que se hubieran practicado entre empresas independientes en el mercado:

“Cualquier Miembro puede llamar la atención a otro que contravenga este principio y que resulte en un ahorro significativo de impuestos directos en las transacciones de exportación”.

En estas circunstancias, los Estados deben tratar de resolver sus diferencias normalmente, recurriendo a los CDI u otros mecanismos internacionales, sin perjuicio de los derechos y obligaciones de los Estados bajo el GATT 1994, incluido el derecho a consulta.

El parágrafo e) no es un límite para que los Estados adopten las medidas para evitar la doble imposición de la renta de fuente extranjera obtenida por sus empresas o de empresas de otros Estados.

C A P Í T U L O I I I

- f). Deducciones especiales directamente conectadas a la exportación o a los resultados obtenidos en las exportaciones, añadidas a aquellas concedidas con referencia a la producción destinada al consumo interno, en el cálculo de la base imponible para los impuestos directos.
- g). Exención o reembolso, por lo que respecta a la producción y la distribución de los productos exportados, de impuestos indirectos que superen aquellos recaudados sobre la producción y la distribución de productos similares vendidos para el consumo interno.
- h). Exención, reembolso o diferimiento de impuestos indirectos a cascada recaudados en etapas anteriores sobre bienes o servicios utilizados para la producción de las mercancías exportadas, que superen las medidas de exención, reembolso o diferimiento de impuestos indirectos análogos a cascada recaudados sobre etapas anteriores sobre bienes y servicios usados para la producción de productos similares vendidos para el consumo interno; dejando en claro, no obstante, que la exención, o el diferimiento de los impuestos indirectos a cascada recaudados en las etapas anteriores puede acordarse para los productos exportados aunque no lo sean para los productos similares vendidos para el consumo interno, siempre que tales impuestos indirectos a cascada recaudados en las etapas anteriores graven los insumos que se consumen en la producción del producto exportado teniendo en cuenta la merma normal. Cuando procede debe interpretarse de conformidad a las directrices sobre el consumo de factores productivos durante el proceso productivo contenidas en el Anexo II.
- i). Reembolso de los impuestos sobre la importación (**drawback**) en medida superior a los que soportaron los insumos importados consumidos en la producción del producto exportado, teniendo en cuenta la merma normal.

2.3. Las subvenciones susceptibles de acciones legales

Las subvenciones susceptibles de acciones legales por parte del Estado afectado comprende cualquier ayuda pública que pueda producir efectos adversos sobre sus intereses, como por ejemplo, daño a la industria nacional; anulación o empeoramiento de las ventajas derivadas a

L A A Y U D A E S T A T A L

favor de otros Estados del GATT 1994; perjuicio grave a los intereses de otro Estado. (artículo 5 SCM).

El contenido del artículo introduce y expande el uso o empleo de la ayuda estatal como causa de efectos adversos a los intereses de otros Estados. De algún modo, esta es la idea que, posteriormente, desarrolla el principio de competencia fiscal lesiva en una forma más completa. La manipulación del ingreso y gasto público para promover o impulsar la salida comercial o inversora y la entrada comercial o inversora en el propio ámbito territorial.

La ayuda estatal no prohibida puede ser objeto de impugnación cuando provoque efectos adversos, lesivos, a los intereses de otro Estado o susceptible de medidas compensatorias por parte del afectado si se verifica un daño material a la industria local.

Hay tres tipos de efectos adversos a los intereses del otro Estado:

- Daño a la industria local.
- Anulación o deterioro de los beneficios derivados del GATT 1994 a los otros Estados.
- Grave perjuicio, o amenaza, de los intereses de otro Estado. (art. 5 a, b, c) SCM).

El artículo 6 SCM establece los supuestos de perjuicio grave:

- La subvención total *ad valorem* de un producto que supere el 5%. Hay que notar que dicho porcentaje se debe calcular sobre el coste para el gobierno, que no el beneficio del receptor. (Anexo IV).
- Las subvenciones destinadas a cubrir las pérdidas de gestión de una industria.
- Las subvenciones destinadas a cubrir las pérdidas de gestión de una empresa, diferentes de las medidas *una tantum*, que no son periódicas ni recurrentes y se adoptan exclusivamente a la espera de la formulación de soluciones de largo plazo y para evitar graves problemas sociales.
- La condonación directa de las deudas.

La ayuda pública no prohibida, pero reclamable, puede consistir, como es obvio, en beneficios fiscales cuyos efectos adversos o lesivos encajan en los condicionantes del perjuicio grave a los intereses de otro Estado. La subvención fiscal es análoga a cualquier otro recurso público dirigido específicamente a la creación de situaciones de ventaja para el receptor.

CAPÍTULO III

Los efectos de la ayuda pública (art. 6. 3. SCM) indican claramente que se trata de medidas de obstáculo o aliento cuyos resultados permiten desviar o impedir la igualdad de competencia entre productos similares, respecto a la importación en el mercado del Estado asistencial; a la exportación de un producto similar de otro Estado del mercado de un tercer país; a la venta de productos a precios inferiores a sus similares de otro Estado en el mismo mercado o el aumento de la cuota de mercado del Estado asistencial respecto a determinados productos básicos o materias primas.

La ayuda pública impugnabile es un ámbito, aún sin ensayar, de competencia fiscal lesiva.

La medida de gobierno consiste en la concesión de incentivos fiscales destinados a la promoción de ciertas actividades económicas de los particulares.

La ayuda pública no prohibida es pasible de acción legal por sus efectos lesivos, perjudiciales o dañosos respecto a los intereses fiscales y comerciales de otros Estados. Por un lado, porque falsifica la competencia alterando los precios de mercado por mor de la ayuda pública; por otra, porque tiene como presupuesto la elusión de Estado, a través de la subvención fiscal, en la circunvención o rodeo de las obligaciones asumidas en el seno de la OMC.

Los beneficios fiscales pueden ser prohibidos o impugnables. Estos últimos, de mayor alcance, todavía por examinar, aparejan la reducción o anulación del deber de pago del tributo sobre la renta o beneficios que afectan las obligaciones de los beneficiarios en el mercado. La tutela del Estado permite el acceso a los mercados extranjeros o el bloqueo de la entrada en el mercado local en base a los beneficios fiscales de sus empresas.

Los beneficios fiscales, señala, M. S. Giannini, son una de las formas antiguas de incentivos y pueden consistir en la exención de la sujeción a tributos, en la reducción de la cuantía de la deuda tributaria, en aplazamientos y fraccionamientos de pago a condiciones preferenciales de intereses de mora, a la renuncia o reembolso de los tributos debidos.¹⁵

Pero, no solo. Los beneficios fiscales pueden afectar la aplicación del tributo en cualquiera de sus elementos esenciales, sea el hecho imponible, la base imponible, los sujetos pasivos o la cuantificación de la deuda tributaria. Y, por tanto, en su categorización no entran solo los alivios fiscales explícitos, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones;

15. M. S. Giannini, *Diritto Pubblico dell'economia*, Bologna, 1977, p. 228.

L A A Y U D A E S T A T A L

sino, también, referencias relativas a la composición del ingreso gravable o el gasto deducible, métodos de valoración, sistemas de amortización, aplicación de las reglas del conjunto vinculado y precios de transferencia, compensación de pérdidas o formas jurídicas de organización empresarial. sociedades de tenencia de valores extranjeros, centros de coordinación, servicios intragrupos.

Por eso, las subvenciones SCM del artículo 5 tienen un radio de acción más amplio que las del artículo 3, presididas como están por el criterio de efectos adversos o lesivos para los intereses de otros Estados.

2.4. Los beneficios fiscales a la exportación

2.4.1. Domestic International Sales Corporation. DISC

La DISC de los EEUU se configura, a partir de 1971, como una sociedad dedicada prevalentemente a la venta en el exterior de productos americanos, concediéndosele el diferimiento del impuesto sobre el 50 por ciento de los beneficios obtenidos de la exportación, hasta el momento de su imputación a los accionistas. La parte restante se grava en la forma regular que corresponde a cualquier sociedad. El régimen DISC concreta un estímulo fiscal directo a la exportación bajo el aplazamiento o postergación de una renta vinculada al comercio exterior.¹⁶

Las reglas GATT 1947, predecesoras de la OMC, sancionan, de cara a su artículo XVI. 4, la disciplina DISC interpretando la presencia de un subsidio a la exportación consistente en la disminución o reducción fiscal, salvo que la actividad económica generadora de la renta se localice fuera del territorio del país exportador.¹⁷

El Panel de Expertos del GATT concluye, en 1976, que la DISC es un ejemplo de subsidio a la exportación bajo la cobertura del diferimiento del impuesto, significando en la práctica, un préstamo sin interés del Tesoro al contribuyente.¹⁸

Pero, no solo. De acuerdo a la posición de los EEUU, que había sostenido la presencia de beneficios fiscales a la exportación de algunos países de la Unión Europea, Francia, Bélgica, Holanda; el Panel recoge

16. McDaniel-Ault Introduction to U. S. International Taxation, 1989, p. 149.

17. J. Malherbe, Droit Fiscal International, Bruxelles, 1994, p. 719 y sigs.

18. S. N. Frommel, Imposición de filiales, sucursales y subsidiarias, Madrid, 1981, p. 46.

CAPÍTULO III

que esas prácticas también conforman subvenciones prohibidas a la exportación.¹⁹

En Diciembre de 1981 el GATT expresa su interpretación sobre la compleja situación creada en cuya virtud tanto el impugnado como los impugnantes incurrieran en violación del artículo XVI.4.

Primero, los procesos económicos en el extranjero, las ventas realizadas fuera del territorio, no requieren someterse a imposición en el país exportador. Segundo, siendo así no pueden considerarse en vulneración del artículo XVI.4 del GATT como actividad de exportación. De lo que se concluía que, la exención de la renta de fuente extranjera siempre que fuera consecuencia de un proceso económico sustantivo fuera del país, no debía considerarse, en principio, como reprochable. A esto se unía, la exigencia que en el cálculo del importe de la renta exenta se aplicara el principio **at arm's length**. EEUU afirmaba que los países impugnantes eran indulgentes con la fijación de los precios de transferencia en el conjunto vinculado, equivalente a una ventaja fiscal **de facto** a la exportación.²⁰ La gestión contemporizadora de los precios de transferencia facilita la distribución de beneficios desde la sociedad matriz a la filial de exportación para diferir el impuesto en el Estado de residencia.

EEUU que reconocía a regañadientes que el régimen DISC fuera violatorio del GATT reacciona, sin embargo, en una doble dirección. Por un lado, conserva el régimen DISC siempre que no supere diez millones de dólares, aplicando el interés básico del Tesoro al aplazamiento del impuesto. Si antes el préstamo era gratuito, ahora devenga interés. Por otra, orienta el estímulo a la exportación mediante el nuevo régimen de las FSC.

2.4.2. El régimen de las Foreign Sales Corporations. FSC

La FSC, a partir del 1 de enero de 1985, se configura como una sociedad no residente cuyo objeto es la venta de productos americanos fuera de los EE. UU. Es un régimen que permitía que una parte de los ingresos de exportación de las sociedades americanas fueran exentas de impuesto.

19. Los EEUU sostuvieron que si el DISC violaba el artículo XVI. 4 GATT; lo mismo sucedía con las exenciones a la exportación de los reclamantes, Francia, Bélgica y Holanda. La resolución fue el 2-II-1976.

20. D. L. Brumbaugh, Export Tax Benefits and the WTO: Foreign Sales Corporations (FSCs) and the Extraterritorial (ETI) Replacements Provisions, CRS Report for Congress, 25-7-2001

L A A Y U D A E S T A T A L

La FSC es una sociedad que, a diferencia de la DISC, tiene su domicilio y su actividad en el extranjero. En particular, en cualquier otro Estado con el cual los EE. UU. tiene convenio en vigor para evitar la doble imposición siempre que contenga la cláusula expresa de intercambio de información, en países del Caribe que hubieran celebrado acuerdo de intercambio de información o dependencias territoriales de los EE. UU. (v.g. Islas Vírgenes). La sociedad debe residir en lo que se define como *Estado calificado*.

El principal atractivo de la fórmula FSC radica en que una parte de la renta obtenida por exportación está exenta de impuesto en EE.UU., beneficiando su reparto al accionista sin gravamen ulterior. La FSC se diseña como un canal de venta al extranjero de la sociedad residente en los EE.UU., normalmente accionista único o dominante. En verdad, la FSC integra un conjunto vinculado, cuyo producto es suministrado por la sociedad residente en los EE.UU. La FSC funciona como *foreign base company*, en cuanto a su ventas de exportación de bienes adquiridos a la compañía vinculada.

Los requisitos exigidos para la calificación como FSC exponen que no puede contar con más de 25 accionistas ni poseer acciones preferentes. Asimismo, su presencia extranjera está garantizada por su despacho en el país donde lleva la contabilidad y la inclusión de al menos un no residente en el Consejo de Administración.

La renta de la FSC se divide en exenta y no exenta. La renta exenta tiene por contenido la exportación de productos americanos industriales o agrícolas y servicios de ingeniería o arquitectura de proyectos en el extranjero. La renta exenta puede calificarse como renta extranjera desvinculada de actividad empresarial en los EE. UU. La FSC está exenta de impuesto en los EE. UU. sobre el 32% de su beneficio derivado del comercio exterior. (Sec. 921 a) IRC).

La distribución de los dividendos a la sociedad residente, ligada a renta de exportación, supone un crédito fiscal del 100% para su perceptor. La renta FSC puede repatriarse, a su accionista, sin coste fiscal alguno. Por último, la renta FSC relativa al accionista bajo el sistema *Sub-part F de Controlled-Foreign Corporation*, de transparencia fiscal internacional, no es imputable al mismo y, en consecuencia, goza de la imposición diferida como si no se hubiera distribuido.

La renta no exenta se grava como cualquier otro rendimiento sujeto al impuesto y, asimismo, se recorta la deducción del dividendo recibido en cabeza del accionista, puesto que se califica como rendimiento efectivamente vinculado a actividad de empresa en los EE.UU. (Sec. 921, d, 2

C A P Í T U L O I I I

y d, 3, 243 c, 1, b, IRC.). Se trata de renta conseguida por la FSC de la venta de propiedad cuyo uso final se practica en los EE.UU o transacciones financiadas mediante subvención o inversiones públicas. Si el ingreso no se entiende vinculado al comercio exterior carece de exclusión de impuesto.

El régimen funciona, sobre todo, en ambiente de inmunidad fiscal, o mejor aún, de paraíso fiscal, puesto que, como señala la doctrina, su valor disminuye si el Estado de localización no exhibe escasa o nula fiscalidad sobre la sociedad y retención sobre el reparto de dividendo²¹. La FSC son sociedades extranjeras filiales de sociedades americanas, constituidas en paraísos fiscales.

La renta exenta de la FSC, procurada mediante actividades de la exportación, soporta la exigencia de la presencia en el exterior. Esto se materializa en un doble orden de requisitos. Primero, la gestión de la FSC en el extranjero, y, segundo, que los procesos económicos generadores de renta se realicen fuera de los EE.UU.

La gestión en el exterior significa que las reuniones de los administradores y Juntas de accionistas se deben celebrar en el exterior así como la cuenta bancaria principal de la compañía debe abrirse fuera de los EE.UU. Por lo mismo, los pagos a los accionistas y trabajadores deben provenir de cuentas extranjeras.

El régimen de la FSC solo beneficia los rendimientos originados por transacciones celebradas en el extranjero. Por una parte, los contratos deben haber sido solicitados, negociados o concluidos fuera de los EE.UU y por otra, los costes directos de la sociedad extranjera o de sus agentes también deben ser de fuente extranjera. Los procesos económicos atienden a cada operación en particular y significa la participación de la FSC en la realización de los contratos y la absorción de un porcentaje del 50% de los costes directos de la transacción (promoción y publicidad, entrega del bien, transporte, facturación, asunción del riesgo de crédito).

No obstante, también se afirma que las obligaciones fijadas para gozar de la exención pueden ser formales, dado que todos los elementos críticos de la venta a la exportación pueden realizarse en los EE. UU por la matriz, mediante un contrato de agencia.²²

21. J. Isenbergh, *International Taxation*, III, 1997, 49. 6: R. Doernberg, *International Taxation*, Minnesota, 1997, p. 344.

22. McDaniel-Ault, op. cit., p. 156, añadiendo que estos requisitos formales de la FSC son de dudosa defensa ante las exigencias de la OMC, como efectivamente ha ocurrido.

L A A Y U D A E S T A T A L

El núcleo del régimen de la FSC consiste en la imputación de beneficios derivados de la exportación como-si fueran, de fuente extranjera. La parte de la renta exenta de la FSC se sitúa en el 30% de la renta íntegra de exportación. Esta incluye los ingresos íntegros de la venta, de la permuta o de la puesta a disposición de los “bienes de exportación” y los que derivan del arrendamiento de dichos bienes o las prestaciones de servicios a ellos vinculados. La **export property** es la categoría de bienes producidos o extraídos en los EE. UU para su venta o arrendamiento en el exterior. Se trata de bienes producidos por personas distintas de la FSC y cuyo valor de mercado en menos del 50% debe asignarse a las importaciones. Las rentas de ahorro e inversión financiera –dividendos, intereses, canones– no integran la renta íntegra de comercio exterior. La cuantía de la renta exenta de comercio exterior puede determinarse a través de distintos métodos. La aplicación del valor normal de mercado, **at arm’s length**, en la operación entre la sociedad matriz y la FSC establece la renta sujeta a impuesto, en la idea que queda exenta el 30% de la renta de comercio exterior. Pero, puede optarse por la aplicación de reglas administrativas de precio de transferencia que, a la postre, resultan más generosas que el criterio de valor normal de mercado.

Una de estas reglas administrativas supone que el 23% del rendimiento sujeto combinado realizado por la FSC y la sociedad matriz se considere derivado de la FSC. En otros términos, se atribuye el beneficio presunto entre la matriz (77%) y la FSC. Adicionalmente, puede elegirse otra regla administrativa de precio de transferencia consistente en el 1, 83% del ingreso íntegro generado por la operación de la FSC. En ambos casos, el 70% del rendimiento de la transacción estará exento de impuesto.²³

Además, si la renta de exportación se repatria a los EE. UU la sociedad matriz puede deducir hasta el 100% de los dividendos remitidos por la FSC.

2.4.2.1. El artículo 1.1 (a) del Acuerdo SCM

En *US-Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*²⁴ el Órgano de Apelación de la OMC interpreta el artículo 1.1 a) del Acuerdo SCM:

23. N. Melot, *Territorialité et Mondialité de L’Impôt*, París, 2004. p. 569: “En suma, tal régimen conduce generalmente a la exención de impuestos en los EE. UU entre el 15% y el 30% de los beneficios de la exportación de una sociedad americana beneficiada a través de una filial extranjera del régimen de las FSC. Estos rendimientos no son gravados en el extranjero dado que están constituidas en un paraíso fiscal.”

24. *WT/DS108/AB/R OA*, 20-3-2000.

CAPÍTULO III

“Desde nuestro punto de vista, la “renuncia” a ingresos “de otra forma debidos”, implica que se recaudaron menos ingresos, respecto a los que podrían haber sido en una situación diferente, o, esto, es” de otra forma debidos”. Además, la palabra “renuncia” sugiere que el gobierno abandona su derecho a la recaudación que “de otra forma” hubiera podido recaudar... El término “de otra forma debidos” implica una cierta clase de comparación entre los ingresos debidos bajo la medida impugnada y los ingresos que se hubieran debido en alguna otra situación... Las bases de la comparación deben ser las normas tributarias aplicadas por el Miembro en cuestión.”

Cada Estado puede elegir en su ámbito de poder de imposición las categorías de renta que desea, así como es libre para no hacerlo; pero, siempre que se cumplan las obligaciones de la OMC. La renuncia al tributo de otra forma debido se puede verificar toda vez que de no haber sido por la, exención el tributo hubiera sido obligado en su cumplimiento de acuerdo a las normas tributarias ordinariamente aplicables. Es decir, si no fuera por la exención las FSC hubieran sido gravadas por los beneficios de fuente extranjera obtenidos, de conformidad al criterio de renta mundial adoptado por los EE.UU.

El recurso al **but for test** aspira a responder si el rendimiento obtenido hubiera sido sometido a gravámen en ausencia del beneficio fiscal concedido. El criterio exige el análisis de los principios generales que gobiernan el sistema tributario en cuestión para determinar si el beneficio fiscal es una excepción de un principio general previo, permitiendo establecer la ayuda estatal prohibida en las situaciones en que el dicho principio general hubiera convertido a la renta en gravada, o, de otra forma debida si no fuera por el beneficio fiscal otorgado.²⁵

No puede ignorarse una cierta vecindad entre el **but for test**, al que se apela con reservas, y el método de aproximación al derecho positivo, país por país y tributo por tributo, para deducir la coherencia de la quiebra de la generalidad con algunos de los criterios (jurídicos) que informan a todo conjunto normativo que se toma en análisis.

Los hechos dignos de exclusión no tienen nada de excepcional siempre que aparezcan correctamente fundados en la aplicación legal y justificados en base a los valores o principios (jurídicos) informadores del tributo en exámen.²⁶

25. En Transatlantic Economic Disputes. The EU, the US, and the WTO, editores E-U Petersmann-M. A. Pollack, Oxford, 2005; R. E. Hudec, Industrial Subsidies: Tax Treatment of “Foreign Sales Corporations”, p. 187.

26. T. Rosembuj, Derecho Fiscal Internacional, cit. p. 277.

L A A Y U D A E S T A T A L

El órgano de apelación concluye:

“EE. UU es libre de mantener un sistema fiscal basado en la renta mundial, o un sistema fiscal territorial o cualquier otro que le convenga. Este no es el problema de la OMC. Lo que no es libre de hacer es establecer un régimen de imposición directa, dictar una exención de los impuestos directos específicamente vinculados a las exportaciones y entonces sostener que está legitimado para ofrecer tal subsidio a la exportación porque es necesario para eliminar una desventaja a los exportadores creado por el propio sistema fiscal de los EE.UU.” Y, se añade:

“Desde nuestra perspectiva, no es diferente aplicar un Impuesto sobre Sociedades a las empresas del 75% y entonces sostener que es necesario un tipo de gravamen especial del 25% para los exportadores porque tal es el tipo de gravamen ordinariamente aplicado por los otros Estados”.

La ayuda estatal prohibida no puede justificarse en cuanto se confronta con los principios tributarios inspiradores del sistema jurídico, convirtiendo el beneficio fiscal en un privilegio para alentar fines o propósitos que incurren en competencia comercial ilícita y, a la par, en competencia fiscal lesiva. Hay una ruptura de la **ratio** propia del hecho excluible, sin que aparezca, en sustitución, ninguna otra motivación que la ayuda para exportar a modo de paréntesis en la aplicación de la norma tributaria general.

La circunvención o rodeo de las reglas de comercio internacional se produce mediante la renta exenta de exportación. Es una vía de estímulo específico a los residentes mediante medidas con finalidad fiscal exclusiva que no atiende a la generalidad de la renta de fuente extranjera, sino de cierta parte de la misma. Podría arguirse que la promoción de las exportaciones legitima la extrafiscalidad del beneficio fiscal concedido; pero esto no es verosímil puesto que la FSC, filial **offshore** de una sociedad matriz residente, acusa la crítica referida a su real existencia jurídica como empresa. En efecto pese a los requisitos de presencia extranjera conviene recalcar que la FSC es un tipo aparente de sociedad domiciliada en paraísos fiscales cuyo control, dirección efectiva, actividad económica se predetermina desde la sede matriz del conjunto vinculado, una compañía intrínsecamente inexistente. Dos tercios de las FSC estaban en las Islas Vírgenes y las restantes en Barbados o Guam.²⁷

27. R. H. C. Luja, *Assesment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, 2003, Antwerp, p. 154.

2.4.2.1.1. El gasto fiscal prohibido

La posición de la OMC en el caso **FSC** impulsa el debate jurídico sobre el alcance del gasto fiscal, ayuda pública, al particular en la circunstancia que pueda ser idóneo para provocar distorsiones transfronterizas, perjudicando la igualdad de competencia o siendo consecuencia de una actividad pública de competencia fiscal lesiva para otro Estado.

Cada país configura su sistema tributario en el modo que califica como el más adecuado en cuanto a sus fundamentos jurídicos, inspirado en su interés fiscal. Los límites internacionales de cada país giran en torno a la corrección en la selección y actuación de los principios tributarios que le guían. Básicamente, evitando perturbaciones a los otros sistemas tributarios o previniendo por medio de su potestad tributaria que le afectan las perturbaciones de otros en su propio interés fiscal.

La ayuda pública de naturaleza fiscal se materializa en los incentivos fiscales dedicados a promover actividades económicas, sociales, culturales, que el Estado entiende dignas de tutela por lo que resultan excluidas del deber de contribuir al gasto público.

Los beneficios fiscales no están dirigidos a satisfacer el interés fiscal ni revelan aptitud de contribuir al gasto público. Los beneficios fiscales son gasto público, que no de deber de contribución al gasto público.²⁸ Un gasto público *ciego*.

De modo que los beneficios fiscales concedidos por cada sistema tributario responden, en general, a objetivos de aplicación de recursos antes que al deber de contribuir al gasto público. La legitimidad del beneficio fiscal supone que su fundación y actuación no responde sino a principios de asignación del gasto público que, en ningún caso, puede ofender la legitimidad del sistema tributario aplicable. En otros términos, que no puede configurarse como invasor del ámbito de eficacia de cualquier otro sistema tributario estatal. Este es el punto delicado del gasto público promocional: su eventual conflicto con el principio general de corrección.

La competencia fiscal lesiva pone de manifiesto la existencia de países que no respetan valores y principios generales de corrección internacional. La elusión o evasión de Estado suponen un comportamiento inamistoso u hostil, atacando el derecho a la recaudación de otros Esta-

28. S. S. Surrey-P. R. Mc Daniel, *Tax Expenditures*, Cambridge, 1985: "Estas normas se denominan gastos fiscales, indicando que tales disposiciones necesitan analizarse y evaluarse como programas de gasto público en vez de normas tributarias."

L A A Y U D A E S T A T A L

dos o más aún dedicados a sustraerle capacidad económica de sus residentes.

El beneficio fiscal que crea sistemas de elusión, evasión (o acuerdo) para capturar la localización de empresas o inversiones por finalidad exclusiva o prevalente afecta el interés fiscal del otro Estado; pero, si esto se proyecta como estímulo prohibido sobre los agentes económicos implica una perturbación en la competencia comercial, creando una distorsión que tiene por fuente única el beneficio fiscal (prohibido).

El contraste que presupone la competencia fiscal lesiva entre Estados no puede sino reconducirse en términos de corrección:

“En otros términos, la unitariedad de la función fiscal impone una consideración unitaria de los sistemas tributarios en sus relaciones recíprocas, si bien con resultados fuertemente condicionados en concreto por la relevancia económica y política de los intereses en juego”.²⁹

No es que cada Estado no pueda, en base a sus criterios, elegir los modos de aventajar a aquellas posiciones de sus contribuyentes que entiende dignas de tutela fiscal; pero, al hacerlo no puede exportar el beneficio fiscal sobre otros mercados en otros países, so riesgo de falsificación de la igualdad de competencia. Una lectura del caso FSC en base a comportamiento fiscal lesivo puede contribuir a interpretar que lo prohibido no es el beneficio fiscal, sino, el beneficio fiscal que se prohíbe por su correlación con la competencia comercial lesiva.

La competencia comercial lesiva, desde la exportación o en contra de la importación, es la patología de la igualdad de condiciones de competición en el mercado global.

Y comparte con el principio general de competencia fiscal lesiva un fundamento parecido: el Estado no puede emplear, por adhesión al valor de corrección, su potestad o supremacía legal o administrativa creando perjuicio directo o indirecto a otro Estado en sus intereses propios o los de las personas o bienes a él vinculados, sea por circunvención o fraude de ley o mediante intencionalidad o abuso de derecho.

El régimen FSC y los cambios posteriores fueron juzgados prohibidos por la OMC porque las ventajas fiscales acordadas implicaban una subvención ilegal a la exportación o, en mi opinión, elusión fiscal de

29. A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 188; T. Rosembuj, *Intercambio Internacional de Información tributaria*, Barcelona, 2004, 75.

C A P Í T U L O I I I

Estado. En suma, un rodeo que no impide interpretar que se trata de una disciplina jurídica implementada mediante la exención de los impuestos directos sobre una parte de las rentas con la pretensión de favorecimiento de la exportación.

**2.4.3. La exclusión de la renta extraterritorial. El régimen ETI
(FSC Repeal and extraterritorial income exclusión Act 2000)**

El régimen de la FSC, a raíz de los pronunciamientos de la OMC, fue revocado el 15 de noviembre de 2000, y en su reemplazo se establece la exclusión de la renta extraterritorial (ETI). El sistema permite a los exportadores la exclusión de su base imponible total de una parte de la renta extraterritorial vinculada a la exportación.

La renta excluida se define como renta calificada derivada del comercio exterior. La reducción de renta gravada por transacción puede oscilar entre el 0 y el 30% de la renta que resulta de la venta o arrendamiento; el 1.2% de los ingresos íntegros de comercio exterior o el 15% de la renta de comercio exterior por operación realizada. De modo que la renta no sujeta puede determinarse mediante tres procedimientos diferentes: renta derivada de la venta o arrendamiento en el exterior; ingresos íntegros de comercio exterior y renta derivada del comercio exterior.

Los métodos se aplican para reducir la renta sometida a impuesto y la renta calificada de comercio exterior es una exclusión de la renta íntegra obtenida.

-Renta de la venta y arrendamiento en el exterior

La no sujeción del 30% de la renta originada en venta o arrendamiento en el extranjero incluye dos categorías de transacciones. Por un lado, el importe de la renta exterior atribuible a las actividades que conforman procesos económicos en el extranjero. Por otro, el alquiler o arrendamiento de propiedad calificada para el comercio exterior para su empleo fuera de los EEUU. o la disposición del interés residual en la propiedad arrendada. el requisito del procedimiento económico en el exterior se satisface toda vez que el contribuyente participe en el exterior en el pedido, negociación o celebración del contrato relativo a la transacción incurriendo en costes específicos para su concreción: publicidad, promoción de ventas; el proceso de la orden de los clientes y la entrega; el transporte fuera de los EEUU; la factura final o el recibo de pago y la asunción del

L A A Y U D A E S T A T A L

riesgo de crédito. Este requisito comporta que los ingresos íntegros de cada transacción se cualifican como ingresos íntegros de comercio exterior.

-Ingresos íntegros de comercio exterior

El método consiente la exclusión del 1.2% de los ingresos íntegros de exportación, siempre que su cuantía no exceda el 30% de la renta de exportación. Los ingresos íntegros son el resultado de operaciones sobre propiedades calificadas destinadas al comercio exterior: la venta, arrendamiento, permuta de bienes de exportación para su utilización en el extranjero, incluyendo los ingresos por servicios vinculados a la transacción, servicios de ingeniería o arquitectura, servicios de gestión en el curso de la actividad ordinaria de la empresa.

Los bienes de exportación son los que se fabrican, cultivan o extraen en o fuera de los EE.UU. En este último caso, su titular debe ser una sociedad americana o extranjera asimilada.

Finalmente, menos del 50% del valor normal de mercado puede atribuirse a bienes o trabajo de origen extranjero. El origen de los bienes debe ser prevalentemente americano.

-Rentas de comercio exterior

A través de esta opción puede obtenerse una exclusión de rendimientos, por cada transacción, del 15% de las rentas de exportación. Estas son las que se atribuyen a los ingresos íntegros derivados de comercio exterior, o sea, de procesos económicos realizados fuera de los EE.UU. En particular, el contribuyente puede calcular su beneficio mediante procedimientos de determinación simplificados de ciertos costes, en cuya virtud no toma en cuenta algunos costes indirectos, tales como, los gastos administrativos, para fijar su renta de comercio exterior.

La valoración general del régimen ETI fue que se trataba de una réplica de los beneficios anteriores ya sancionados derivados del modelo FSC. Aún más: el resultado del nuevo régimen, se estima, que ofrece un beneficio fiscal más amplio que el preexistente de la FSC.³⁰

30. Ch. H. Gustafson-R. J. Peroni-R. Crawford Pugh, *Taxation of International Transactions*, St. Paul, Minnesota, 2001, p. 855.

CAPÍTULO III

La Unión Europea impugnó el régimen ETI, a la luz del artículo 21.5 del **Dispute Settlement Understatement**, sosteniendo la continuada incompatibilidad con el Acuerdo SCM.³¹

2.4.3.1. El Panel 21.5.

Los EEUU sostienen que la renta ETI es, valga la redundancia, extra-territorial. puesto que está excluida de la definición general de renta íntegra ofrecida en el **Internal Revenue Code**, Sec. 61: renta íntegra significa toda la renta cualquiera que sea la fuente de la que derive. La exclusión de la renta íntegra de la renta de exportación supone que no puede gravarse en los EEUU, puesto que tiene su origen fuera y está más allá de su alcance jurisdiccional. No puede interpretarse que dicha renta de comercio exterior sea **“otherwise due”** y, por tanto, susceptible de calificarse como subvención. La exclusión de la definición de renta íntegra gravable significa que no hubo una renuncia a la recaudación tributaria de otra manera debida

El Panel cuestiona el ámbito de la exclusión de renta de comercio exterior en su carácter de nuevo principio general del sistema tributario aplicable en cualquier caso a toda la renta de origen extranjero basada en la venta de bienes fuera de los EEUU. En otras palabras, no aprecia un cambio sustantivo de la disposición 61 del IRC, de renta mundial.

Y ello porque el régimen ETI beneficia en particular a ciertos contribuyentes, que producen ciertos bienes, bajo específicas condiciones. Antes que la adopción de un nuevo principio general parece connotarse el desarrollo de excepciones al principio general de la renta íntegra mundial precedente. Por lo tanto, estas excepciones no alteran el criterio de que el régimen ETI, como el anterior de las FSC es un modo de subsidio prohibido ex art. 1. 1. a) (1) (ii) del SCM: ingreso tributario que, en ausencia del régimen de favor, hubiera sido de otra manera debido.³²

El Panel, asimismo, constata que se trata de un beneficio fiscal vinculado a la exportación. El régimen ETI no habilita para la propiedad vendida para su empleo en el interior de los EEUU, sino para su venta en el

31. *United States-Tax Treatment of “Foreign Sales Corporations” (Recourse to article 21. 5. DSU by the European Communities). WT/DS108/RW adopted as modified by WT/DS108/AB/RW, 29-I-2002.*)

32. R. E. Hudec, *Industrial Subsidies: Tax Treatment of “Foreign Sales Corporations”* en *Transatlantic Economic Disputes*, ed. E-U. Petersmann-M. A. Pollak, Oxford, 2005, p. 176.

L A A Y U D A E S T A T A L

exterior. La afirmación del Panel dilata el concepto de ayuda a la exportación, entendiendo como tal no solo la que depende de la exportación, sino, cualquier forma de asistencia o ayuda pública al proceso económico de un residente en el extranjero.

2.4.3.2. *El Organo de Apelación*

El OA recupera un criterio ya utilizado en cuanto al régimen FSC. Se trata de hallar un punto de referencia normativo que permita la comparación entre la renta gravada y la renta que hubiera debido gravarse “de otra manera”. No es un cuestionamiento a la potestad tributaria del Estado, sino un modo de establecer la coherencia entre los principios de imposición elegidos y su aplicación a las medidas impugnadas. Hay principios y excepciones y es necesario evaluar los criterios utilizados para su configuración. Esto se puede conseguir mediante la comparación del tratamiento fiscal entre renta legítimamente comparable a fin de concluir si la medida supone la exclusión de renta que sería de otra manera debida.

El OA ratifica que el *normative benchmark* es el IRC Sec. 61. De la comparación resulta que el régimen ETI entra en colisión con otra renta de fuente extranjera sometida a la disposición de la renta mundial. Este es el punto de referencia, el parámetro de comparación que no aparece modificado en el sistema tributario y del cual es una excepción el régimen ETI. En especial, se afirma la capacidad de opción que se reserva al contribuyente, lo cual supondría que el criterio general de la renta mundial sería aplicable si el contribuyente no optara por la exclusión de la renta de exportación. Si no fuera por el ETI no sería predicable ninguna excepción en el tratamiento de la renta extranjera respecto al principio general de la renta mundial.

“En nuestra opinión, la exclusión definitiva del impuesto de (la renta ETI), comparada con la imposición de otra renta de fuente extranjera, y en paralelo al derecho de elección de los contribuyentes para el empleo de las reglas de imposición más favorables para ellos, significa que la medida ETI, implica que los EEUU renuncian o no proceden a la recaudación sobre (la renta ETI) que de otra manera es debida”.³³

El OA ratifica, además, que la exigencia de utilizar fuera de los EEUU la propiedad producida dentro demuestra la dependencia del

33. *Apellate Body Report, United States-Tax Treatment of “Foreign Sales Corporations”, WT/DS108/AB/RW, 29-I—2002.*

CAPÍTULO III

beneficio fiscal de la actividad exportadora, con independencia que el subsidio concedido a la propiedad producida fuera de los EEUU esté vinculada a la exportación.

El punto e) del Anexo I. Lista Ilustrativa de Subvenciones a la Exportación del Acuerdo SCM señala como tales: exención, reembolso o diferimiento, total o parcial, de impuestos directos o de cotizaciones previsionales, pagadas o debidas por empresas industriales o comerciales, específicamente con relación a las exportaciones. La quinta frase de la nota 59 de pie de página vinculado a este apartado enuncia que están permitidas las medidas adoptadas por los Estados con vistas a evitar la doble imposición de las rentas de fuente extranjera de sus empresas o de empresas de otros Estados.

El OA reconoce que un subsidio prohibido a la exportación podría justificarse si su adopción responde, realmente, a la finalidad de evitar la doble imposición de la renta de fuente extranjera. Pero, no es este el caso. El OA afirma que no es discernible que el propósito del régimen ETI fuera el de evitar la doble imposición. La renta de fuente extranjera exige: la generación de la renta por actividades de un contribuyente no residente en un Estado extranjero con el que tiene conexión o vínculo suficiente para que su renta pueda ser susceptible de gravamen en tal Estado. O en otros términos, un beneficio fiscal puede defenderse como medio para evitar la doble imposición siempre que se refiera a una renta de fuente extranjera resultado de una actividad en el exterior y que es idónea para ser gravada por el Estado extranjero donde se verifica. De no producirse estos elementos es difícil aceptar que en evitación de un doble imposición inexistente se acepte la subvención fiscal a la exportación por renta que no se obtiene mediante actividades o procesos susceptibles de gravamen en el Estado extranjero. El OA descarta que el régimen ETI pueda, en su conjunto, ampararse en la 5ª frase de la nota 59 de pie de página del Acuerdo SCM.³⁴

2.5. La ayuda estatal y la competencia fiscal

El beneficio fiscal específico pertenece a la categoría general de los hechos excluibles del impuesto, con el propósito de configurar un trato de favor en cabeza de ciertos sectores de la actividad económica.

34. D. Luff, *Le Droit de L'Organisation Mondiale du Commerce*, Bruxelles, 2004, p. 477.

L A A Y U D A E S T A T A L

La ayuda estatal, precisamente, es la fuente del privilegio o de la preferencia que, a su turno, causa la distorsión en la competencia comercial, en el intercambio entre los Estados. La distorsión, si deliberada y querida, es la consecuencia de la nula o mínima imposición, con sacrificio de los recursos tributarios públicos. El privilegio o la preferencia fiscal en conexión con la distorsión en la competencia señala la perturbación potencial o efectiva de las condiciones ordinarias de competencia comercial y, simultáneamente, encauza la competencia fiscal lesiva.³⁵

Hay, no obstante, necesidad de establecer la distinción entre la ayuda estatal lesiva y la que no lo es. Así podrían justificarse de cara al sistema OMC la transferencia de recursos a la satisfacción de bienes públicos globales –salud, vida, medio ambiente– o la lucha contra la pobreza y la promoción o tutela del desarrollo local o regional. Los beneficios fiscales destinados a sufragio de los valores no comerciales forman parte de la decisión política autónoma del Estado, renunciando, en el caso, a su interés fiscal para fomentar a las personas o territorios de su conveniencia.

La función pública promocional o prestacional no podría calificarse como ayuda lesiva. El Estado renuncia a su interés fiscal con el propósito determinado de estimular su crecimiento económico y el bienestar social. Es una dirección conforme al orden público económico consistente en la subordinación de la riqueza al interés general.

La ayuda estatal puede incurrir en competencia fiscal lesiva en el momento en que la transferencia de recursos, sin contraprestación, sirve de plataforma a sus beneficiarios para la competencia en los mercados extranjeros o en el mercado local limitando a los extranjeros. O, mejor dicho, sirve para la competencia que sin la ayuda pública no sería factible para los intereses particulares. La ayuda estatal falsea la competencia y afecta los intercambios económicos.

Alguna doctrina entiende que la competencia fiscal lesiva afecta al Tesoro de los Estados, mientras que las medidas fiscales que constituyen ayuda estatal afectan la actividad económica en su posición competitiva en el mercado. Solo incidentalmente, la una o las otras podrían afectar la

35. R. E. Hudec., cit. p. 191 discurre en la diferencia entre daños incidentales o deliberados de las medidas fiscales de exención, aunque concluye que la inocencia del beneficio fiscal se pierde a lo largo de su existencia por los intereses adquiridos por los beneficiarios. El comentario es útil por el adjetivo: deliberada lesividad o lesividad incidental. La competencia fiscal lesiva nunca es incidental.

CAPÍTULO III

recaudación fiscal de los otros Estados o producir distorsión en la libre competencia en el mercado.³⁶

En verdad, los beneficios fiscales que están dirigidos a la empresa en el mercado, con carácter específico y selectivo siempre suponen una distorsión en la competencia, salvo excepciones legítimas antes aludidas. Pero, aún más si estos pretenden el incentivo a la internacionalización. La exportación del beneficio fiscal al exterior, en impuestos directos de referencia, es una forma de distorsión en la igualdad competitiva.

Uno de los extremos desprendidos de la resolución del régimen ETI exhibe, además, la conexión sustantiva entre la ayuda estatal prohibida y el beneficiario aun cuando no haya inmediatez con la exportación del bien o servicio. Así, el fomento a la exportación puede producirse mediante el beneficio fiscal a la actividad económica del residente realizada fuera de su propio territorio. No es un incentivo a la exportación ahora; sino, para la posterior exportación.

“El panel estuvo de acuerdo con la perspectiva de la C. E. que un subsidio puede estar vinculado a la exportación aunque se obtenga en otras situaciones que no requieren exportación”.³⁷

La interpretación confirma que la renuncia o abandono del impuesto de otra manera debido no confina con la sola exportación; sino, en general, con cualquier tipo de ventaja patrimonial a la industria local que le permita superar su mercado y llegar a otros, hecho que no se produciría si no fuera por el beneficio fiscal otorgado. La competencia fiscal lesiva y la ayuda estatal prohibida coinciden en el mismo reproche: la falsificación de la competencia mediante el sacrificio del interés fiscal y la reducción de los costes del perceptor en el escenario internacional.

2.5.1. Los efectos adversos

La ayuda fiscal prohibida es la que produce o puede producir efectos adversos en los intereses fiscales de otro Estado o su industria local. (art. 5 SCM). La distorsión a la competencia puede reflejarse en dos aspectos simétricos. Por una parte, la facilitación del beneficio fiscal para su emigración a otros territorios a determinadas actividades económicas o, por

36. Vanistendael F., Janus with two faces or the many faces of tax competition, reprografiado Abril 2001.

37. R. H. C. Luja, op. cit. p. 159.

L A A Y U D A E S T A T A L

otra, la facilitación del beneficio fiscal para la inmigración de ahorro e inversión al propio territorio. En ambas situaciones puede causarse un efecto adverso al interés fiscal propio de otro Estado. Bien es cierto que el Acuerdo SCM recluye su eficacia en la ayuda fiscal vinculada a la exportación, entendida en sentido amplio, comprensiva de la deslocalización impulsada por el beneficio tributario de bienes, servicios, capitales hacia otros ámbitos. Pero, no es menos cierto que la ventaja fiscal otorgada para la atracción de ahorro e inversión extranjero puede, bajo determinadas circunstancias, buscar cobijo en los elementos prohibidos del concepto de subvención, particularmente, en la renuncia a los impuestos de otra manera debidos como factor exclusivo o prevalente de la inmigración de ahorro o inversión exterior. La competencia fiscal lesiva, los efectos adversos al interés fiscal de otro Estado, puede derivar de la no imposición dirigida a residentes actuando fuera de su frontera, como a los no residentes, para que se instalen.

2.5.2. La ayuda fiscal a la exportación en la UE y en España.

Los EEUU, en respuesta al procedimiento FSC, solicitó consultas respecto al tratamiento fiscal en algunos Estados europeos a la exportación. El mensaje era que se le reprochaba por la concesión de beneficios fiscales que eran práctica habitual en algunos de los países miembros de la U. E.

En Bélgica hay una exención en el Impuesto de Sociedades por la contratación de gestor de exportación de la empresa.

En Holanda se permite a los exportadores a establecer una “reserva de exportación” para las rentas derivadas de sus ventas en el exterior.

En Grecia se preve una deducción anual a la exportación, calculada como un porcentaje del rendimiento de comercio exterior.

En Irlanda existen las “special trading houses” calificadas para un tipo de gravamen especial respecto a los rendimientos por la venta de los productos fabricados localmente.

En Francia hay una deducción temporal para los gastos de primer establecimiento de las operaciones extranjeras de una empresa doméstica, mediante una cuenta de reserva fiscalmente deducible y una reserva especial igual al 10% de sus créditos por cobrar anuales destinada a cubrir los riesgos de crédito de medio plazo relacionada con las ventas de exportación.

No se menciona España en las reclamaciones, aunque, desde luego, hasta el 2007, se podría. En efecto, el IS ofrecía una deducción de la

CAPÍTULO III

cuota íntegra del impuesto por la realización de actividades de exportación (IS art. 37 derogado a partir de 1-1-2007).

El beneficio fiscal era del 25 % de la inversión en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el exterior; la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, la constitución de filiales directamente vinculadas con la actividad exportadora o la contratación de servicios turísticos en España, con una participación mínima del 25% del capital social. Asimismo, comprendía el 25% del importe en concepto de gastos de propaganda o publicidad, proyección plurianual del lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados, concurrencia a ferias o exposiciones, incluso las celebradas en España con carácter internacional.

La ayuda fiscal a la exportación materializaba los presupuestos reñidos con el Acuerdo SCM. En primer lugar, se trataba de un beneficio específico relacionado con la exportación. En segundo lugar, significaba una ventaja patrimonial para el receptor que de no existir estaría sometida al impuesto. En tercer lugar, lo más relevante, promovía la distorsión lesiva en el intercambio comercial concediendo un subsidio ciego a la actividad de exportación. Cualquiera que sea la posición que se adopte no puede negarse que el impuesto español creaba una ventaja fiscal comparativa a la actividad de exportación que no puede calificarse si no como una subvención prohibida. Incidentalmente, la extensión de la deducción a la filial directamente relacionada con la contratación de servicios turísticos en España podría afectar, además, la obligación de Tratamiento Nacional en el GATS si esto le fuera aplicable.³⁸

En este sentido, vale la pena mencionar la Decisión de la Comisión de la U.E. de 31-10-2000, que sintetiza el beneficio fiscal en cuestión como ayuda fiscal, prohibida, en ventaja de la industria siderúrgica.³⁹

La resolución comunitaria entiende que la deducción a la actividad de exportación es una ayuda estatal, porque exonera a una empresa de un impuesto que de otra modo tendría que soportar (**otherwise due** en el Acuerdo SCM). La deducción coloca a los destinatarios en una situación económica más favorable que otros contribuyentes. (*S. Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Alta Autoridad*, 23-2-1961, 30-59; *Banco Exterior de España contra Ayuntamiento de Valencia*, 15-3-1994, C-387/92).

38. R. H. C. Luja, op. cit. p. 167; R. E. Hudec cit. p. 189.

39. Decisión de la Comisión de 31-10-2000 relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades. Diario Oficial nº L 060 de 1-3-2001 p. 57.

L A A Y U D A E S T A T A L

“...una subvención es específica y, por tanto, debe considerarse ayuda estatal en lugar de medida general, cuando la medida, aunque a primera vista pueda considerarse general en la forma, beneficie en la práctica sólo a un grupo particular de empresas. En el presente caso, en primer lugar, las medidas fiscales de que se trata, apoyan a las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación y excluyen a las empresas que no exportan, así como a los exportadores que llevan a cabo actividades de exportación no incluidas en la disposición e incluso a los exportadores que llevan a cabo en España el tipo de inversiones mencionadas en la disposición... (además) no se han esgrimido razones que justifiquen que las medidas fiscales en cuestión son necesarias para el funcionamiento y la eficacia del sistema impositivo español.” (pto. 20).

El argumento de la UE atiende la discriminación **de facto** que puede provocar la medida aparentemente general, la construcción de una excepción respecto a otros contribuyentes que resultan impedidos de aprovechar el beneficio fiscal concedido; una medida que falsea la competencia y no es indispensable, en principio, para la función y eficacia del sistema tributario.

En conclusión, en el caso concreto, hay acerías que se aventajan de la deducción a la exportación con referencia a otras que no exportan; que exportan pero sin que realicen las inversiones que dan derecho al beneficio fiscal o sobre las acerías no gravables en España. La ayuda estatal a través del beneficio fiscal establece una diferencia selectiva, pese a su diseño formal, que culmina en la creación de ventajas patrimoniales para determinados contribuyentes que no alcanza a otros en situación general similar o análoga.. El régimen por lo tanto, no es de aplicación general y, de hecho, es en sí mismo capaz de dar lugar a la concesión de una ayuda estatal a favor de determinadas empresas.

El principio de imposición obliga a gravar la renta de exportación, si no fuera por la deducción y en su confección ésta, selecciona entre todos los contribuyentes solo a los que pueden aprovecharse en forma específica, dejando fuera a otros que no están en condiciones de hacerlo porque no pueden o no quieren o están fuera de la potestad tributaria del Estado. La crítica a la ayuda estatal implica en su reproche que los efectos que ocasiona no pueden recibirse en el mercado de actuación sin considerarse como un privilegio.

Es cierto que la decisión europea supera el alcance de las soluciones adoptadas en el seno de la OMC. Así se afirma que el razonamiento del Tribunal podría construirse considerando como selectivo cualquier

CAPÍTULO III

beneficio fiscal que está condicionado al cumplimiento de algun requisito, esto es, cualquier tipo de beneficio fiscal.⁴⁰

La respuesta, aun cuando sea elemental, da razón al Tribunal. En efecto, todo y cualquier beneficio fiscal supone especificidad para el beneficiario y renuncia fiscal para el sector público. El punto, no obstante, es si la medida de favor inclina de algún modo o no la igualdad competitiva en el mercado. Un beneficio fiscal que no perturba las condiciones de competencia goza de plena legitimidad. La ayuda fiscal **de jure o de facto** que es idónea para su compatibilización no deja de ser ayuda estatal que, sin embargo, no afecta el mercado. (art. 87, 1, 2 del Tratado de la U. E.). Es el caso de beneficios fiscales a los consumidores por razones sociales o aplicados en oportunidad de catástrofes naturales o ayudas fiscales susceptibles de valoración positiva en los supuestos de: áreas geográficas subdesarrolladas, con alto desempleo o bajo nivel de vida; determinados sectores en razón de crisis para su reestructuración o programas medioambientales, innovación tecnológica, promoción de las Pyme, etcétera.

En el mismo sentido, la competencia fiscal que responde a función promocional, de tutela o de soporte no puede calificarse como lesiva. El Estado renuncia a su interés fiscal con el propósito claro y determinante de conservar la capacidad económica global o eliminar los obstáculos que impiden su expresión en términos de igualdad sustancial de oportunidades.

También hubiera sido susceptible de reproche en el sistema tributario español la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. (IS art. 23 derogado a partir de 2007). El procedimiento permitía deducir de la base imponible del impuesto el importe de las inversiones para la adquisición de participaciones de sociedades no residentes. La deducción se efectuaba directamente sobre la base imponible y las cantidades se debían integrar por partes iguales en los periodos impositivos que concluían en los cuatro años siguientes. No parece difícil admitir que se trataba de una ayuda fiscal consistente en un préstamo sin interés facilitado por el Estado a determinados beneficiarios. La disposición podría interpretarse como un préstamo cuya contraprestación es inferior a la semejante de mercado. Por lo tanto, incurre en contra del artículo 14 del Acuerdo SCM en cuanto mide como ayuda la diferencia

40. F. A. García Prats-S. Ibáñez Mansilla, en el informe sobre España, en M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer, The Hague, 2005, p. 674.

L A A Y U D A E S T A T A L

entre lo que paga el beneficiario por el préstamo del gobierno y lo que hubiera debido pagar por un préstamo comercial similar.⁴¹

En términos históricos es, como en el régimen DISC, un diferimiento de impuesto sobre los beneficios sin un interés apropiado. No es convincente sostener que la relación con la actividad exportadora es débil o inexistente puesto que el mismo legislador individualiza la equivalencia al permitir el ejercicio de la opción al contribuyente respecto a la deducción de la exportación en la cuota, alguno de cuyos supuestos, además, exhiben una perfecta coincidencia (adquisición de participaciones de sociedades no residentes). Por otra parte, que deducción ocurra en la base imponible, que no en la cuota, no impide que se califique el diferimiento del impuesto como beneficio fiscal.

Finalmente, se modifica la bonificación del 99% de la cuota del IS por rentas de exportación procedentes de la actividad cinematográfica o audiovisual, libros o manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios se reinviertan en la adquisición de elementos afectos a la realización de las actividades. (IS art. 34. 1.). Hay dos elementos críticos en la disposición. Primero, el énfasis en la nacionalidad de la actividad exportadora, que le hace susceptible de reproche de cara a la obligación de tratamiento nacional en el sistema OMC. Segundo, la directa atinencia del beneficio fiscal a la exportación.

La ley 35/2006 de 28 de noviembre de 2006 dispuso, entre otras, la eliminación de estas deducciones de la cuota del impuesto, en base a la reducción de los incentivos fiscales selectivos cada vez más en desuso (Exposición de Motivos).

2.5.3. Las ventajas fiscales relativas al comercio

Un punto de reflexión es si el Acuerdo SCM puede aplicarse no solo sobre mercancías, sino también sobre servicios. El interrogante planteado es si el concepto de mercancía, ligado históricamente a la exportación agota la categoría de bienes o se expande como tales a los servicios. Si así fuera, en el ejemplo de los productos culturales, se afirma, quedarían los servicios fuera de la aplicación del Acuerdo SCM, entendido éste como exclusivo de mercancías. Una subvención prohibida podría conservarse con respecto a los servicios –programas de televisión, internet, etc.)⁴²

41. P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. G. Plummer, op. cit. V. I p. 716.

42. F. A. García-Prats-S. Ibáñez Mansilla cit. p. 679.

CAPÍTULO III

No es un argumento menor, No obstante, algun dato abona la expansión del Acuerdo SCM, en principio, sobre los servicios y no solo las mercancías. En efecto, en la resolución del OA sobre el tratamiento fiscal de las FSC, de 14-1-2002, recurso de la U.E. al artículo 21.5 del DSU. se puede verificar que también se analiza el tratamiento de la renta de exportación que resultan de la prestación de servicios de origen nacional (parágrafos 178-180), de donde podría inferirse que la distinción entre subvenciones ligadas al comercio de mercancías o de servicios no es neta ni definitiva. En realidad, la ayuda estatal fiscal puede servir a la distorsión en cualquiera de los ámbitos en que se verifique, sean mercancías o servicios; personas o capital. Esto mismo se deduce de las conclusiones elaboradas por el *Working Party sobre normas GATS*, antes mencionadas,

La creación de ventajas fiscales mediante los impuestos directos sobre personas tiene efecto lesivo sobre la competencia comercial y entre Estados, sea para ayudar a la exportación, en sentido lato, de bienes o servicios, personas (**key personnel**) ahorro o para subsidio de la producción y los productores locales y la atracción de inversión extranjera.

El entramado de la disputa entre los EEUU y la U. E. en el tema F. S.E.-E.T.I. no es sino una muestra de elusión fiscal de Estado. La creación de ventajas fiscales a la exportación y la exención de la renta de exportación, sobre bienes y servicios, con el propósito evidente de asistencia, de ayuda, específica, para los beneficiarios residentes o no residentes sometidos a tratamiento análogo.

Asimismo, en este capítulo puede integrarse el beneficio fiscal para el desplazamiento de personal clave. La empresa transnacional requiere la movilidad de su personal de dirección, de su primer capital humano, para la toma de decisiones, transferencia de tecnología o actividades de investigación y desarrollo. Cabe interrogarse si el beneficio fiscal para la renta del trabajo obtenida en el extranjero concedida por el Estado de residencia de la empresa no exhibe un cierto grado de subvención a la internacionalización de los propios agentes económicos que puede resultar lesivo para el interés fiscal de otros Estados.

El artículo 7. p del TRLIRPF concede exención para los rendimientos derivados de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con la finalidad explícita de hacer más competitivas a las empresas españolas que inviertan en el exterior. Este **favor iuris** ilustra a la perfección la ventaja ofrecida.⁴³

43. Consulta de la Dirección General de Tributos 2572-03 de 30-12-03.. “teniendo en cuenta la finalidad de la norma: favorecer la competitividad de las empresas españolas.”

L A A Y U D A E S T A T A L

La prestación de servicios transnacional que resulta objeto del beneficio fiscal es una ayuda a la inversión de la empresa local que actúa en el exterior, vinculada a su competitividad y, por tanto, susceptible de originar una distorsión en la igualdad de condiciones de competencia respecto a otras empresas que no sean locales en situación comparable y un perjuicio al interés fiscal de otros Estados que no adoptan medidas similares.

Los beneficios fiscales a la exportación o importación de mercancías o servicios, personas o capitales pueden configurarse como ayuda pública prohibida siempre que obstruyan la competencia leal o determinen lesividad al interés fiscal de otros Estados. La lectura del Acuerdo SCM, a partir del caso FSC-ETI ofrece el ejemplo de competencia fiscal lesiva, pero, que no agota la extensión de la ventaja fiscal discriminatoria en sentido amplio.

La ventaja fiscal es un género amplio de incentivo a la empresa, sea como asistencia para su exportación o como atracción del ahorro o inversión extranjero. La fiscalidad es un elemento clave en la decisión transnacional, para invertir o desahorrar, para generar gastos o localizar beneficios.⁴⁴

Los hechos excluibles del impuesto pueden afectar la cuantificación de la deuda tributaria, tanto en la base imponible como en la cuota íntegra o el propio procedimiento de pago. La proliferación de deducciones de la base o de la cuota, la concesión de créditos fiscales; la flexibilidad de las amortizaciones aceleradas o extraordinarias, la extensión de la compensación de pérdidas; el aplazamiento o fraccionamiento del tributo; o las vacaciones fiscales.⁴⁵

Las ventajas fiscales locales ocupan un sitio definido en la correcta competencia comercial y fiscal entre los Estados solo en la medida en que afecten su recaudación fiscal, otros intereses fiscales, o produzcan distorsiones en la competencia.

El sacrificio financiero del Estado es una materia propia, regida por el orden público económico asumido por el respectivo ordenamiento

44. L. Single-J. Kramer, Tax policy and the location of plants and profits, *Journal of accounting literature*, 15, 1996, p. 108 y bibliografía citada; Comunicación de la Comisión de la Unión Europea relativa a la aplicación de normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, p. 9, 5-11-1997.

45. M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer, *WTO and direct taxation*, cit. p. 28... "Los subsidios prohibidos pueden tener la forma de incentivos de impuestos indirectos...o de impuestos sobre la renta relativos a exenciones, deducciones, incluidas amortizaciones aceleradas, tipos reducidos de gravamen o créditos fiscales"; Avi-Yonah, *the WTO, Export subsidies and Tax competition*, en esta obra, p. 115.

CAPÍTULO III

jurídico superior. No es ni podría ser enjuiciable la política de menor ingreso público que cada Estado puede adoptar, porque se compadece con sus principios jurídicos fundamentales y la actuación de las políticas que considere necesarias en cada momento histórico. Cada Estado puede definir su autonomía en términos de renuncia (unilateral) a la recaudación tributaria que le hubiera correspondido y ello no induce a someterle a reconvencción, en la medida que esa renuncia o abandono de su potestad tributaria no erosione otra base de imposición que la suya.

El sacrificio financiero justifica la recriminación cuando es medio de agresión, implícita o explícita, directa o indirecta, **de jure o de facto**, a otros ordenamientos jurídicos distintos, mediante elusión o evasión de Estado, por la asistencia a la exportación de bienes, servicios, personas o capital o para promover la importación de ahorro o inversión a su territorio con finalidad fiscal exclusiva.

Por eso, no es exhaustivo sostener que el coste fiscal del gobierno debe medirse como el importe del ingreso que de otra manera hubiera recaudado.⁴⁶ En rigor, la medida compensatoria, en su caso considera, de algún modo, el perjuicio al otro Estado. No es solo el sacrificio fiscal del Estado que sirve el incentivo; sino, los efectos que el estímulo supone, como desincentivo, al Estado que fue y prueba ser la víctima de la lesión por el comportamiento incorrecto, o, los denominados efectos adversos (Acuerdo SCM arts. 5, 6).

El vínculo entre ayuda estatal lesiva a otro Estado y competencia fiscal lesiva resulta claro. El punto es el límite. No siempre ni en cualquier caso puede inferirse del sistema tributario local que los beneficios fiscales sean perjudiciales hacia el exterior o utilicen el tributo como medio de atracción de capital externo con finalidad fiscal exclusiva.

Los beneficios fiscales, cualesquiera que sea su formulación, como exenciones, bonificaciones, reducciones, deducciones, vacaciones fiscales, interesan en la medida que sean fuente de perjuicio grave a otros Estados.⁴⁷

El Grupo Informal de Expertos propicia que las medidas compensatorias se midan por la cantidad de recaudación que de otra manera se hubiera

46. Informe del *Informal Group of Experts to the Committee on Subsidies and Countervailing Measures*, G/SCM/W415/Rev.1, 4-3-1998, 15-5-1998.

47. R. S. Avi-Yonah, *Treating Tax Issues through trade regimes*, Brooklyn Journal of International Law, 26, p. 1687 relativo a los paraísos fiscales que ofrecen incentivos a la inversión para su exclusiva exportación –ring-fenced–, y que, en relación al Acuerdo SCM, están vinculados a la actividad exportadora.

L A A Y U D A E S T A T A L

producido. Pero, siendo correcto el planteamiento parece insuficiente. Queda por ver, el perjuicio que se desprende del beneficio fiscal prohibido o impugnabile al interés fiscal del otro Estado, que también sufre en su recaudación una erosión o mengua por causa que no le es propia. Un coste a tener en cuenta es la diferencia entre el impuesto exigible y el pagado en razón del beneficio fiscal; el otro coste a considerar es lo que supone como disminución de ingresos para el otro Estado, las personas y bienes relacionadas con él, la actividad aventajada por el Estado concedente o las empresas beneficiarias. La medida del grave perjuicio tendrá que ver con la práctica fiscal lesiva en sentido estricto, que es provocada por el sujeto público que promueve la elusión o evasión de Estado.

La medida compensatoria responde a un acto o conducta ilícita (“**the legal breach as a wrongful act.**”)⁴⁸. La sanción a los EE. UU en el caso FSC-ETI se fija en 4 billones de dólares a favor de la Unión Europea en forma de arancel de un 100% ad valorem sobre importaciones de bienes americanos. El daño ajusta su medida a lo que se interpreta como el valor facial, nominal, de la ayuda fiscal otorgada, antes que en los beneficios conferidos. La decisión es sostenible; pero, omite el otro daño, que es el que corresponde a la pérdida fiscal del Estado o Estados damnificados. La competencia lesiva afecta el interés fiscal de los otros Estados a través de la erosión de su capacidad económica propia.⁴⁹

La ayuda fiscal, entonces, puede calificarse como lesiva desde el momento en que la intervención pública trasciende el ámbito jurídico propio y legítimo, incurriendo en exceso extraterritorial sobre otros ordenamientos jurídicos. Cualquier Estado puede crear legítimas diferencias en su campo de actuación, inclusive mediante la distorsión local, v. g. promoción regional, medio ambiental, empleo; pero, su límite es evitar que con ello o junto a ello se produzca la distorsión en las economías de otras sociedades. La aplicación sugerida de una prueba de distorsión encaja mejor en términos de fiscalidad lesiva que en el del comercio, por la dificultad inherente a la definición de actividad normal o anormal de mercado que se exigiría.⁵⁰

48. *Laudo arbitral en U. S. -Tax Treatment for FSC (Recurso al Arbitraje art. 22. 6. DSU y 4. II Acuerdo SCM 30-8-2002.*

49. M. Monti, *How State Aid affects Tax Competition*, EC Tax review 1999-4.

50. J. H. Jackson, *The World Trading System*, cit. p. 299... “Es cuando la actividad de asistencia del gobierno no solo crea distorsiones en su propia economía, sino también distorsiona significativamente las economías de otras sociedades que el sistema internacional tiene una preocupación legítima.”

CAPÍTULO III

La renuncia o abandono al impuesto de otra forma debido alcanza cualquier técnica de beneficio fiscal, aplicado a los elementos esenciales del tributo, hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, cuota y deuda. Bien es cierto que algunos aspectos ofrecen serias dificultades de implementación. Uno de los ejemplos afecta los métodos de amortización acelerada.

La amortización acelerada implica la renuncia del Estado a su parte en el rendimiento sobre la inversión, facilitando al inversor, lo que en doctrina económica clásica se asimila a un préstamo sin interés, para financiar inversiones posteriores.⁵¹

La amortización acelerada es un diferimiento de impuesto, cuyo coste público se refleja en la ausencia de retribución por el préstamo implícito en su configuración. De nuevo, el problema se fija en la eficacia del beneficio fiscal, en términos de distorsión local o transfronteriza. Obviamente, la legitimidad de la medida está relacionada con la migración externa o, inclusive, con la inmigración de ahorro externo al marco local.

2.5.4. Los precios de transferencia

Los precios de transferencia pueden ser una manifestación de ayuda fiscal prohibida de cara al apartado e) del Anexo I del Acuerdo SCM, configurando un subsidio a la exportación o, también, a la importación de bienes, servicios, capitales. La nota 59 a pie de página del citado párrafo establece que:

“Los Miembros ratifican el principio que los precios de los bienes en las operaciones entre empresas exportadoras y compradores extranjeros vinculados deberán ser, a fines fiscales, los precios que se hubieran fijado entre empresas independientes, actuando **at arm's length**, Cualquier Miembro puede advertir a otro por sus prácticas, administrativas o de distinta naturaleza, que contravengan el principio del valor normal de mercado y que **“resulten en un ahorro significativo de impuestos directos en las operaciones de exportación.”**

51. E. D. Domar, The case for accelerated depreciation, Quarterly Journal of Economics, LXVII, 1953; J. G. Head, L'ammortamento accelerato come strumento di politica fiscale; S. B. Chase Jr., Crediti del imposta a favore delle spese di investimento, p. 261 y p. 309 en Profitti, Imposta e Investimento, editor F. Volpi, Milano.

L A A Y U D A E S T A T A L

El precio de transferencia presupone la divergencia entre el precio estipulado entre empresas asociadas, conjunto vinculado, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. La gestión del precio en el conjunto vinculado es diverso del que resultaría si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado (**at arm's length**).

El principio en cuestión aspira a rectificar la traslación indebida de beneficios mediante los precios de transferencia en el seno de un conjunto vinculado transnacional. En otros términos, pretende evitar la manipulación de los precios para evadir o eludir el impuesto sobre beneficios que pueda ser aplicable, en la jurisdicción afectada.⁵²

El apartamiento del valor normal de mercado en las operaciones practicadas en el interior del conjunto vinculado tiene la función de deslocalizar los beneficios y gastos conforme a la presión fiscal existente en las diversas jurisdicciones fiscales en las que actúa. Se actúa una distribución indebida o irregular de beneficios entre Estados, en base a la nula o mínima imposición en alguno de ellos que lo justifique.⁵³

Los precios en el conjunto vinculado transnacional suelen ser gasto deducible para el pagador y beneficio gravable para el perceptor. El problema es que la existencia de un conjunto vinculado desvela la manipulación de los precios intragrupo a efectos de elusión o evasión fiscal.

El precio de transferencia adquiere relevancia, frente al Acuerdo SCM, en la medida que se identifique con una ayuda fiscal prohibida, distorsiva del comercio mundial, como expresión, para decirlo claramente, de competencia fiscal lesiva, sea impulsando la exportación o para la atracción importadora.

Precisamente, la nota 59 a pie de página ilustra la colaboración del Estado en la desviación del principio **at arm's length** mediante resoluciones administrativas o de cualquier otra naturaleza, con la finalidad exclusiva de conseguir un ahorro significativo de impuestos directos en las transacciones de exportación. Conviene, al respecto, ampliar las consecuencias del texto que, por coherencia, también, incluyen las importaciones de ahorro o capital que prescindan de la regla general por medio de consultas vinculantes o **rulings** o acuerdos anticipados de precios que puedan determinar para el caso concreto un tratamiento más favorable para el solicitante.

52. T. Rosembuj, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, 1998, p. 24... "su existencia hace presumir ocultación o encubrimiento de los beneficios".

53. C. Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, Milano, 2005, p. 943.

CAPÍTULO III

El coste incrementado (*cost plus*) es uno de los métodos tradicionales a fin de determinar el valor normal de mercado, y consiste en añadir al valor de compra o al coste de producción de los bienes y servicios el margen habitual en transacciones de mercado que se consigue por empresas del sector. Su manipulación puede conducir a propósitos de elusión fiscal. Así, se afirma, en su práctica puede originar ayuda fiscal prohibida cuando se excluyen del coste determinados gastos para la fijación del beneficio o, usualmente, aplicando un margen inadecuado en la operación vinculada. (*Biscaye coordination centre regime, IP/02/1236, 26-8-2002, Comm. EU*).

La manipulación del **transfer price** no es factible sin la colaboración administrativa y ésta provee al beneficiario, cuando no se corresponde al valor normal de mercado, un ahorro de impuestos en el comercio exterior. La actuación del Estado es lesiva siempre que produzca un ahorro significativo de impuestos directos en las transacciones de exportación. El ahorro significativo debe interpretarse como ahorro determinante de la realización de las operaciones. Sin el favor fiscal no hay centro de gravedad para establecer la ayuda prohibida, hacia fuera o como atracción desde fuera. No es casual, por tanto, que la atribución de ahorro fiscal a través de las reglas de precio de transferencia fuera apuntado en el caso FSC.⁵⁴ y, análogamente, en materia de competencia fiscal lesiva dentro de la UE siempre que se articule como soporte de export. -import de bienes o servicios, ahorro o capital.

2.5.5. Imputación de impuestos no satisfechos. *Tax sparing*

Los incentivos fiscales para la atracción de capital o ahorro extranjero pueden ser fuente de ayuda fiscal ilícita en la medida que el Estado de residencia del inversor consienta, unilateral o bilateralmente, la deducción de la cuota en su propio Impuesto sobre Beneficios o Renta de una cantidad correspondiente al impuesto que hubiera percibido del contribuyente, si no fuera por el beneficio fiscal concedido en el Estado de la fuente.

54. R. H. C. Luja, op. cit. p. 152; R. F. Reilly-R. P. Schwehs, *Valuing Intangible Assets*, 1999, p. 454 New York: "Para atraer capital extranjero algunos gobiernos legislan un entorno fiscal favorable para las compañías multinacionales...En esta situación, surgen cuestiones sobre la distribución de la renta entre las dos naciones. Una empresa americana con operaciones en una nación fiscalmente favorable estaría inclinada a desplazar sus beneficios al país con la más baja fiscalidad."

L A A Y U D A E S T A T A L

En aplicación del método de imputación el Estado de residencia deduce del impuesto que aplica a su residente, el impuesto satisfecho por él al otro Estado. Del mismo modo, bajo el método de la exención podría perderse el beneficio fiscal obtenido en el exterior si el Estado de residencia lo condiciona a un cierto umbral de imposición.

Por tanto, la cláusula del **tax sparing** permite que el beneficio fiscal concedido en el Estado de la fuente no se pierda a favor del Estado de residencia, por cuanto si éste autoriza sólo la deducción del impuesto efectivamente satisfecho, la situación del contribuyente en el exterior es igual a la que soportaría de no existir el beneficio fiscal.

La OCDE señala insuficiencias del **tax sparing** en orden a su abuso por parte del contribuyente; su eficacia real como instrumento de promoción de desarrollo económico en el Estado de la fuente y su potencial utilización como medio de competencia fiscal lesiva.⁵⁵ Pero, además, la conjunción entre el efecto fiscal lesivo y la ayuda fiscal ilícita puede apreciarse en contra del Acuerdo SCM siempre que el Estado de residencia ofrezca más deducción que lo que el inversor paga en el Estado de la fuente, propiciando un subsidio a la exportación de capital. El beneficio fiscal en el Estado de la fuente sirve de soporte a un beneficio fiscal en el Estado de residencia para estímulo de la exportación de capital.

Esto no significa que cualquiera que sea el beneficio fiscal en el Estado de la fuente no pueda ser fundamento de reconocimiento en el Estado de residencia; si no que la promoción fiscal debe reunir condiciones precisas de legitimidad social y económica evitando elusión y evasión fiscal en uno o ambos Estados.

“El uso de las “mejores prácticas” minimizará el potencial de abuso de tales disposiciones asegurando su aplicación exclusiva a inversiones genuinas dirigidas al desarrollo de la infraestructura doméstica del Estado de la fuente” (OCDE).

No obstante, conviene tener en cuenta que la puesta en ejecución de regímenes de promoción utilizando instrumentos tributarios excepcionales y derogatorios del tratamiento normal, a favor de determinadas categorías de actividades o sujetos no residentes en el Estado de la fuente es

55. OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris, julio 2005, Comentarios a los artículos 23 A y 23 B nros 72 a 78. 1, recomendando que el **tax sparing** considerarse en relación a Estados cuyo nivel económico está sustancialmente por debajo del de los miembros de la OC. DE.

CAPÍTULO III

plenamente legítima y justificada, puesto que la renuncia al interés fiscal propio como estímulo extrafiscal no aparece automáticamente perjuicio alguno para el interés fiscal de otros Estados o, daños imputables al Estado que los establece. El problema puede suscitarse cuando los beneficios fiscales no tienen una finalidad extrafiscal, sino de mera cobertura para la nula o inexistente imposición, favoreciendo la inmigración de ahorro o capital a cambio de su inmunidad.

La ayuda fiscal ilícita se convierte en competencia fiscal lesiva desde el momento en que determina la importación o exportación de capital, bienes o servicios, al amparo del beneficio fiscal del Estado. Dicho de otro modo: cuando en la exportación o importación se exporta o importa el no impuesto o su inexistencia al caso concreto.

Conclusiones

Primero. El Acuerdo SCM configura el concepto de ayuda pública y fiscal, permitiendo una interpretación extensiva de su alcance en el conjunto del sistema OMC. La fuente es el GATT (arts. VI y XVI) en el que se destaca la remisión a los efectos lesivos que la subvención puede provocar en el interés de los otros Estados. Asimismo, el Acuerdo A o A (arts. 1, 8, 9, 10) precisa como ayuda estatal la renuncia a los tributos a los que el Estado tiene derecho

El Acuerdo SCM establece que la subvención es la contribución financiera del gobierno, que confiere un beneficio a favor de ciertas empresas, **de jure o de facto**, mediante intervenciones de cualquier clase afectando la competencia y el comercio entre Estados (arts. 1. 1. a), b), 2). La subvención se entiende en un sentido amplio, que no solamente como satisfacción directa al beneficiario de recursos financieros. Así, el suministro de bienes o servicios por el gobierno distinto de la infraestructura general; los pagos del gobierno a mecanismos de financiación o el encargo a particulares de funciones normalmente públicas

En especial, la ayuda fiscal es una subvención cuando supone la renuncia a los recursos tributarios o la no recaudación de ingresos de otra forma debidos (**otherwise due**), v. g. incentivos tributarios como créditos de impuestos.

La ayuda estatal supone, por un lado, el coste o sacrificio financiero para el Estado y, por otro, que esto se materialice en ventajas patrimoniales lesivas para la competencia, comercial o fiscal, entre los Estados y las personas.

L A A Y U D A E S T A T A L

La ayuda pública condicionada a los resultados de la actividad de exportación es una subvención prohibida. Igualmente si está condicionada al uso preferente de mercancías locales respecto a los productos importados. (art. 3 SCM). Las subvenciones fiscales prohibidas a la exportación aparecen en el Anexo I del SCM. (e, f, g, h, i). Esta prohibición comprende la deducción, reembolso, diferimiento o exención en la aplicación de los impuestos generales sobre el consumo conectado con la exportación y los mismo beneficios fiscales aplicables en los impuestos directos, en relación a las exportaciones, que tienen como sujetos a las empresas industriales o comerciales.

Segundo. La dilatada contienda entre los EEUU y la Unión Europea en esta materia permite extraer conclusiones útiles sobre el alcance de las disposiciones relativas a la ayuda pública en el SCM.

En una primera etapa, la OMC reprocha el régimen de la **Domestic International Sales Corporation (DISC)** entendiendo que hay ayuda fiscal prohibida a la exportación porque el diferimiento de impuesto que se concede no devenga interés, pudiéndosele asimilar a un préstamo gratuito al beneficiario

En la segunda etapa, la OMC interpreta como prohibida la subvención fiscal a la exportación que supone el régimen sustitutorio de las **Foreign Sales Corporations (FSC)**, por cuanto la renta exenta del beneficiario no resiste la prueba que si el beneficio fiscal específico no existiera estaría sometida a tributación ordinaria como cualquiera otra (**but for test**).

Asimismo, la promoción del régimen a través de la instalación de sociedades aparentes en **tax havens** predicen una suerte de aliento a la competencia fiscal lesiva entre Estados, porque hay una circunvención o rodeo de las reglas del comercio internacional a través del beneficio fiscal a las rentas derivadas de la exportación. La subvención fiscal, en suma, se presenta como elusión fiscal de Estado. Se trata de la creación de ventajas fiscales a la exportación y la exención de la renta de exportación sobre bienes y servicios con el propósito de asistencia específica para los beneficiarios.

En la tercera etapa, los EEUU revocan el régimen de la **FSC**, a raíz de los pronunciamientos de la OMC, y el 15 de noviembre de 2002 se establece, en su reemplazo, la exclusión de la renta extraterritorial. (**FSC Repeal and extraterritorial income exclusión Act 2000**). El sistema permite a los exportadores la exclusión de su base imponible total de una parte de la renta extraterritorial vinculada a la exportación, esta vez, sin necesidad de constituir sociedades aparentes en territorios de baja o nula

CAPÍTULO III

imposición. El Panel de la OMC, a la luz del artículo 21.5 del **Dispute Settlement Understatement** resuelve la impugnación del nuevo sistema planteada por la Unión Europea, considerando que, como el régimen anterior, es un subsidio fiscal prohibido **ex art. 1.1. a) (1) (ii)** del Acuerdo SCM: ingreso tributario que, en ausencia del beneficio fiscal, hubiera sido de otraa manera debido. Además, se amplía el concepto de exportación, entendiendo como tal no solo la que supone el comercio en el exterior, sino cualquier forma de asistencia o ayuda pública al proceso económico de un residente en el extranjero: o sea, la ayuda para exportar desde fuera del propio territorio. No se constata un nuevo principio que sustituya al de la renta mundial (art. 6l IRC), sino excepciones que aventajan en particular a determinados contribuyentes que producen bienes o servicios determinados.

Al argumento de los EEUU respecto a que el sistema ETI puede fundarse en la quinta frase de la nota 59 a pie de página del punto e) del Anexo I. Lista Ilustrativa de Subvenciones a la Exportación del Acuerdo SCM, o sea, que se trata de una medida destinada a evitar la doble imposición de las rentas de fuente extranjera; el OA responde negativamente. No es discernible que el régimen ETI fuera el de evitar la doble imposición. La renta de fuente extranjera exige que la generación de la renta por actividades de un contribuyente no residente en un Estado extranjero con el que tiene conexión o vínculo suficiente debe ser susceptible de gravamen en tal Estado. Si, como en el caso, es difícil que la renta extraterritorial pueda ser objeto de impuesto en otro Estado resulta imposible aceptar que su motivación fue la de evitar la doble imposición.

La respuesta última de los EEUU es la de impugnar ayudas fiscales a la exportación en algunos Estados europeos: Bélgica (gestor de exportación) Holanda (reserva de exportación). Grecia (deducción a la exportación), Irlanda (special trading houses), Francia (deducción por gastos de primer establecimiento y reserva especial de riesgos de crédito).

No parece diferente la posición de la jurisprudencia europea en su reproche a la ayuda fiscal a la exportación como competencia desleal dentro del mercado común y, a la par, como competencia fiscal lesiva. La deducción a la actividad de exportación es una ayuda estatal porque exonera a una empresa de un impuesto que de otra manera tendría que soportar (**otherwise due**).

La sanción a los EEUU en el caso FSC-ETI, las medidas compensatorias, se fija en 4 billones de dólares a favor de la Unión Europea en forma de un arancel de un 100% ad valorem sobre importaciones de bienes americanos.

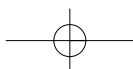
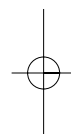
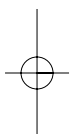
L A A Y U D A E S T A T A L

Tercero. La renuncia o abandono del impuesto de otra forma debido alcanza cualquier técnica de beneficio fiscal, aplicado a los elementos esenciales del tributo, hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, cuota y deuda. que se manifiesten en exenciones, bonificaciones, reducciones, deducciones, vacaciones fiscales, en la medida que sean fuente de perjuicio a otros Estados.

Otros aspectos a considerar es el método de amortización acelerada configurable como un diferimiento de impuesto sin interés o las prácticas de precio de transferencia que “resulten en un ahorro significativo de impuestos directos en las operaciones de exportación”.

Cuarto. Por último conviene tener en cuenta que la distorsión de la competencia puede reflejarse en dos aspectos simétricos. Por una parte, la facilitación del beneficio fiscal a la exportación y, por otra, la facilitación del beneficio fiscal para la importación de ahorro o inversión al propio territorio. El principio general del Acuerdo SCM es evitar la ayuda fiscal que produce o puede producir efectos adversos al interés fiscal de otro Estado o su industria local (art. 5 SCM).

La utilización de la nula fiscalidad para la atracción de ahorro o inversión extranjera indicaría la identificación de la ayuda fiscal como competencia fiscal lesiva, causa de efectos adversos al interés fiscal de otro Estado. No parece audaz entender que las medidas fiscales dispuestas para la atracción del capital extranjero puedan ser calificadas como infractoras del Acuerdo SCM. En ese sentido, las vacaciones fiscales o las reducciones de tipo de gravamen o su inexistencia en la imposición directa están sujetas a las disposiciones del sistema OMC



IV LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

1. El principio de interpretación de la tutela protectoria y la igualdad competitiva en el comercio de mercancías (GATT)

El artículo III.1 del GATT establece que los impuestos, así como, las leyes y reglamentos y las prescripciones que afectan a la venta local, a la oferta en venta, a la compra, al transporte, a la distribución o a la utilización de los productos en el mercado interno y las reglamentaciones cuantitativas internas que requieran la mezcla, la transformación o uso de determinados productos en cuantías y proporciones determinadas no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales **en modo de proteger a la producción nacional**.

La obligación del tratamiento nacional, en su conjunto, no elude un evidente presupuesto finalista, con una formulación que, cualquiera que sea la perspectiva, exhibe la subordinación teleológica en la interpretación de las medidas legales, reglamentarias, administrativas y tributarias que sean aplicables o afecten, causen efectos, sobre los productos importados en su relación comparativa con los productos domésticos.¹

La finalidad y propósito del artículo III es evitar el proteccionismo. Así resulta de la propia jurisprudencia: “El propósito del artículo III.1 es el de establecer un **principio general** como una guía para comprender e interpretar las obligaciones específicas en el artículo III.2 y en otros párrafos del artículo III, aunque respetando y no disminuyendo en nin-

1. K. Kennedy, GATT 1994 en P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. G. Plummer, The World Trade Organisation: Legal, Economic and Political análisis, V. I, Springer, p. 115: “El propósito general del artículo III, como resulta del artículo III. 1 es asegurar que los impuestos internos y las medidas reguladoras no se apliquen a los productos importados o domésticos de forma que protejan a los productos domésticos.”.

CAPÍTULO IV

guna manera, el significado de las palabras realmente usadas en los textos de esos otros párrafos.”²

No obstante, la jurisprudencia en cuestión limita su propia afirmación, otorgando preeminencia al texto del tratado. En base a ello se sostiene que el método de interpretación teleológica no es autónomo, independiente o al mismo nivel que el texto.³

Esto no es convincente, puesto que el argumento finalista resulta ineludible cuando los problemas relativos al sistema OMC son distintos y nuevos o advierten de facetas que previamente no se tomaban en consideración. La interpretación efectiva de un tratado consiste en dar significado y efecto a todos los términos del mismo, pero, evolutivamente, momento a momento conforme a los hechos nuevos o nuevos desarrollos de la ley. Por lo tanto, la existencia de principios generales de interpretación, expresados formalmente, no quedan subvertidos por el texto y, al contrario, pueden equilibrar y lograr su sentido actual, aunque sea discrepante con la extensión de su significado ordinario propia de su origen.

La interpretación evolutiva, justificada a la luz del principio de efectividad, es un elemento de soporte a la calificación sistémica del propósito, fin o intención del texto. El sistema OMC, en alguna de sus resoluciones más importantes, acepta, como también lo establece la Corte Internacional de Justicia, que, hay sentido más allá del texto ordinario y que, en ningún caso, un instrumento internacional puede interpretarse sin el fundamento del sistema jurídico prevaleciente al momento de la interpretación.⁴

2. *Japón-Taxes en Alcoholic Beverages WT/058/10/11, 1-11-1996.*

3. P. Mavroidis, *Looking for Mr. And Mrs Right: ten years of the Appellate Body at the WTO*, p. 348 en G. Sacerdoti-A. Yanovich-J. Bohanes, *The WTO at ten: The contribution of the Dispute Settlement System*, Cambridge, 2006

4. En el caso *U. S. -Import prohibitions of certain shrimp and shrimp products, WT/DS58/14, 6-11-98*, 1 se apuesta por la interpretación evolutiva en la referencia a los recursos naturales, art. XX (g) GATT. La interpretación se encuadra en la reconstrucción de la literalidad, partiendo de la evolución de las circunstancias y las preocupaciones de la comunidad internacional. Igualmente, en la Corte Internacional de Justicia, *Namibia (Legal Consequences) Advisory Opinión*, 21-6-1971, I. C. J. Rep. p. 31: donde se afirma que cualquier concepto de un tratado es “por definición evolutivo”. En *Gabcikovo-Nagymaros Project (Hungary-Slovaquia) 25-9-1997*: “The Treaty is not static, and is open to adapt to emerging norms of international law...”. J. H. Jackson, *Sovereignty, the WTO, and changing fundamentals of international law*, Cambridge, 2006, p. 187, en donde se mencionan conjuntamente la interpretación evolutiva, como antónimo de estática, y la teleológica, como expresiones de conceptos vivos y en desarrollo con los tiempos, cambios en el mundo, circunstancias sociales y costumbres, destacando las tensiones que suponen entre sí la soberanía de los Estados y el institucionalismo internacional y la globalización.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

La reconstrucción del propósito se apoya en el propio texto, en la apreciación del principio general del sistema o uno de ellos, porque no puede significarse un resultado jurídico de nuevos problemas que antes no existían, sin estimar el propósito que se pretende y la efectividad del concepto depende de su evolución (y la del conjunto de valores del tratado) en continua transformación. La efectividad no se limita al texto, sino, también al contexto y el propósito.

Es cierto que el intérprete no es libre para adaptar una lectura que resulte en la eliminación de cláusulas enteras o párrafos de un tratado condenándolas por redundantes o inútiles.⁵

Pero, no lo es menos que el sentido ordinario de un concepto no puede determinarse fuera del contexto en que se usa y sin considerar el objeto y el propósito del tratado o del sistema que lo contiene. La pura literalidad no es lo apropiado si supone reproducir la aplicación del concepto en un contexto que no es el histórico original y excluyendo la finalidad que lo anima al momento actual de su aplicación.

Un principio general no puede serlo a medias: o es o no lo es. La interdicción de la tutela protectoria por ley, reglamento, resoluciones o tributos señala un propósito inmanente a la interpretación del artículo III del GATT. Y en su contenido nada hace pensar que pueda derivar en riesgo a la literalidad del texto o del contexto. Al contrario, si se acepta que es un principio general del sistema OMC, como parece, no puede haber texto ni contexto que no lo refleje y lo acepte; menos aún, que lo rechace o lo niegue.

Una vez que la expulsión protectoria se entienda como principio general sistémico del régimen de comercio multilateral puede configurarse el derecho de cada Estado miembro a la disciplina o regulación que prefiera, su cumplimiento, y a la preservación de valores que jerarquice, compatible con el sistema OMC.

No puede prohibirse, en otros términos, ningún comportamiento público de intervención legal o administrativo, formal o sustancial, **de iuris** o **de facto**, en cualquiera de los sectores indicados en el artículo III del GATT que no se pruebe protectorio, teniendo en cuenta la subordinación al principio general de los conceptos que lo desarrollan y la simultánea armonía con el conjunto del sistema OMC (**Single Undertaking**). El argumento sería incompleto si no condujera al equilibrio entre los valores comerciales propios del régimen con los valores no comerciales que inspiran las excepciones.

5. P. Van den Bossche, From afterthought to centrepiece: the WTO Appellate Body and its rise to prominence in the World Trading system, en G. Sacerdoti-A. Yanovich-J. Bohanes, The WTO...cit. p. 308.

CAPÍTULO IV

El sistema OMC es un paquete único y cada uno de los acuerdos es parte del mismo tratado. La interpretación de cualquiera de sus elementos no puede obviar las restantes y, al mismo tiempo, encontrar su significado armoniosamente, simultáneamente y acumulativamente. Así, como bien señala Marceau, “la aplicación armónizada, simultánea y acumulativa de todas las disposiciones de la OMC...es instrumental y necesario para la coherente evolución del “**Single Undertaking**”⁶

En suma, la entrada al artículo III pretende asegurar en el mercado local la paridad de oportunidades entre las mercancías, servicios o derechos extranjeros y aquellas nacionales semejantes o directamente competitivas o substitutivas.

“La regla básica es que ninguna forma legal, regulatoria o fiscal puede modificar en sentido adverso las condiciones de competición entre los productos importados similares a los productos domésticos en el mercado local.”⁷

La frontera de la igualdad competitiva, que es a lo que aspira la inexistencia de tutela protectoria al sistema económico local, no mengua el derecho de cada Estado, en base a su orden público económico interno, de disponer y disciplinar, aplicar y hacer cumplir cualquiera de sus decisiones que sean compatibles con el sistema OMC y los valores comerciales y no comerciales que le inspiran.

El principio general y sistémico de exclusión protectoria advierte, entonces, que no parece razonable ignorar el método finalístico o teleológico de interpretación en la actuación del artículo III como regla básica del comercio multilateral. Pero, sería un error fijar que la tutela protectoria se agota en el librecomercio comercial. No es así. La evolución del principio de protección trasciende la mercancía, el servicio, la empresa; para integrar valores de la persona, del medio ambiente, del orden público económico, de los derechos humanos.

6. G. Marceau, Balance and Coherence by the WTO Appellate Body: who could do better?, en G. Sacerdoti-A-Yanovich-J. Bohanes, The WTO, cit. p. 347.

7. *Italian Discrimination against imported agricultural machinery*, BISD 7/60, 23-10-1958. J. H. Jackson, The World Trading System. Law and police of International Economic Relations, 1997, 2ª edición, London, p. 215: “Así, una vez que los bienes importados se integran en la corriente de comercio, ninguna medida reguladora gubernamental debería ayudar a la compra de bienes locales sin hacer algo similar para los bienes importados.”

2. El artículo III.2. del GATT

Los productos que provienen del territorio de un Estado importados en el territorio de otro no pueden gravarse, directa ni indirectamente, con tasas u otros tributos internos de cualquier tipo, **en exceso**, en medida superior a los que gravan directamente o indirectamente los productos nacionales similares. (**primera frase**) Además, ningún Estado aplicará, de otra manera, impuestos o tasas internas sobre productos importados o nacionales en manera contraria los principios señalados de prohibición de la tutela protectoria. (**segunda frase**).

La *Nota Interpretativa adicional al artículo III* establece que un derecho arancelario puede calificarse como impuesto interno cuando se aplica al producto importado como al producto nacional similar y es percibido y exigido en el caso del producto importado, al momento o en el lugar de importación y, como tal, queda comprendido en los principios y deberes del artículo III.

La aclaración es de destacar porque los derechos arancelarios son legítimamente discriminatorios respecto a los productos importados en cuanto derivados de los compromisos aduaneros de adhesión. Los impuestos internos no condicionan la importación y están vinculados por su aplicación similar a los productos locales. La medida fiscal es interna siempre que se aplique al producto importado y al producto nacional similar, aunque se imponga o cumpla en el momento o lugar de la importación.

De modo que, una cosa es la manera que se disciplina la entrada en el territorio y otra bien distinta es la que puede influir en las relaciones de competencia o en las condiciones a las que se somete a los productos importados en comparación a los productos locales similares en el mercado.

El principio de igualdad competitiva, la exclusión de la tutela protectoria, se aplica en su plenitud una vez que la mercancía accede al mercado local. La calificación como arancel o tarifa aduanera depende si su aplicación ocurre en el momento y como condición para la entrada del bien en el país importador y, sobre todo, si grava exclusivamente al producto importado sin relación alguna con impuestos internos similares sobre productos nacionales semejantes. Al contrario, se considera impuesto interno si, por caso, actúa sobre el producto importado y el producto nacional similar, siempre que se recaude o ejecute en el caso del producto extranjero al momento o en el lugar de la importación.

CAPÍTULO IV

En la jurisprudencia de la OMC destaca el asunto *EEC-Regulation on Imports of Parts and Components*⁸ donde se resuelve que un pretendido derecho antidumping es una medida fiscal interna discriminatoria por cuanto se aplicaba sobre el producto terminado que incorporaba partes o componentes de importación y no sobre productos terminados que incorporaban partes o componentes locales. Consecuentemente, se resuelve que la Unión Europea discriminaba, **ex. Art. III.2 del GATT** entre productos importados y locales semejantes, so pretexto de derecho antidumping.

2.1. El artículo III. 2. Primera frase

El presupuesto de la primera frase del artículo III.2 GATT se desdobra en: el exámen de semejanza entre productos importados y locales y si el producto importado está sometido a una imposición interna en medida superior, aunque sea mínima.

No es necesario determinar la finalidad proteccionista por separado, juzgándose incorporada en la aplicación estricta por la diferencia fiscal, en exceso, en perjuicio del producto importado al local similar. No obstante, quíerese o no, la aplicación protectoria se convierte, de nuevo, en requisito explícito, cuando el impuesto cuestionado persigue un propósito extrafiscal, porque en tal caso podrá justificarse en cuanto no posea un efecto proteccionista. Obviamente, la certificación del propósito es pertinente para señalar si el tributo lo expresa o, al contrario, su diferencia no merece reproche por discriminatorio.

Así, en la jurisprudencia de la OMC se indica que el propósito público no es relevante para evitar o eludir la actuación del artículo III. 2 primera frase, pero, contemporáneamente, que no está en su ánimo “prohibir a las partes contratantes de diferenciar entre distintas categorías de productos por propósitos públicos no relacionados con la protección de la producción doméstica”.⁹

La intención extrafiscal no es condición suficiente para excluir un fin o efecto protectorio, siempre que el resultado genere discriminación entre productos importados o locales semejantes.¹⁰

8. *EEC-Regulation on imports of parts and components*, BISD 37/S132, 16-5-1990.

9. *U. S. -Measures affecting alcoholic and malt beverages*, BISD, Supp. 39, 19-6-1992.

10. *U. S. -Taxes on petroleum and certain imported substances*, BISD, Supp. 34, 17-6-1987. “las reglas de ajuste del Acuerdo General distinguen entre impuestos sobre productos e impuestos que no gravan directamente a los productos; no distingue entre

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

El texto del artículo III.2 en su primera frase no puede interpretarse solo en base a dos si no a tres criterios: primero, la presencia de productos semejantes; segundo, que no pueden gravarse los productos importados en exceso respecto a los nacionales que son similares; tercero, si el propósito y efecto proteccionista, implícito o explícito, es incompatible, se examine o no separadamente en el caso o asunto que se trate. El propósito es relevante, aun cuando no sea más que para confirmar su congruencia con la obligación de TN. Por otra parte, aún literalmente no se explica que en el artículo III.1 se afirme que los impuestos internos no deberían aplicarse en modo de proteger la producción nacional y se limite su alcance a la primera frase del artículo III.2 que ordena no gravar con impuestos internos en medida superior a los productos importados que a los productos locales similares. Es una formulación que admite, en teoría, el supuesto de impuestos internos que gravan en exceso a productos importados en relación de semejanza con los locales; pero, sin pretender un propósito de protección.

La primera frase del artículo III.2 es una aplicación del principio general y así resulta de la jurisprudencia, por lo que, en verdad, el impuesto en exceso sobre los productos importados respecto a los locales evidencia una tutela protectoria. Esto, dicho en *Argentina-Bovine Hides* muestra que, aun en silencio o en forma implícita, el principio inspira la discriminación, de lo que puede inferirse una imposición en exceso que lo afecte o, en sentido contrario, que no lo haga. El exceso fiscal, en el caso concreto, exigirá su escrutinio en términos de evitación del proteccionismo y de garantía de la igualdad de las relaciones y condiciones de competencia entre productos similares.

El principio general de evitar la tutela protectoria no informa a una parte, si no a todo el artículo III, en particular, tributos y leyes, reglamentos o resoluciones administrativas.¹¹ Su calificación no puede prescindir, sin embargo, de la igualdad de condiciones y relaciones competitivas

impuestos con diferentes finalidades políticas. Si un impuesto sobre las ventas grava un producto con finalidad recaudatoria o para alentar el uso racional de recursos ambientales, no es relevante para la determinación de la elección del impuesto para un ajuste fiscal en frontera.”

11. La tesis de los dos criterios es la que sostiene la jurisprudencia OMC en *Japan-Alcoholic Beverages* y posteriormente en *EC-Bananas*, donde se extiende al artículo III. 4 el mismo razonamiento aplicado al III. 2 primera frase en cuya virtud no se requiere una interpretación del tercer criterio, la tutela protectoria, porque no consta en la literalidad del texto. Coincidente con lo que sostengo M. Matsushita-T. J. Schoenbaum-P. C. Mavroidis, *The World Trade Organisation. Law, practice and policy*, Oxford, 2003, p. 176.

C A P Í T U L O I V

entre los productos similares. La restricción protectora, en suma, debe analizarse porque si no queda revelada, obliga a determinar la igualdad de las condiciones competitivas que pueden alimentar otros fundamentos bien distintos, v.g, la protección no comercial de la salud, vida, ambiente.¹²

La obligación del TN, en su sentido prístino explica que la relación de paridad de trato entre productos importados y locales semejantes interesa solo en tanto y en cuanto sirve para acreditar que la disciplina fiscal, legal o administrativa se inclina a favor de la producción nacional. La restricción prohibida es aquella que aventaja o beneficia al sistema económico propio frente al ajeno. No es cualquier diferencia, sino aquella diferencia protectora la que será objeto del reproche central.

La imposición en exceso o en medida superior no solo tiene que evaluarse en términos de principio de protección comercial sino también de protección no comercial (ex. art. XX GATT). El exceso puede, en su caso, verse motivado por presupuesto de tutela ambiental en cuanto a los procesos o métodos de producción y, en ese sentido, la diferencia cuantitativa en sí misma no sería bastante para su condena, si la discriminación no es arbitraria o encubierta.

En la actualidad, también, la tutela protectora acusa su relatividad en términos de superficie, comprendiendo no solo la protección de los valores comerciales sino, asimismo, de los valores no comerciales del sistema OMC.

En otros términos, la conformidad o disconformidad de las medidas fiscales, legales o administrativas se aprecia no ya por su adhesión exclusiva a un fin o propósito comercial, por importante que sea, sino, a los valores o intereses determinados en la particular situación histórica. La interpretación evolutiva, en este sentido, supone la incorporación equivalente de exigencias, como la vida, salud, ambiente, junto con el régimen de comercio multilateral.¹³

Pero, no se trata de vocaciones contradictorias, más bien de la toma en consideración, en cada medida fiscal, legal o administrativa, del propósito y efecto que la inspira. No puede ser de otra forma porque el equi-

12. Los objetivos del artículo III son plurales: evitar el proteccionismo, en primer lugar, impulsando la igualdad competitiva. Si esto es así, ¿cómo puede impedirse que la medida fiscal en exceso no encuentre su justificación en valores distintos a los comerciales, si es que se pretende la igualdad competitiva?. *Korea- Taxes on, Alcoholic Beverages. W/DS75/AB/R, W/DS84/AB/R, 18-I-1999.*

13. T. Rosembuj, Medio ambiente y Comercio Mundial, Barcelona, 2005, p. 59.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

librio del sistema OMC —el principio de efectividad—no puede hacer caso omiso de algunos objetivos en detrimento de otros.

La igualdad de condiciones o relaciones competitivas va más allá de la interdicción de la tutela protectoria, puesto que la propia definición de igualdad la trasciende o, mejor dicho, la incluye. La discriminación justificable y compatible no se refiere solo y exclusivamente a la medida fiscal o legal que elimina la barrera proteccionista, sino, también a aquella que pretende la protección de diferencias que sean coherentes, congruentes, proporcionales a los valores del sistema OMC, sean o no comerciales.

Hay una línea de equilibrio entre el derecho al acceso al mercado local, artículo III, por ejemplo, y los derechos a la defensa de valores no comerciales, tal como resultan en el artículo XX del GATT. El delicado problema que plantea la reconstrucción interpretativa no se puede resolver expeditivamente por medio de la letra y el texto, ya que los objetivos, propósitos o intención permean de lleno la necesidad de buscar la **ratio** de la medida legal, fiscal o administrativa, sin que se desdibuje la adherencia a la literalidad del tratado o, por el contrario, se sacrifiquen los valores que les inspiran.

De aquí la importancia de abrazar la interpretación evolutiva. Esto no significa una expresión neutra, desprovista de contenido. La interpretación evolutiva, por definición, en derecho nacional e internacional, implica la reconstrucción de la norma, cualquiera de que se trate, en base al texto y a otros elementos:

“la norma no es una entidad, aun imaginada, que está en el texto. Ella es, al contrario, un “producto” de la interpretación.”¹⁴

La finalidad o los efectos no se refieren a las intenciones subjetivas del legislador, de los redactores de los tratados o acuerdos; si no a su propósito o efecto objetivo, deducible de la **ratio** o eficacia jurídica propia de la disposición. La intención del legislador no es psicológica, sino que se refleja en su objetividad, sometido a la reconstrucción mediante la interpretación evolutiva:

“todo instrumento internacional debe interpretarse y aplicarse en el cuadro del conjunto del sistema jurídico en vigor al momento en que la interpretación tiene lugar.”¹⁵

14. C. Lavagna, *Costituzione e socialismo*, Bologna, 1977, p. 38.

15. Corte Internacional de Justicia. Consecuencias jurídicas para los Estados de la presencia continuada de África del Sur en Namibia, 21-6-1971; Proyecto Gabcikovo-Nagymaros, 25-9-1997.

C A P Í T U L O I V

2.1.1. El método “aim and effect”

El principio general sistémico contenido en el artículo III.1 expresa que los impuestos internos que afectan el mercado no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales en modo de proteger la producción nacional (**so as to afford protection**).

Se trata del reconocimiento por el Estado Miembro de un fin que no puede soslayar o circunvenir con su disciplina legal, reglamentaria o administrativa. La finalidad prohíbe los resultados o efectos jurídicos que vayan en sentido opuesto y, asimismo, exige que cada Estado disponga los medios para que la finalidad se consiga. Es una dirección vinculante, que no solo no admite el obstáculo, sino que, en positivo, impulsa a su cumplimiento.

Los impuestos internos, dicta la primera frase del artículo III. 2 no deben gravar en exceso a los productos importados en relación de semejanza con los productos locales. Y, añadido, en modo de proteger la producción nacional.

Esto entra en la lógica pura del artículo III de tratamiento nacional. Precisamente, el método interpretativo **aim and effect** aspiraba a dar respuesta, a mi juicio correcta, sobre la legítima diferencia en el impuesto, entre productos importados y nacionales similares, que no persigue la tutela protectoria:

“...el propósito limitado del artículo III tiene que tomarse en cuenta al interpretar el concepto de “producto similar” en este artículo. Consecuentemente, para determinar si dos productos sometidos a tratamiento diferentes son productos similares, es necesario considerar si tal diferenciación de producto está hecha en modo de proteger a la producción nacional.”¹⁶

Posteriormente, en *U. S-Taxes on Automobiles*,¹⁷ se reitera que el propósito del artículo III. 1 es el de prohibir las discriminaciones protectorias, antes que la mera diferenciación entre productos:

“...el significado ordinario de la palabra “similar” en los párrafos 2 y 4 del artículo III es el de igual o semejante. El Panel reconoce, sin

16. *U. S. -Measures affecting Alcoholic and Malt Beverages*, BISD 39 S/206, 19-6-1992

17. *U. S. -Taxes on Automóviles DS31/R*, 11-10-1994, no adoptado.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

embargo, que dos productos singulares no pueden ser exactamente iguales en todos sus aspectos. Ellos pueden compartir aspectos comunes, como las características físicas o su uso final, pero ser distintos en otros. Estas diferencias entre productos forman las bases de las distinciones reguladoras de los gobiernos que pueden resultar en un tratamiento menos favorable para los productos importados. Así, la cuestión práctica interpretativa de los párrafos 2 y 4 del artículo 3 fue ¿Cuáles diferencias entre productos deben formar las bases de las distinciones reguladoras de los gobiernos que acuerdan un tratamiento menos favorable a los productos importados? O, a la inversa, ¿Cuáles similitudes entre productos prohíben las distinciones reguladoras de los gobiernos que acuerdan un tratamiento menos favorable a los productos importados?”

“En orden a determinar la cuestión, el Panel examinó el objeto y propósito del párrafo 2 y 4 del artículo III en el contexto del artículo como un conjunto y el Acuerdo General. El Panel apunta que el propósito del artículo III está en su párrafo 1...”

El caso, no adoptado, concluye dando la razón a los EEUU porque no pudo constatar que los impuestos internos aplicados a los vehículos importados estuvieran inspirados por un fin o efecto proteccionista.¹⁸

El método **aim and effect** fue expresamente refutado en *Japan-Alcoholic Beverages II*, en base a los siguientes argumentos:

Primero, el método no es compatible con el texto de la primera frase del artículo III.2. El Panel sostiene que la expresión de la tutela protectoria **ex** artículo III. 1 no se repite en la primera frase del artículo III.2.

La explicación textual es parcial e incompleta, puesto que la frase **so as to afford protection** da fundamento a su extensión a todo el conjunto del artículo III, sin que sea necesaria e imprescindible su repetición en cada una de las frases del artículo o en cada uno de sus párrafos. Por si no fuera suficiente, la segunda frase del artículo III.2, que no puede interpretarse como si estuviera completamente independiente de la primera frase, apostilla: “Además, ninguna parte contratante aplicará, de otra manera, impuestos o tasas internas sobre los productos importa-

18. R. A. Westin, *Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements. Dangerous collisions*. Cambridge, 1997, p. 127. “Esta generalización se convirtió en una espada para justificar casos de fiscalidad discriminatoria con propósito o efecto no anti-competitivo.”

C A P Í T U L O I V

dos o nacionales en **manera contraria a los principios enunciados en el par. 1**".

Los impuestos internos, cualquiera que sea la topografía en el párrafo 2 del artículo III no pueden establecer diferencias protectorias a los productos domésticos, similares a los importados o que sean directamente competitivos o substitutivos.

"En nuestra opinión, *ambas* imposiciones "en exceso" con referencia a los productos semejantes y la que "no es similar" con relación a los productos directamente competitivos o substitutivos pueden construirse en una manera sensata como aplicaciones específicas del mismo mandato: no protección."¹⁹

Por tanto, la lectura es sesgada y errónea y, sobre todo, pobremente motivada:

"No hay una invocación específica en la primera frase del principio general del artículo III.1... Esta omisión tiene que tener alguna explicación. Nosotros creemos que simplemente el significado es que la presencia de la aplicación protectoria no necesita establecerse separadamente de los requerimientos específicos incluidos en la primera frase en cuanto a demostrar que una medida fiscal es incompatible con el principio general fijado fuera de la primera frase."

La sujeción de los productos importados a impuestos internos en exceso o medida superior a los que se aplican a los productos locales similares puede o no coincidir con el fin proteccionista y solo si ello ocurre serán incompatibles con la obligación de tratamiento nacional. Esta es la **ratio** artículo III.

La interdicción del propósito o finalidad no está exenta de contradicciones posteriores. En *Canada-Periodicals*²⁰ se apela al propósito (**aim**) de la medida fiscal para determinar que la tutela protectoria perjudicaba a los productos extranjeros respecto a los productos locales similares. La diferencia de gravamen junto con las manifestaciones públicas de los objetivos perseguidos por el gobierno fundaban que la accisa sobre los periódicos extranjeros pretendía la protección de los productos canadienses.

19. G. Verhoosel; National treatment and WTO dispute settlement. Adjudicating the boundaries of regulatory autonomy, Oxford, 2002, p. 54.

20. *Canada-Certain measures concerning periodicals*, WT/DS31/AB/R, 30-7-1997.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

De donde se infiere que la pretensión de eliminar el fin y efecto de la medida fiscal no solo es incoherente, sino que obliga a los OA de la OMC a persistir en el error o justificarlo, aun en contradicción con lo que se sostuvo previamente.

Segundo, otro de las razones para rechazar el método, fue el de la multiplicidad de objetivos (*sic*) que podría dificultar establecer cual entre ellos fue determinante. Es a través de la interpretación evolutiva que puede discernirse el propósito de la medida, entre los demás, ajustado y corregido por el contexto y las circunstancias de su aplicación. La finalidad de la medida es objetiva, porque supone la reconstrucción de su sentido en un momento y en circunstancias que cambian. No hay una finalidad subjetiva y permanente, sino subordinada a la intención que la manifiesta en la disposición y en base a los presupuestos conceptuales que la inspiran. En otras palabras, no hay pluralidad de **ratio**, si no una que se ajusta al instante en que se efectúa la interpretación. Y que resulta del argumento y experiencia.

Tercero, el método de **aim and effect** convierte en redundantes o inútiles las excepciones contenidas en el artículo XX del GATT, porque no contiene una lista definitiva de fundamentos que justifiquen el apartamiento de las obligaciones de otra manera integradas en el artículo III. Básicamente, porque si el Estado invoca el método para proteger la salud, por ejemplo, no debería probar que esa medida es “necesaria” para conseguir el objetivo de salud.

No es persuasivo vincular la interpretación teleológica y evolutiva a la regla del **effet utile**. El concepto es que las disposiciones de un tratado son para su aplicación, y, por tanto, tiene dicho el Tribunal Internacional de Justicia, que:

“sería contrario a las reglas de interpretación generalmente reconocidas considerar que una disposición de ese género inserta en un compromiso sea una disposición sin alcance y sin efecto” (*Detroit de Corfou, CIJ., Rec. 1949, p. 24*).

No se ve el modo en que el método puede dejar vacío de contenido el artículo XX del GATT, cuyo **chapeau** culmina con la rotunda afirmación que “nada en este Acuerdo debe interpretarse en el sentido de impedir la adopción o aplicación por cualquier parte contratante de medidas...” necesarias o relativas a valores no comerciales enumerados, entre los cuales, la protección de la salud, de la vida, del orden público,

C A P Í T U L O I V

de la conservación de recursos naturales agotables, etcétera. Una medida que sea incompatible con el artículo III puede ser justificable de cara al artículo XX. En igual sentido se expidió, años más tarde, el OA en el caso *Asbestos*²¹.

En definitiva, la posición asumida con referencia al método **aim and effect** carece de referencias sólidas. La estrecha perspectiva de los órganos de la OMC aplicada a la primera frase del artículo III no oculta, más allá de las preferencias formales, textuales, insuficientes para la interpretación general del artículo, que, la finalidad o el propósito y el efecto lejos de desaparecer, vuelven a ser objeto de consideración en la segunda frase del artículo III.

La posición de la OMC, en síntesis, es que la primera frase del artículo III. 2 debe ser objeto de interpretación estricta, centrada en la comparación de la relación de semejanza entre el producto importado y el local en base a sus propiedades físicas, uso final, hábitos de los consumidores y la diferencia de imposición interna en exceso o en medida superior entre ambos; prescindiendo de cualquier referencia cualitativa al propósito de protección comercial o tutela de valores no comerciales.

2.2. El artículo III. 2. Segunda frase

La segunda frase del artículo III.2. , en cambio, es objeto de una interpretación extensiva, en que la comparación del tratamiento aparece en la calificación de la directa competitividad o sustitución entre los productos importados y locales. A tal fin se exigen tres criterios: la competencia o sustitución entre los productos importados y locales; si no están sometidos a imposición análoga o similar y si la imposición diferenciada sobre los productos importados se aplica para la tutela protectoria de la producción doméstica. (finalidad del artículo III.1). (*Japan-Alcoholic Beverages II*)

Los impuestos internos no pueden gravar a los productos importados en medida superior a como lo hacen con los productos locales similares.

21. *E.C. -Measures affecting asbestos and asbestos-containing products*, OA, WT/DS135/AB/R, 5-4-2001. "El hecho que una interpretación del artículo III.4 ... implica una frecuencia menor para recurrir al artículo XX (b) no priva la excepción del artículo XX (b) de *effet utile*. El artículo XX (b) podría ser privado de *effet utile* si tal disposición no permitiera al Miembro "adoptar y aplicar" medidas "necesarias para proteger la vida humana y la salud."

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

La segunda frase del artículo III.2 dice: Además, ningún Estado debe aplicar de otra manera (**otherwise**) los impuestos internos a los productos importados o nacionales en modo contrario a los principios del artículo III.1.

La Nota Interpretativa Addendum al artículo III.2 indica por vía de interpretación auténtica que: Un impuesto que sea conforme a los requisitos de la primera frase del párrafo 2 debe considerarse incompatible con las disposiciones de la segunda frase sólo en los casos en los que la competencia se produzca entre, de una parte, el producto gravado y, por otra, un producto directamente competitivo o substitutivo que no sea gravado similarmente.

La posición del OA en *Japan-Alcoholic Beverages II* solicita que el examen de la finalidad protectora sea clara, separada y explícitamente señalada. Y afirma:

“Si una medida fiscal se aplica en forma de proteger a la producción local no es una cuestión de propósito o intención. No es necesario que el panel revise las muchas razones que los legisladores y el gobierno tienen para lo que hacen y sopesen el significado relativo de esas razones para establecer el propósito legislativo o de regulación. Si la medida es aplicada a los productos importados o domésticos en modo de proteger la producción doméstica, entonces no interesa que no haya existido ningún deseo de compromiso proteccionista en las mentes de los legisladores o gobiernos que impusieron la medida. Es irrelevante que el proteccionismo no fue el objetivo perseguido si la medida fiscal, de acuerdo al artículo III. 1, “se aplica a los productos importados o domésticos en modo de proteger a la producción nacional”. Esta es una cuestión de cómo se aplica la medida en cuestión.”

En primer lugar, no es de recibo, que se identifique el propósito al cual debe ajustarse la medida fiscal con las intenciones de quienes la dictaron. No es un tema de intencionalidad de autor, sino de comprensión de su finalidad objetiva en contraste con el propósito de evitar la tutela protectora o discriminatoria en contra del producto extranjero. Por tanto, es un error plantear el descubrimiento de lo que pensó el legislador o los motivos subjetivos que le inspiraron. Podría suceder que una medida fiscal con un objetivo determinado no sirva para entender la **ratio** de la misma, sea porque el contexto es otro o porque su identificación se complementa con aspectos que en su origen no se tuvieron en cuenta. Repito: la interpretación evolutiva significa adecuar

CAPÍTULO IV

el sentido del texto y, en su caso, corregirlo, a las exigencias del momento en que se actúa.

En segundo lugar, es cierto que se trata de una cuestión de cómo se aplica la medida fiscal en vista a la prohibición de finalidad protectora. O sea, la medida fiscal debe interpretarse dirigida a un objetivo que no solo no debe frustrar, sino que, además, debe servir para conseguirlo. No se trata de aplicación de cualquier modo, más bien, de aplicación consonante con el propósito no proteccionista. Por lo que, no parece que aplicar la medida sea un *ersatz* del propósito protectorio o no.

Al fin y al cabo, cuando se trata de explicar lo que se pretende se llega al resultado opuesto.

“Creemos que es posible examinar objetivamente el criterio subyacente empleado en una medida fiscal en particular, su estructura y su aplicación general para discernir si se aplica en modo de proteger a la producción doméstica. Aunque es verdad que el propósito de la medida no es fácilmente discernible, sin embargo, su aplicación protectora puede a menudo deducirse del diseño, de la arquitectura y de la estructura reveladora de una medida.”

Es decir, la aplicación protectora o protectora de la medida fiscal exige la finalidad objetiva que desprende su **“design, architecture and revealing structure”**, o, lo que es lo mismo, descubrir la **ratio** y la congruencia jurídica con el propósito que la vincula. Pero, entonces, como dice la doctrina: el OA rechaza formalmente el **aim and effect** y, no obstante, lo usa encubiertamente en su propia argumentación.²² La denominada **aplicación protectora** se convierte en un sinécdoque del método **aim and effect**.

“...es relevante el examen de la relación entre el propósito declarado y la medida en cuestión. Si no hay una relación racional entre el objetivo declarado y la medida, esto da prueba de la aplicación protectora, a tomar en cuenta junto con otros factores.”

En *Chile-Alcoholic Beverages*²³ se matiza que aun cuando las intenciones subjetivas del legislador o del gobierno no interesen a la interpre-

22. R. Hudec, GATT/WTO constraints on domestic regulation: réquiem for an “aim and effects” test, 32, The International Lawyer, 1998, p. 633.

23. *Chile-Taxes on alcoholic beverages, WT/DS87, 110/AB/R, 12, 11, 12-1-2000.*

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

tación; si lo hacen cuando tienen una expresión objetiva en la disposición. Pero, todavía más claro, destaca la relevancia del propósito de la medida fiscal para su comprensión:

En sentido contrario, es legítima la medida fiscal en la cual se verifica la relación racional entre el propósito y el efecto siempre que no apareje protección local o la estimule

La aplicación protectiva de la medida fiscal demanda dos criterios adicionales de exámen. Por un lado, que se pruebe la competencia en el mercado entre el producto importado y el nacional. Por otro, que el producto importado directamente competitivo o sustitutivo y el producto nacional están sometidos a disparidad de tratamiento, a imposición desigual.

Un impuesto interno puede cumplir con las condiciones de la primera frase del artículo III y, al mismo tiempo, ser incompatible con la segunda frase del mismo. Y ello se verifica cuando vulnera el principio de igualdad competitiva en el mercado local, tratando en modo desigual al producto importado respecto al producto nacional directamente competitivo o sustitutivo. (**which was not similarly taxed**).

La diferencia fiscal entre los productos, según la resolución en *Chile-Alcoholic Beverages*, debe ser sustancial en perjuicio del producto importado y la cuantía superior a una cifra de mínimos. No resulta de la jurisprudencia ninguna indicación sobre una diferencia de *minimis*.

El trato fiscal discriminatorio, a paridad de circunstancias debiera introducir parámetros menos aleatorios que los utilizados, entre otras cosas, porque el artículo y su Nota señalan la quiebra del tratamiento par entre productos en competencia por la relación directamente competitiva o substitutiva que los hace fungibles o intercambiables en el mercado, cuya única causa es la medida fiscal.

En verdad, el significado de la expresión “**not similarly taxed**” compendia una situación donde se reserva al producto importado un tratamiento fiscal menos favorable del que se concede al producto local en situación directamente competitiva o substitutivo. que afecta la igualdad de competencia en el mercado. La diferencia fiscal apareja un tratamiento menos favorable cuya justificación será obligada para no incurrir en vulneración del propósito proteccionista. (v. g. protección de la vida, salud, ambiente).

No parece que el juicio de igualdad de tratamiento pueda prescindir de valorar el trato menos favorable ante situaciones análogas o el más favorable ante situaciones diferentes, . Pero, el tratamiento menos favorable o más favorable no es condición suficiente, porque tiene que evidenciarse su **finalidad proteccionista**.

CAPÍTULO IV

El trato fiscal no menos favorable expresa la igualdad de oportunidades para los productos importados. Pero, en si mismo considerado, no tiene el alcance de comprender cualquier clase de distorsión fiscal en el mercado, que crea una ventaja a los productos locales. Puede ser que la medida fiscal que la produce ofrezca una explicación distinta y atendible en razón de valores no comerciales que puedan avalarla.

En *Korea-Alcoholic Beverages*²⁴ se considera que dos productos son directamente competitivos o substitutivos cuando están en competencia y ello se produce cuando son intercambiables o fungibles, en el sentido que ofrecen vías alternativas para la satisfacción de una necesidad o gusto, utilizando al efecto los factores que diseñan la relación de semejanza en el mercado y, asimismo, otros datos que le sirvan, v.g. ***cross price elasticity of demand***. La relación de semejanza, a diferencia de la que se define respecto al **like product** va más allá de las similitudes físicas o materiales.

Conviene, sin embargo, insistir que nada impide que la igualdad en las condiciones de competencia, alterada por la medida fiscal, pueda suponer restricciones justificadas al acceso en el mercado local. No cabe argüir efecto proteccionista a la diferencia de trato fiscal menos favorable para el producto importado en competencia, si la medida está fundada en valores no comerciales, por ejemplo, un impuesto ambiental, en el bien entendido que su aplicación y ejecución no exhiba mala fe o abuso de derecho.

Es cierto que el GATT es un acuerdo comercial cuya preocupación primera son los mercados; pero, no lo es menos que, en el sistema OMC, los intereses y valores no comerciales también integran el valor competitivo y definen las preferencias y hábitos de los consumidores. Por lo tanto, el trato fiscal menos favorable no conculca la competencia entre productos si uno de ellos, el importado, conlleva riesgos a la salud, vida, ambiente. El acceso al mercado y el respeto a las preferencias del consumidor se respeta siempre que se verifique una fungibilidad perfecta y efectiva, cosa que no ocurre si se pone en riesgo o peligro algunos de los valores no comerciales, también integrados en el régimen de comercio multilateral.²⁵

La relación de semejanza, por propiedades físicas o por relaciones de competencia, no puede prescindir de los riesgos asociados que pueden

24. *Korea-Taxes on alcoholic beverages*, WT/DS 75/12, DS/84/10, 17-2-1999,

25. *E. C. -Measures affecting asbestos and asbestos containing products*, WT/DS135/AB/R, 5-4-2001; *US-Gambling* cit.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

comportar alguno de los productos considerados y, en consecuencia, la restricción de su acceso al mercado no supone, si se funda correctamente, apartarse de la prohibición de proteccionismo, cuya aplicación, en ningún caso, supone eliminar otros principios y valores de naturaleza no comercial en el sistema OMC.

En *Canada-Periodicals*²⁶ se impugna una accisa sobre las ediciones de publicaciones periódicas extranjeras dirigidas al mercado canadiense, pero de contenido editorial en parte igual a la edición del país de origen, a tipos de gravamen que llegan al 80% del valor de la publicidad, notoriamente más elevados que los aplicados a las publicaciones locales.

EE. UU, país impugnante, sostiene que hay relación de semejanza entre los periódicos importados y los que no lo son porque comparten iguales propiedades físicas y de uso final. También que los grupos de productos pueden calificarse de directamente competitivos y substitutivos, sobre todo, respecto al mercado publicitario local.

Canadá, a su vez, defiende la ausencia de relación de semejanza puesto que entre productos culturales lo prevalente debe ser el contenido intelectual, que no el aspecto material, para determinarla. Tampoco, advierte una competición o sustitución porque el lector de una publicación canadiense está interesado en el contenido editorial del producto, mientras que la publicación importada tiene otro alcance para otro tipo de lectores.

El OA decidió que ambos tipos de publicaciones comparten el mismo tipo de lectores. Pero, la competición y sustitución no es generalizable para todas y cualquier clase de publicación. Así, aquellas cuyo contenido predominante sea, por ejemplo, jardinería, deportes, música no son comparables a las de información general. En la revista de información general puede presuponerse un cierto interés del lector canadiense sobre la actualidad del país vecino, mientras que la sustitución es clara en la revista de jardinería, cualquiera que sea su lugar de origen. La resolución final confirma una imposición disímil entre el producto importado y el local y, fundada en declaraciones del gobierno, con la vocación de proteger el producto local. El **propósito y efecto** de la medida fiscal, en suma, era la tutela protectora de la producción editorial y el mercado publicitario para las publicaciones canadienses. El OA tuvo en cuenta la magnitud de la diferencia del impuesto, las manifestaciones públicas del gobierno y el efecto real proteccionista de la medida.

26. *Canada-Certain measures concerning periodicals*, WT/DS31/AB/R77 30-7-1997.

CAPÍTULO IV

No parece discutible que la aplicación de la accisa sobre el valor de la publicidad de las ediciones extranjeras ejemplifica la imposición disímil, desigual, respecto a la local. Tampoco lo parece el propósito proteccionista perseguido. Pero, hubiera sido de interés, sin embargo, si se hubiera profundizado en el concepto de la diferencia cultural entre productos aparentemente similares o, asimismo, en la misma diferencia cultural respecto a los directamente competitivos y substitutivos que no tienen un patrón de contenido editorial específico y propio del lector al que se dirige. La cuestión (identidad) cultural no tiene nada que ver con las propiedades físicas entre productos ni, tampoco, por su carácter defensivo, con la competencia en el mercado. El interrogante que se suscita es si la tutela del bien cultural es compatible, en el GATT, con la prohibición protectoria. Una probable respuesta, si bien polémica, podría ser el artículo 8.1 del TRIPs. O, como se sugiere, de tutela de los derechos humanos.²⁷

La cuestión cultural, si se plantea, no es una propiedad física del bien y sentaría la base de la diferencia, que no de la relación de semejanza entre productos importados y locales. Aún más, si interviene la consideración de los derechos humanos no habría duda que estaríamos fuera de los criterios materiales de la relación de semejanza, en cualquiera de sus variantes.

Canadá introdujo el argumento de que la accisa impugnada no afecta el comercio de mercancías, puesto que su finalidad era el acceso al mercado publicitario. La accisa no se aplica sobre el precio del producto, sino sobre el valor del anuncio publicitario, del servicio publicitario, por lo que su legalidad debe juzgarse no de cara al GATT, si no al GATS. El OA responde que si bien el contenido editorial y publicitario, por separado pueden calificarse como servicios en su conjunto forman un bien material. La accisa se aplica de modo manifiesto a una mercancía.

El OA sostiene que el eventual solapamiento entre el GATT y el GATS no puede restringir la libertad de comercio en el GATT, sugiriendo que nada exime a Canadá de la obligación del tratamiento nacional del GATT, aun cuando no hubiera asumido compromisos de cara al GATS respecto a los servicios publicitarios. Esto, como ya se ha hecho notar, será fuente de conflicto porque el contraste entre ambos acuerdos puede derivar en el cumplimiento de uno en detrimento del otro o viceversa.²⁸

27. F. M. Abbot-Ch. Breining-Kaufmann-Th. Cottier, *International trade and human rights. Foundations and conceptual issues*. 2006, Ann Arbor Michigan, p. 151, 219.

28. M. Matshushita, *Appellate Body jurisprudence on the GATS and TRIPs Agreements*, en *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, Ed. F. Ortino-Ernest-Ulrich Petersmann, 2004, The Hague, p. 462.

2.3. Los impuestos internos

El artículo III del GATT utiliza la expresión de impuestos internos y otras tasas internas en el artículo II.2. a), en el párrafo 1, la primera y segunda frase del párrafo 2. El párrafo III se refiere a cualquier impuesto interno incompatible con el párrafo 2, pero específicamente autorizado por el acuerdo comercial, vigente a 10 de abril de 1947, y el párrafo 4 señala que no se debe aplicar a los productos de importación un tratamiento menos favorable que el acordado a los productos semejantes de origen nacional con respecto a todas las leyes, reglamentos y prescripciones que afectan su venta, interna, oferta de venta, compra, transporte, distribución o uso.

2.3.1. Concepto de impuestos internos

El significado de impuestos internos se debe relacionar con el de los derechos arancelarios sobre la importación o exportación. En efecto, son internos los impuestos que no tienen conexión con la importación o exportación de mercancías. Así, se establece que no hay impedimento alguno para que el Estado pueda gravar en cualquier momento la importación con una carga equivalente a un impuesto interno, compatible con el párrafo 2 del artículo III con respecto a un producto semejante.

Históricamente, la Hacienda Pública denominaba como internos los impuestos ajenos o desconectados al comercio internacional y, atendiendo, su primera evolución eran accisas sobre consumos específicos, diseñados sobre la horma de los derechos arancelarios.

“Los impuestos internos como los aduaneros tuvieron el carácter de impuestos específicos, o sea, con una base de medición, según el número de unidades de la mercadería, el peso, la cantidad en volumen o en capacidad u otras magnitudes, con exclusión del valor o del precio de los bienes transferidos”²⁹

La noción de derecho aduanero o arancelario y accisa eran equivalentes, salvo el ámbito de aplicación: el primero, sobre el comercio internacional y la segunda, sobre el comercio interior. A fines del siglo XIX y comienzos del XX prevalecían en la recaudación de los ingresos públi-

29. D. Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, 1996, p. 813.

CAPÍTULO IV

cos europeos los derechos aduaneros y las accisas o impuestos específicos al consumo. En cambio, eran menos significativos los impuestos directos y los de registro o timbres.³⁰

No es arriesgado sostener que el texto GATT 1947 emplea categorías clásicas de la Hacienda Pública tradicional. Por tanto, el impuesto aduanero sobre la importación o exportación se transforma en impuesto interno sobre la mercancía, a la entrada o salida del mercado local. La percepción común y clásica es que en ambos supuestos se trataba de impuestos indirectos:

“Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very persons, who it is intended or desired should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; *such as the excise or customs*. (subrayado mio) (*J. Stuart Mill, Principles of Political Economy, Ashley, 1936, p. 823*).

De la tradición adoptada resultaría que el sentido de impuestos internos es el de impuestos del Estado sobre su ámbito de imposición, con efectos sobre los productos que circulan en el mercado; impuestos internos cuyo origen fue evidentemente el de gravar en forma indirecta determinados consumos específicos.

El sistema tributario actual tiene otra estructura, más rica, más variada, donde los impuestos directos se acompañan con los indirectos, generales y específicos. Por lo tanto, la referencia a impuestos internos no puede ser relativa a impuestos específicos sobre consumos, sino a todos los impuestos, de cualquier clase, que no están conectados a la importación o exportación. Los impuestos internos, en otras palabras, son todos, a excepción de los que afectan el comercio internacional, la importación o exportación.

El encabezamiento del artículo III es: Tratamiento nacional sobre imposición interna y regulación. Cabe entender que se refiere a todos los tributos nacionales, directos e indirectos, que puedan afectar mediante tutela protectoria la competencia entre productos importados y domésticos similares.

30. G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, II, Paris, 1972, p. 352.

2.3.1.1. Los productos y las personas

La primera frase del artículo III puede admitir de su lectura que los impuestos internos que gravan directamente o indirectamente las mercancías comprenden toda clase de impuestos internos, sean directos o indirectos. Los impuestos directos, en particular sobre la renta de las personas físicas o jurídicas, que se repercuten indirectamente sobre los productos, con efectos discriminatorios proteccionistas.

No fue esta la interpretación adoptada en el seno del GATT, desde su fundación; puesto que se identificaba al impuesto directo como no repercutible o trasladable en el coste de producción del bien, según la doctrina financiera clásica. El impuesto indirecto se traslada al comprador en el precio del producto y la obligación de tratamiento nacional no implica a personas o empresas extranjeras, si no a los productos importados en cuanto tales.³¹ Los ejemplos de impuestos internos, por tanto, se confinan a plurifásicos no acumulativos- impuesto sobre el valor añadido-; plurifásico acumulativo- a cascada sobre las ventas- o accisas, sobre consumos específicos. El impuesto sobre la renta no está cubierto porque no es un impuesto interno sobre el producto. Las palabras “aplicados directamente o indirectamente sobre productos” significa “aplicado sobre o en conexión con productos”. Por lo demás, se afirmó que “indirectamente” comprende impuestos que afectan el proceso de producción de la mercancía. (*GATT. Analytical Index, 1993*).

El centro de gravedad de los impuestos internos, sin perjuicio de lo que se verá, es el impuesto que grava, directa o indirectamente, sobre el producto. El GATT 1947 no ceja en su foco sobre el producto, que no el productor y la doctrina dominante, que llega al GATT 1994, conserva como dogma que los impuestos internos aplicables sobre las importaciones deben basarse en factores directamente conectados al producto, a la mercancía, que no a otros factores como el beneficio o la renta de la persona.³²

31. P. Van den Bossche, *The Law and Policy of the World Trade Organisation*. Text, cases and materials, Cambridge 2006, p. 332.

32. *Canada-FIRA Administration of the foreign investment review Act. BISD 30S/140, 7-2-1984*: “la obligación de tratamiento nacional del artículo III del Acuerdo General no se aplica a empresas o personas extranjeras si no a productos importados y sirve para proteger los intereses de productores y exportadores establecidos en el territorio de una parte contratante”. En *EEUU-Automobiles* se afirma: “Los impuestos locales que son aceptables para aplicar a las importaciones se basan en factores directamente relacionados al producto, mientras que los que no lo son no están directamente relacionados al producto, sino a otros factores, como la renta de los productores.”

C A P Í T U L O I V

El ámbito de los impuestos internos es sustancialmente el de la imposición indirecta, aun cuando la doctrina sostiene que se basa en una postura difícilmente justificable a la luz de la evolución de la teoría de los impuestos. La jurisprudencia, no obstante, encierra la actuación del artículo III. 2 al campo de la imposición indirecta; o, sorpresivamente, aceptando la imposición directa que haga sus veces, en fraude de ley, como resulta de *Argentina-Bovine Hides*.³³

El Grupo de Trabajo sobre Ajustes Fiscales en Frontera concluye, en 1970, que:

“hubo convergencia de opiniones que solo los impuestos aplicados directamente sobre productos eran elegibles para el ajuste fiscal... Además, el Grupo de Trabajo concluyó que hubo convergencia de opiniones que el efecto de ciertos impuestos que no eran directamente aplicables sobre productos no eran seleccionables para el ajuste fiscal.”³⁴

En otras palabras, solo los impuestos indirectos sobre los productos son susceptibles de compensación a la importación y de reembolso a la exportación, mientras que esto no es factible con los impuestos directos. Los impuestos internos son, en la posición dominante, los impuestos indirectos, porque gravan el producto y son los únicos susceptibles de ajuste fiscal en frontera.

33. La doctrina financiera, en general, considera que el criterio de traslación es inconcreto porque, en la actualidad, la idea es que “hay impuestos más o menos trasladables pero que no existen “impuestos generalmente trasladables”, F. Neumark, Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista, Madrid, 19, p. 464; J. H. Jackson, op. cit. p. 220, “El problema, como cualquier economista puede demostrar, es que ambos tipos de impuestos tienen alguna carga sobre el comprador y proveedor de capital, dependiendo de las características particulares de la estructura de mercado.”

M. Matshushita-Th. J. Schoenbaum-P. C. Mavroidis, op. cit. , “mientras esto es discutible desde una perspectiva económica, la distinción permanece.”; D. Luff, Le Droit de l’Organisation Mondiale du Commerce. Analyse Critique, Bruxelles, 2004, p. 87. “La aplicación del artículo III. 2 del GATT a los impuestos directos nunca ha sido admitida oficialmente, aunque parezca conformarse a la letra y al espíritu del artículo III del GATT en general y de su párrafo 2 en particular. Esto ha sido objeto de una jurisprudencia contraria en el cuadro del GATT 1947. Tradicionalmente, los miembros de la OMC consideran que los impuestos directos no entran en el artículo III. 2 del GATT porque esos impuestos no gravan las mercancías.”

34. Grupo de Trabajo de los Ajustes Fiscales en Frontera, 2-12-1970, IBDD S18/105. En EEUU-Taxes on Automóviles, el panel se apoya en este informe, aclarando que, los impuestos no conectados directamente al producto, sino a otros factores, tienen como ejemplo, la renta o beneficio del productor.

2.3.2. El ajuste fiscal en frontera

El ajuste fiscal en frontera (AFF) consiste en gravar la entrada de la mercancía importada en forma equiparable al impuesto sobre la mercancía nacional similar y la devolución a la exportación de una cantidad igual al impuesto satisfecho durante el proceso de producción y comercialización.

Los impuestos sobre las ventas o las accisas se perciben en el Estado donde los productos se consumen y se reembolsan aquellos satisfechos por las exportaciones. El Grupo de Trabajo sobre los Ajustes Fiscales en Frontera dice:

“cualquier medida fiscal que pone en práctica, en todo o en parte, el principio del país de destino, el cual permite a los productos de exportación de ser aliviados de algo de toda la carga fiscal en el país de exportación respecto a los productos domésticos similares vendidos a los consumidores en el mercado local y que permite a los productos importados vendidos a los consumidores soportar algo o toda la carga fiscal en el país de importación respecto a los productos domésticos similares.”

No es una definición completa ni exhaustiva.

El **principio del país de destino** atribuye el poder tributario al país en que el producto se consume o, y es importante destacarlo, la persona percibe la renta. Los ajustes fiscales en frontera, en suma, son necesarios para evitar distorsiones entre el gravamen sobre los productos importados y los locales semejantes o en el estímulo fiscal prohibido a la renta de exportación de la persona residente en el país de exportación.

Por un lado, se aplica la compensación de impuestos interiores exigiendo los mismos impuestos sobre el volumen de ventas o accisas sobre las mercancías o servicios importados, que los que gravan las mercancías o servicios locales similares.

Por otro, se aplica la exención o devolución de los impuestos internos satisfechos a la exportación de los productos, evitando las ayudas estatales ilícitas a los productores.

El AFF pretende eliminar cualquier distorsión en los mercados que sea consecuencia de la discriminación en las relaciones de competitividad entre productos, servicios o factores de la producción.

Es cierto que se persigue la igualdad competitiva, pero, no lo es menos que, también, impedir la competencia fiscal lesiva a fin y efecto

C A P Í T U L O I V

de atraer capitales ajenos o estimular mediante medidas fiscales, los propios hacia el exterior.³⁵

El AFF no se agota en la aplicación del principio del país de destino a los impuestos indirectos, comprendiendo, asimismo la renta percibida por el beneficiario en el país de residencia, independientemente de su lugar de origen o donde se produce. El ahorro en operaciones de exportación, por ejemplo, a través estímulos fiscales indebidos (subvención fiscal) constituye un ejemplo de aplicación del principio del país de destino en impuestos directos. Por otra parte, el favor protectorio, desde el impuesto directo, puede extenderse a poco que se piense en las restricciones de beneficios fiscales a los extranjeros, sea respecto a deducciones, reducciones, bonificaciones, amortizaciones, en que aparece la ventaja a favor de la producción local respecto a la importada.³⁶

El Grupo de Trabajo sobre AFF mantiene, en su convergencia final de opinión que el ajuste fiscal corresponde sobre impuestos elegibles que gravan directamente los productos (IVA, impuesto general sobre ventas, accisas) ; pero, no ocurre lo mismo con ciertos impuestos que no gravan directamente a los productos, entre los que menciona, las cotizaciones de seguridad social a cargo de empresas o empleados y los impuestos sobre salarios. La convergencia de opinión, en un tono nada terminante puesto que matiza sobre **ciertos** y no todo tipo de impuesto personal, tiene sustancia orientadora, sin perjuicio de señalar que en la propia jurisprudencia de la OMC se dice que a diferencia de los informes de paneles que se verifican en el curso del proceso de resolución de conflictos, los informes de los Grupos de Trabajo no son vinculantes para los Estados.³⁷

2.3.2.1. *El principio del país de destino*

La simetría clásica a la que se acude es que el impuesto interno agota su campo en la imposición indirecta, al consumo general o específico, y el principio del país de destino no se aplica a los impuestos directos sobre las personas. El problema es que si hay una protección fiscal sobre

35. C. Cosciani, Istituzioni di Scienza delle Finanze, Torino, 1970, p. 400 y sigs; K. Mesere, Los Ajustes Fiscales en Frontera, El Impuesto sobre el Valor Añadido, Madrid, 1971.

36. J. Slemrod-R. Avi-Yonah (How) Should Trade Agreements Deal with income tax issues?. New York University Tax Law Review, 2002, p. 3.

37. Argentina-Measures affecting imports of footwear, textiles, apparel and other items, WT/DS56/AB/R, 22-4-1998.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

la renta de exportación, mediante exención, diferimiento, reembolso, deducción, puede provocarse una distorsión fiscal, ya que el producto llegará al consumo con una ayuda incorporada, que le permite competir con ventaja en el otro mercado. Por eso, un aspecto que no se tuvo en cuenta, como bien afirma Cosciani, es la ambivalencia del principio de país de destino, no solo para la imposición indirecta, sino, también para la renta del beneficiario en su país de residencia. con independencia del lugar donde se origina. No por otra razón, el acuerdo SCM, define la ayuda fiscal prohibida que implica la renuncia a los recursos tributarios entre los cuales se citan la deducción, aplazamiento o exención de impuestos directos relativos a la exportación que tienen como sujetos a las empresas industriales o comerciales. (Anexo I del Acuerdo SCM). Por eso, es preceptivo anticipar que la aplicación del principio del país de destino no se reduce a la imposición indirecta, sino, asimismo, a la imposición directa sobre las personas. Y, más importante, que en el sistema OMC esto es lo que funda la prohibición de la ayuda estatal fiscal a la exportación mediante impuestos directos o, la orientación del impuesto directo local para la creación de ventajas específicas y particulares en la producción nacional que no se hacen extensivas a los productos de origen extranjero. En el ejemplo de Jackson se apunta la medida fiscal de amortización acelerada en la compra de bienes de equipo cuando las primeras materias o la maquinaria adquirida se produce en el plano doméstico. Aparece claro que esto significa una “discriminación explícita”³⁸

El Informe *Neumark*, definiendo la línea tradicional, afirma que:

“La aplicación del principio del país de destino consiste, pues, en imponer un bien o servicio no en el país en que se produce, sino en aquel que es consumido o utilizado. En cuanto a los servicios, el país de destino es aquel en que se ejecuta el servicio... El principio del país de destino no se aplica a los impuestos sobre la renta, las sociedades y la riqueza. De esto se deduce frecuentemente que hay que aplicar a estos impuestos el principio del país de origen. Pero esta manera de presentar las cosas no es completamente correcta. En lo concerniente a los impuestos sobre la renta, las sociedades y la riqueza hay que distinguir más que nada entre la imposición según el país de domicilio o de la sede por una parte y el país de la fuente de ingresos. (en que se realizan los beneficios y otras rentas) o del “sitio” (donde están situados los elementos del patri-

38. J. H. Jackson, op. cit. p. 217

C A P Í T U L O I V

monio) por otra... la noción de país de destino no puede aplicarse strictu sensu a estos impuestos (directos).”³⁹

A esta posición, por otra parte común y difusa, se enfrenta aquella que entiende que el principio del país de destino significa no solo atribuir el derecho de imposición al país de destino del producto, sino, también, de la renta o beneficio, “en otras palabras, al país en el que el producto se consume o la renta se percibe.” (*Cosciani*).

La identificación del país de destino en materia de impuesto directo resulta, entonces, el país de residencia del perceptor de la renta o del beneficio. La diferencia no puede establecerse entre país de destino y país de origen, si no entre país de destino de la renta de exportación, que, es en el que tiene su sede el beneficiario de la actividad económica.

La conexión jurídica que deriva es la prohibición de tutela protectora al residente que exporta, otorgándole beneficios fiscales en el impuesto sobre beneficios o renta vinculados al comercio exterior o, en otro caso, favoreciendo, a paridad de circunstancias, la producción local respecto a la extranjera.

No es persuasivo sostener que:

“La disposición del GATT respecto a los ajustes fiscales en frontera incorpora el principio del país de destino con respecto a los impuestos indirectos y el principio del país de origen con referencia a los impuestos directos. Esto es, los ajustes en frontera solo pueden hacerse respecto a los impuestos aplicados directamente o indirectamente sobre productos (v. g. impuestos indirectos)”⁴⁰

El principio del país de origen supone la imposición del producto o servicio en el lugar donde se manufactura y la renta en el país de la fuente. Pero, esto no puede llevar a la conclusión que conduce al amparo de los impuestos indirectos. . Es más, podría afirmarse que el principio del país de origen liga la renta a la fuente de donde procede, solo y exclusivamente, en caso de evasión o elusión fiscal por parte del residente o del no residente a él vinculado. El principio del país de origen en el comer-

39. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E. Informe Neumark, Madrid. 1965, p. 146.

40. P. Demaret - R. Stewardson, *Environmental Taxes and Border Tax Adjustments*, Journal of World Trade, 1994.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

cio multilateral es determinante a fin de justificar la excepción de la obligación de tratamiento nacional en base al incumplimiento de las leyes tributarias y la efectiva aplicación de las mismas para combatir la evasión o elusión fiscal del no residente o del residente vinculado.

El principio del país de destino comporta tanto al impuesto indirecto cuanto al que como directo grava la renta o beneficio del perceptor en el Estado de su residencia.

Esto da pie para interpretar que los impuestos internos, en toda su extensión, comprenden tanto los impuestos indirectos como los demás que tienen por objeto la renta o el beneficio, que revelan en forma inmediata la capacidad contributiva del contribuyente.

El problema es que el impuesto sobre el beneficio se incluye en el coste de producción y contribuye al precio final del producto, conforme a la estructura del mercado que se trate. Aquellos países en los que la imposición sobre las sociedades es significativa se hallan en una situación de inferioridad porque la traslación no recibe compensación por que la misma no es seleccionable para el ajuste fiscal en frontera.⁴¹

El dogma que el efecto económico de los impuestos sobre el beneficio lo absorbe el empresario sin traslación aparente no tiene soporte en la doctrina actual. El poder económico o las circunstancias del mercado permiten la repercusión de la carga tributaria sobre otras personas en el coste de los productos o servicios:

“Aunque la mayoría de los economistas consideran que la carga del impuesto sobre sociedades recae sobre el capital, según el modelo competitivo, los hombres de negocios suelen considerar el impuesto como un coste que se traslada, según la estructura del mercado y comportamientos. Algunos de estos estudios han indicado un alto grado de traslación prestando más apoyo a una hipótesis de traslación total que a una de traslación cero.”⁴²

41. Sostiene Jackson, op. cit. p. 221, que esto indica que los impuestos sobre la renta deberían recibir algún tipo de AFF. Sin este tratamiento, los países que dependen en gran medida de esta clase de impuestos discuten que los bienes de aquellos países donde hay sustanciales reembolsos a la exportación, en verdad, la están subsidiando.

42. Musgrave-Musgrave, Hacienda Pública Teórica y aplicada, Madrid, 1981, p. 626. Krzyzaniak-Musgrave, The shifting of the C. I. Tax, John Hopkins Press, 1964, Baltimore, donde apuestan por la hipótesis de una traslación del 100% del impuesto para toda la industria. Matshushita et al. op. cit. p. 168; Luff, op. cit. p. 87 no encuentra argumentos válidos para la exclusión de los impuestos directos del ámbito del artículo III. 2 sin perjuicio de recoger que esto ha sido rechazado. F. Forte, Scienza delle Finanze, 2002, Milano, p. 254

C A P Í T U L O I V

Si esto es cierto podría inferirse, al menos desde la perspectiva teórica, que debería pensarse para el impuesto directo sobre el beneficio en la devolución a la exportación y la compensación a la importación.

Sin embargo, la doctrina financiera no comparte que pueda aplicarse el AFF en los impuestos directos en modo análogo al de los impuestos indirectos, porque, en verdad, el impuesto sobre sociedades no se expresa como porcentaje de ventas y varía entre empresas de la misma industria y entre distintos sectores. No sería posible exigir un impuesto compensatorio por porcentaje de ventas sobre las importaciones o conceder una rebaja sobre las exportaciones.⁴³

Por eso, los países exportadores, para obtener un resultado similar otorgan, en variada forma, beneficios fiscales a las ventas de sus empresas relativas a la exportación, renunciando a gravar directamente la renta derivada o facilitando el ahorro significativo de impuestos en el caso de precio de transferencia, incurriendo en competencia fiscal lesiva (ayuda estatal y fiscal prohibida) y, a su turno, los países importadores no tienen la potestad para gravar la renta del no residente, sino solo cuando se manifiesta en incumplimiento de su norma local o en la aplicación de la misma (evasión o elusión fiscal), vulnerando la excepción de orden público local.

La renta de exportación, por el principio del país de destino, se grava en el Estado de residencia, so pena de subvención fiscal prohibida y la renta de importación del no residente queda sometida al poder tributario del país importador, si procede del incumplimiento o desaplicación de su sistema tributario. La renta que llega a su destinatario se debe gravar en el país de destino y la que es fruto de elusión o evasión a la ley de la fuente, se gravará en el país de importación, que es donde se verifica el hecho lesivo.

El AFF en los impuestos directos sobre los beneficios solo puede afrontarse mediante la aproximación de la composición de la base imponible y los niveles de los tipos de gravamen en el impuesto sobre sociedades que hagan suponer, al menos, una cierta, aproximación en el mercado internacional, el intercambio efectivo de información tributaria y, en su caso, la colaboración en la comprobación e investigación de los contribuyentes y en la recaudación entre los Estados. El único modo de afrontar el AFF entre impuestos directos es el reparto del beneficio del

43. C. S. Shoup, Aspectos impositivos de la integración económica internacional, en El Impuesto sobre el Valor Añadido. El primer impuesto europeo, Madrid, 1971, p. 190; Cosciani, op. cit. p. 409.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

comercio exterior entre los Estados. En su defecto, hay un nexo claro entre la competencia comercial y fiscal lesiva. El beneficio fiscal a la exportación, ayuda estatal prohibida, es una renta definitivamente exenta si no se declara, liquida o ingresa el impuesto sobre el beneficio en el Estado de importación.

2.4. El artículo III. 4. del GATT

La obligación de tratamiento nacional se aplica a toda ley, reglamento o prescripción que afecta la venta local, oferta de venta, compra, transporte, distribución o uso de productos importados.

Los productos importados deben gozar de un tratamiento no menos favorable que el acordado a los productos similares nacionales.

No resulta difícil recalcar, atendiendo las distintas posiciones adoptadas en el curso del tiempo, que el párrafo 4 del artículo III fue centrando su **ratio** en los productores, que no solo ni exclusivamente en los productos. Las leyes, reglamentos, y requerimientos comprenden no solo a las que gobiernan las condiciones de venta o compra.

“...but also any laws or regulations which might adversely modify the conditions of competition between domestic and imported products.”⁴⁴

No parece que el propósito del artículo III.4 se limite a la aplicación sobre las mercancías en cuanto tales, sino que las medidas, de cualquier clase, fiscales o no, que afectan a las empresas pueden tener un efecto negativo reprochable sobre las condiciones de competencia entre los productos importados y locales, entre competidores en el mercado local.

Las medidas, enunciadas en el artículo III.4 pueden o no tener carácter tributario. No hay una diferencia tajante entre la disposición tributaria y las demás. Ambas formas de disciplina pueden tender a los mismos fines: sea a través una u otra vía puede pretenderse alcanzar la tutela protectoria prohibida. El trato menos favorable a los productos importados semejantes a los nacionales expresa el principio general de interpretación el artículo III.1.

44. *Italian Discrimination against imported agricultural machinery, BISD, 7^o Supp 75/60, 1959; Canada-Import, distribution and sale of certain alcoholic drinks by Provincial Marketing Agencies, BISD, 39 Supp. 1992.*

C A P Í T U L O I V

La mera diferencia no es suficiente ni necesaria para la violación del artículo III.4:

“Si los productos importados son tratados “menos favorablemente” que los productos locales semejantes debe apreciarse examinando si la medida modifica las condiciones de competencia en el mercado relevante en detrimento de los productos importados.”⁴⁵

La relación de competencia en el mercado, entre los agentes económicos, funda la igualdad en las condiciones competitivas, que impide la discriminación (comercial o no comercial) en el acceso y presencia en el mercado local.

La medida fiscal puede crear diferencias que tienen efectos menos favorables sobre los productos importados que sobre los semejantes nacionales, entendiendo que la similitud está conectada a las relaciones o condiciones de competencia en el mercado.

El artículo III.4 resulta vulnerado cuando hay restricciones obligadas o necesarias al inversor extranjero, para que emplee productos de contenido local.⁴⁶

El TRIMs (**General Agreement on trade-related investment measures**) ilustra la **vis** expansiva del artículo III. 4 que sin abandonar su eje sobre el producto, atiende, objetivamente, las discriminaciones sobre las personas. Así declara incompatible aquellas medidas que obligan a una empresa a comprar o usar productos de origen o fuente local. (Párrafo 1 (a)).

Las medidas dirigidas a la inversión que condicionan de alguna manera la concurrencia entre empresas se convierten en fuente de distorsiones. Cualquier medida, inclusive la fiscal, de cumplimiento obligatorio o ejecutivo o que suponga un consentimiento previo para la obtención de una ventaja. Un beneficio Fiscal se interpreta como una ventaja en ocasión de la compra o uso de un producto de contenido local.⁴⁷

La primera frase del artículo III. 2, así como la segunda frase recurren a la palabra *aplicación*, mientras que el párrafo 4 emplea *afectación*

45. *Korea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef*, WT/DS161 & 169/AB/R, 10-1-2001.

46. *Canada-Administration of the Foreign Investment Review Act (FIRA)*, BISD, 30 Supp, 140, 7-2-1984

47. *Indonesia-Certain measures affecting the automobile industry*, WT/DS54R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, 23-7-1998.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

de la venta o compra local de productos. Justamente, la palabra **afectar** indica que la medida tiene “un efecto sobre” que no es el mismo que aplicar o ejecutar. El efecto sobre el producto que le transmite la disciplina sobre la persona.

La persona, que no el producto, sugiere que las regulaciones del mercado, de naturaleza fiscal o no, aceptan un significado más amplio que el que se mantiene respecto a los impuestos internos sobre los productos, contemplados en el artículo III. 2. Pareciera que la exigencia es la comparación entre productores, que no entre productos.⁴⁸ Lo que altera la disciplina local es la decisión de la empresa, sea por razones legales o fiscales, de entrar o hacer salir productos en el mercado nacional.

La plena confirmación de los efectos sobre las personas, que no solo sobre los productos, se alcanza desde el momento en que se afirma:

“No hay nada en el lenguaje llano del artículo (III.4) que específicamente excluya los requerimientos que condicionan el acceso a las medidas del impuesto sobre la renta del propósito de aplicación del artículo III, que se refiere a al “tratamiento nacional sobre los impuestos internos y la regulación”⁴⁹

Los impuestos indirectos y los impuestos directos pueden calificarse como contrarios a la tutela protectoria, salvadas las justificaciones de excepción, en la medida en que provoquen desigualdad de tratamiento en las condiciones de competencia, directamente sobre los productos importados o indirectamente en contra de las empresas que los gestionan.⁵⁰ Además, por si hubiera alguna duda, los impuestos internos son tanto los indirectos sobre mercancías como los directos sobre las empresas.

En *EC-Asbestos* se expresa que es indiferente localizar la medida fiscal en el artículo III.2 y la medida legal general en el III.4:

“Ambas formas de regulación pueden frecuentemente usarse para conseguir los mismos propósitos. Sería incongruente si, debido a una

48. Wiers, op. cit. p. 280, apunta la dificultad de comparación entre productores locales y productos importados; pero, a mi juicio, afectar las condiciones de competencia ordinarias traspasa la equivalencia entre productos, obligando a descubrir la que puede darse entre productores extranjeros y nacionales.

49. *U. S. -Foreign Sales Corporations*, 21. 5. DSU, WTO/DS/RW, 20-8-2001.

50. V. Capítulo II, 1.3.

C A P Í T U L O I V

diferencia significativa en el propósito de estas dos disposiciones, a los Estados miembros les fuera prohibido usar una forma de disciplina –por ejemplo fiscal– para proteger la producción doméstica de ciertos productos, pero fueran capaces de usar otra forma de regulación, por ejemplo, no fiscal, para conseguir tales objetivos. Esto frustraría la aplicación compatible del “principio general” en el artículo III.1.”

En *Argentina-Bovine Hides* se sostuvo que la medida fiscal impugnada no entraba en el campo de aplicación del artículo III.2 porque se trataba del impuesto sobre los beneficios. La respuesta del panel es que si bien acepta que el impuesto directo no es al efecto relevante porque, en principio, no grava los productos en si mismos, no puede excluirse que la medida fiscal relativa a impuestos directos, que afecta manifiestamente las mercancías, cualquiera que sea, sería una vía para eludir las obligaciones del artículo III.2.

“El simple hecho que ésta medida concierne al impuesto sobre la renta no la excluye del campo de aplicación del artículo III.2.” El impuesto directo, como se verá, entraría en el ámbito de aplicación el artículo III.2 primera frase cuando su punto de conexión sea obtener información desde el precio de la mercancía para reconstruir el beneficio del importador no declarado, liquidado o ingresado. En suma, en supuestos de evasión fiscal (orden público fiscal, GATT artículo XX d).

Es decir, los impuestos internos, directos o indirectos, se aplican a las mercancías y a las personas, pero, aun cuando sea directo entra en el ámbito del artículo III.2, si su aplicación a las mercancías es manifiesta y el artículo III.4 se refiere a los impuestos directos que afectan a las personas en relación competitiva, que no inmediatamente sobre las mercancías.

3. Los impuestos directos en el sistema OMC

La relativa indiferencia a los impuestos directos en el GATT, que ahora está en vías de cambio, no oculta que en otros y distintos acuerdos integrantes del sistema OMC siempre se les tuvo en cuenta, sobre todo, como ayuda a la exportación, barrera a la competencia con productores nacionales o, inclusive, en el marco de la evasión fiscal en los países importadores. El cuadro general aparece desagregado o fragmentado, pero, en una lectura combinada y conjunta, transversal, de las distintas referencias, hay una cierta codificación de conceptos que, sin violencia alguna, pueden ser concebidos como válidos para todo el sistema OMC.

3.1. El Acuerdo sobre Agricultura. (AoA)

El párrafo 1 del artículo 10 establece que las subvenciones a la exportación, no mencionadas en el artículo 9 del Acuerdo sobre Agricultura, no deben ser utilizadas en modo que resulte o amenace con la circunvención de los compromisos adoptados.

El OA en *U. S. -Foreign Sales Corporation* tuvo la oportunidad de declarar que las medidas FSC, que, en la práctica, tenían que ver con el impuesto sobre la renta, eran subsidios a la exportación basadas en la renuncia a la recaudación de un recurso público de otra forma debido. Estas medidas no están establecidas en el artículo 9.1 del AoA, pero, pueden interpretarse a la luz de su artículo 10.1, que prohíbe la elusión o circunvención por parte del Estado del compromiso general de no facilitar ayuda pública a la exportación, salvo en lo previsto (“los subsidios a la exportación que no están enumerados en el párrafo 1 del artículo 9 no deben aplicarse de forma que resulte en o amenace con llevar a la circunvención de los compromisos de subsidio a la exportación...”)

“...los Miembros podrían ciertamente “haber encontrado una vía para rodear”, una vía para “evadir” esta prohibición si pudieran transferir, a través de exenciones fiscales, los mismos recursos económicos que se les prohíbe de otra manera según los artículos 3.3 y 9.1.”

El impuesto directo como medio de subvención fiscal prohibido a la exportación trasciende al Acuerdo sobre Agricultura aun cuando no figure expresamente entre los distintos tipos de ayuda a la exportación que señala el artículo 9.1. Pero, su empleo es factible como rodeo o circunvención de las otras formas de subvención previstas.⁵¹

3.2. El Acuerdo sobre las Subvenciones y Medidas Compensatorias (SCM)

La Lista ilustrativa de subsidios a la exportación, Anexo I, del acuerdo SCM describe como tales, en la letra e): Exención, reembolso o diferimiento, total o parcial, de impuestos directos o de cotizaciones previ-

51. J. A. Mc Mahon, *The Agreement on Agriculture*, p. 213, en Macrory-Appleton-Plummer, op. cit.

CAPÍTULO IV

sionales pagadas o debidas por empresas industriales o comerciales, específicamente, con relación a las exportaciones.

La definición de impuesto directo e indirecto está contenida en la nota a pie de página 58, del apartado e).

Se consideran como “impuestos directos” los impuestos sobre salarios, beneficios, intereses, arrendamientos, canones y cualquier otra forma de rendimientos e impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.

Los “impuestos indirectos” son los impuestos sobre las ventas, cifra de negocios, valor añadido, concesiones, actos documentados, transmisiones, impuestos sobre inventarios y elementos afectos a la actividad económica, impuestos de frontera y cualesquiera otros que no sean impuestos directos o sobre la importación.⁵²

Las definiciones se establecen funcionales al acuerdo SCM, en Anexo y a pie de página. Nada obsta para su pleno valor interpretativo en consonancia con las subvenciones prohibidas a la exportación. Al máximo cabe la duda, a examinar, sobre el contenido preferido de definición y concepto en el sistema, puesto que aparece otra en el GATS (artículo XXVIII o), en el propio cuerpo del acuerdo, dentro de su texto general. El matiz no es formalmente indiferente. Puede decirse que coexisten en el sistema OMC dos conceptos de renta diferentes. Por un lado, en el acuerdo SCM la renta como producto y en el GATS, la renta como ingreso.⁵³

Los impuestos directos son aquellos que gravan el beneficio o los rendimientos y beneficios en singular y la propiedad inmobiliaria, cuyo objeto es la renta como producto, en cualquiera de sus manifestaciones. Los impuestos indirectos son todos los demás, siempre que no sean derechos arancelarios. Las contribuciones obligatorias a la Seguridad Social, si bien distinguidas, resultan próximas a los impuestos directos en cuanto revelen beneficios fiscales vinculados a la exportación.

El fundamento general de la inclusión de este apartado en el acuerdo SCM deriva del artículo XVI del GATT. En particular, la pretensión consiste en impedir que el instrumento fiscal, en lo que aquí interesa, pueda emplearse para asistir a la renta o al precio del producto, sea para aumentar su exportación o reducir la importación. La subvención a la exporta-

52. Cabe destacar que el Grupo de Trabajo de AFF de 1970 no estaba convencido que entrasen en la categoría de impuestos indirectos los impuestos sobre timbres, registro y equipos, a los efectos del ajuste fiscal en frontera.

53. T. Rosembuj, El impuesto sobre la renta de las personas físicas, Barcelona, 1992, p. 71.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

ción puede calificarse por sus **efectos lesivos**, al provocar distorsión en los intereses comerciales ordinarios de los Estados. Nótese que ya se apunta una suerte de aproximación entre el concepto de competencia comercial lesiva y el que posteriormente vendría desarrollado de competencia fiscal lesiva.

La subvención o ayuda fiscal mediante la imposición directa a la exportación exhibe, a la par, el doble carácter de competencia comercial y fiscal lesiva.

En *Indonesia-Autos* se suscitó la aplicación del GATT y el SCM a la misma cuestión. La conclusión fue que un mismo texto legal puede ser objeto de análisis a la luz de distintos acuerdos, puesto que afrontan diversos de sus aspectos. Por tanto, la subvención a las empresas no impide el exámen de la discriminación entre productos domésticos e importados respecto a los impuestos internos y otras regulaciones (**ex. artículo III. 2 GATT**).⁵⁴

La exención o remisión, incluso, en este último caso, el reembolso o devolución del impuesto directo, implica la renuncia al recurso público de otra manera debido. La aplicación de un conjunto de normas tributarias que, al efecto, deja de actuarse creando una ventaja patrimonial para el beneficiario, de otra manera obligado.

El diferimiento o aplazamiento del impuesto directo no es en sí mismo subsidio prohibido, siempre que devengue un interés, como si fuera un préstamo o crédito público. Así, la nota 59 a pie de página del apartado e) dice:

“Los Miembros reconocen que el diferimiento no necesita elevarse a subsidio a la exportación cuando, por ejemplo, se recaudan adecuados tipos de interés.”⁵⁵

El beneficio fiscal existe cualquiera que sea el modo de implementación en los elementos esenciales del impuesto directo, sea en el hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible o cuota y forma de pago. Una reducción de la base, por ejemplo, supone, a la par, una menor recaudación y la ventaja patrimonial para el beneficiario y a esto conducen cualquier clase de deducciones, reducciones, que puedan alterar la capacidad económica relativa del beneficiario, comprendiendo el trato de las amortizaciones, provisiones o minoraciones de la deuda tributaria.

54. M. Melloni, *The principle of National Treatment in the GATT: a survey of the jurisprudence, practice and policy*, Bruxelles, 2005, p. 56.

55. V. Capítulo III, 2, 4.

C A P Í T U L O I V

Asimismo, el aplazamiento o fraccionamiento del pago puede crear una situación de beneficio específico y determinado para los que se aventajan de una dilación, postergación o desplazamiento del cumplimiento de la obligación tributaria general.

La ayuda estatal fiscal no se agota solo en el nexa con la exportación, ya que del impuesto directo en exámen caben distorsiones que no se relacionan directamente con ella, pero que suscitan movimientos lesivos en el comercio internacional o potencialmente son idóneos para causarlos, en perjuicio de los intereses comerciales y fiscales de otros Estados. Los beneficios fiscales en su conjunto y separadamente pueden provocar discriminación entre la empresa residente y la análoga no residente:

“Es un error pensar que solo los incentivos fiscales relativos a la exportación o a la substitución de importación podrían estar sometidos a la revisión en la OMC. Los incentivos fiscales tambien pueden calificarse como subsidios impugnables.”⁵⁶

3.2.1. Los precios de transferencia y la nota 59 a pie de página

La nota 59 a pie de pagina, segunda frase, indica que:

“Los Miembros reafirman el principio que los precios por los productos en transacciones entre empresas exportadoras y compradores extranjeros bajo su o bajo el mismo control deberían para fines fiscales ser los precios que hubieran sido aplicados entre empresas independientes actuando **at arm’s length**.”

“Cualquier Miembro puede llamar la atención de otro Miembro respecto a actuaciones administrativas u otras prácticas que pueden contravenir éste principio y que resulten en un **ahorro significativo de impuestos directos** en las operaciones de exportación.

En tales circunstancias los Miembros deberán intentar resolver sus diferencias usando las facilidades de los tratados fiscales bilaterales u otros mecanismos internacionales específicos, sin perjuicio de los derechos y obligaciones de Miembros del GATT 1994, incluyendo el derecho a consulta creado en la frase precedente.”

56. R. H. C. Luja, Assessment and recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: a view on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation, 2003, Antwerp, p. 255.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

El precio de transferencia presupone la divergencia entre el precio estipulado entre empresas asociadas y el precio de competencia, fijado para empresas independientes actuando en circunstancias similares. La gestión del precio en el conjunto vinculado es diverso al que resultaría si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado (**at arm's length**).⁵⁷

El presupuesto de la nota 59 no atiende solo al comportamiento típico de distribución irregular de los beneficios en el seno del conjunto vinculado, buscando, con finalidad fiscal exclusiva, la mínima o nula presión fiscal en la localización de sus actividades económicas; si no, fundamentalmente, al comportamiento público asociado a la manipulación irregular del beneficio derivado del comercio exterior.

El Estado renuncia al gravamen sobre la renta o el beneficio de la empresa que le hubiera correspondido para alentar su vía de exportación. El centro de gravedad es la relación entre el Estado y la empresa que le facilita un ahorro significativo de impuesto directo. Es decir, la competencia fiscal lesiva, sea por la elusión o evasión fiscal de Estado.

La práctica del Estado se traduce en la interpretación de la ley aplicable en modo de crear una ventaja específica para el contribuyente. La referencia es a la práctica administrativa del Estado, sea mediante resolución, consulta vinculante (**ruling**) o acuerdo anticipado de precios de transferencia (**Advance price agreement**); que apareja un ahorro significativo del impuesto sobre el beneficio del conjunto vinculado en sede de exportación.

El Informe de la OCDE 1998 califica como necesarias las medidas que eviten prácticas fiscales lesivas de los Estados. Por un lado, la aplicación compatible con las condiciones de competencia fiscal leal del régimen jurídico de precios de transferencia y, por otro, la transparencia y objetividad en las prácticas de la administración tributaria respectiva⁵⁸.

El ahorro significativo de impuesto directo supone un beneficio para el conjunto vinculado en su totalidad, consolidado. Por tanto, no solo se contempla la exportación en su sentido material, sino, también, como operación jurídica bilateral, donde interviene otro establecimiento secundario, filial o establecimiento permanente. El ahorro significativo en el conjunto vinculado alude al desplazamiento del beneficio obtenido por cualquiera de sus integrantes o partes desde o hacia la menor o nula fiscalidad.

57. T. Rosembuj, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, 1998, p. 22.

58. OCDE, *Harmful Tax Competition, an emerging global issue*, Paris, abril 1998.

C A P Í T U L O I V

La ayuda pública podrá consistir en estímulo a la exportación, mediante la subfacturación del precio de transferencia, un precio inferior al valor normal de mercado o, a la inversa, en la sobrefacturación autorizada del precio de transferencia, un valor superior al valor de mercado, en el país de importación. El ahorro significativo del beneficio con la asistencia pública coadyuvante puede ir desde la exportación a la importación o viceversa. Siempre que la cooperación pública sea manifiesta, **de jure o de facto**, la competencia fiscal lesiva señala una conducta lesiva en el comercio multilateral.

La necesidad de consulta recíproca entre los Estados y, en su caso, la utilización de los instrumentos derivados de los tratados fiscales para evitar la doble imposición u otros convenios internacionales no obsta para que se sostengan los derechos y obligaciones de los Miembros en el GATT 1994.

El significado de la expresión “*without prejudice to the rights and obligations of Members under GATT 1994*” no es gratuita y tiene un alcance particular.

Los derechos y obligaciones (artículo XVI del GATT) prevalecen por sobre los otros instrumentos convencionales fiscales, siempre se produzca una distorsión, efectos lesivos, en el comercio ordinario, de carácter tributario. Es necesario que los derechos de los otros Estados, su interés comercial y fiscal, no se vean nulificados o empeorados por los acuerdos fiscales celebrados o inclusive las consultas perfiladas, por ejemplo, en materia de ahorro fiscal significativo en el impuesto sobre los beneficios provocado por la actividad administrativa en los precios de transferencia vinculados al comercio exterior. La línea de equilibrio dentro del GATT 1994 requiere el efecto que una actuación pública puede tener sobre el interés comercial o fiscal de otro Estado.

Cualquiera que sea el ámbito, por otra parte legítimo, de la potestad tributaria; ésta no puede afectar los derechos substantivos de otro Miembro. En consecuencia, la dicha potestad es legítima en su ejercicio en la medida en que no se convierta en una excepción indeseada en el sistema OMC, sea de la obligación de la NMF o del TN o, en especial, por ayuda estatal fiscal lesiva.

El ahorro fiscal significativo de impuestos sobre el beneficio de la empresa atiende tanto la renta de la exportación, en sentido material, cuanto la renta de importación, en el mismo sentido. Lo que importa en el régimen de comercio multilateral, cualquiera que sea el origen de la transacción, es que no se facilite la distribución irregular de los beneficios del conjunto vinculado entre Estados ayudando la salida o entrada de inversión con una finalidad fiscal exclusiva.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

El nexo destacado puede ser el Estado de residencia de la sociedad matriz, así como cualquier otro Estado donde se localice el establecimiento secundario, la presencia comercial, como filial o establecimiento permanente. El ahorro fiscal significativo, en suma, de beneficios no gravados es incompatible con los derechos y obligaciones de otros Estados, en su ordinario interés comercial o fiscal, en orden a salvaguardar la erosión de su base de imposición.

3.2.2 La ayuda fiscal y las medidas contra la doble imposición y la nota a pie de página 59

La quinta frase de la nota 59 a pie de página dice:

“El parágrafo e) no debe interpretarse como un límite al Miembro para adoptar medidas que eviten la doble imposición de renta de fuente extranjera obtenida por sus empresas o las empresas de otro Miembro.”

La eliminación de las situaciones efectivas de doble imposición pueden eliminarse mediante dos métodos: la exención y la imputación. El primero, consiste en reducir la base imponible sujeta a impuesto en el Estado de residencia, de la parte de dicha base que es creada en el otro Estado. El segundo, permite la deducción en el Estado de residencia del impuesto satisfecho en el otro Estado.

El criterio general es que la exención de renta de fuente extranjera o la imputación de impuestos extranjeros satisfechos no constituyen en sí mismos ayuda fiscal en la medida que su propósito central sea evitar la doble imposición de las empresas que obtienen renta extranjera, susceptible de ser gravada en el Estado de la fuente.

La jurisprudencia de la OMC en *U.S. -Foreign Sales Corporations* tuvo ocasión de precisar que los extremos de justificación de la medida fiscal, inclusive so pretexto de evitar la doble imposición, debe contener con carácter prevalente la dicha finalidad: no es suficiente argüir la doble imposición para meritar la exclusión de la ayuda estatal, sino que el propósito de la medida no puede ser accidental, sino principal.

El propósito de evitar la doble imposición debe ser discernible de la medida fiscal. Esto no se verifica si no es probable que la renta exenta de exportación soporte impuesto en otro Estado o la red de CDI vigentes lo impediría.

En igual sentido, la exención del impuesto directo debe tener por objeto renta de fuente extranjera susceptible de gravamen en el país de

C A P Í T U L O I V

la fuente. Por lo tanto, la renta de fuente extranjera no es suficiente declararla, sino que tiene que tener un modo de conexión con el país de origen, v.g. un establecimiento permanente. No pueden, conforme a los Modelos COCDE o USA para evitar la doble imposición, gravarse los beneficios de empresas en el otro Estado si no es a través de una sede fija de negocios. (artículo 7). Una ayuda fiscal está justificada si tiene en mira evitar la doble imposición de la renta de fuente extranjera; pero, en el bien entendido que, la exención se limite estrictamente a renta realmente ganada en la actividad en el extranjero, apta para su gravamen en el país de localización. No obstante, decae la justificación si el tratamiento diferenciado que deriva del CDI implica discriminación arbitraria o encubierta en contra de otros Estados ajenos o empresas no amparadas.

En conclusión, no hay beneficio fiscal a la exportación siempre que la medida para evitar la doble imposición no sea un medio para prácticas de estímulo específico a las propias empresas o empresas de otro Estado, que bien pueden ocurrir, tanto a través de CDI en algunas de las cláusulas de asignación de ventajas para los residentes de los Estados en forma de reducción de tipos de retención sobre dividendos, intereses o cánones o, inclusive, en la consideración del **tax sparing**⁵⁹

En efecto, la deducción en el país de residencia de más impuesto que el que se satisfizo en el país de la fuente se presta a convertirse en ayuda fiscal prohibida, sin perjuicio de su uso limitado y ceñido a criterios objetivos, dedicados a favorecer la promoción de inversión extranjera en otros Estados, evitando su empleo abusivo.⁶⁰

La doble imposición debe ser realmente probable para que pueda excluirse de la prohibición de conceder la exención del impuesto de la renta de origen externo. Esto significa que debe tratarse de una renta obtenida por un no residente en otro Estado donde tiene su nexo de actividad económica y que la renta puede entenderse que será gravada por dicho Estado. Si, al contrario, no hay actividad en el otro Estado, sino que la renta surge de la actividad local, mal puede hablarse de una exclusión de la ayuda fiscal, cuando seguramente, no hay ni habrá doble imposición:

“Si la nota 59 de pie de página fuera interpretada como una autorización para conceder una preferencia fiscal para cualquier tipo de renta

59. W. Capítulo III, 2.5.5.

60. M. Daly, *The WTO and direct taxation*, cit. p. 15.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

que el Miembro elige como si fuera renta extranjera, esta lectura vulneraría gravemente la prohibición de subsidios a la exportación... Esto permitiría a los Miembros al amparo de cualquier regla de la fuente que adopten, de conceder subsidios fiscales a la exportación por renta que realmente no es susceptible de ser gravada en dos jurisdicciones.”⁶¹

3.3. El Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS)

La obligación de tratamiento nacional en el GATS (artículo XVII.1) es de cumplimiento obligatorio, pero limitada a la lista de concesiones de servicios y modos de provisión de servicios incluidas en la adhesión. La obligación se aplicará respecto a cualquier clase de medidas que afecten el comercio de servicios, pero, solo si se refiere a los sectores inscritos en la lista y sujeta a cualquier condición o calificación establecida:

“El artículo XVII del GATS se aplica solo cuando el Miembro entra en compromisos específicos de tratamiento nacional respecto a sectores de servicios y modos de prestación como se recogen en la lista del Miembro en el GATS.”⁶²

El contenido de la obligación de tratamiento nacional es, en este marco, el de otorgar a los servicios y proveedores de servicios foráneos un tratamiento que no sea menos favorable que el que concede a sus propios servicios y proveedores de servicios nacionales. El trato menos favorable se constata toda vez que se modifican las condiciones de competencia, el principio de igualdad competitiva, aventajando a la actividad nacional respecto a la exterior:

“...el standard de “tratamiento no menos favorable” en el párrafo 1 del artículo XVII se entiende para proveer condiciones de competición no menos favorable sin considerar si esto se consigue a través de la aplicación de medidas formalmente idénticas o formalmente diferentes.”⁶³

61. *OA U. S. -Tax treatment of Foreign Sales Corporations. Art. 21. 5. DSU, WT/DS108/AB/RW, 29-1—2002.*

62. W. Zdouc, *General Agreement on Trade in Services*, en F. Ortino-E-U. Petersmann, *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, The Hague, 2004, p. 385.

63. *E. C. -Regime for the importation, sale and distribution of bananas, WT/DS27/AB/R, 25-9-1997, EC-Bananas III.*

C A P Í T U L O I V

En suma, el tratamiento es menos favorable siempre que modifique o altere las condiciones de competencia a favor de los servicios o prestadores de servicios locales.

Puede afirmarse que el criterio del tratamiento menos favorable sanciona, en especial, la finalidad proteccionista de la medida legal o fiscal adoptada, como fuente de distorsión en el mercado a favor de la producción local.⁶⁴

La excepción tributaria del GATS (artículo XIV d) recoge la legitimidad de las medidas que sean incompatibles con la obligación de Tratamiento Nacional, sobre la base que la diferencia de tratamiento tiene como propósito la imposición equitativa o efectiva o la recaudación de impuestos directos con respecto a los servicios o prestadores de servicios de otros Estados.

La nota 6 a pie de página del artículo XIV d) señala las medidas que encajan en el contenido de la disposición.

En primer lugar, destaca que la incompatibilidad de la medida con la obligación de trato no menos favorable descarta la exigencia, presente en otros de sus párrafos, de la necesidad. Ello implica que la excepción tributaria no requiere determinar, previamente, su necesidad, con referencia a la finalidad perseguida; sino, directamente, que, aunque incompatible con la obligación de tratamiento nacional, no constituye ni una discriminación arbitraria o injustificable entre países donde prevalecen las mismas condiciones ni una restricción encubierta del comercio de servicios. (**chapeau del artículo XIV**).

“...objeto y propósito del chapeau del artículo XIV del GATS es evitar el resultado que la aplicación de las medidas provisionalmente justificadas constituyan un mal uso o abuso de las excepciones del artículo XIV. Un equilibrio debe establecerse entre el derecho del Miembro a invocar la excepción bajo el artículo XIV y el deber del mismo Estado respecto a los derechos del tratado de los otros Miembros.”⁶⁵

La excepción tributaria de los impuestos directos en el GATS pretende que el principio de no discriminación pueda utilizarse con finalidad fiscal de elusión o evasión fiscal por causa de no residencia o residencia vinculada al exterior, sea o no con la colaboración del Estado, es decir, se

64. G. Marceau-J. P. Trachtman, GATT, TBT and SPS: A map of WTO law of domestic regulation of goods, en F. Ortino-E-E-Petersmann, The WTO Dispute Settlement... cit. p. 285

65. P. Van den Bossche, The law and policy of the World Trade Organisation, Cambridge, 2006, p. 628.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

base en el hecho lesivo exclusivo del particular o en vinculación con medidas fiscales de otros Estados que favorecen la lesividad por ley o práctica administrativa. El trato menos favorable se solventa en la anulación de ventajas indebidas o ilícitas respecto a los servicios y proveedores de servicios locales. El límite de las medidas fiscales es que la diferencia de tratamiento no conculque los derechos y obligaciones asumidos por los Estados estableciendo una línea de equilibrio entre el derecho a la excepción y el deber de respetar los derechos de los otros Estados.

Conviene interrogarse sobre la motivación última de la excepción tributaria en su sentido jurídico. Resulta evidente que el poder tributario del Estado no puede concebirse como un ejercicio patológico de la función pública, sino al contrario una potestad sometida a normas constitucionales superiores y al amparo de principios generalmente aceptados (legalidad, capacidad económica, igualdad). No es persuasivo, a primera vista, convertir en excepción lo que, en buena lógica, es la regla.

La explicación, a mi juicio, está en la demarcación de la tutela protectora de la Hacienda Pública del Estado, o, mejor dicho, en la explícita defensa de su interés fiscal sobre la base de imposición que le pertenece y los sujetos que están obligados.

La raíz de la excepción tributaria es la justificación de la justicia tributaria, eficacia y recaudación de los impuestos directos en su territorio, sometido a competencia fiscal lesiva de otros Estados y, asimismo, a hechos lesivos de los empresarios no residentes o residentes vinculados a empresarios foráneos.

Es una rehabilitación de la tutela protectora del interés fiscal de cada Estado al pleno ejercicio de su poder tributario sobre la capacidad económica que se manifiesta en su territorio. No es discriminatorio, en principio, el trato fiscal menos favorable sobre los no residentes (o residentes vinculados), si el propósito inspirador es el valor de corrección en la aplicación equitativa de los impuestos directos, conforme a la ley, igualdad y capacidad económica.

No se vulnera la obligación de tratamiento nacional si el propósito es la tutela del propio interés fiscal que puede verse menoscabado por la acción de otros Estados y sus nacionales o residentes. La erosión de la base imponible nacional por la comisión de hechos lesivos de no residentes impone la protección fiscal de los residentes, precisamente, para preservar las condiciones de competencia, la igualdad competitiva.

Si esto no fuera una excepción contemplada en el sistema OMC podría interpretarse fácilmente como una retorsión unilateral no justifi-

C A P Í T U L O I V

cada a favor del sistema productivo local. En cambio, la legítima reacción del Estado frente a la evasión o elusión fiscal o el incumplimiento de sus leyes o resoluciones tiene por fundamento la autotutela reconocida en preservación de su interés fiscal

3.3.1. El nuevo sentido de la retorsión

La retorsión no es un instrumento ignorado por el derecho tributario. No obstante, adopta un significado diferente al que le era peculiar.

“...es un determinado tratamiento fiscal de los contribuyentes que, por su nacionalidad o la pertenencia territorial integran un estado extranjero, en consideración del tratamiento que éste último confiere a aquellos contribuyentes que por la nacionalidad o la pertenencia territorial deben considerarse como compatriotas.... una reacción del Estado contra una acción inicua realizada por parte del estado extranjero o pertenecientes a él, mediante las respectivas resoluciones.”⁶⁶

El presupuesto de la retorsión de impuesto es, según Blumenstein, *“un comportamiento tributario inicuo por parte del estado extranjero en relación a los contribuyentes nacionales”*.

En su significado tradicional, la retorsión era operativa respecto a otro Estado cuando de su disciplina fiscal resultaba una discriminación negativa en contra los contribuyentes extranjeros, frente a la cual reaccionaba, unilateralmente, el Estado del que formaban parte.

El núcleo esencial del hecho lesivo, que da contenido a la excepción tributaria del GATS, es el menoscabo de su derecho a la imposición sobre manifestaciones de capacidad económica que se verifican en su ámbito de ejercicio y que aparejan efectos negativos a su interés fiscal consecuentes a su verificación y/o incumplimiento de las obligaciones tributarias que se derivan.

En su sentido actual, la retorsión es la defensa del interés fiscal del Estado y del contribuyente local frente a comportamientos lesivos que menoscaban su poder de imposición y, también, la igualdad en las condiciones de competencia.

La nota 6 a pie de página del artículo XIV d) ilustra diversas situaciones justificantes de la retorsión legítima, que no es incompatible con la obligación de tratamiento nacional.

66. E. Blumenstein, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, p. 109.

3.3.2. La nota 6 a pie de página del artículo XIV d) del GATS

En primer lugar, las medidas fiscales que tienen como destinatarios a los prestadores de servicios por hechos imponible que tienen por fuente o localización el territorio del Estado.

No es la territorialidad del hecho la que confiere la calificación de hecho imponible, sino que la territorialidad se desprende de la capacidad económica desvelada por el hecho.

En segundo lugar, las medidas fiscales dirigidas a los no residentes para asegurar la imposición o recaudación de los impuestos en el territorio del Estado.

La fiscalidad de los no residentes comprende no solo la realización de hechos imponibles en el territorio de otro Estado, sino, además, la posibilidad de exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias no satisfechas sobre sus otras rentas en el otro u otros Estados.

En tercer término, las medidas fiscales que afectan tanto a los no residentes como a los residentes en orden a impedir la elusión o evasión fiscal, incluidas las medidas de cumplimiento de la ley o disposiciones vigentes.

La elusión o evasión fiscal de los impuestos del residente y no residente integra la noción de orden público económico constitucional. Lo que se defiende es la autotutela del interés fiscal del Estado, una vez que se ha determinado la deuda tributaria, incluyendo las medidas para su cumplimiento, y su vulneración merece el reproche legal en cualquiera de sus expresiones infractoras en el comercio de servicios. Tampoco impide la retorsión sobre jurisdicciones que pueden colaborar en la realización de hechos lesivos en el territorio del Estado (**tax havens**, territorios de baja o nula fiscalidad, regímenes de atracción de ahorros o inversión). Nótese que la elusión y evasión de impuestos de éste punto (iii) se refiere a los créditos fiscales ya nacidos.

En cuarto lugar, las medidas aplicables a los consumidores de servicios prestados en o desde el territorio de otro Estado para asegurar la imposición o recaudación impositiva sobre los mismos, derivadas de fuentes en el territorio del Estado.

La noción se refiere al ejercicio de la potestad jurisdiccional y administrativa tributaria del Estado sobre el uso del mercado local por el no residente, sea a través de presencia comercial o sin ella. El concepto de “hacer empresa” sin presencia material o física en el territorio, fundada en la usabilidad del mercado local, promueve la competencia tributaria del Estado donde se origina el beneficio del no residente: el privilegio de

C A P Í T U L O I V

hacer negocios en el mercado del Estado del foro, aunque no despliegue presencia física en el Estado.

En quinto lugar, distinguir entre prestadores de servicios sometidos a renta mundial de otros proveedores de servicios que no lo están, reconociendo la diferencia entre ellos, de la respectiva naturaleza de la base imponible.

En efecto, la diferencia entre la renta mundial y el criterio de la fuente es una división maestra en la composición de la base imponible y no resulta discutible que, tomarla en cuenta, no significa una preferencia para el servicio o proveedor residente o no residente que sea. La calificación, en suma, de la pertenencia personal y de la pertenencia económica de la persona.

Por último, las medidas fiscales que determinan, asignan, subdividen la renta, beneficio, ganancia, pérdida, deducción o crédito de personas residentes o sucursales o entre personas vinculadas o sucursales de la misma persona, en cuanto a la salvaguardia de *la base imponible del Estado*.

La salvaguardia de la base de imposición de cada Estado aparece explícitamente entre las medidas equitativas y eficaces de impuestos directos. Bien puede afirmarse la particularidad del punto vi) de la nota 6, puesto que no parece que sea un resumen de los conceptos tradicionales respecto a los flujos de renta transfronterizos entre personas. El punto va más allá, porque define la prioridad de la tutela protectoria del interés fiscal de cada Estado y lo hace, en sentido amplio, sobre los residentes, sobre las sucursales y, en sentido estricto, sobre los conjuntos vinculados. La finalidad es impedir la erosión de la base imponible del Estado, con carácter previo a la exigencia del impuesto. A diferencia del punto (iii) no se trata de la elusión y evasión de impuestos; sino, de las configuraciones precedentes en la composición de la base imponible que se construyen para la elusión o evasión de la determinación, asignación o subdivisión de la renta o del beneficio.

Los conceptos fiscales, las definiciones tributarias, son las que corresponden en equivalencia o similitud a las que se utilizan en la ley local del Estado que adopta la medida. La reserva de ley implica la prevalencia de la norma e interpretación tributaria local en conformidad a sus instituciones jurídicas.

3.3.3. Los impuestos directos en la Definición del GATS.

El artículo XXVIII, Definiciones, incorpora al propio texto del Acuerdo GATS, en su párrafo (o), la que corresponde a los impuestos directos.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

Los impuestos directos en el GATS comprenden todos los impuestos globales sobre la renta y el capital o sobre elementos de la renta o del capital, incluidos los rendimientos de las enajenaciones de bienes, impuestos de propiedad inmobiliaria, herencias, donaciones, así como los impuestos sobre salarios pagados por las empresas y los impuestos sobre plusvalías.

Conviene destacar que, a diferencia del Acuerdo SCM, la definición de los impuestos directos está en el texto principal y no en nota a pie de página, lo cual le confiere, al menos, mayor visibilidad jurídica y que su contenido es más completo.

Los impuestos directos en el GATS son impuestos globales sobre la renta o el capital, herencias, donaciones, plusvalías, que gravan en forma inmediata la capacidad económica total de las personas, físicas o jurídicas.

Es decir, no se trata de impuestos sobre rendimientos cedulares o en singular y sobre la propiedad inmobiliaria, si no que ocupa todo el trazado de la imposición personal sobre la renta y el capital, incluidas las transmisiones onerosas **inter vivos** y las lucrativas **mortis causa**.

3.3.4. El “chapeau” del artículo XIV del GATS

Las cláusulas de excepción del artículo XIV del GATS están condicionadas, como su equivalente artículo XX del GATT a la interdicción de cualquier medida discriminatoria injustificada o arbitraria o que signifique una restricción encubierta.

La excepción en el sistema OMC tiene una finalidad precisa, cual es la de encuadrar valores no comerciales que, a la par que los valores comerciales, conforman principios vertebradores del comercio multilateral. No hay elementos que indiquen, al estado actual, que el ambiente, vida, salud, medio ambiente, derechos humanos o equidad y corrección tributaria no constituyan piezas equiparables en su efecto jurídico a los derechos y obligaciones sustantivas de carácter comercial asumidas por los Estados.

El recurso, como ya se ha visto, al principio de efectividad y a la interpretación evolutiva facilitan el desenvolvimiento de todo el sistema OMC, de cada una de sus partes y del conjunto, en la línea de sostener un equilibrio entre los derechos y obligaciones de los Estados y las excepciones razonables fundadas en otros valores que los comerciales, siempre que estén inspiradas por la buena fe.

El sistema OMC es un **single undertaking**, obligatorio para los Miembros en su aplicación. La interpretación, sin perjuicio de su especificidad y parcialidad temática, no puede sino postularse sobre el conjun-

C A P Í T U L O I V

to y en concertación. Cada uno de los acuerdos, a su manera, proyecta efectos sobre la totalidad y, a la inversa, de la totalidad emergen principios o valores comunes para cualquiera de ellos.

La creación de nuevos presupuestos de exclusión del acuerdo GATS propone su correlación con los que contiene o están ausentes en el acuerdo GATT, en ocasión que ambos sean aplicables sobre las mismas situaciones de hecho; teniendo en cuenta que:

“De acuerdo con el principio de interpretación efectiva el GATT y el GATS deben coexistir porque ambos son parte del acuerdo OMC...”⁶⁷

Nada impide que desde el GATT se proyecte la imposición directa en su artículo III.4, respetuosa de la obligación de tratamiento no menos favorable a los productores externos que a los similares nacionales; así como desde el GATS ocurra otro tanto con la excepción tributaria de su artículo XIV en modo de ofrecer una perspectiva armónica de las distintas disposiciones que contiene el sistema OMC, cualquiera que sea el acuerdo donde se formalizan.

El criterio de excepción tributaria del GATS es transversal, sistémico y dotado de proyección sobre el GATT y el TRIPs. Eso significa que puede adoptarse en el momento de la interpretación de la imposición directa que provoca un trato menos favorable a las personas extranjeras, respecto a las nacionales, siempre que se inspire en la corrección y la equidad, evitando servir de cobertura para comportamientos inamistosos o encubiertos que desmientan su buena fe.

Puede verse, en reciente jurisprudencia que está perdiendo trascendencia aquello que separaba los acuerdos por objeto o materia: productos o servicios; mercancías o empresas; en la medida que la búsqueda de la razonabilidad del sistema OMC aplica al conjunto principios sistémicos que los unifican. Por ejemplo, el acuerdo SCM no concierne si no a las ayudas estatales vinculadas al comercio de mercancías; sin embargo, el OA en *U. S. -Foreign Sales Corporations* examina el tratamiento de las rentas que resultan de *las prestaciones de servicios de carácter nacional*.

La excepción fiscal del GATS es **lex specialis** en supuestos de incongruencia o conflictos con otros acuerdos, porque no tiene otra disposición equivalente que la sustituya, v. g. en el GATT o en el TRIPs. Las medidas fiscales en otros acuerdos relativas a la imposición directa con la finalidad de tutela del interés fiscal del Estado deben interpretarse sobre la base de la dicha excepción puesto que es la que se refiere específicamente y en detalle a sus efectos.

67. Matshushita y otros, op. cit. p. 232; C. Dordi, gli accordi sul commercio dei servizi, G. Venturini, op. cit., p.65.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

En mi opinion, si de impuestos directos se trata la referencia codificada en el sistema OMC es la excepción tributaria del GATS y, en tanto no se diga nada en contrario, su aplicación a las medidas fiscales que los regulan, sean servicios o proveedores de servicios, mercancías o empresarios o personas titulares de derechos de propiedad intelectual, tiene un contenido que los incluye.

En virtud del artículo XIV d) del GATS puede interpretarse que hay una una excepción tributaria en el sistema OMC con referencia al tratamiento menos favorable prohibido por la obligación de tratamiento nacional que afecta, tiene por efecto, la discriminación legítima en materia de impuestos directos, su aplicación y recaudación.

El empleo de esta excepción, bajo determinadas circunstancias, y con el propósito de equidad, defiende el interés fiscal del Estado de la fuente de renta o de riqueza, que puede verse perjudicado por el comportamiento de no residentes, residentes vinculados o residentes que en contacto con el comercio exterior, incumplen las obligaciones tributarias relativas ya nacidas o en proceso de comprobación e investigación administrativa, mediante abuso de formas, fraude de ley o simulación.

El alcance de la excepción a la obligación de tratamiento nacional puede permear otros acuerdos del sistema OMC, tanto en el GATT como en el TRIPS, toda vez que se verifiquen situaciones de hecho similares a las que atiende el comercio de servicios.

El límite es la injustificada o arbitraria discriminación o la restricción encubierta, so pretexto de medidas fiscales que no son congruentes, proporcionadas o coincidentes con el propósito que las anima. El tratamiento fiscal menos favorable al no residente o residente vinculado u orientado al comercio exterior puede motivarse en al tutela del interés fiscal del Estado, sin que ello suponga la ruptura de la finalidad protectoria propia de la obligación de tratamiento nacional.

En otras palabras, la diferencia fiscal de tratamiento si se compadece con los valores de corrección preservan la base de imposición del Estado de comportamientos inadecuados o ilícitos, sin mengua de que no debe aplicarse **so as to afford protection to domestic production**.

“Nosotros estamos de acuerdo con la apreciación del Panel: Esta bien establecido que el acuerdo de la OMC es un “**Single Undertaking**” y por lo tanto todas las obligaciones de la OMC son acumulativas y los Miembros deben cumplir con todas ellas simultáneamente...”⁶⁸

68. *OA Korea-Definitive Safeguard Measures on imports of some dairy products, WT/DS98/AB/R, I2-1—2000.*

C A P Í T U L O I V

“A la luz del principio interpretativo de efectividad, es deber de cualquier intérprete de un tratado de “leer todas las disposiciones aplicables de un tratado en forma tal que de sentido a todo su contenido, armoniosamente.”⁶⁹

Las condiciones de competencia entre empresas extranjeras y locales no se menoscaban con las medidas fiscales que la ordenan (impuestos directos) en el bien entendido que sea visible y expresa su finalidad de autotutela del interés fiscal del Estado. Tampoco, así resulta de la reacción del Estado contra otro u otros que promueven la competencia comercial o fiscal ilícita. Parece convincente la lectura del sistema OMC como un conjunto dentro del cual todas las partes corresponden a la necesaria coherencia del sistema y de sus valores comerciales y no comerciales.⁷⁰

Por último, a título de mención, recordar, aún, que otra excepción del GATS se refiere a las medidas fiscales incompatibles con la obligación de la Nación más favorecida, de lo que ya me ocupé, siempre que la diferencia de tratamiento sea el resultado de un convenio para evitar la doble imposición o cualquier otro acuerdo internacional que obligue al Estado.⁷¹

3.3.5. La presencia comercial y el establecimiento permanente

El artículo XXVIII c), Definiciones, considera entre las medidas que pueden afectar el comercio de servicios: “la presencia, incluyendo la presencia comercial, de personas de un Miembro para la provisión de un servicio en el territorio de otro Miembro”.

La presencia comercial (artículo XXVIII d), significa cualquier tipo de empresa o establecimiento profesional dentro del territorio de un Miembro para la finalidad de la provisión de un servicio, incluyendo:

- la constitución, adquisición o mantenimiento de una persona jurídica.
- la creación o mantenimiento de una sucursal u oficio representativo

69. *OA Argentina-Safeguard measures on imports of footwear, WT/DS121/AB/R, 12-1—2000.*

70. G. Marceau-J. P. Trachtman, *GATT, TBT and SPS*, cit. direct F. Ortino -E.U. Petersmann p. 329.

71. Capítulo I., 3.1. b.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

La definición de persona jurídica de otro Miembro (artículo XXVIII m), apunta a cualquier entidad legal constituida o de otra manera organizada bajo la ley de ese otro Estado, que está comprometida en operaciones sustantivas de empresa en el territorio de ese Estado o cualquier otro; o, en el caso de provisión de un servicio a través de presencia comercial, de propiedad o bajo el control de una persona física de ese Miembro o de personas jurídicas de ese otro Estado Miembro.

La presencia comercial es una presencia en el otro territorio, valga la redundancia, más amplia, de mayor extensión que la del establecimiento permanente.

El establecimiento permanente es un concepto central de la imposición sobre los beneficios de la actividad económica en otro Estado distinto al de la residencia y supone la sede fija de las operaciones en la que el contribuyente ejerce, en todo o en parte, la actuación susceptible de producción de renta. La importancia radica, en particular, en que, conforme al derecho convencional para evitar la doble imposición (v.g. MOCDE artículo 7, par. 1) no puede gravarse el beneficio empresarial de una sociedad no residente, a menos que actúe en otro Estado a través de establecimiento permanente, sin perjuicio de la clara orientación actual de gravar el beneficio empresarial, en otro territorio sea mediante o sin establecimiento permanente, por el mero uso del mercado local.⁷²

La presencia comercial es una noción más amplia que la de establecimiento permanente, porque, a diferencia de éste, que no predica la personalidad jurídica, ofreciéndose como un complejo de bienes y personas de la propia sede central en el territorio ajeno, desprovisto de plena autonomía jurídica (v.g. una sucursal); la presencia comercial comprende tanto la entidad con personalidad jurídica como aquella que carece, en otros términos, abarca la sociedad filial y la sucursal o cualquier tipo de instalación o sede fija de negocios. Es más, la presencia comercial es uno de los modos de provisión de servicios enunciados en el GATS (artículo I, 2 c). El empresario provee el servicio mediante un establecimiento comercial o profesional que puede ser una filial, una sucursal o una oficina de representación en el territorio del Estado donde se presta o consume el servicio.⁷³

Desde la perspectiva fiscal, cabe una doble conclusión.

72. T. Rosembuj, *Derecho fiscal internacional*, cit. p. 80.

73. D. Luff, op. cit. p. 586: "Esta modalidad de provisión de servicios está evidentemente vinculada a las reglas relativas a las inversiones"; M. Daly, art. cit. p. 7.

C A P Í T U L O I V

Primero, la presencia comercial del proveedor de servicios foráneo puede ser pasible de tratamiento diferenciado, la excepción tributaria, tanto si su intervención en el mercado se produce a través de una filial o de una entidad sin personalidad jurídica, típicamente una sucursal u oficio de representación, en orden a la salvaguardia de la base imponible del Estado donde están. (nota 6, vi). Hay, por así decirlo, un único establecimiento secundario, cualquiera que sea su forma jurídica, que es de propiedad o está bajo el control del proveedor de servicios no residente.

Segundo, la presencia comercial podría verse limitada en su acceso al mercado (artículo XVI) por medidas fiscales, que no resultan prohibidas, por lo que una imposición dirigida a restringir su actividad, no supone incompatibilidad, aunque sea discriminatoria con respecto a los proveedores locales, salvada su finalidad ajena a cualquier tutela protectoria (vida, salud, ambiente, derechos humanos) o impedir la elusión o evasión fiscal:

“El principio de igualdad de oportunidades está en el corazón del principio de tratamiento nacional y las excepciones requieren una demostración que las medidas políticas que tienen un impacto sustancial impar sobre el comercio exterior: a) sirve genuinamente a algún objetivo político doméstico (no vinculado al comercio) y que no es una mera forma de discriminación disimulada (**the sham principle**) y no es un medio injustificado de alcanzar esos objetivos (el principio de proporcionalidad o de menor efecto restrictivo comercial) Así el objetivo político sería genuino y proporcionados los medios para conseguirlo.”⁷⁴

4. El orden público en el GATT y en el GATS

El acuerdo GATS afirma explícitamente que no hay nada que impida la adopción de medidas o su implementación necesarias para mantener el orden público. (artículo XIV a). En la nota 5 a pie de página se dice:

“La excepción de orden público debe ser invocada solo cuando una amenaza genuina y suficientemente grave es puesta a uno de los intereses fundamentales de la sociedad.”

74. M. J. Trebilcock-R. Howse, *The regulation of international trade*, 2 ed. , 1999, p. 506.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

El acuerdo GATT carece de un enunciado parecido, lo que lleva a Mavroidis a decir:

“Un cambio legal en el GATT (inspirado por el GATS) que podría incluir la excepción de “orden público” en el cuerpo del artículo XX GATT se recomienda en orden a evitar futuras turbulencias.”⁷⁵

No puede, sin embargo, afirmarse que no exista en el GATT, como elemento subyacente, la referencia al orden público que, en su interpretación amplia, apela a intereses comunes o valores que la ley o el reglamento a ser implementado entiende proteger.

4.1. El artículo XX (d) del GATT

El artículo XX (d) justifica las medidas que son necesarias para asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentos que no son incompatibles con las disposiciones del Acuerdo GATT, incluyendo las relativas a la implementación aduanera, la implementación de monopolios operados conforme al párrafo 4 del artículo II y artículo XVII, la protección de patentes, marcas y derechos de autor, reglamentos antidumping y la prohibición de prácticas engañosas. También, en lo que aquí interesa, la excepción incluye la legislación tributaria.⁷⁶

La justificación de la medida requiere, por un lado, que se dirija a asegurar el cumplimiento (*assurer le respect*) con la ley local, que en sí misma no es incompatible con el GATT y, por otra, que sea necesaria para asegurar tal cumplimiento.

La garantía de cumplimiento supone la condición de compeler a su ejecución. Pero, cabe preguntarse si la implementación de la medida que se contempla en el artículo XX (d) puede interpretarse como de mera ejecución. La fuerza del bloque normativo de orden público, que esa sería la lectura de la disposición, atiende a su precisión, complementa-

75. P. Mavroidis, “Like Products”: some thoughts at the positive and normative level, en *Regulatory barriers and the principle of non-discrimination in World Trade Law*, ed. Th. Cottier-P. C. Mavroidis, Michigan, 2000, p. 134: “Y los miembros de la OMC asumiendo que deben tomar la decisión, no tienen que mirar muy lejos para inspirarse: el art. XIV GATS difiere de su contrapartida el art. XX en un aspecto importante, incluye en su párrafo a) la mención al orden público.”

76. *Canada-Certain measures concerning periodicals*, WT/DS31/R, 14-3-1997.

CAPÍTULO IV

ción y desarrollo, pero esto no parece excluir que pueda deducirse que el cumplimiento del bloque normativo compatible con el GATT deba servir a reforzar el propósito perseguido por el bloque normativo o algunas de sus partes: asegurar el cumplimiento es obligar a que se apliquen los efectos que le son propios, contribuyendo al propósito perseguido.⁷⁷

Se trata de la implementación de las normas de orden público que son fundamentales para el ordenamiento jurídico del Estado. Es por eso que, en principio, la ejecución se justifica aun cuando pueda significar derogaciones a las disposiciones del GATT. Basta con ilustrar los supuestos legales contemplados para reparar que se refiere al orden público jurídico que disciplina la intervención del Estado en las relaciones económicas, tributarias y de mercado: el derecho aduanero, los monopolios o empresas públicas que no son discriminatorias, las reglas relativas a la propiedad intelectual e industrial, las prácticas comerciales engañosas, los reglamentos antidumping, la legislación tributaria y cualquier otra clase de normas que deriven de la excepción de supremacía del Estado, siempre que sean compatibles con el GATT.

Las medidas necesarias a fin de impedir la elusión o evasión fiscal del no residente o del residente vinculado en el territorio pueden servir de ejemplo de ejecución de las leyes tributarias que, en principio, son compatibles con el GATT. El interés tutelado por el ordenamiento jurídico tributario es el orden público (económico) constitucional y, por tanto, compeler a su obediencia en ningún caso pueden entrar en conflicto o en contradicción con el sistema OMC.

Vale la pena tener en cuenta los argumentos del OA en *Korea-Various Measures on Beef*⁷⁸

“Nos parece que un intérprete de un tratado, debe valorar una medida considerada como necesaria para asegurar el cumplimiento de una ley o reglamento compatible con la OMC, en casos apropiados, *teniendo en cuenta la importancia relativa de los intereses comunes o valores que la ley o reglamento a implementar pretende proteger. Cuanto más vital o importante sean esos comunes intereses o valores será más fácil aceptar como “necesaria” una medida designada como instrumento de ejecución.*” (subrayado mio).

77. D. Luff, op. cit. p. 170, califica de restrictiva esta interpretación, proponiendo la aceptación de las medidas que aseguran la realización de los objetivos de las leyes y reglamentos invocados. Pero, en mi opinión, la ejecución no es restrictiva siempre que colabore en la realización de la finalidad propuesta.

78. *Korea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef, WT/D161 y 169/AB/R, 10-1-2001.*

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

“Hay otros aspectos de la medida de ejecución para que sea evaluable como “necesaria”. Uno es la extensión con la cual la medida contribuye a la realización del fin perseguido, asegurando el cumplimiento de la ley o reglamento en cuestión. Cuando mayor sea la contribución, más fácil será considerar una medida como “necesaria”. Otro aspecto es la extensión con la cual la medida de cumplimiento produce efectos restrictivos en el comercio internacional, esto es, respecto a medidas incompatibles con el art. III.4, efectos restrictivos sobre bienes importados. Una medida con un ligero impacto relativo sobre los productos importados será más fácil que pueda considerarse “necesaria” que una medida con efectos más intensos o amplios.”

El OA por último sostiene que:

“En suma, la determinación de si una medida, que no es “indispensable”, debe ser, no obstante, “necesaria” con referencia al Art. XX (d), implica en cada caso un proceso de sopesar y equilibrar una serie de factores los que en forma destacada incluye la contribución hecha por la medida de cumplimiento a la implementación de la ley o reglamento en cuestión, la importancia de los intereses comunes o valores protegidos por tal ley o reglamento y el impacto acompañante sobre las importaciones y exportaciones de la ley o reglamento.”

El significado de este caso es relevante, porque consiente en una aproximación no solo finalista en la apreciación de la medida para asegurar el cumplimiento de la ley o reglamento; si no, en la toma en consideración de los intereses comunes y valores protegidos, es decir, de los criterios propios de orden público.⁷⁹

La norma de orden público, ex. art. XX (d) siempre que compatible con el sistema OMC, alguna de las cuales reseña; puede ser en su desarrollo norma de excepción si obliga a la obediencia en razón de su necesidad, en términos de intereses comunes o valores protegidos.

Por tanto, el orden público, también, se configura como norma de excepción en el GATT, y, en modo declarado la amenaza a valores esen-

79. G. Verhoosel, *National treatment and WTO Dispute Settlement, Adjudicating boundaries of regulatory autonomy*, Oxford, 2002, p. 111: “Este dictum es bastante extraordinario, aunque los paneles y el Órgano de Apelación han dicho tradicionalmente que la ley de la OMC no concierne con la elección de legítimos objetivos políticos como tales, sino con la elección de los medios para alcanzar el objetivo político, el OA aquí explícitamente permite a los juzgadores de la OMC valorar la “importancia” de los “intereses comunes o valores” en juego.”

C A P Í T U L O I V

ciales incluida la que pueda perturbar o menoscabar el orden jurídico tributario.⁸⁰

4.2. El artículo XIV (a) del GATS y Nota 5 a pie de página

El artículo XIV (a) del GATS establece que nada impide la adopción o implementación de medidas necesarias para... mantener el orden público.

La nota 5 a pie de página dice:

“La excepción de orden público debe ser invocada solo cuando una amenaza genuina y suficientemente grave es puesta a uno de los intereses fundamentales de la sociedad.”

Las diferencias entre el GATT y el GATS son evidentes, comenzando porque éste último recoge el concepto en el acuerdo con la denominación que le es propia y, asimismo, arriesga para que pueda invocarse la extrema y seria situación de hecho que debe suscitarse.

La pregunta es si conceptualmente caben conceptos distintos para tales diferencias o, si por el contrario, la referencia es a un único concepto comprensivo de distintas situaciones de hecho, que justifican precisamente la excepción, anclado, puede decirse, en intereses o valores comunes de la sociedad.

La respuesta, en principio, es que el concepto de orden público es válido tanto para el GATT como para el GATS, sin perjuicio de su despliegue formal diferenciado. Las medidas de orden público atienden amenazas graves y puntuales a la conservación de la sociedad, a sus principios y criterios vigentes en cada momento histórico. Los medios legales que cualquier Estado es susceptible de utilizar para la defensa de su ordenamiento jurídico, en particular, de la constitución económica de la sociedad y del orden público económico fundamental que se subsumen en la norma constitucional.

80. F. Garcimartín Alférez, en Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, director M. Albaladejo, art. 8.1.I, Vol. 2, 1995, p. 99... “normas fundamentales para la organización del Estado,” sean las normas constitucionales, las administrativas, las fiscales y en general las que disciplinan la intervención del Estado en las relaciones económicas y financieras. v., también, J. D. González Campos-J. C. Fernández Rozas, art. 12.3, I. Vol 2, 1995, p. 901, en la misma obra, donde definen el orden público como el conjunto de principios inspiran un ordenamiento jurídico y que reflejan valores esenciales en un momento concreto.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

La constitución económica es el equivalente del orden público económico, designando el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica o, dicho de otro modo, para el orden del proceso económico, la constitución económica está contenida dentro de la constitución política y su eje es la libre empresa en la economía social de mercado. (art. 38 C. E.).⁸¹

El marco de la economía de mercado no excluye la actuación reguladora y de intervención del sector público:

“el mantenimiento del mercado y la garantía que la competencia supone para la libertad de empresa, impone precisamente, la intervención de los Poderes públicos en la actividad económica de los particulares.”⁸²

El sistema tributario, sus principios y valores jurídicos, es un elemento integrante del orden público económico, configurador específico de la constitución económica de la sociedad

La lucha contra el fraude fiscal, por ejemplo, es un mandato constitucional de los poderes públicos en orden al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; un objetivo de valor constitucional:

“La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de Inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria.”⁸³

81. L. Díez Picazo, Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, I, 1993, p. 42; Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad privada en la Constitución, Estudios sobre la Constitución Española, V. II, Madrid, 1991, p. 1258; T. Rosembuj, Intercambio internacional de información tributaria, Barcelona, 2004, p. 93 y sigts.

82. S. M. Retortillo, Derecho Administrativo Económico, I, Madrid, 1991, p. 89. Este autor funda la constitución económica aunque duda del concepto de orden público económico, que, pese a todo, “sigue siendo válido para explicar la ordenación que la Administración lleva a cabo de la actividad económica de los particulares.” p. 189.

83. S. Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, 76.

C A P Í T U L O I V

De modo que una medida legal calificable de orden público puede justificarse tanto en el GATT como en el GATS, siempre que:

- Haya una valoración de una amenaza genuina y suficientemente grave a los intereses y valores comunes.
- Sea necesaria para compeler al cumplimiento de una ley o reglamento compatible con el sistema OMC en cuanto integra el bloque normativo de orden público v.g. aduanero, tributario, prácticas engañosas en la competencia, empresas públicas, propiedad intelectual e industrial, reglamento antidumping.
- Provoque un impacto discreto en el intercambio comercial internacional.

El orden público es “la preservación de los intereses fundamentales de la sociedad” (U.S.-Gambling). Por ejemplo, el blanqueo de dinero, el fraude fiscal organizado y la criminalidad organizada.

4.3. “Argentina-Bovine Hides”

En *Argentina-Measures affecting the export of bovine hides and the import of finished leather*⁸⁴ tuvo la OMC la oportunidad de aproximarse a la configuración del artículo III. 2 primera frase del GATT en su vínculo con los impuestos directos y, sobre todo, con el fundamento de orden público.

En 1991, la Administración tributaria dicta la resolución general 3431/91 que impone un pago anticipado en el IVA sobre ciertas importaciones en medida superior al que se aplicaba a las transacciones de productos locales similares. En 1992, la resolución general 3543/92 exige un pago anticipado en aduana del impuesto sobre beneficios.

La UE sostuvo que ambas resoluciones que fijaban mecanismos de pago anticipado del IVA e I. B. eran incompatibles con el artículo III, 2 del GATT porque la recaudación de los anticipos en aduana excedían los que se aplicaban a las ventas internas de productos similares. La diferencia de tipos de gravamen se basaban solamente en el origen de los productos y no en sus características físicas o usos finales:

“...los importadores soportaban un coste financiero superior que los compradores de productos domésticos similares.”⁸⁵

84. *Argentina-Measures affecting the export of bovine hides and the import of finished leather*, WT/DS155/R, circulada en 19-12-2000, adoptada en 16-2-2001.

85. F. Ortino, Basic legal instruments for the liberalisation of trade. A comparative analysis of EC and WTO law, Oxford, 2004, p. 133; M. Melloni, The principle of National Treatment in the GATT. A survey of the jurisprudence, practice, and policy, Bruxelles, 2005, p. 66.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

Las respuestas del panel fueron coherentes con la tradición interpretativa del artículo III.2 primera frase. Primero, descarta considerar por separado el propósito protectorio de las medidas. Segundo, desecha analizar la comparación entre productos para determinar su semejanza o disparidad por cuanto la discriminación se verifica por el origen o nacionalidad del producto, que no en sus características físicas o usos finales, por lo que era inevitable que los productos similares estuvieran sometidos a disposiciones distintas.

Tercero, el sistema de los pagos anticipados tenía una diseño de favor a la producción doméstica respecto a los productos importados, no solo por los diferentes tipos de gravamen, sino, también, por las exenciones establecidas en ese sentido.

El panel define que la cuestión no afecta a los impuestos en sentido propio, porque implicaba mecanismos de recaudación sobre importaciones en aduanas. Aún así, los efectos de las medidas podían calificarse como fiscales en cuanto al GATT: es tributaria cualquier medida que impone una carga pecuniaria y obliga al pago de una cierta cantidad.

La diferencia entre productos por su origen y las diferencias de tipos de gravamen aplicados sobre los productos importados eran en exceso con referencia a los productos locales y, por tanto, Argentina vulneraba el artículo III. 2 primera frase.

La finalidad de la regulación fiscal de pagos anticipados sobre las importaciones, combinando el IVA y el Impuesto directo sobre los Beneficios era la de facilitar la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta del importador de la mercancía. El tipo de gravamen aplicado se definía en relación al precio de la mercancía importada, pero el propósito de las medidas era la de conocer el valor aproximado del beneficio imponible del importador, por mor de la significativa evasión fiscal en el sector. El prepago realizado se transformaba en deducción de la cuota del impuesto sobre el beneficio una vez liquidada definitivamente la deuda tributaria.

Argentina sostuvo que el artículo III.2 no debía aplicarse a un impuesto directo sobre la renta. El panel acogiendo la versión tradicional, sostiene que, en efecto, el impuesto sobre los beneficios no interesa a dicho artículo puesto que “no se aplica directamente sobre los productos”.

“No vemos con claridad que pueda deducirse que por el hecho que el impuesto sobre los beneficios sea un impuesto sobre la renta, excluido del campo de aplicación del artículo III. 2, pueda llevar a la conclusión que la RG 3543 no entre en el cuadro de dicho artículo cuando se trata de

C A P Í T U L O I V

una medida fiscal que grava los productos. No hay nada en las disposiciones del artículo III.2 que impida su aplicabilidad a la RG 3543 simplemente porque tiene un vínculo con el impuesto sobre beneficios; si aceptáramos el argumento de Argentina no sería difícil a los Miembros adoptar medidas destinadas a circunvenir las disciplinas del artículo III.2... la RG 3543 es una medida fiscal que “manifiestamente se aplica a las mercancías”. El simple hecho que esta medida concierne al impuesto sobre los beneficios no la excluye del campo de aplicación del artículo II.2.”

Hasta aquí no puede decirse que el panel hubiera introducido argumentos nuevos a su posición tradicional sobre la extensión del artículo III.2 primera frase. En suma, la violación de la obligación de tratamiento nacional se verifica toda vez que la medida fiscal traza diferencias entre productos por su origen, gravando los importados en medida superior a los locales similares, con o sin finalidad proteccionista. La única duda es el argumento empleado respecto a los impuestos directos y su relación con éste artículo. Hay una evidente contradicción cuando se pretende que el impuesto directo sirve o puede hacerlo a la circunvención de la obligación de no gravar en exceso los productos de importación; desde el momento en que, por la propia definición tradicional usada la referencia al impuesto directo se entiende dirigida a la empresa, a las personas, que no a los productos. Una de las dos: si el impuesto directo entra en el ámbito del artículo III.2 primera frase es porque también puede afectar a los productores, que no solo a los productos. Y si está excluido, lo será por el arrastre de la tradición, ya superada, de la doctrina GATT 1947. Pero, lo que no puede ser es que se defiendan ambas posiciones al mismo tiempo y respecto a la misma disposición.

En verdad, no correspondía, conforme a la dicha interpretación tradicional, incluir el impuesto sobre el beneficio de los importadores, que es lo que Argentina pretendía conocer y averiguar, en el campo del artículo III.2 primera frase. Básicamente, porque la RG3543/92 requería el pre-pago del Impuesto sobre beneficios a los sujetos importadores, personas físicas o jurídicas que obtienen ganancias o beneficios derivados de la venta de productos importados y nacionales; el que se deducía de la deuda tributaria final.⁸⁶

Con todo, el argumento más importante del caso fue el de la justificación por parte de Argentina de las medidas fiscales adoptadas como

86. D. Luff, op. cit. p. 88.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

excepción **ex**. Artículo XX d) GATT, o sea, la excepción de orden público.

“Así, aun una medida fiscal interna discriminatoria puede cumplir con la ley OMC si el Miembro ejercitando su autoridad fiscal es capaz de demostrar que el impuesto discriminatorio ha sido creado para conseguir algunos de los objetivos de política pública enunciados en el artículo XX”⁸⁷

Argentina sostuvo que la combinación entre las medidas reglamentarias IVA-I. Beneficios se fundaba para combatir la grave evasión fiscal y por tanto, en razón del artículo XX d) se trataba de una medida necesaria para compeler al cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario, compatible con el sistema OMC. Las medidas de recaudación en la fuente tenían como propósito principal y efecto relevante impedir el fraude fiscal ilegal en el pago del IVA y del I. Beneficios.

El panel declara su satisfacción porque Argentina defiende y prueba que las medidas impugnadas en su diseño general y estructura eran “necesarias” sobre la base que su justificación no fue otra que la grave evasión fiscal en su territorio.

“Argentina acentua el hecho que la evasión fiscal es común en su territorio y que contra este escenario de bajo grado de cumplimiento tributario, las autoridades no pueden esperar la mejora de la recaudación a través de la implementación de estrategias represivas (v.g. persecución penal agresiva de los delincuentes fiscales)”

Una vez sentada la necesidad de orden público no se extraen las consecuencias legales apropiadas, ya que se rechaza la justificación con respecto a las medidas reglamentarias adoptadas, puesto que hubieran podido aprobarse otras con igual finalidad, pero menos restrictivas que las que se juzgaban. El sistema de pre pago era evitable por existir medidas alternativas menos incompatibles para asegurar el cumplimiento de las leyes tributarias y, por tanto, la discriminación debía concebirse como injustificada.

La posición no es convincente. En efecto, si se acepta que las medidas son señaladas por la necesidad y que ésta es grave y en ningún caso incompatibles con el sistema OMC, la conclusión hubiera debido ser favorable al país importador. Al contrario, la solución aparece enrocada en el criterio clásico de necesidad, interpretado de una forma absolutamente restrictiva y, a la postre, contradictorio con el propio desarrollo actual del criterio de necesidad y las excepciones del artículo XX GATT.

87. F. Ortino, op. cit. p. 137.

C A P Í T U L O I V

4.3.1. La “necesidad” como prueba diabólica

Argentina planteó la justificación de las medidas fiscales en su recurso del artículo XX d), o sea, apreciando el supuesto de hecho en la evasión fiscal grave en su territorio; justificación que, en primera instancia, se encuentra satisfactoria. La amenaza genuina del orden público tributario estaba en la base de la disciplina del tratamiento discriminatorio en perjuicio de los productos importados y de los importadores.

Sin embargo, no se deducen las consecuencias jurídicas adecuadas y que integran la explicación del criterio actual de “necesidad”, expresado en *Korea-Beef*: la importancia de la lucha contra la evasión fiscal como interés común o valor común que se aspira a que se respete; la congruencia y proporcionalidad entre la finalidad y los medios para conseguirla y, por último, la relativa o débil incidencia de las medidas respecto al comercio internacional. La necesidad, en suma, no puede identificarse con indispensable o inevitable en su manifestación comercial menos restrictiva. Esto se confirma en *US-Gambling (WT/DS285)*.

Conviene indicar que la mínima o nula restricción comercial fue el criterio inicial de necesidad utilizado por la jurisprudencia del GATT:

“Un parte contratante no puede justificar una medida incompatible con otras disposiciones del GATT como “necesaria” en términos del artículo XX (d) si una medida alternativa que razonablemente podía esperarse que empleara y que no es incompatible con otras disposiciones del GATT estuvieran disponibles. Por el mismo razonamiento, en los casos en que las medidas compatibles con otras disposiciones del GATT no están razonablemente disponibles, una parte contratante está obligada a utilizar, entre las medidas razonablemente disponibles, la que implica el mínimo grado de incompatibilidad con otras disposiciones del GATT.”⁸⁸

En esta línea de reflexión, la necesidad equivale a elegir entre el universo de medidas, vinculadas ordinariamente a situaciones de excepción, vida, salud, ambiente, orden público, las que sean mínimamente o para nada incompatibles con el GATT o restricciones comerciales de cualquier tipo.

La prueba de que la discriminación es inevitable se convierte en una **probatio diabólica**:

88. *Section 337, BISD 36 S/345, 1989.*

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

“...requerimiento que ningún estado podría posiblemente justificar y que en la práctica tuvo la consecuencia de hacer imposible de justificación de cara al artículo XX GATT, cualquier medida nacional analizada por el panel.”⁸⁹

Justamente, esto es lo que pasó en *Argentina-Bovine Hides*. El panel, pese a declarar su satisfacción por el esfuerzo, se despreocupa por el hecho lesivo al orden público cual es la evasión fiscal y critica la discriminación en contra de los productos importados y las personas responsables, que pretendían afrontarla. El panel se ocupa de lo intrascendente, ignorando lo trascendente. Así, para su propia convicción, expone otras medidas alternativas que hubieran sido convincentes: el reembolso a los importadores del interés adicional pagado o no percibido, o un crédito fiscal contra el IVA-I. Beneficios por el interés adicional perdido o pagado. Además, sugiere, que hubiera sido deseable la eliminación de los tipos de gravamen diferenciales.

La visión conservadora de la “necesidad” no es, en rigor, la que caracteriza, en la actualidad, al sistema OMC. Este caso solo puede analizarse como un abrupto retorno al pasado (GATT 1947) antes que como una perspectiva de futuro. La “necesidad” que se predica, apunta a la ponderación y equilibrio de la medida, confrontada con la finalidad que persigue, que se hace evidente cuanto más vitales sean los intereses o valores comunes en juego. Una medida necesaria es, entonces, una que sea razonable para conseguir el propósito que se persigue y proporcionada en su ejecución. La excepción del artículo XX d) no escapa a esta interpretación que mejor se adapta a la tutela de valores no comerciales.⁹⁰

No tiene sentido los que criticando esta posición arremeten contra los órganos jurisdiccionales de la OMC por pretender “apreciar la importancia relativa del interés común o de los valores protegidos por los Estados, dado que la definición de esos intereses o valores pertenece en principio al poder discrecional y soberano de los Estados” (Luff). El problema es exactamente el contrario: rehusar la calificación propia de orden

89. M. Montini, The necessity principle as an instrument to balance trade and the protection of environment, p. 153, en Environment, human rights and international trade, ed. F. Francioni, Oxford, 2003

90. U. S. -Import prohibition of certain shrimp and shrimp products, WT/DS58/14, 6-11-1998; EC-Measures affecting asbestos and asbestos containing products, WT/DS135/AB/R, 4-4-2001.

C A P Í T U L O I V

público para la cual está mejor perfilado el Estado que los miembros de panel de la OMC.

El mandato contra el fraude fiscal, aceptado en su legitimidad, resulta, a la postre, devaluado, vaciando de contenido la excepción del artículo XX d). Las medidas impugnadas aseguran el objetivo expuesto razonable y proporcionadamente o no lo hacen. En el primer caso, ello mismo decreta su compatibilidad con el GATT; en el segundo, su incompatibilidad. Pero, lo que es criticable es que sin impugnarse la congruencia entre los medios y los fines se deduzca **a posteriori** su inconsistencia.

4.3.2. Los impuestos directos en el artículo III. 2 del GATT

Es todo un acontecimiento la aplicación del artículo III.2 del GATT a medidas cuya finalidad era la de facilitar la determinación de la base imponible de un impuesto personal y directo sobre los beneficios de importadores de mercancías (Impuesto sobre los beneficios o ganancias.).

La doctrina y práctica tradicional de la OMC, hasta no hace mucho tiempo, excluía, en general, al impuesto directo del artículo III y, en particular del artículo III.2 del GATT. Fue a raíz del caso *U.S. -Foreign Sales Corporations* que se incorpora la imposición directa en el marco del artículo III.4, como elemento a tener en cuenta para evitar distorsiones en el comercio internacional. Sin embargo, en *Argentina-Bovine Hides* se afirma que pueda tomarse en consideración el impuesto directo en fraude de ley, un impuesto que, pese a su **ratio** grava los productos, que no las personas sujetas.

En verdad, el argumento central del panel es de dudosa convicción. No puede sostenerse que la reglamentación del I. Beneficios fuera un acto de Estado en fraude de ley, para eludir mediante rodeo la prohibición de la obligación de tratamiento nacional. Y no puede hacerse porque está claro, del propósito y del efecto de la medida fiscal que, el diseño y la estructura del sistema de pago anticipado pretendía el control del comportamiento ilegal de las empresas importadoras a la hora de determinar sus ganancias. El IVA se aplica manifiestamente sobre las mercancías; pero, ello no ocurre con el Impuesto sobre Beneficios que pretende conocer el beneficio conseguido por el importador, partiendo del precio de las mercancías introducidas. O, sea, el IVA como vehículo de información para combatir la evasión fiscal en la imposición sobre las ganancias.

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

Una de las dos: o el impuesto directo está excluido del artículo III.2, como, por otra parte, se defendía en el seno del GATT o se acepta dentro del ámbito de aplicación. Pero, lo que no convence es adoptar ambas posiciones al mismo tiempo. Si es un impuesto directo, por tradición, no resulta integrado en el concepto de impuestos internos indirectos **ex** artículo III.2 primera frase. Al contrario, si se aspira a su inclusión, como ya se hizo respecto al artículo III. 4 no puede propugnarse que hay fraude de ley, puesto que el objetivo preciso del Impuesto a las Ganancias es gravar los beneficios de los importadores, tomando como punto de partida el precio declarado de las mercancías en el IVA. En consecuencia, ni el Impuesto a las Ganancias pretende gravar las mercancías en forma manifiesta ni, tampoco, aparece como si fuera un impuesto indirecto con ese propósito.

El panel no solo rechaza la pretensión de Argentina de exclusión del I. Beneficios del artículo III.2 (hasta cierto punto comprensible en la tradición del GATT, sino que elabora una equivocada defensa para motivar su inclusión, esto es, que se trata de un impuesto directo que grava mercancías, en fraude de ley, para eludir la prohibición general de la obligación de tratamiento nacional. Peor aún, recurre al ejemplo de *Canada-Periodicals* que atañe a una accisa, a un impuesto especial sobre el consumo, que no a un impuesto sobre la renta o el beneficio.

Por otra parte, el razonamiento del panel abre perspectivas por lo menos curiosas. De aceptarse que un Estado puede usar el impuesto directo en fraude de ley para incumplir su obligación de tratamiento nacional bien puede concluirse que: el concepto de impuestos internos integra la imposición directa, cosa que se viene negando hasta el momento, excepto lo dicho con referencia al artículo III.4 y, más importante, legitimando, en su caso, el ajuste fiscal en frontera, cuando ello se verifique. En efecto, si el impuesto directo en fraude de ley grava en modo manifiesto las mercancías nada obsta para que se apliquen derechos compensatorios a la importación y devoluciones a la exportación de las mercancías pretendidamente afectadas. O sea, convierte al impuesto directo en impuesto seleccionable para el ajuste fiscal en frontera.

El caso nunca debió mezclar el sistema de prepago del IVA y el del I. Ganancias. Aún así, queda en entredicho la posición del Estado miembro en cuanto a su declarada voluntad de utilizar el sistema de prepagos como medio de lucha con la evasión fiscal en su territorio.

La subordinación del orden público tributario a la no discriminación entre importadores y productos de importación muestra que la interpre-

CAPÍTULO IV

tación conservadora y anacrónica de la excepción del artículo XX d) es de imposible funcionamiento, porque siempre que el tratamiento sea diferenciado, cualquiera que sean los motivos de orden superior, irá por delante la no discriminación respecto a la tutela de los intereses o valores comunes puestos en riesgo.

El caso *Argentina-Bovine Hides*, pese a su insuficiencia, orienta tres reflexiones a tener en cuenta.

En primer lugar, el mandato contra el fraude fiscal es un objetivo de orden público del Estado, proyectado tanto en el ámbito local como internacional, en particular, con referencia a los procedimientos de evasión fiscal en el comercio multilateral. Y su necesidad no requiere sino que las medidas sean justificadas.

En segundo lugar, las alternativas comerciales menos restrictivas no pueden invalidar ni deberían afectar aquellas medidas que responden a los intereses y valores comunes de la sociedad, a menos que fueran objetivamente arbitrarias, injustificables o encubiertas. Pero, en ningún caso, pueden gozar de preferencia sobre el orden público fiscal cuando siendo idóneas, pueden ser mejorables. La ejecución de las medidas compatibles con los derechos y obligaciones en el GATT no pueden prevalecer, en ningún caso, con las que son adecuadas y apropiadas a la realización de los objetivos (de las excepciones) compatibles con el GATT. Como bien afirma **Montini**: ¿Cómo podría un estado probar que no existía otra alternativa a las medidas que realmente eligió para conseguir su legítimo propósito?. La respuesta, en mi opinión, es que cualquiera de las alternativas elegidas son mejores que las que se podrían haber adoptado si son congruentes y proporcionadas al objetivo perseguido.

En tercer lugar, nada impide, en su lenguaje llano, considerar que el artículo III. 2 comprende al impuesto directo dentro de su ámbito de aplicación toda vez que aspire a la captura de información resultante del impuesto indirecto que grava las mercancías, para la reconstrucción del beneficio del importador no declarado, liquidado ni ingresado.

Conclusiones

Primero. El principio de prohibición de la tutela protectoria en el artículo III GATT inspira una interpretación teleológica que inspira la disposición en su conjunto. Esto no significa subordinar o menoscabar el texto o la literalidad; si no ordenarlo en base a su significado y efecto, conforme a los hechos nuevos o nuevos desarrollos derivados de la evolución de

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

las circunstancias histórica, políticas, sociales, culturales. Dar efectividad a un texto de un tratado o sistema de tratados, como es el sistema OMC, depende de la evolución y del equilibrio entre los valores que asume un **Single Undertaking**, que requiere una lectura armónica, acumulativa, simultánea para su comprensión. La interdicción de la tutela protectoria expone la igualdad competitiva entre productos importados y locales similares; sin mengua de la aptitud reguladora de los Estados para que su respeto no sacrifique la potestad propia de protección de valores no comerciales que pudieran verse amenazados: salud, vida, derechos humanos, medio ambiente, orden público económico.

Hay una línea de equilibrio entre el derecho al acceso al mercado local, artículo III, y los derechos a la defensa de valores no comerciales, tal como resultan en el artículo XX del GATT.

Segundo. El artículo III.2 primera frase del GATT no puede interpretarse, como sostiene la jurisprudencia OMC, sin que aflore el propósito o efecto proteccionista. El reproche central no es la diferencia de impuestos en exceso, si no la que favoreciendo la producción doméstica similar discrimina en contra de los productos extranjeros. El rechazo formal al método **aim and effect** por la jurisprudencia OMC impide el empleo de un modo de interpretación consonante con el que aquí se defiende: puede existir diferencia de tratamiento fiscal entre el producto importado y el local similar que no sea una aplicación proteccionista. por ejemplo, sobre productos derivados de procesos de producción contaminantes.

Esta solución no impide que sucesivamente la misma jurisprudencia se vea obligada a la toma de consideración del propósito y efecto de la medida legal o fiscal cuestionada, porque sin su concurso es imposible mantener el equilibrio entre valores de protección comercial y no comercial que surgen del GATT.

Tercero. El artículo III.2. segunda frase del GATT se beneficia de una interpretación extensiva, inclusive, admitiendo que para advertir la tutela protectoria de la medida se exige la finalidad objetiva que se desprende de su diseño, arquitectura y estructura reveladora. El rechazo al método **aim and effect** se convierte en uso encubierto por la propia jurisprudencia que lo negara. La disciplina entre los productos importados y los locales directamente competitivos o substitutivos no puede vulnerar la igualdad competitiva que se afecta siempre que no haya una imposición semejante. Conviene, de nuevo, tener en cuenta que nada impide que la igualdad en las condiciones de competitividad, alterada por la medida fiscal, pueda justificarse en basa a la protección de valores no comerciales, en el bien entendido, que su aplicación no exhiba mala fe o abuso de derecho.

CAPÍTULO IV

Cuarto. El encabezamiento del artículo III del GATT se refiere al tratamiento nacional sobre imposición interna y regulación. En su sentido actual, los impuestos internos son todos aquellos que integran el sistema tributario del país, sean directos sobre personas o indirectos sobre mercancías, que puedan afectar mediante tutela protectoria al comercio internacional. La jurisprudencia de la OMC hasta fecha reciente encerraba la actuación del artículo III.2 en la imposición indirecta, enfocando los productos, que no al productor; la única clase de imposición, por otra parte, susceptible de ajuste fiscal en frontera (AFF). Los impuestos sobre las ventas, en cualquiera de sus formas, o las accisas se perciben en el Estado donde los productos se consumen y se reembolsan aquellos satisfechos durante el proceso de producción y comercialización que se destinan a la exportación. Es una aplicación del principio del país de destino, por el cual se atribuye el poder tributario al país en que el producto se consume. Pero, sin reparar que, además, dicho principio también asigna el poder tributario al país donde reside la persona que percibe la renta. El principio del país de destino no agota su campo en la imposición indirecta. En efecto, también comprende la protección fiscal sobre la renta de exportación (exención, diferimiento, reembolso, deducción), que permita la ayuda fiscal al producto en el comercio internacional, a través de la persona que lo produce. Precisamente por eso es que el acuerdo SCM califica como ayuda pública prohibida los beneficios fiscales de los impuestos directos a la exportación en el Estado de residencia del perceptor. Es cierto que no podría aplicarse el AFF a los impuestos directos como se hace con los indirectos. Pero, no lo es menos, que en el ámbito de aplicación del principio del país de destino se pretende un fin similar con los beneficios fiscales a la exportación de los impuestos directos o es legítima la lucha contra la elusión o evasión fiscal en el país importador si hay incumplimiento de sus leyes por el no residente o el residente a él vinculado.

Quinto. El artículo III.4 del GATT se aplica expresamente sobre las personas, que no solo sobre las mercancías. Por tanto, la consideración implica las medidas legales relativas a los impuestos directos que afecten las relaciones competitivas. Aún más, también pareciera deducirse de *Argentina-Bovine Hides* que los impuestos directos también pueden cuestionarse de cara al artículo III.2 GATT cuando se formulan en fraude de ley, para circunvenir la obligación de igualdad de trato entre productos. Es que, en suma, una reconstrucción del cuadro de los impuestos directos en el sistema OMC es posible. Lo que pasa es que, por razones históricas, solo se comienza a apreciar en los últimos años. Probablemente,

LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA OMC

porque ahora se sabe que la competencia comercial lesiva va de la mano de la competencia fiscal lesiva.

Sexto. El exámen de los artículos XVI del GATT; artículos 3.3 y 9.1 del AoA y el artículo 3. a) y el Anexo I e) establecen el cuadro de los efectos lesivos de las ayudas fiscales a la exportación, principalmente, derivados de los impuestos directos. En particular, la nota 59 a pie de página advierte sobre la colaboración del Estado para propiciar un ahorro significativo de impuestos directos a la exportación mediante precios de transferencia o incentivos fiscales que de otra forma supongan una competencia comercial y fiscal lesiva. El ahorro fiscal significativo de beneficios no gravados es incompatible con los derechos y obligaciones de otros Estados, en su interés comercial o fiscal ordinario y, sobre todo, en cuanto a la salvaguardia de la erosión de su base de imposición. En igual sentido hay que entender la referencia a las medidas para evitar la doble imposición que aparecen plenamente justificadas en cuanto se trate de renta obtenida en otro Estado y susceptible de gravamen por dicho Estado. Valga el Perogrullo: las medidas para evitar la doble imposición son legítimas cuando la renta sea probablemente gravada en dos jurisdicciones.

Séptimo. El artículo XIV d) del GATS señala la excepción tributaria a la obligación del tratamiento nacional siempre que se amenace la imposición equitativa o efectiva o la recaudación de impuestos directos sobre servicios o proveedores de servicios. De su lectura se desprende la justificación de la tutela protectora del interés fiscal de cada Estado al pleno ejercicio de su poder tributario en su territorio en materia de impuestos directos, cuando pueda verse afectado por la competencia fiscal lesiva de otro u otros Estados o por la realización de hechos lesivos de los empresarios no residentes o residentes vinculados a empresarios foráneos. La nota 6 a pie de página permite ilustrar sobre la preocupación de la elusión o evasión fiscal del no residente así como de la erosión de la base imponible del Estado huésped, sea por no residentes o residentes vinculados. El concepto de impuesto directo del GATS (artículo XVIII o) expresa su adhesión a la definición de la renta como ingreso; a diferencia del que se refleja en el Acuerdo SCM (nota a pie de página 58). Otra referencia del GATS es la que precisa la definición de presencia comercial en el Estado huésped, cuyo continente y contenido es más amplio que el de establecimiento permanente, dado que comprende cualquier tipo de establecimiento secundario –filial, sucursal, agencia–, con o sin personalidad jurídica. Esta por verse como se compadece el concepto con el que tienen por propio los CDI respecto al establecimiento permanente. sea en cuanto al acceso al mercado local o a su tratamiento fiscal diferenciado. Por último, recordar

CAPÍTULO IV

que el GATS confiere una excepción a los CDI para evitar la doble imposición de la obligación de la nación más favorecida. La excepción tributaria del GATS puede considerarse como general en el sistema de la OMC. La discriminación mediante impuestos directos no es ilegítima de cara a la obligación de tratamiento nacional, siempre que esté en juego la defensa del interés fiscal del Estado en términos de competencia fiscal lesiva o la realización de hechos lesivos en su territorio por no residentes o residentes vinculados. Es una disposición transversal que permea el conjunto de los acuerdos o tratados de la OMC, una **lex specialis** que no tiene equivalencia en el sistema.

Octavo. La constitución económica, el orden público económico, organiza el “orden del proceso económico” (Diez-Picazo) de la sociedad en torno a sus principios, valores o intereses comunes y esenciales en un momento concreto. El orden público económico incluye el orden público tributario. Es una noción que no está ausente de los principales acuerdos del sistema OMC. El artículo XX d) del GATT; el artículo XIV y la nota 5 a pie de página del GATS y, básicamente, los artículos 7 y 8 del TRIPs reflejan una aproximación diferenciada, pero sustancialmente igual, al equilibrio entre la tutela proteccionista de los valores comerciales y de los valores no comerciales. Gradualmente, tanto la doctrina como la jurisprudencia reconocen ámbitos que, por cuanto de excepción, representan valores o intereses comunes necesarios o necesitados para establecer el equilibrio y servir de ponderación a las medidas que siendo paréntesis del comercio no son, en ningún caso, ajenos al comercio (lícito) multilateral. Justamente, es este el momento en que el poder tributario de cada Estado puede apelar a la excepción en caso de amenaza a sus intereses colectivos fundamentales, v.g. la elusión y la evasión fiscal de Estado o la erosión de su base de imposición por la realización de hechos lesivos por parte de los no residentes o residentes vinculados. La protección prohibida es legítima cuando sirve a la protección de la salud, vida, medio ambiente, derechos humanos o leyes imperativas, de aplicación necesaria para la conservación de los intereses colectivos (blanqueo de capitales, fraude fiscal organizado, criminalidad organizada). Esto es válido, sea para el comercio de mercancías, servicios, derechos de propiedad intelectual. La igualdad competitiva es básica siempre que sea lícita y no lesiva. La competencia comercial ilícita puede derivar de la competencia fiscal lesiva o viceversa. Nada obsta para que la reacción jurídica del orden público local impida sus efectos; siempre que no sea arbitraria, injustificada o suponga una restricción encubierta. Un ejemplo a examinar es el precio de transferencia en los intangibles.

BIBLIOGRAFÍA

- F. M. Abbot-Ch. Breining-Kauffmann-T. Cottier**, *International trade and human rights. Foundations and conceptual issues*, 2006, Ann Arbor, Michigan.
- F. M. Abbot**, *WTO Dispute Settlement practice relating to the Agreement on Trade-Related Intellectual Property Rights*, en *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, dir. F. Ortino-E-U. Petersmann, cit.
- F. M. Abbot**, *TRIPS and Human Rights: preliminary reflections en International Trade and Human Rights Foundations and conceptual issues*, cit.
- G. Ardant**, *Histoire de l'impôt*, 1972, Paris.
- R. S. Avi-Yonah**, *The WTO, Export Subsidies and Tax Competition*, en M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer, cit.
- J. F. Bellis**, *Les criteres de la distorsion de concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique*, en M. Dony-C. Smits, *Aides d'Etat*, cit.
- E. Blumenstein**, *Sistema di diritto delle imposte*, 1954, Milano.
- O. Buhler**, *Principios de derecho internacional tributario*, 1968, Madrid.
- E. Canal-Forgues**, *Le règlement des différends à l'OMC*. 2004, Bruxelles.
- D. Carreau**, *Droit international*, 1997, 2004, Paris.
- D. Carreau-P. Juilliard**, *Droit international économique*, 2003, Paris.
- P. A. Clarke-G. N. Horlick**, *The Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, en *The WTO*, Macrory-Appleton-Plummer, cit.
- P. A. Clarke-J. Bourgeois-G. N. Horlick**, *WTO Dispute Settlement practice relating to Subsidies and Countervailing Measures*, en *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, dir. F. Ortino-E-U Petersmann, cit.
- S. Cleveland**, *Human Right Sanctions and the WTO*, en F. Francioni, *Environmental, Human Rights & and International Trade*, cit.

B I B L I O G R A F Í A

- C. M. Correa**, *Can the TRIPS Agreement foster technology transfer to developing countries?* En K. Maskus-J. Reichman, *International public goods and transfer of technology*, cit.
- C. Cosciani**, *Istituzioni di Scienza delle finanze*, 1970, Torino.
- T. Cottier-P. C. Mavroidis** *directores de Regulatory barriers and the principle of non discrimination in World Trade law*, P. Blatter, director asociado, 2002, Michigan.
- T. Cottier**, *The Agreement on Trade-related Aspects of Intellectual Property Rights*, en *The WTO*, dir. Macrory-Appleton-Plummer, cit.
- S. B. Chase Jr**, *Crediti dell'importa a favore delle spese di investimento*, en F. Volpi, dir., *Profitti, Imposta e Investimento*, cit.
- L. Díez Picazo**, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, I*, 1993; Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad privada en la Constitución, en *Estudios sobre la Constitución española*, V. II, 1991, Madrid.
- W. J. Davey**, *WTO Dispute Settlement practice relating to GATT 1994* en *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, dirección F. Ortino-E-Ulrich Petersmann, 2004, The Hague.
- W. J. Davey-J. Pauwelyn**, *MFN Unconditionality: a legal análisis of the concept in view of its evolution in the GATT/WTO jurisprudence with particular reference to the issue of the "Like Product"*, T. Cottier-Mavroidis, *Regulatory barriers and the principle of non discrimination*, cit.
- R. Doernberg**, *International taxation*, 1997, Minnesota.
- M. Dony-C. Smits**, *Aides d'Etat*, 2005, Bruxelles.
- C. Dordi**, *Gli Accordi sul commercio dei servizi*, en G. Venturini, *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, cit.
- C. Dordi**, *La discriminazione commerciale nel diritto internazionale*, 2002, Milano.
- N. A. Eastaway-R. J. Gallafent-V. A. F. Dauppe**, *Intellectual property law and taxation*, 2004, London.
- A. Fedele**, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario, I*, 2005, Torino.
- T. Flory**, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, 1999, Bruxelles.
- M. E. Footer-C. George**, *The General Agreement on Trade in Services*, en *The WTO*, Macrory-Appleton-Plummer, cit.
- S. N. Frommel**, *Imposición de filiales, sucursales y subsidiarias en Europa Occidental, Canada y los Estados Unidos*, 1981, Madrid.
- F. Forte**, *Scienza delle finanze*, 2002, Torino.
- F. Francioni**, dir. *Environmental, Human Rights & International Trade*, 2003, Oxford.

B I B L I O G R A F Í A

- C. Garbarino**, *Manuale di tassazione internazionale*, 2005, Milano.
- F. Garcia Prats-S. Ibáñez Mansilla**, *informe sobre España en M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer, WTO and direct taxation*, cit.
- F. Garcimartin Alférez**, en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, director M. Albaladejo, V. 2, 1995, Madrid.
- M. S. Giannini**, *Diritto pubblico dell'economia*, 1977, Bologna.
- J. D. Gonzalez Campos-J. C. Fernández Rozas**, en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, director M. Albaladejo, V. 2, 1995, Madrid.
- T. Greene-M. J. Ward**, *Offshore Corporations*, en L. Bryer-M. Simensky dir. de Intellectual Property Assets in mergers and acquisitions, 2002, U.S.A.
- Ch. H. Gustafson-R. J. Peroni-R. Crawford Pugh**, *Taxation of International Transactions*, 2001, Minnesota.
- J. G. Head**, *L'ammoramento accelerato come strumento di política fiscale*, en F. Volpi, dir., *Profitti, Imposta e Investimento*, cit.
- B. M. Hoekman-M. M. Kostecki**, *The Political Economy of the World Trading System*, 2001, Oxford.
- R. Hudec**, "Like Product": *The differences in meaning in GATT articles I and III en Regulatory barriers and the principle of non discrimination in World Trade law*, dirección de T. Cottier-P. C. Mavroidis asociados con P. Blatter.
- R. Hudec**, *Industrial Subsidies: Tax treatment of "Foreign Sales Corporations"*, en E-U. Petersmann-M. A. Pollack, directores, *Transatlantic Economic Disputes*, cit.
- J. Isenbergh**, *International taxation. U. S. taxation of foreign personas and foreign income*, 1997, New York; *International taxation*, 2000, New York.
- D. Jarach**, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 1996, Buenos Aires.
- J. H. Jackson**, *The World Trading System. Law and policy of international economic relations*, Massachussets, 1997.
- J. H. Jackson-W. J. Davey-A. O. Sykes Jr**, *Legal problems of International Economic Relations. Cases, materials and text*, 2002, Minnesota.
- K. Kennedy**, *GATT 1994*, en *Macrory-Appleton-Plummer*, The World Trade Organisation, cit.
- I. Kaul-I. Grunberg-M. A. Stern**, *Global public goods: International cooperation in the 21 st. century*, 1999, New York.
- I. Kaul-P. Conceicao-K. Le Goulven-R. U. Mendoza**, *Providing global public goods. Managing globalisation*, 2003, New York.
- M. Lang-J. Herdin-I. Hofbauer**, *WTO and direct taxation*, 2005, The Hague.

B I B L I O G R A F Í A

- C. Lavagna**, *Costituzione e socialismo*, 1977, Bologna.
- D. Luff**, *Le droit de l'Organisation Mondiale du Commerce. Analyse critique*, 2004, Bruxelles.
- R. H. C. Luja**, *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*, 2002, Antwerp.
- A. Lupone**, *Gli aspetti della proprietà intellettuale attinenti al commercio internazionale en G. Venturini, L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, cit.
- P. F. J. Macrory-A. E. Appleton-M. G. Plummer**, *The World Trade Organisation: Legal, Economics and Political análisis*, New York, 2005.
- P. Mc Daniel-H. J. Ault**, *Introduction to United States international taxation*, 1989, Deventer.
- J. A. Mc Mahon**, *The Agreement on Agriculture*, en Macrory-Appleton. Plummer, *The World Trade organisation*, cit.
- J. Malherbe**, *Droit fiscal internationall*, 1994, Bruxelles.
- M. Matsushita-T. J. Schoenbaum & P. C. Mavroidis**, *The World Trade Organisation. Law, practice and policy*, 2002, Oxford.
- M. Matshushita**, *Apellate Body jurisprudence on the GATS and TRIPS Agreements, The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, dir. F. Ortino-E-U Petersmann, cit.
- G. Marceau-J. P. Trachtman**, *GATT, TBT and SPS: a map of WTO law of domestic regulation of goods en The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, dirigido por F. Ortino-E-U. Petersmann, cit.
- G. Marceau**, *Balance and Coherence by the WTO Apellate Body: who could do better?*, en G. Sacerdoti et. alt., *The WTO at ten: The contribution of the Dispute Settlement System*, cit.
- K. Maskus-J. Reichman directores**, *International public goods and transfer of tchnology. Under a globalized intellectual property regime*, 2005, Cambridge.
- A. Matoo**, *MFN and the GATS, en Regulatory barriers and the principle of non-discrimination*, cit.
- P. C. Mavroidis**, *Looking for Mr. and Mrs. Right: Ten years of the Apellate Body at the WTO*, en G. Sacerdoti et alt., *The WTO at ten: The contribution of the Dispute Settlement System*, cit.; *"Like Products": some thoughts at the positive and normative level*, en *Regulatory barriers and the principle of non discrimination in the World Trade Law*, cit.
- M. Melloni**, *The principle of National Treatment in the GATT: a survey of the jurisprudence, practice and policy*, 2005, Bruxelles.

B I B L I O G R A F Í A

- N. Melot**, *Territorialité et mondialité de l'impôt*, 2004, París.
- K. Messere**, *Los ajustes fiscales en frontera*, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. El primer impuesto europeo*, 1971, Madrid.
- A. Mattera**, *El mercado único europeo*, 1991, Madrid.
- M. Montini**, *The necessity principle as an instrument to balance trade and the protection of the environment* en *Environment, human rights & international trade*, dirección F. Francioni, 2001, Oxford-Portland.
- R. Morck-B. Yeung**, *Why firms diversify. Internalisation vs. agency behaviour*, en *Intangible Assets. Values. Measures and Risks*, directores, J. Hand-B. Lev, 2003, Oxford.
- Musgrave-Musgrave**, *Hacienda Pública teórica aplicada*, 1981, Madrid.
- K. Nicolaidis-J. Trachtman**, *From policed regulations to managed recognition in GATS*, en *GATS 2000, New direction in Services Trade liberalisation*, dir. P. Sauvé-R. M. Stern, 2000 de un trabajo previo de 1999, Washington.
- F. Neumark**, *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, 1964, Madrid; *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark)*, 1965, Madrid.
- OCDE**, *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*, París, 1998.
- OCDE**, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2005, París.
- F. Ortino**, *Basic legal instruments for the liberalisation of trade. A comparative análisis of EC and WTO law*, 2004, Oxford-Portland.
- F. Ortino**, *WTO jurisprudence on de jure and de facto discrimination* en *F. Ortino-E-U. Petersmann*, *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, cit.
- L. Parejo Alfonso-A. Jiménez Blanco-L. Ortega Alvarez**, *Manual de derecho administrativo*, 1998, Barcelona.
- R. Pavoni**, *Biosafety and Intellectual Property Rights: Balancing Trade and Environmental Security. The jurisprudence of the European Patent Office as a paradigm of International Public Policy Issue*, en *Environmental, Human Rights*, dir. F. Francioni, cit.
- Ch. Perelman**, *Logica giuridica, nuova retorica*, 1979, Milano.
- E. -Petersmann-M. A. Pollack directores**, *Transatlantic Economic Disputes. The EU, the US and the WTO*, 2005, Oxford.
- E-U. Petersmann**, *Trade and Human Rights*, en *The WTO, Macrory-Appleton-Plummer*, cit.
- E-U. Petersmann**, *International trade law and GATT/WTO Dispute Settlement System*, 1997, London.
- P. Picone-A. Ligustro**, *Diritto dell'Organizzazione Mondiale del Commercio*, 2002, Padova.

B I B L I O G R A F Í A

- R.F. Reilly - R.P. Schweihs**, *Valuing Intangible Assets*, 1999, New York.
- S. M. Retortillo**, *Derecho Administrativo Económico*, 1991, Madrid.
- N. Quoc Dinbh-P. Daillier-A. Pellet**, *Droit international public*, 1999, Paris.
- T. Rosembuj**, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 1992, Barcelona.
- , *Fiscalidad Internacional*, 1998, Madrid.
- , *Derecho fiscal internacional*, 2001, Barcelona.
- , *Intangibles, la fiscalidad del capital intelectual*, 2003, Barcelona.
- , *Intercambio internacional de información tributaria*, 2004, Barcelona.
- , *Medio ambiente y comercio mundial. Los impuestos*, 2005, Barcelona.
- G. Sacerdoti-A. Yanovich-J. Bohanes**, *The WTO at ten: the contribution of the Dispute Settlement System*, 2006, Cambridge.
- P. Sauvé . R. M. Stern** *GATS 2000 - New Directions in Services Trade Liberalisation*, 2000.
- C. S. Shoup**, *Aspectos impositivos de la integración económica internacional*, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. El rpimer impuesto europeo*, 1971, Madrid.
- S. S. Surrey-P. Mc Daniel**, *Tax Expenditures*, 1985, Cambridge.
- M. J. Trebilcok-R. Howse**, *The regulation of international trade*, 1999, London.
- UNCTAD-ICTSD** *on IPRs and Sustainable Development Resource book on TRIPS and Development*, 2005, Cambridge.
- S. Walker**, *A Human Rights Approach to the WTO TRIPs Agreement*, en *International Trade and Human Rights*, dir. Abbot-Breining-Kauffman-Cottier, cit.
- J. Wiers**, *Trade and environment in the EC and the WTO. A legal análisis*, 2002, Groningen.
- G. Venturini y otros**, *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, 2004, Milano.
- R. A. Westin**, *Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements. Dangerous collisions*, 1997, The Hague, London, Boston.
- WTO**, *Handbook on the WTO Dispute Settlement System*, 2004, Cambridge.
- P. Van den Bossche**, *From afterthought to centrepiece: the WTO Apellate Body and its rise to prominence in the World Trading System*, en G. Sacerdoti et. alt., *The WTO at ten.. cit.*
- P. Van den Bossche**, *The Law and Policy of the World Trade Organisation. Text, cases and materials*, 2006, Cambridge.

B I B L I O G R A F Í A

- K. Van Raad**, *Nondiscrimination in international tax law*, 1986, Deventer.
- G. Verhoosel**, *National treatment and WTO Dispute Settlement. Adjudicating the boundaries of regulatory autonomy*, 2002, Oxford-Portland.
- F. Volpi**, *director, Profitti, Imposta e Investimento*, Milano.
- W. Zdouc**, *WTO Dispute settlement practice relating to the General Agreement on Trade in Services*, en *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003*, dirigido por F. Ortino-E-U. Petersmann, cit.

Artículos

- R. S. Avi-Yonah**, *Treating tax issues through trade regimes*, *Brooklyn Journal of International Law*, 26; *Globalisation, Tax Competition and the fiscal crisis of the welfare state*, *Harvard Law review*, 113, 2000.
- D. L. Brumbaugh**, *Export tax benefits and WTO: Foreign Sales Corporations (FSCs) and the Extraterritorial (ETI) Replacements Provisions*, *CRS Report for Congress*, 25-7-2001.
- M. Cossy**, *Determining "likeness" under the GATS: Squaring the circle?*, *WTO*, 9-2006.
- M. Daly**, *The WTO and direct taxation*, *WTO*, 6-2005, Geneve.
- P. Demaret-R. Stewardson**, *Environmental taxes and border tax adjustments*, *Journal of World Trade*, 28, 1994.
- E. D. Domar**, *The case for accelerated depreciation*, *Quarterly journal of Economics*, LXVII, 1953.
- J. B. Gross**, *OECD defensive measures against harmful tax competition legality under WTO*, *Intertax*, 31, 2003.
- R. Howse**, *The Canadian Generic Medicines Panel: A dangerous precedent in dangerous times*, *Journal of World Intellectual Property*, 3, 2000.
- R. Hudec**, *GATT/WTO constraints on domestic regulation: réquiem for an "aim and effects" test*, 32, *The International Lawyer*, 1998.
- Krzyzaniak-Musgrave R.**, *The shifting of the C. I. Tax*, John Hopkins Press, 1964.
- A. Matoo**, *National Treatment in the GATS. Cornerstone or Pandora Box?*, *Journal of World Trade*, 31, 1997.
- Ch. E. Mc Lure Jr.**, *U. S. Federal Use of Formula Apportionment to tax Income from Intangibles*, 14, *Tax Notes International*, 1997.
- M. Monti**, *How State Aid affects Tax Competition*, *EC Tax review*, 4, 1999.

B I B L I O G R A F Í A

- K. Nicolaides - J. Trachtman**, *from policed regulation to managed recognition in GATS*, en GATS 2000, cit.
- M. Pelaez**, *La cláusula de la NMF en el Convenio Hipano-Argentino de doble imposición*, Boletín El Fisco Internacional, 5, 1997.
- E-U. Petersmann**, *Human rights and international economic law in the twenty first century*, 2001, 4, Journal of international economic law; *Time for a United Nations Global Compact for integrating human rights into the law of worldwide organisation*, 2002, 13, European Journal of international law.
- A. Rädler**, *Most favoured nation clause in European Tax Law?*, EC Tax review, 1996.
- T. Rosebuj**, *Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio*, Quincena Fiscal, 29, 2006
- J. Slemrod-R.. S. Avi-Yonah** (*How*) *should trade agreements deal with income tax issues?*, Tax Law Review, 4, 2002.
- L. Singer-J. Kramer**, *Tax policy and the location of plants and profits*, Journal of accounting literature, 15, 1996.
- J. Schuch**, *Most favoured nation clause in Tax Treaty Law*, EC Tax review, 1996.
- R. Van der Linde**, *Some thoughts on most favoured nation treatment within the European Community legal order in pursuance of the D case*, EC Tax review, 2004
- F. Vanistendael**, *Janus, with two faces or the many faces of tax competition*, reprografiado, 4-2001.