

REVISTA DE LA
ECONOMIA SOCIAL
Y DE LA
EMPRESA

SUMARIO

La obligación de la nación más favorecida y los convenios para evitar la doble imposición en el comercio mundial. Tulio Rosembuj 4

La renta como consumo en la reforma tributaria de los EEUU. Carla Framil, Víctor Rodríguez 49

Tratamiento internacional de dividendos y participaciones en fondos propios. Esther Bordera 61

Out of poverty 69

Índice temático 74

Director Tulio Rosembuj - **Consejo de dirección** Isabel Tur, Javier Divar - **Diseño** Rosa Capitel - **Edición Técnica** IEPyC - **Correspondencia** Vía Augusta, 125, entlo. 4ª 08006 Barcelona - **Edita** Editorial Einia, SL- Depósito Legal: B-43500 90 - ISSN: 1130-9121- **Maquetación** Jordi Diví Sala - **Es una publicación de** Instituto de Economía Pública Cooperativa y de Derecho Financiero + Universidad de Barcelona – Asociación Internacional de Derecho Cooperativo.

La obligación de la nación más favorecida y los convenios para evitar la doble imposición en el comercio mundial

TULLIO
ROSEMBUJ
Catedrático
de la
Universidad
de Barcelona

SUMARIO

1. *La obligación de la nación más favorecida.*
 1. *Concepto.*
 2. *Principio general de derecho internacional.*
3. *El efecto directo del sistema OMC.*
4. *Las medidas.*
5. *La no discriminación. La igualdad competitiva.*
6. *El alcance de la obligación de la NMF.*
 - II. *La relación de semejanza.*
 - a) *La identidad.*
 - b) *La unidad o pluralidad del concepto de semejanza.*
 7. *Las distintas relaciones de semejanza.*
 - c) *Los juicios discrecionales.*
 - c.1) *La relación de semejanza clasificatoria.*
 - c.2) *La relación de semejanza por las propiedades físicas o materiales.*
 - c.3) *La relación de semejanza en la competencia directa o substitutiva.*
 - d) *Los juicios cognitivos.*
 - d.1) *El tratamiento no menos favorable.*
 - d.2) *La relación de semejanza en los servicios y proveedores de servicios.*
 - d.3) *La relación de semejanza por el propósito y efectos.*
 - d.4) *La relación de semejanza por las condiciones competitivas del mercado.*
 - III. *La obligación de la NMF y los Convenios para evitar la doble imposición.*
 8. *El Convenio para evitar la doble imposición en el sistema OMC.*
 - a) *El SCM. La nota 59 de pie de página.*
 - b) *El GATS. El artículo XIV*
 - e) *El Anexo. Artículo II. Exenciones. El artículo XXII.*
 - c) *La dudosa legitimidad del CDI.*

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

- a) *El Modelo de los EEUU de Convenio sobre el Impuesto sobre la renta para evitar la doble imposición.*
- b) *El Modelo de la OCDE sobre la renta y capital.*
- c) *La discriminación lesiva.*
- d) *La discriminación a la inversa.*
- e) *La experiencia de España y la discriminación inversa.*
- f) *La no discriminación OMC y la obligación de la NMF.*
10. *La obligación de la NMF y los aspectos del comercio concernientes a la propiedad intelectual.*

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

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA Y NOTAS

1. 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 incondi-

cionalmente 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 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)

2. 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 concep-

ción 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 internacional como principio general aceptado.

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 (**R.J. 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.

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.

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.

3.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. I.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; 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 empuja 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 del 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 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). 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 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 suscrito.

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 el 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 epitome de la persona, que no de la mercancía. (10)

4. 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.L del GATT) o de servicios (art. I del GATS) o la protección de la propiedad industrial e intelectual (TRIPs art. I.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 al 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 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 sí 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, 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 incurrir en discriminación desfavorable por su nacionalidad. (12)

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 evidencie la modificación de las condiciones de competencia entre productos semejantes.

La vulneración de la cláusula de la NMF ocu-

re, 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.

5. 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 Estados 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 *Canadá-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).

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 lo ha 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 MCEEU.

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-, 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, a un 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.

6. 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. 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

àmbito 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 defiende desde la perspectiva del GATT 1947,cuya configuración se dirigía 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,pràcticas 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).

No resulta,por tanto,tan evidente,como se sostiene,que la diferencia más importante en la aplica-

ción 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(18).Este importante fallo 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 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) (19)

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. (20) 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, entendiéndose 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. (21)

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 terceros 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. (22) 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.

II. 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. (*Japón-Alcohol Taxes*). 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.

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 más 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 condicio-

nes 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 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 es 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 reveladora 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.

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⁽²⁵⁾ 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.

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 compa-

ración.

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.

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.

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.

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. 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 fuera 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. 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 primacía 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.

7. 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 identificación de la relación de semejanza de las medidas que regulan mercancías, servicios y personas, así como sus propósito y efectos

comprendido 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 economicista 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)

c) Los juicios discrecionales.

c1) 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 negocia-

ciones comerciales (*Canada-Japon Lumber*), lo cual no ofrece un criterio fiable para determinar o confirmar la semejanza (*Japón-Alcohol*).

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 observan y controlan 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.

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 de 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.2.VIII.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 importación. (30). Esto incluye recargos a la importación, impuestos especiales a la importación, impuestos de desarrollo económico, tasas estadísticas, etc...

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⁾ 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. ⁽³²⁾ 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. ⁽³³⁾ 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 obliga-

ción de la NMF o del TN, en su caso,

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 competencia 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 vía 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 sustitución 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 pais indiquen lo contrario.

Las condiciones de competencia son las que absorben la definición de productos directamente competitivos o substitutivos.No es de la comparación entre los productos,sino de las condiciones del mercado que puede extraerse la conclusión.La presencia de competencia entre productos compartan o no propiedades físicas o materiales afines.La preferencia de los consumidores determina la relación competitiva y conducen a considerar si dos productos o grupos de productos son vias alternativas para la satisfacción de una necesidad o gusto particular. (34) Si ello se confirma,la medida del Estado que discrimine,sobre todo fiscalmente, podría ser vehiculo de protección prohibida o discriminación por origen incompatible con el sistema OMC.Las medidas pueden modificar en peor la posición de los productos directamente competitivos o substitutivos respecto a los de otros paises o los locales y en esa hipótesis ocurriría 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 legitima.

No obstante,las condiciones de competitividad no solo excluyen la discriminación injustificada entre los productos directamente competitivos o substitutivos de otros paises o los locales; sino,tambien,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.

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 paises .

"Si hay" un tratamiento menos favorable" de un grupo de productos importados "semejantes", hay,al contrario,"protección del grupo de los 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 los productos importados "semejantes" un "tratamiento menos favorable" que el concedido a los productos domésticos similares."*(EC-Asbestos)*.No siempre la medida quiebra el principio de igualdad competitiva,aun cuando pueda reflejar la nacionalidad u origen del producto o servicio,entanto no menoscabe las condiciones de (igualdad de oportunidades) en la competición.El factor substitutivo no es en si mismo un factor de similitud entre productos y,menos,de servicios.(35)

d)Los juicios cognitivos

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 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,obstaculi-

zando el ingreso de productos, servicios o personas en el territorio.

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 (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 NMF se conforma a la prohibición de obstáculos a 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 abarca la interdicción de la discriminación formal y sustantiva, en particular, que

no es bastante la paridad formal cuando pueda advertirse en la práctica un tratamiento menos favorable a 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 menos cabado en el propio servicio o en la persona de su proveedor. El tratamiento no menos favorable debe comprender, entonces, tanto a los servicios como a las personas.

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.

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.). Aun 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.

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 no es totalmente persuasiva, 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. En cambio, la perspectiva abierta por las condiciones de competencia entre los mismos podría ser útil a la hora de fijar la relación de semejanza, el vínculo entre los servicios exteriores por origen o con los locales en términos de competencia, directa o indirecta, potencial o efectiva. 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.

Por otra parte, no hay en el GATS una definición de servicios, si acaso una aproximación clasificatoria basada en el CPC (**United Nations Central Product Classification**) que pueda orientar en la materia, ni siquiera con la misma prudencia que rodea la clasificación arancelaria en el 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 del GATS supone que las características del servicio se imponen por sobre las del proveedor del mismo, cualquiera que sea el modo de suministro.

Esto no está exento de 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 a los 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.

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, con referencia a la diferencia de calificación entre el servicio y el que lo presta. (37). Lo sugestivo de la idea es que escinden la evaluación del servicio de la evaluación del proveedor del servicio. No se concluye 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 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 el 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 del proveedor local u otros proveedores extranjeros.

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.

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.

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

Así, hubo dos casos en los que se aprobó 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. (38). 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 cam-

bio 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 entre las condiciones competitivas entre el local y el extranjero, aunque le sea costosa la adecuación, componga un cuadro de discriminación prohibido. Por ejemplo, la extensión a los extranjeros del cumplimiento de la legislación ambiental, de seguridad laboral, reglamentos sanitarios, aplicables en el ámbito nacional, también, 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 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 Órgano de Apelación acuña la determinación de la aplicación proteccionista de la medida a través de l 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.

(39) 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.(40) 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 que puede provocar.

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 el 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.

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 cohe-

rencia, congruencia, proporcionalidad respecto a los valores comerciales y no comerciales.

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.

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.

III. La obligación de la nación más favorecida y los convenios para evitar la doble imposición.

8. 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.

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. (41) 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 entre Estados recíprocos y bilaterales, 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.

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

El art. 3.1.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 exportacio-

nes.

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 otro, que el parágrafo 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. (42)

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, añade 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. (43) Esta excepción al artículo 3.1.a) del SCM opera, además, siempre que la medida, unilateral o bilateral, no persiga incidental, sino principalmente el propósito de evitar la doble imposición. (44)

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, añadirse, crear beneficios fiscales exclusivos o excluyentes para terceros Estados o hacer reserva para los Estados firmantes 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. (45)

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 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. (46)

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 si 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. (47)

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 EEUU, de protegerse de sus medidas, inclusive de sus tratados fiscales, sometiendo a consideración del Consejo de Comercio de Servicios del GATS. (48)

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 acompaña 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 descrita 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.

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, 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" (48) 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 vulne-

ración 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, cánones, 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 especial 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. (49) El argumento no es convincente por dos motivos. Por un

lado, el propio artículo I 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. Segundo, 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 examen 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." (50) 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) prevé 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.

El acuerdo SCM se refiere a los artículos pertinentes del GATT. (art. 30). El acuerdo GATS (arts. XXII y XXIII) prevé 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. (51) 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 recla-

mar la extensión de ventajas fiscales posteriores 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 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.

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

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 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 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 MCEEU 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 MCEEU. 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 MCEEA, 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 automáticamente 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 MCEEU demuestra que el comercio de productos, 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 cual-

quiera 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.

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" (52). 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.1.)

El Modelo OCDE no contempla una solución idéntica a la 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 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 adhe-

sión, 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.

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

El párrafo 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 defiere 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.

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 en su confrontación, 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 físicas 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 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. Esa es la medida que cae fuera del ámbito de aplicación del CDI y, en consecuencia, que puede producir un efecto discriminatorio arbitrario sobre algunas de las personas o impuestos cubiertos 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. Pero, no parece que la cuestión tenga nada que ver con las disposiciones del propio CDI, puesto que sería absurdo por parte de los Estados reclamar en contra de los propios actos (estoppel).

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 dife-

renciado.

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 impuestos personales. Los impuestos directos sobre el comercio de bienes, servicios, propiedad intelectual a través de las personas que los realizan, físicas o jurídicas, no está, 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 substraer 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.) 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 internaciona-

les 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 periodo 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 legitimarlo. 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 II.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." (53)

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 fiscales que la inspiran; no obstante, la creación de barreras a la instalación de personas 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 acogere 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 ambos Estados contratantes las ventajas que concedan en el futuro a otros países.

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 con 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.

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. (54). 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, cánones, a un tipo inferior o exentos a favor de un tercer Estado, ello se 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 inde-

pendientes, 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. (55). No resulta que esta reciprocidad esté presente en el CDI en 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.

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 posterioridad 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.

-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.

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

-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 .

-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 interna-

cional 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 benefician 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. (56)

-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 periodo; 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 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.

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.

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 parecidas 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.

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 invocarlos 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, no cabe duda, como por otra parte se ha señalado, que la obligación de la nación más favorecida está contenida 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 cele-

brados en el seno de la UE. (57)

10. La obligación de la nación más favorecida y los aspectos del comercio concernientes a 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. (58) 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.

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." (59) 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 terceros 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(60)

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 sí mismas en obstáculos al comercio multilateral.

Por eso, los Estados pueden adoptar medidas que, siendo compatibles con el acuerdo, pretendan 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 disseminación 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 licenciario 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 licenciario, 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.

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

El régimen coercitivo de paquete de licencias significa la obligación para el licenciario de contratar derechos que pueden o no ser de su interés, para conseguir su propósito comercial. (coercive package licensing 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 regalia, recibe en el CDI una disciplina compatible con la obligación de la NMF y, consecuentemente, con el comercio multilateral.

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

El término cánones 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 cánones dirigidos al beneficiario efectivo del otro Estado.

El concepto de cánón 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 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 cánones 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 cánones 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. (6l) 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%) 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 licenciatarios. 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 solu-

ción 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.

El MOCDE establece la potestad exclusiva del Estado de residencia en lo que se refiere al pago de cánones, siempre subordinado a que su receptor 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 cánones 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. (62)

CONCLUSIONES

Primero. La obligación de la nación más favore-

cida, 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 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 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 incorporen 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 asistirse 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 otros Estados o si se pacta a favor de uno de los firmantes posteriores 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.

BIBLIOGRAFIA Y NOTAS

1. La definición de la Comisión de International Law(1978),UN. Doc dice que es el tratamiento acordado por el Estado concedente al Estado beneficiario o a las personas o cosas en una determinada relación con tal 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,Restatement(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).
3. Belgian Family Allowances, BISD II/12,BISD/IS/59 de 7-II-1952)W
4. C.Dordi,La discriminazione commerciale nel diritto internazionale,Milano,2002).
5. J.H.Jackson,The world trading system,Massachussets,1997,157 y sigts)
6. D.Carreau,Droit international,Paris,2004,p.283)
7. GATT Working Party Report,accession of Hungary,30-7-1973,GATT BISD 20th,1974)
8. D.Carreau-P-Juilliard,Droit internationale economique,Paris,2003,p.178.)
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 rigths 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.)
11. WT/DS55/R,2-7-1998)
12. WT/DS139/AB/R,WT/Dsl42/AB/R,31-5-2000)
13. Working Group on the interaction between Trade and Competition Policy, WT/WGTCP/W/221 6-2-2003)
14. WT/DS27/AB/R,25-9-1997,DSR,1997,II)
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.)
16. M.Matsushita-T.J.Schoenbaum-P-C.Mavroidis,London,2003,p.153)
17. W.Zdouc,WTO Dispute Settlement practice relating to the General Agreement on Trade in Services,p.383 en The WTO Dispute Settlement System 1995-2003,ed.F.Ortino-E-U. Petersmann,The Hague,2004).
18. TS,18-5-2005
19. T.Rosembuj,Intercambio internacional de información tributaria, Barcelona,2004,p.75)
20. 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)
21. 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.104I en The World Trade Organisation:legal,economic and political análisis V. 1 ed. P.F.J.Macroy-A.E.Appleton-M.G.Plummer,2005,N.York.)
22. T.Rosembuj, Medio ambiente...cit.p.23)
23. G.Vérhoosel,National treatment and WTO dispute settlement,Oxford,2002).
24. Japan-Taxes on Alcoholic Beverages WT/DS8/R,1-II-1996)
25. T.Rosembuj ,Medio ambiente... cit.p.11)
26. L.Parejo Alfonso-A.Jimenez Blanco-L.Ortega Alvarez,Manual de derecho administrativo,Barcelona,1998,p.465).
27. Japan-Tariff on imports of spruce,pine,fir(spf)Dimension Lumber,BISD 36.Sup,1989).
28. Japan-Taxes on alcoholic beverages WT/DS8/AB/R,WT/DS10/AB/R/,WT/DS11/AB /R,1996)
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 labe-

- lling practices on imported wines and alcoholic beverages,10-II-1987,BISD 34S/83; EEC-Measures on animal feed proteins,25-I-1990,BISD 18S/97).
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)
32. EC-Measures affecting asbestos and asbestos containing products,WT/DS135/AB/R 5-4-2005).
33. G.Vérhoosle,op.cit.p.57)
34. Korea-Taxes on alcoholic beverages, WT/DS75/R,WT/DS84/R,17-2-1999).
35. D.Luff,op.cit. p.590)
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).
37. K.Nicolaides-J.Trachtman,From policed regulation to managed recognition:mapping the boundary in GATS,Wshington,1999)
38. US-Measures affecting alcoholic and malt beverages,19-6-1992,GATT BISD 39th;US-Taxes on Automóviles 29-9-1994 GATT DS31/R no adoptado.)
39. R.Hudec,GATT/WTO constraints on domestic regulation:réquiem for an "aims and effects"test,32 The International Lawyer,1998).
40. Chile-Taxes on alcoholic beverages,12-I-2000,WT/DS87/R).
41. 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.").
42. EC-Measures affecting the importation of certain poultry products,WT/DS69/AB/R,23-7-1998).
43. 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.a del acuerdo SCM,siempre que se reúnan los requisitos mencionados.WT/DS108/AB/RW,14-I-2002)
44. U.S.A.-Tax treatment for F.S.C., WT/DS108/RW,20-8-2001).
45. 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").
46. M.E.Footer-C.George,The General Agreement on trade in services en The World Trade Organisation cit. Vol I p.828)
47. 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."
48. 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.)
48. J.Isenbergh ,International taxation,N.York,2000,p.196)
49. M.Lang-J.Herdin-I.Hofbauer,WTO and direct taxation,The Hague,2005,p.23)
50. U.S.-Tax treatment for F.S.C.,cit.).
51. WTO, Handbook on the WTO Dispute Settlement System,Cambridge,2004;E.Canal-Forgues,Le règlement des différends à l'OMC,Bruxelles,2004)
52. M.Lang-J.Herdin-I.Hofbauer op.cit.p.24)
53. US-FSC,WT/DS108/RW de 20-I-2002).
54. K.van Raad,Nondiscrimination in international tax law.Series on international

taxation,Deventer,1986,p.242)

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

56. 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.)

57. RädlerA.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,en espera de la resolución del TJE sobre el mismo respecto a la aplicación de la obligación de la NMF,Case C-376/03). El caso D, 5.7.2005, merece un comentario separado, porque es un paso atrás de la jurisprudencia europea, que se verá en el próximo número de esta revista.

58. WT/DS 176/AB/R,2-1-2002,US-Section 211 Omnibus Appropriation Act of 1998).

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

60. T.Flory,L'organisation mondiale du commerce,Bruxelles,1999,p.177.)

61. Offshore Corporations,T.Greene-M.J.Ward,en Intellectual property assets in mergers and acquisitions, L.Bryer-M. Simensky ,EEUU, 2002, parag.14.1:La gestión de la propiedad intelectual descansa en la licencia bajo el tratado o en su ausencia.Por ejemplo,hay estructuras que pueden utilizarse en Holanda o Irlanda para las licencias principales a efectos de aprovechar su red de convenios y regimenes fiscales amistosos sobre las empresas;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.)

62. Código de Conducta.Lista Primarolo de 29-11-1999,citando como competencia fiscal lesiva el trato de cánones en Francia y Holanda,en este caso,para las sociedades vehículos de cánones licenciatarias o sublicenciatarias.)

La renta como consumo en la reforma tributaria de los EEUU

Introducción

El Panel Consultivo del Presidente sobre la Reforma del Impuesto Federal finalizó su informe el 1 de noviembre de 2005.¹ Este panel fue creado el 7 de enero del mismo año por orden ejecutiva del Presidente George Bush con el encargo de:

*to submit... a report with revenue neutral policy options for reforming the Federal Internal Revenue Code. This options should: a) simplify federal tax laws to reduce the cost and administrative burdens of compliance with such laws; b) share the burdens and benefits of the federal tax structure in a appropriately progressive manner while recognizing the importance of homeownerships and charity in American society; and c) promote long-run economic growth and job creation, and better encourage work effort, saving, and investment so as to strengthen the competitiveness of the United States in global marketplace.*²

El informe final consiste de 272 paginas y fue preparado con la asistencia técnica de los funcionarios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. El producto que hoy presentamos fue aceptado unánimemente por los miembros del panel. El mismo presenta dos opciones para reformar el sistema tributario estadounidense: el primer plan se recoge bajo la denominación Plan Fiscal de Simplificación de Renta,³ y el segundo con el nombre de Plan Fiscal de Crecimiento e Inversión.⁴ A pesar de que ambas

propuestas tienen una gran cantidad de características en común se distinguen por cuanto se aproximan o distancian de un impuesto sobre el consumo. Los planes rechazan la mayoría de las deducciones fiscales, créditos, exclusiones y exenciones y reducen la tasa del impuesto sobre la renta de capital que existe en el ordenamiento actual. El primero tiende a hacer menos complejo el impuesto sobre la renta actual, mientras que el segundo, más ambicioso, impone un tipo de renta sobre el consumo.⁵

El presente trabajo pretende, en primer lugar, contextualizar el movimiento reciente para reformar el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos. En segundo lugar, realizaremos un estudio general sobre la evolución conceptual del impuesto sobre el consumo, mecanismo que se presenta como método alternativo para la recaudación de los fondos necesarios para el funcionamiento de los Estados modernos. En tercer lugar, examinaremos la literatura que estudia y critica la propuesta de reforma tributaria a la que venimos haciendo mención. Posteriormente, se verificarán las ventajas y desventajas que tiene cada propuesta en comparación con la normativa vigente, analizando los efectos socio económico de las mismas. Finalmente, se observará la viabilidad económica de implantar dichos mecanismos.

I.Contexto socio histórico económico para reformar el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos.

1. El panel estuvo presidido por el ex senador Connie Mack, Republicano de Florida y por el ex senador John Breaux, demócrata de Louisiana; y compuesto por el ex representante William Frenzel, republicano de Minnesota, Elizabeth Garrett, Edward Lazer, Timothy Muris, James Poterba, Charles Rossotti y Liz Ann Sonders. El reporte puede ser accedido a través del Internet en la pagina: <http://www.taxreformpanel.gov>.

2. Orden ejecutiva del Presidente George Bush del 7 de enero de 2005.

3. En inglés Simplified Income Tax

4. En inglés Growth and Investment Tax

5. Tulio Rosembuj, EEUU: La Reforma Tributaria Simple y Justa. Revista El Fisco, núm. 114 (2005), pág. 6.

El impuesto sobre el consumo como se viene discutiendo recientemente encuentra sus orígenes en el impuesto sobre la venta (sales tax) que adoptaron los estados en la primera mitad del siglo XX. En comparación, con los impuestos sobre la renta y la propiedad, que se trazaron desde el siglo XVII. El primer impuesto sobre la venta en el territorio de los Estados Unidos de América fue adoptado en el Estado de Mississippi en el año 1932 en respuesta a la gran depresión.⁶ Para el 1937 un total de 23 estados habían adoptado algún tipo de impuesto sobre la venta.⁷ En el 1956 otros trece estados se unieron a este mecanismo y para el 1960 doce más, para un total de 45 en dicho año.⁸ Debido a que cuando se impusieron los primeros impuestos sobre la venta la economía del país estaba predominantemente basada en la producción y venta de bienes, los servicios, como objeto de tributación, estaban exentos.⁹ El efecto de la Segunda Guerra Mundial en la economía internacional alteraría la situación económica de los Estados Unidos, causando el crecimiento del campo de los servicios. El resultado de esta situación ha sido el interés en incluir los servicios como objetos tributables.¹⁰

Expertos afirman que el interés fomentado la reforma tributaria se debe a la política económica conservadora auspiciada por el Partido Republicano. Estos señalan que para el 1980 la elección de Ronald Reagan produjo el primer cambio en esta dirección al reducir significativamente los tipos de gravámenes.¹¹ En el año 1986 tomaron un segundo paso en esa dirección al pasar el "Tax Reform Act", el cual redujo aun

más los tipos de gravamen e incrementó la base impositiva mediante la eliminación de varias deducciones.¹²

En el año 1996 el conocido empresario Steve Forbes como parte de su plataforma como candidato (en las primarias) a Presidente por el Partido Republicano propuso un plan para reformar el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos basado en un impuesto de tasa fija. A pesar de que posteriormente esta persona retiró su candidatura de las primarias y apoyo a Bob Dole, su plan tributario causó revuelo y fue estudiado con detenimiento por las legislaturas posteriores. Para el año 1997 el representante Dick Armay y Billy Tauzin comenzaron a discutir públicamente la necesidad de reformar el sistema tributario. Armay, abogaba por un impuesto de tasa fija como el propuesto por Forbes, mientras que Tauzin proponía un impuesto nacional sobre las ventas.¹³ En ese mismo año el comité del Senado sobre financiamiento llevó a cabo vistas públicas sobre el funcionamiento de la Administración del Servicio de Rentas Internas.¹⁴ El asunto que más llamó la atención del público fue el descubrimiento de abusos tremendos perpetuados por dicha agencia gubernamental contra los sujetos pasivos tributarios.¹⁵ Esto se reflejó posteriormente en un aumento en el desprecio público hacia el actual ordenamiento tributario federal. El 17 de junio de 1998 la Cámara de Representantes aprobó el "Tax Code Termination Act" que tenía el propósito de sustituir el Código de Rentas Internas contemporáneo para el 31 de diciembre del 2002.¹⁶ En la década de los noventa, también, la Administración

6. John F. Due, The evolution of sales taxation, 1915- 1972, publicado en *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor Carl S. Shoup*, (1972), págs. 318-44.

7. Richard P. Palm y Oliver Oldman, *State and Local Taxation*, (1998) 6-3.

8. Id.

9. Bureau of Economic Analysis, US Department of Commerce, *National Income and Product Accounts Tables*, <http://bea.doc.gov/bea/dn/nipaweb/TableViewFixed.asp?SelectedTable=3&FirstYear=1999&lastyear=2000&Freq=Qtr>

10. Id.

11. Mack S. Hoose, *The Conservative Case for Progressive Taxation*, *New England Law Review*, (2005), pág. 69- 70.

12. Id.

13. Dick Armey y Billy Touzin, *Flat tax or sales tax: a new system should have a single rate and shouldn't favour any one type of income*, *Los Angeles Times*, 5 de octubre de 1997.

14. Ronald Brownstein, *GOP Lawmakers Are Counting on Making Taxes Pay in 1998 Agenda*, *Los Angeles Times*, 1 de diciembre de 1997.

15. Id.

16. Lawrence Zelenak, *The selling of the flat tax: the dubious link between rate and base*, *Chapman Law Review* (1999) pág. 197.

del Presidente Bill Clinton (demócrata) junto con un Congreso dirigido por el Partido Republicano aprobó la reducción del tipo de gravamen sobre las ganancias capitales.¹⁷ Debe señalarse que la administración del President George W. Bush implementó varias reformas moviéndose en esta dirección, entre éstas las reducciones en los impuestos aprobadas en el año 2001 y 2003. Estas redujeron el tipo de gravamen en el impuesto general y en los de ingreso capital,¹⁸ y permitieron el gasto de activos de capital con mayor ligereza.¹⁹

Recientemente, hay tres cuestiones que han motivado la reforma inminente del sistema tributario de los Estados Unidos son: en primer lugar el Impuesto Mínimo Alternativo (AMT²⁰ por sus siglas en inglés) que opera paralelo al impuesto sobre la renta regular y el cual es considerado extensamente complicado e inefectivo en cumplir su meta original de reducir el refugio fiscal.²¹ En segundo lugar, se encuentra la expiración en el 2010 o antes de un grupo de impuestos que son parte del ingreso del sistema presente, dicha reducción compone el plan de gobierno de la administración Bush. Haciendo esos recortes permanentes se van a reducir los ingresos de la nación en 1.2 trillones de dólares para la próxima década en relación con los recaudos que se realizan bajo el sistema actual (de acuerdo con la

Oficina de Presupuesto del Congreso). Esto podría requerir reducciones draconianas en los gastos del gobierno o la necesidad de aumentar o imponer otro tipo de impuestos que balanceen el presupuesto.²² Otro factor motivador de la Reforma es el inminente retiro de los Baby Boomers,²³ que van a crear una demanda sin precedente en el presupuesto del estado a través del Seguro Social, del Medicare y del Medicaid.²⁴ Para este extremo el país necesita levantar ingresos adicionales para financiar dichos programas.

II. Evolución del concepto de impuesto sobre el consumo

El impuesto sobre el consumo apoyado por Arme y Forbes estaba basado en el modelo propuesto por los economistas Robert E. Hall y Alvin Rabushka. Conocido como impuesto de tasa fija o como el "Hall- Rabushka Tax." Señalan algunos autores, que el mismo ha sido fuente de debate público debido al aspecto peculiar de ser nombrado por la estructura del gravamen que impone, a diferencia del resto de los modelos tributarios que llevan el nombre de la base gravada.²⁵ Esta peculiaridad no es accidental y tiene el propósito de promover este modelo basándose en el tipo de gravamen que impone mientras esconde cual es la base gravada.²⁶ El

17. Hoose, supra.

18. 26 United States Code sección 1(a) y (h) (2000).

19. Id. sección 168(k).

20. Alternative Minimum Tax

21. Leonard E. Burman, William G. Gale y Jeffrey Rohaly, "The Expanding Role of the Alternative Minimum tax." Tax Policy Center Working Paper, (2005), http://www.urban.org/UploadedPDF/411194_expanding_reach_AMT.pdf.

22. William G. Gale y Peter Orszag, "Economic Effects of Making the 2001 and 2003 Tax Cuts Permanent," *International Tax and Public Finance*, 12 (2005) págs. 193-232.

23. Los demógrafos y los sociólogos definen la generación de los baby boomers como aquellos nacidos entre (e incluido) el 1946 y el 1964 (nacidos después de la segunda guerra mundial). Esta generación actualmente (en el 2006) deben tener entre 42 y 60 años de edad. Hay aproximadamente 75 millones de boomers en los Estados Unidos que representan el 29% de la población. Esta generación representa la vasta mayoría de la fuerza trabajadora y dentro de unos años comenzarán a jubilarse dependiendo, la mayoría de ellos, del Seguro Social para subsistir los últimos años de su vida.

24. Burman, supra.

25. Zelenak, supra, pág. 199.

26. Id. De acuerdo a Zelenak, la idea de un sistema tributario con un solo tipo de gravamen (tipo único) ha alcanzado una popularidad significativa en los Estados Unidos de América. Unas encuestas realizadas entre la población, poco después del retiro de la candidatura de Forbes a la Presidencia, señalaron que la mitad de los entrevistados apoyaban este tipo de sistema mientras la otra parte de los sujetos apoyaban el sistema vigente. Sin embargo, luego de que se educara a la población sobre el significado y efectos de cada sistema los resultados cambiaron a favor del sistema actual, sobrepasando el del tipo fijo en un 15%. Otra hipótesis que explica la popularidad del sistema del tipo fijo en dicha Nación es la creencia de los contribuyentes de que el sistema actual contiene tantas lagunas jurídicas que en la práctica los de mayor ingreso terminan pagando menos en proporción (eso es que termina siendo un sistema regresivo). Además, el conocimiento popular entiende que un sistema fijo provocaría una mayor igualdad material.

impuesto fijo es una variación del impuesto sobre el valor añadido que han implementado muchos de los países de la Europa continental.²⁷ La diferencia mayor consiste en que el primero se distingue por separar el gravamen impuesto a los negocios de aquel que se aplica a las personas físicas, además de permitir una deducción por los salarios pagados.²⁸ La importancia de separar los ingresos de los negocios de los ingresos personales es poder introducir una exención total para los trabajadores que ganen menos de cierta cantidad.²⁹

La reforma propuesta en el Plan Fiscal de Crecimiento e Inversión utiliza el mismo mecanismo que el impuesto de tipo no progresivo, pero en lugar de otorgar exención tributaria a algún grupo utiliza varios tipos de gravámenes para crear alguna forma de progresividad en el sistema. Este modelo es una aproximación al "X-Tax" propuesto por David Bradford.³⁰

III. Análisis de las propuestas para reformar el Código de Rentas Internas. El sistema tributario sobre el consumo propuesto en esta reforma no ha estado vigente, ni lo ha estado anteriormente en ningún país.³¹

A. El Plan Fiscal de Simplificación de Renta

1. Tipos de Gravámenes

Los tipos de gravamen de la propuesta son 15%, 25%, 30% y 33% para las personas físicas y pequeñas y medianas empresas y 31.5% para las grandes empresas. El plan eliminaría la categoría inferior y la superior de los impuestos, reduciendo el número de clasificaciones de seis a cuatro.³² La clase superior disminuye de 35% a 33%. La clase inferior aumentaría de 10% a 15%. El criterio es que ninguno debe dedicar al

27. Zelenak, *supra*.

28. Robert E. Hall y Alvin Rabushka, *The Flat Tax*, (Segunda Edición, 1995), págs. 55-57.

29. *Id.*, pág. 59. En el modelo propuesto por estos autores el ingreso límite para la exención es de \$9,500.00 para los individuos y de \$16,500.00 para los matrimonios.

30. David F. Bradford, *What are consumption taxes and who pays them?*, *Tax Notes* (1988), 385-86.

31. Hoose, *supra*, pág. 89.

32. El que hayan menos clasificaciones ayuda a que los contribuyentes puedan entender mejor el tipo de gravamen que les aplica aunque tampoco se puede sobreestimar dicha simplificación porque la mayoría de ellos utilizan tablas o programas de computadoras para llenar sus planillas de contribución.

33. Rosembuj, *supra*.

impuesto más de un tercio de su renta.³³

2. Penalidades por Matrimonios

Reducido, mediante que todas las clasificaciones de los tipos de gravámenes, las deducciones familiares, y los impuestos a los beneficios del Seguro Social para las parejas son el doble de esos para los individuos.

La propuesta clasifica en los grupos a las personas que están casadas y completan la planilla como tal según sus ingresos, que fija la cantidad límite en el doble de las que usa para los sujetos solteros. Bajo el sistema actual, los dos encasillados inferiores (donde se ubican el 80% de los contribuyentes) están configurados para eliminar dichas penalidades por matrimonios. Siendo bajo esta ley última las parejas con ingresos mas altos (aquellas que tienen un ingreso mayor a \$61,300.00) los que sufren las penalidades por matrimonio. La propuesta elimina todos los créditos sobre el ingreso excepto los créditos reembolsables y también prescinde de la mayoría de las penalidades por matrimonio para casi todos los contribuyentes excepto para las familias de bajo ingreso. Este aspecto es beneficioso para aquellos matrimonios con ingresos sustanciales. Sin embargo crea nuevas penalidades para las personas solteras y es regresivo porque virtualmente los beneficios patrocinan a las familias con ingresos mas altos.

Los tipos de gravámenes o tasas de impuesto mínimas para muchos de los matrimonios van a ser menores bajo la propuesta que bajo la ley actual (especialmente considerando el Ingreso Mínimo Alternativo que acomete contra las parejas bajo la legislación vigente y que es derogado en la propuesta). Pero los sujetos solteros pue-

den enfrentar tasas de impuestos significativamente mayores bajo el régimen propuesto. Por ejemplo un sujeto no casado que gane más de cien mil dólares anuales va a tener que pagar impuestos a razón de un 33% bajo la propuesta, sin embargo bajo la ley vigente el gravamen que se le impondría sería de un 28%.

3. Ingreso Mínimo Alternativo (ATM, por sus siglas en inglés)

Revocado en la propuesta. Definitivamente este tipo de impuesto es innecesariamente complejo, ineficiente e injusto. Además, tiene una gran cantidad de penalidades matrimoniales y sobre todo atropella a las familias con niños. Por otro lado, al derogar este tipo de impuesto enteramente como se propone reduce los ingresos en \$670 billones bajo el ordenamiento vigente, o en 1.2 trillones de dólares si las reducciones tributarias que propuso la administración de Bush y a las que hemos venido haciendo referencia se hacen permanentes.

4. Deducción Familiar

La propuesta reemplaza la deducción estándar, la exención personal, las reducciones por ser cabeza de familia o persona a cargo y las deducciones por hijos por una deducción familiar. El mismo se desglosa de la siguiente manera: \$3,300.00 de deducción por matrimonio, \$2,800.00 de deducción a las personas solteras con hijos (formalmente llamados cabeza de familia), \$1,650.00 de deducción a las personas solteras, \$1,150.00 de deducción por una persona que a su vez paga impuestos o tributa, \$1,500 de deducción adicional por cada hijo (menores de 18 años o estudiantes a tiempo completo entre 18 y 20 años) y \$500 de deducción por cada otro dependiente (incluyendo estudiantes a tiempo completo entre 21 y 28 años). Como podemos apreciar la propuesta simplifica las deducciones y reducciones relacionadas a las familias.

Además, la propuesta elimina otros subsidios relacionados con los menores de edad depen-

34. Sustituye lo que en la legislación vigente es denominado el Earned income tax credit

dientes o con los hijos. Por ejemplo, descarta la deducción por el cuidado de niños y dependientes y la deducción por adopción.

Una alternativa para eliminar los bonos y penalidades matrimoniales puede ser que las personas casadas tributen como solteros, la que ha sido adoptada en algunos países desarrollados. Esto puede tener un efecto de mayor responsabilidad fiscal y de ser más equitativo. Aunque el permitir que las parejas (que llenan planillas separadas) tengan la alternativa de transferir los ingresos para disminuir sus responsabilidades fiscales puede ser significativamente más complejo.

5. Deducciones por trabajo³⁴

Deducciones que se conceden a la familia trabajadora (que devenga un ingreso) con uno o más hijos. Esta deducción funciona en coordinación con las deducciones familiares. Establece una deducción máxima de \$3,570.00 para las familias trabajadoras con un hijo y un máximo de \$5,800.00 de deducción para familias con dos o más hijos.

Mientras la capacidad económica aumenta, la responsabilidad tributaria aumenta más velozmente que las deducciones hasta llevar las porciones reembolsables a cero.

Los criterios de elegibilidad para las deducciones por trabajo de la propuesta son más simples que para su homónimo en el sistema vigente, lo que reduce el por ciento de error.

6. Deducciones por vivienda habitual

La propuesta sustituye las deducciones de los intereses del préstamo hipotecario de la vivienda habitual de la legislación actual por deducciones por vivienda habitual para todos los contribuyentes igual a un 15% de los intereses del préstamo hipotecario en deudas hasta un 125% del promedio de los precios de las viviendas en la región (los límites varían entre \$227,000.00 y \$412,000.00). El principal de la deuda no es

deducible. El préstamo hipotecario del que se pueden reducir los intereses puede ser tomado para comprar, construir o mejorar sustancialmente la vivienda habitual.

Los préstamos refinanciados pueden cualificar pero solamente se podrán deducir los intereses hasta el por ciento legalmente viable del préstamo original. Por lo tanto, si el préstamo original excede el límite, solo una porción de los intereses de ese préstamo puede ser acreditada, aun cuando eventualmente el balance del préstamo sea menor a los límites aplicables. Entendemos que una mejor norma sería establecer los límites basándose en el balance de la hipoteca actual.

El panel propuso incrementar la cantidad de ganancia de capital que puede ser exenta de tributación sujeto a normas más estrictas sobre habitación. Bajo la legislación vigente las familias (matrimonios) pueden excluir ganancias de capital por la venta de su propiedad habitual ascendentes a \$500,000.00, en cambio las personas solteras están exentas hasta \$250,000.00. Dichos límites no están tabulados para la inflación y no varían según los precios promedios de las viviendas de la región. La propuesta aumenta a \$600,000.00 y a \$300,000.00 respectivamente; y los tabula para la inflación. Las ganancias de capital por la venta de la vivienda habitual que supere los límites expuestos debe ser tributado a los mismos tipos de gravámenes ordinarios para los impuestos sobre la renta. La exención por la venta de la ganancia patrimonial exige que la propiedad se conserve durante tres de los últimos cinco años.

7. Donaciones caritativas y otras liberalidades libres de impuestos

Deducciones de las contribuciones en exceso de 1% del ingreso. Además, dichas donaciones exentas de tributación pueden realizarse directamente desde las cuentas IRAs. También, hay una previsión que le permite a los contribuyentes vender acciones y donar las ganancias en los próximos noventa días, manteniéndose exentas. El incentivo de esto es a evitar que los contribuyen-

tes donen propiedades que no tienen uso para las cuales las entidades benéficas.

8. Seguro de Asistencia Médica y Sanitaria

En primer término hay que afirmar que el plan elimina las deducciones por gastos médicos extraordinarios y las pérdidas accidentales que no están aseguradas.

Cuando son planes médicos que no son grupales están exentas de tributación las primas hasta la cantidad promedio anual (que se estima que es como \$5,000.00 por individuos y \$11,500 por familias). Cuando son los empleadores los que pagan las primas estas están exentas hasta dichos topes, en lo que se excedan se pagarán como compensaciones tributables (o gravadas). Esto de diferencia de la normativa vigente donde sin importar la suma de la póliza, los empleadores pueden proveer a sus empleados planes médicos como un beneficio exento de tributación en su totalidad.

En principio, las exenciones por gastos médicos extraordinarios son menos necesarias bajo el ordenamiento que establece la propuesta porque ésta permite que los individuos deduzcan las primas de los planes médicos (con los límites expresados). Aunque hay que conceder que siempre pueden existir situaciones en que los gastos médicos reduzcan considerablemente la habilidad de los contribuyentes para pagar los impuestos.

9. Educación para los hijos

Las deducciones y reducciones por educación de la ley vigente son revocadas en la propuesta. Por ejemplo, las deducciones del plan HOPE (crédito por las matrículas y otros gastos incurridos en los primeros dos años de estudios universitarios), los programas de "Lifetime Learning" (disponibles para cualquier educación post secundaria), las deducciones de los intereses de los préstamos estudiantiles y la exclusión para las llamadas secciones 529 (planes de ahorro para estudios universitarios), entre otros.

Pero al respecto los contribuyentes pueden reclamar la deducción familiar para algunos casos de estudiantes a tiempo completo aun cuando se trate de educación a nivel universitario. También pueden guardar el dinero en cuentas de ahorro llamadas familiares que están exentas de tributación y de donde pueden sufragar los costos de los estudios. Por lo que vemos estos cambios tienen su lógica porque simplifican sustancialmente la dinámica y a su vez mantienen la esencia del propósito social. La actual panoplia de beneficios para la educación superior es redundante, compleja y confusa. Además, la mayoría de las deducciones redundan en beneficios para las Instituciones educativas quienes obtienen los altos costos de las matrículas. De la forma en se propone en el Plan se pueden obtener mayores ingresos por el Estado para invertirlos en becas para los estudiantes y subsidios para los prestamos estudiantiles; una manera de ayudar con los altos costos de la educación a las familias de ingresos bajos.

10. Impuestos Locales y Estatales

No son deducibles

11. Ahorros individuales y de retiro- El Plan se propone evitar la penalización de los ahorros individuales dedicados a la salud, la educación, la vivienda y la jubilación.

a) Los planes de contribución definida de la legislación vigente son consolidados en planes de ahorro en el trabajo que tienen normas simples sujetas a los límites de la legislación vigente de los planes 401(k).

b) En los planes definidos de beneficios para el retiro (IRAS y planes Keoghs) no se presentan cambios materiales. Si no, que formalmente son reemplazados por cuentas de ahorro para el retiro con un límite anual máximo de diez mil dólares. Están disponibles para todos los contribuyentes, eso es que no hay requisitos de ingreso para ser elegible a ellos. Obviamente, las contribuciones, dentro de los límites establecidos, son deducibles o no tienen que ser tributadas.

Dichos fondos pueden ser retirados con penalidades en caso de muerte, incapacidad o luego de cumplir los 58 años de edad.

c) Los planes deducibles de ahorros para los estudios y para la salud son reemplazados por las cuentas de ahorro familiares que pueden ascender exentas hasta un máximo de diez mil dólares anuales. Estas cuentas pueden ser usadas, eso es que se puede hacer retiros de ellas sin penalidades, para fines educativos, de servicios médicos, en costos de adquisición de una nueva casa habitual y en el retiro. Están disponibles para todos los contribuyentes, por lo que no hay criterios limitadores de elegibilidad. Hasta \$1,000.00 al año pueden ser retirados sin tener que pagar impuestos por ello para cualquier fin como por ejemplo ante dificultades económicas, vacaciones, entre otros. Si los retiros para estos últimos fines (que no son los de salud, educación, compra de casa habitual y retiro) se realizan en exceso a los mil dólares al año se estará sujeto a pagar los impuestos acumulados por los ingresos que te ha brindado dicho capital mas un 10% de impuesto de castigo. También hay disponibles unas deducciones reembolsables a los ahorros de los contribuyentes con bajo ingreso.

En fin la propuesta sustituye el sin fin de opciones de ahorro por tres opciones que implican un crédito reembolsable. El primero de ellos es el llamado "Save at Work" (al que hicimos referencia en el inciso a), "Save for Retirement" (que es al que hacemos referencia en el inciso b), y "Save for Families" (que es el que hacemos referencia en la letra c).

12. Los Dividendos recibidos de las compañías estadounidenses se reportan libres de impuestos (eso es excluidos de la renta de las personas físicas) siempre y cuando sean pagados como ingresos domésticos. De este modo se elimina la doble tributación a la que están expuestas dichas ganancias de capital bajo la normativa vigente.

13. Respecto a las ganancias de capital. Se excluye a los individuos de tributar el 75% de

las ganancias de capital (la tasa de interés efectiva varía desde un 3.75% a un 8.25%).

14. Los intereses recibidos (excepto aquellos de bonos municipales que están exentos de tributación por legislación especial) continuaran tributando al tipo de gravamen regular que se le imputa a los ingresos.

15. Referente a los beneficios del Seguro Social se reemplaza la estructura de tres clasificaciones por una más simple donde no pagan impuestos los matrimonios con menos de \$44,000.00 de ingreso anual y las personas solteras con menos de \$22,000.00 dólares anuales. Por lo tanto se elimina la penalidad por matrimonio. Esta tabulado para la inflación (incluyendo dicho cálculo).

16. Negocios- Bajo la propuesta del panel se divide en tres etapas que son: las empresas pequeñas, medianas y grandes. El modelo que se utilizaría se le llama el método de caja,³⁵ donde los ingresos se imputan al año donde el dinero se recibe y los gastos al año en que se pagan.

a) Pequeñas Empresas- que tienen un ingreso anual de hasta un millón de dólares y pueden reportar el ingreso basadas en la contabilidad del flujo de dinero. Esto implica, aparentemente, que los pagos por intereses y por impuestos estatales y locales son deducibles. Las pequeñas empresas pueden gastar todos sus ingresos en inversiones sin tener que tributar por ello (excepto en edificaciones y tierras). Se permite la amortización inmediata de los gastos de inversión. Sus beneficios serán tributados igual que si fueran una persona física. Deben mantener una cuenta bancaria. El banco y la compañía donde se tengan las tarjetas de crédito del negocio o corporativas enviarán un resumen de las cuentas anualmente a la empresa y al Servicio de Rentas Internas. Las pequeñas empresas, también tienen que llevar, mantener y guardar un registro de la contabilidad basándose en el flujo de efectivo.

b) Medianas Empresas- aquellas que tienen un ingreso anual hasta diez millones de dólares. Pueden depreciar sus inversiones. Solo pueden tener cuatro categorías de acciones. El resto de los detalles son equivalentes a las pequeñas empresas.

c) Grandes Empresas- con ingresos anuales de hasta diez millones de dólares. El tipo único de gravamen al que tributarán bajo la propuesta será de 31.5% sobre una base que resta a los ingresos por las ventas la mayoría de los gastos de la empresa conste de los materiales, gastos de personal y compra de elementos patrimoniales afectos) incluyendo las deducciones de los impuestos estatales y locales. Se permite usar el método de caja pero sometido a amortización acelerada. Los dueños de esas corporaciones (que son los accionistas) pueden obtener una descarga del pago de los impuestos por los dividendos obtenidos de las empresas, hasta el límite dichas firmas estén sujetas a tributación en los Estados Unidos de América. Las sociedades grandes como las corporaciones pagarían impuestos en la misma forma bajo éste régimen, eliminando así el incentivo para organizarse en la forma de sociedades.

d) La propuesta va a mover el sistema de tributación de los Estados Unidos hacia un sistema de impuestos territoriales. Esto supone que se grave la renta en el país donde se obtiene, exentándola cuando tiene un origen externo. Por lo tanto los activos producidos en otro país no van a estar sujetos a los impuestos estadounidenses, ni tampoco los gastos asociados con la producción de esos ingresos (que no podrán ser usados para deducirse). Los ingresos provenientes de pasivos extranjeros van a estar sujetos a tributación en los Estados Unidos (y van a estar incluidos en la ecuación para calcular los dividendos con propósitos de pagar impuestos). La propuesta define una firma como compañía estadounidense si sus operaciones más importantes se mantienen en los Estados Unidos aún cuando los principales accionistas o las oficinas centrales no se encuentren allí.

35. Rosembuj, supra, pág. 5

B. El Plan Fiscal de Crecimiento e Inversión- La segunda propuesta del Panel. El Plan que puede ser descrito como el "David Bradford X Tax" más un 15% de cargo por el ingreso de capital. Se podría decir que es un Plan de impuesto por la renta como consumo.

En lo referente a los impuestos sobre las personas físicas este plan tiene muchas cosas en común con el ya descrito, por lo tanto vamos a exponer aquello en lo que se diferencia. El plan utiliza unos tipos progresivos de gravámenes sobre la renta del trabajo que son 15%, 25% y 30% (para las personas físicas).

Las contribuciones a las cuentas de trabajo ("work accounts") no son deducibles y los retiros de ellas no tributables.

Mientras que los intereses, los dividendos y las otras ganancias de capital o patrimoniales serán tributables bajo un tipo único de gravamen (no progresivo) de un 15%.

Respecto a los negocios se propone un método que es como un impuesto de valor añadido fijado en un tipo de gravamen de un 30% de que se pueden deducir los salarios, además de otras compensaciones que exceptúan de tributación algunas inversiones. Los intereses y otros influjos de ganancias no se tendrán que tributar pero tampoco se harán reducciones del pago de intereses. La renta de la empresa, al igual que en la otra propuesta, se medirá con un flujo de caja.

En lo que se refiere al ámbito internacional se recomienda la implementación de un sistema de tributación basado en el principio del país de destino, bajo el cual las exportaciones van a estar exentas de tributación (por lo tanto se reembolsa el impuesto a la exportación) pero se negaran deducciones de las importaciones del flujo de

dinero. En este caso se tributa en el país de destino, eso es donde se consume el tributo o donde se percibe la renta.

IV. Ventajas y Desventajas- Efectos Socio Económicos

El reporte contiene un sinnúmero de propuestas interesantes e importantes que tutelan la estructura del sistema tributario en la dirección correcta con normas más simples, con una base amplia, con escalas de impuestos en general mas bajas y efectivas, y con un tratamiento más consistente de los diferentes tipos de impuestos. Pero aun así, el informe omite importantes detalles. El problema mayor que tiene el reporte es la base que asume de donde construye la propuesta.³⁶ La base del presupuesto que se espera tener para los próximos diez años que utiliza el panel incluye unos recaudos, muy importantes por su efecto económico, que han sido eliminados o recortados de la ley actual.³⁷ Eso es, que probablemente no van existir dichos ingresos en un futuro cercano. La base sobre la que se construye el plan asume que los impuestos, que están actualmente supuestos a expirar en el 2010 o antes, se hacen permanentes. La selección de este punto de partida tiene el efecto de que los ingresos, la distribución y el crecimiento aparezcan mucho más favorables de lo que pueden ser en la realidad. Por otro lado, en un informe de 272 paginas no hay tablas que presenten los ingresos que puede recoger este tipo de sistema.

El sistema actual de impuestos sobre el ingreso ha demostrado una capacidad extraordinaria para recaudar fondos para el funcionamiento del gobierno.³⁸ Además de esto, el cumplimiento con las leyes tributarias federales, aunque se cree que está en decaimiento, es muy alto, al menos al compararlo en el contexto internacional e histórico.³⁹ Un sistema que intente sustituir el actual debe ofrecer beneficios alternos o superar a éste

36. Burman, supra.

37. Id.

38. Hoose, supra, pág. 85.

39. "No other nation in the world has ever equaled this record of voluntary tax compliance. It is a tribute to our people, their tradition of honesty, and their high sense of responsibility in supporting our government". Mortimer Caplin, Comisionado del Recaudo Interno del 1961-9164, citado en Tax Notes, en <http://www.tax.org>. Comparece con las expresiones del Presidente de Colombia señalando el aumento en el cumplimiento con los pagos de impuestos, de 400,000 a 1,000,000, en un país de 42 millones de personas; en Daily Tax Reports (BNA), 2 de agosto de 2005. Citados en Hoose, supra, pág. 85.

en estos aspectos.

Aparentemente la propuesta del panel no solamente recogerá menos ingresos que el sistema actual, sino que también reducirá significativamente los ingresos que puede recoger en un largo periodo.⁴⁰ Por lo tanto, la propuesta del panel puede exacerbar los problemas financieros que enfrenta el Seguro Social y el Medicare socavando o debilitando una fuente significativa de ingresos para el fondo de fideicomiso.⁴¹

Referente a la eficiencia de estos planes o propuestas, una cuestión importante considerada al hablar de la fortaleza de estos sistemas es el efecto positivo que tienen en el crecimiento económico debido a su alegada eficiencia y al fomento al ahorro que alcanzan. Mas sin embargo, teóricos han cuestionado la verdadera importancia de estos dos factores como motores de la economía y sostienen que la evidencia empírica que los liga es como poco cuestionable.⁴²

Otros problemas relacionados con la eficiencia son los creados en un sistema de impuesto sobre ingreso, que producen las pérdidas por el peso muerto.⁴³ Este tipo de impuestos crea distorsiones por el peso muerto en dos situaciones: la primera ocurre por el trabajo pagado y la segunda por el ahorro para consumo posterior.⁴⁴ A pesar

de que se entiende que los impuestos sobre el consumo eliminan el segundo tipo de distorsión, no está claro que basándose en el concepto de eficiencia el impuesto sobre el consumo sea superior al impuesto sobre el ingreso.⁴⁵

Otro factor a considerar es la integración que ha alcanzado el impuesto sobre los ingresos en la economía estadounidense.⁴⁶ Por ejemplo, las deducciones en las hipotecas y los descuentos en los impuestos de propiedad, son factores que afectan la decisión de un sujeto al comprar o alquilar una residencia.⁴⁷ La importancia de estas decisiones queda demostrada por el arduo esfuerzo que han realizado organizaciones como el "National Association of Home Builders",⁴⁸ el "Real Estate Round Table",⁴⁹ el "National Council of State Housing Agencies"⁵⁰ y el "National Associations of Realtors",⁵¹ abogando a favor del sostenimiento de los créditos tributarios relacionados con la compra de viviendas.

En lo referente a la progresividad, para algunos autores, el impuesto de tipo único o no progresivo es un tipo de impuesto sobre el consumo disfrazado como un impuesto sobre la renta.⁵² Esto se debe a que los impuestos de tipo único gravan el ingreso recibido como renta de trabajo y exime los ingresos de capital (ingresos recibidos del ahorro).⁵³ El resultado de esto es la sus-

40. Leonard E. Burman y William G. Gate, A preliminary Evaluation of the Tax Reform Panel's Reform, Tax Analysts (2005) Tax Notes 5 de diciembre de 2005.

41. Id.

42. Joel Slemrod y Jon Bakija, Taxing ourselves: a citizens guide to the debate our taxes, (3ra Edición, 2004), pág. 79-83.

43. Zelenak, supra, pág. 207.

44. Id.

45. Id.

46. Julie Ronin, The Consequences of Undoing the Federal Income Tax, Chicago Law Review, (2003), pág. 320.

47. Hoose, supra.

48. NAHB Says Tax Reform Should Strengthen Low-Income Housing Tax Credit, Promote

Homeownership, HDR Current Developments, 9 de mayo de 2005. La misma sometió propuestas, al Panel creado por el Presidente, abogando a favor del crédito tributario sobre viviendas de bajo costo y otros programas relacionados.

49. Id. Esta organización enfatizó la importancia de los bienes inmuebles como forma de inversión y la necesidad de proveer normas adecuadas para la transición de un Código de Rentas Internas a otro, que garantice la estabilidad del mercado económico y evite distorsiones en la valorización de los inmuebles y las injusticias.

50. Samuel F. Hankin, Tax Reform Panel's Report Draws Fire From Housing Groups; Proposals Would Kill Housing Tax Credit, HDR Current Developments, 7 de noviembre de 2005. En este sentido la Presidenta de la organización expresó que los créditos sobre los hogares de bajo costo representan la herramienta más importante que hay para poder proveer este tipo de servicio.

51. Id. De acuerdo con esta organización, las medidas propuestas por el Panel del Presidente reducirían el valor de los hogares en un 15 por ciento.

52. John K. McNulty, Flat Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform, California Law Review, (2000), pág. 2017-18.

53. Donna N. Byrne, Progressive Taxation Revisited, Arizona Law Review, núm. 37, (1995), pág. 742.

titución de un impuesto progresivo sobre el ingreso por un ingreso regresivo sobre el consumo.⁵⁴ Inclusive analistas consideran este tipo de impuesto fijo como uno regresivo porque en general los sujetos más pobres consumen una mayor cantidad de su renta del trabajo y por lo tanto pagan un por ciento mayor de su ingreso total que aquellos con mayor afluencia económica.⁵⁵

Entre los efectos sociales que pueden tener los impuestos sobre los ahorros se encuentra el imponer un alto costo a la economía, al mismo tiempo que disminuyen la productividad.⁵⁶ Por ejemplo, los mismos tienen un impacto demográfico ya que la población sobre los 65 años de edad va a aumentar sustancialmente en los próximos 50 años con muy poco crecimiento de la población con edad productiva. El impacto de estos cambios en los recursos públicos va a ser significativo. La clase trabajadora actual necesita acumular suficiente riqueza para sostener sus gastos privados cuando ellos se retiren en unos años. Eso es que los ahorros de hoy van a ser muy importantes para cubrir las necesidades del futuro. El día del juicio final no está lejos, a solo dos décadas de ahora, los gobiernos tienen que planificar cuidadosamente para asegurar que las necesidades del futuro no van a convertirse en cargas inmensas para las poblaciones jóvenes.

Por otro lado, debemos hacer más para mejorar los estándares de vida, para asegurar el crecimiento en la productividad y competitividad en el futuro. Hay que competir con otros países por los recursos humanos y de capital. Las dos décadas pasadas hubo una explosión en las transacciones financieras internacionales. Para atraer inversiones y trabajos los países tienen que enfocarse en mejorar la calidad de su fuerza trabaja-

54. Id.

55. Id.

56. Jack M. Mintz, *Taxation with the least pain- a new tax structure for Canada*, *Tax Reform in Canada: The Path to Greater Property*.

57. Hoose, *supra*, pág. 88.

58. Id.

59. Edward McCaffery, *A New Understanding of Tax*, *Michigan Law Review*, (2005), págs. 809-10, (donde se atribuye esta teoría de la doble tributación a John Stuart Mill).

60. William G. Gale y Peter R. Orrzag, *Bush Administration Tax Policy: Down Payment on Tax Reform?*, *Tax Notes*, 8 de noviembre de 2004, pág. 882.

61. Id.

dora, su infraestructura, y otros factores que optimicen el ambiente de los negocios. Los ahorros y las inversiones juegan un rol importante en crear un mejor ambiente para el crecimiento económico.

Hay dos argumentos principales en favor de un impuesto sobre el consumo del tipo aquí presentado. Aunque se discuta inagotablemente la necesidad de un sistema de recaudación de impuestos más simple, la mejor justificación para éste es económica.⁵⁷ Según quienes favorecen el modelo, al gravar únicamente el consumo, en contraste con el impuesto sobre el ingreso, se produciría un cambio social en pro del ahorro y la inversión, liberando el verdadero potencial de la economía de mercado.⁵⁸ Aunque existan críticas sobre este punto, se justifica por motivos de equidad y justicia ya que, en el sistema actual, se tributa sobre el ingreso capital en más de una ocasión.⁵⁹

Las recomendaciones sometidas por el panel contiene muchas de las publicadas por un grupo de expertos, que aunque consideran que un sistema de impuesto sobre el consumo es la mejor opción, entienden que el país no está listo en estos momentos para abandonar el impuesto sobre el ingreso.⁶⁰ Estos proponen que, sin embargo, muchos de los beneficios ofrecidos por los impuestos sobre el consumo pueden alcanzarse por conducto de alteraciones menores al modelo actual.⁶¹ Los cambios propuestos por ellos son:

1. Permitir a los negocios el gasto ilimitado sobre sus activos (esto es, permitiendo el costo total en el año de compra);
2. Disminuir y "aplanar" (esto es, reducir la diferencia entre tipos de gravamen altos y bajos) de

los tipos de gravamen progresivos de los impuestos;

3. Disminuir la tributación del ingreso por propiedad, particularmente las ganancias de capital y las obtenidas de dividendos;

4. Permitir exenciones tributarias sobre los ingresos ahorrados; y la eliminación del impuesto estatal.⁶²

V. Viabilidad de las Propuestas

El primer punto del resumen del reporte ejecutivo establece que el propósito fundamental del sistema de tributación es levantar los ingresos necesarios para los gastos del gobierno. Pero el reporte no le presta atención significativa y consistente a las cuestiones sobre los ingresos que se obtendrían por medio de este sistema y a los efectos del mismo sobre este ámbito. En una carta firmada por los nueve miembros del panel y enviada al Secretario del Tesoro estos alegan que sus recomendaciones van a levantar aproximadamente la misma cantidad de fondos que el sistema actual. Sin embargo, según los análisis realizados por Burman,⁶³ esta afirmación es falsa, porque las recomendaciones ingresarán aproximadamente 1.4 trillones de dólares menos que los que recaudaría el sistema actual durante la próxima década, según los propios estimados de la administración.

VI. Conclusiones

"El mejor esquema de finanzas públicas es gastar lo menos posible, y el mejor impuesto es siempre el de menor peso"
Claxton, Remsen & Heffelfinger⁶⁴

El panel no recomendó un impuesto de valor añadido para sustituir parte del sistema actual pero tampoco concluyó que la idea no puede ser tomada en cuenta eventualmente. Por lo tanto, no se descarta la posibilidad que además de uno de los planes analizados se imponga un impuesto de valor añadido (IVA)⁶⁵ posteriormente para sufragar los gastos del gobierno, aunque el panel tampoco endosó esta idea. Por otro lado, el panel explícitamente rechazó reemplazar el sistema de impuesto sobre el ingreso actual por un impuesto nacional sobre la venta al detal. En la propuesta se excluye cualquier discusión sobre el impuesto sobre la nómina, aun cuando es uno de los impuestos que mayores cargas le impone a las familias.

Reformar el sistema tributario requiere que se le brinde atención a una cantidad extraordinaria de cuestiones de política pública. Hay literalmente cientos de políticas sobre la estructura del Estado que están en juego al realizar esta actividad, por ello es una labor difícil. Entre las políticas públicas en las que hay que razonar al reformar un sistema tributario se encuentra: vivienda, pensiones, seguros médicos (especialmente para los no ancianos), sistema de subsidios, donaciones caritativas, gobiernos estatales y locales, educación, políticas tributarias de las transacciones internacionales, depreciación, investigación y crecimiento, fomento y formas de iniciativa, construcción de las escuelas locales, por mencionar solo algunas.

Por otro lado, las políticas de impuestos están relacionadas a como deseamos que sea el tamaño del Estado. Eso es, preguntarnos a cuantas agencias administrativas se debe sustentar lo que tiene implicaciones directas en cuan intervencionista se interesa que sea dicho sujeto.

62. Id.

63. *supra*.

64. A Treatise on Political Economy. Philadelphia, (1880), pág. 449.

65. Value Added Tax (VAT por sus siglas en ingles)

Tratamiento Internacional de Dividendos y participaciones en fondos propios.

1. Tratamiento en la TRLIRNR.

El artículo 13.1.f) 1º TRLIRNR establece que se consideran rendimientos obtenidos en España los dividendos y participaciones en fondos propios de empresas residentes en España.

Así, el mero hecho de que una entidad residente en España reparta un dividendo a una entidad no residente determina la sujeción al IRNR.

Sin embargo, debemos tener en cuenta los supuestos de exención y de no sujeción previstos por la ley:

- a) Se declaran exentos los beneficios de filiales españolas distribuidos a sus matrices comunitarias (art. 14.1.g) TRLIRNR).
- b) No se consideran obtenidos en territorio español los beneficios repartidos por las ETVE a sus filiales no residentes (art. 13.1.f) 1º TRLIRNR).

1.1 Concepto.

Con carácter general, se consideran dividendos todos aquellos rendimientos percibidos por socios, accionistas o partícipes como consecuencia de su participación en el capital de una entidad jurídica. Asimismo, también tienen esta consideración los derivados de cualquier clase de título jurídico que faculte para participar en los beneficios, ventas o conceptos análogos de una entidad.

Para definir el concepto de dividendo y de participaciones en fondos propios se debe acudir a la normativa del IRPF (art. 13.3 TRLIRNR). Según el artículo 23.1 TRLIRPF, quedan incluidos dentro de esta categoría:

a) Los dividendos, las primas de asistencia a juntas y participación en los beneficios en cualquier tipo de entidad. ESTHER BORDERA

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa diferente de la remuneración del trabajo personal.

En todo caso queda excluida de este concepto la entrega de acciones liberadas.

c) Las rentas derivadas de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre valores o participaciones que representen la participación en fondos propios de una entidad (usufructo de acciones).

d) Cualquier otra utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

A este respecto, se establece una norma especial para los supuestos de distribución de prima de emisión de acciones o participaciones y reducción de capital con devolución de aportaciones:

a) Distribución de prima de emisión.
El importe obtenido minorará hasta su anulación el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas. El exceso será considerado como rendimiento de capital mobiliario.

b) Reducción de capital con devolución de aportaciones.
El valor percibido minorará el valor de adquisición. En caso de que el importe de la devolución

supere el valor de adquisición, el exceso tributa como rendimiento de capital mobiliario.

1.1.1 Subcapitalización

Por otro lado, debemos tener en cuenta, los supuestos en que los intereses son calificados como dividendos de acuerdo con la norma de la subcapitalización (art. 20 TRLIS).

Los grupos de sociedades internacionales pueden reducir la base imponible de las sociedades que formen parte del mismo mediante la utilización del endeudamiento entre entidades vinculadas.

La subcapitalización consiste en reducir la base imponible de entidades residentes a través del endeudamiento con una sociedad vinculada no residente, superior al que se hubiese obtenido a valor normal de mercado con una entidad independiente.

Para evitar estos supuestos de capitalización encubierta el artículo 20 TRLIS establece que:

- Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad residente con otras entidades no residentes con las que estuviera vinculada, exceda del resultado de aplicar al coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal de la entidad residente.
- Los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos del prestamista.
- Por capital fiscal se entiende los fondos propios de la entidad sin incluir el resultado del ejercicio.
- Se excluyen del ámbito de aplicación de esta norma a las entidades financieras y a las entidades residentes en la UE (salvo que residan en un paraíso fiscal).

1.2 Régimen fiscal.

La base imponible coincidirá con el importe íntegro del dividendo, sin que sea posible la aplicación de los porcentajes multiplicadores estable-

cidos en el artículo 23.1 TRLIRPF (art. 24.1 TRLIRNR).

El tipo de gravamen aplicable es del 15% (art. 25.1.g) 1º TRLIRNR.

De la cuota tributaria resultante serán deducibles las deducciones por donativos del artículo 69.3 TRLIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre la renta del contribuyente no residente (art. 26 TRLIRNR).

El devengo se producirá cuando el rendimiento sea exigible o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior (art. 27.1.a) TRLIRNR).

2.1 Tratamiento en el MOCDE.

2.1.1 Concepto.

Ante la dificultad de establecer un concepto unitario de dividendo, el artículo 10.3 MOCDE establece una definición descriptiva de los rendimientos que son considerados como dividendos y de los que no (art. 10.3 MOCDE).

Tienen la consideración de dividendos:

a) Los rendimientos de las acciones.

En la legislación mercantil española, las acciones son las propias de las Sociedades Anónimas, no obstante dentro deben entenderse incluidas las participaciones en las Sociedades de Responsabilidad Limitada dentro del concepto general de otras participaciones sociales.

b) Los bonos de disfrute.

Para que sean considerados como dividendos es necesario que sean títulos documentados que den derecho a la participación en beneficios y a la cuota de liquidación social.

c) Las partes de minas.

Se refiere al derecho de participación en sociedades mineras que en determinadas legislaciones tiene una forma jurídica especial.

d) Otros derechos que permitan la participación en los beneficios.

Dentro de este concepto se incluyen cualquier tipo de títulos emitidos por la sociedad que den derecho a la participación en los beneficios sociales.

Se excluyen del concepto de dividendos:

a) Los rendimientos derivados de los derechos de crédito.

Con carácter general, los intereses derivados de préstamos se rigen por el artículo 11 MOCDE.

No obstante, como excepción, tendrán la consideración de dividendos aquellos intereses procedentes de préstamos en los que el prestamista participa en los riesgos de la sociedad:

- Préstamos participativos, en la parte que dependa de los beneficios de la sociedad.

- Préstamos que no tengan un plazo expreso de reembolso.

Debido a las diferentes legislaciones nacionales de los Estados contratantes, como cláusula de cierre, se dispone una norma residual de remisión a la legislación interna del Estado de residencia de la sociedad pagadora de los dividendos. Así, se consideran dividendos las participaciones sociales sujetas al mismo régimen de los rendimientos de las acciones de acuerdo con la normativa interna del Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos.

En el MOCDE el término dividendo intenta incluir toda forma de participación social en sociedades de capital, excluyendo todo tipo de rentas derivadas de un partnership o cualquier entidad sin personalidad jurídica no sujeta al IS. Nada se dispone acerca de las sociedades personalistas (sociedades colectivas, comanditarias...). En principio, los beneficios obtenidos de este tipo de sociedades son considerados como beneficios empresariales obtenidos directamente por los socios. Sin embargo, los Estados podrán modificar esta calificación e incluirlos dentro de término dividendos.

2.1.2 Gravamen.

El MOCDE establece un sistema de tributación compartida entre el Estado de la fuente y el de residencia de la sociedad perceptora (art. 10.1 MOCDE).

Como norma general, el gravamen de los dividendos corresponde al Estado de residencia de la sociedad perceptora. Sin embargo, el Estado de residencia de la sociedad pagadora podrá someterlos a imposición, siempre que el perceptor sea el beneficiario efectivo (art. 10.2 MOCDE):

a) El tipo de gravamen no podrá exceder el 5%, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25% de la sociedad que paga los dividendos.

b) En el resto de los casos, el tipo impositivo se limita a un 15%.

Estos tipos podrán ser modificados por los Estados contratantes en el momento en que se pacte el CDI de que se trate.

Esta limitación de gravamen persigue favorecer las inversiones internacionales y reducir la tributación en los repartos de dividendos en el seno de los grupos de sociedades.

La cláusula del beneficiario efectivo pretende evitar el "treaty-shopping", es decir, el uso de sociedades o personas interpuestas en un determinado Estado para beneficiarse de la red de CDI que éste tiene con el Estado de residencia de la sociedad que reparte el dividendo.

Por otro lado, por "dividendos pagados" se debe entender la puesta a disposición del accionista del dividendo o cualquier rendimiento que pueda ser asimilado al dividendo de acuerdo con el artículo 10.3 MOCDE.

2.1.3 Establecimiento permanente.

Cuando el beneficiario de los dividendos ejerza una actividad comercial o posea un EP en el

Estado de la entidad que los reparte, se aplicará el artículo 7 MOCDE relativo a los beneficios empresariales, siempre que exista una vinculación efectiva entre el EP y los fondos propios generadores de los dividendos (art. 10.4 MOCDE):

- a) Existirá vinculación efectiva cuando las participaciones formen parte del activo del EP.
- b) Los dividendos son considerados como rentas del EP, por lo que serán gravados en el Estado de situación del EP.

En los supuestos en que no exista una vinculación efectiva, esto es, en los que las participaciones formen parte del activo de la casa central y sean gestionados por ésta, se aplicará el artículo 10 MOCDE.

2.1.4 Exclusión de la imposición extraterritorial de los dividendos.

La imposición extraterritorial de dividendos consiste en el gravamen en un Estado de los dividendos distribuidos por una sociedad no residente, en consideración al hecho de que los beneficios en que se basan proceden de su territorio.

El MOCDE incorpora una cláusula referente a la exclusión de la imposición extraterritorial de los

dividendos según la cual se prohíbe que un Estado grave los beneficios distribuidos una sociedad no residente basándose en el hecho de que dichos beneficios han sido generados en su territorio(art. 10.5 MOCDE).

Así, cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado, este último no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por una sociedad no residente en su territorio, ni someter los beneficios no distribuidos de dicha sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

No obstante, el otro Estado podrá someterlos a gravamen cuando los dividendos sean pagados a un residente en su territorio o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en su territorio.

Por otro lado, cabe decir que como norma general los CDI suscritos por España se ajustan al MOCDE, aunque presentan determinadas especialidades en cuanto a medidas para evitar la doble imposición jurídica o económica de los dividendos.

LA REVISTA MENSUAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

el Fisco
Número 115 31 de Diciembre de 2005 3 Euros
www.elfisco.com

MARKS & SPENCER

ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Pymes y beneficios fiscales

Empresas de reducida dimensión

Responsabilidad de administradores

Y además Actualidad Legislativa, Administrativa y Jurisprudencial





UNIVERSITAT DE BARCELONA



Facultat de Dret
Institut d'Economia Pública, Cooperativa i Dret
Financer
Av. Diagonal, 684 08034 Barcelona
Tel. 93 402 45 79 Fax 93 201.47.06
rosembuj@ub.edu

NUEVOS CURSOS QUE ORGANIZA EN 2005-2006
EL INSTITUTO DE ECONOMÍA PÚBLICA, COOPERATIVA Y DERECHO FINANCIERO

XIX MÁSTER EN DERECHO TRIBUTARIO

El primer Máster de su especialidad reconocido por la Universidad de Barcelona.

PROFESORADO: Compuesto por profesores de la Universidad de Barcelona, Magistrados del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Inspectores de Hacienda, de la Generalitat de Catalunya y de Ayuntamientos, Expertos de prestigiosas Asesorías Fiscales. Con el auspicio de El Fisco.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Octubre 2005 a Julio 2006.

MATRÍCULA: 3.000 euros. RESERVA DE PRE-INSCRIPCIÓN: 60 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

X POSTGRADO EN DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

El primer Postgrado sobre la planificación fiscal internacional.

PROFESORADO: Integrado por Profesores y Catedráticos de Universidades españolas y europeas, así como de Miembros e Instituciones, Consultorías y Asesorías Fiscales Internacionales. La Universidad de Barcelona es una de las Universidades integrantes de EUCOTAX (Lovaina, París, Londres, Roma, Tilburg, Estocolmo, Viena, Osnabrück, Georgetown).

Con el auspicio del Instituto de Fiscalidad Internacional.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Noviembre 2005 a Junio 2006.

MATRÍCULA: 1.800 euros. RESERVA DE PRE-INSCRIPCIÓN: 60 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

XI POSTGRADO EN DIRECCIÓN Y GESTIÓN AMBIENTAL. ASPECTOS JURÍDICOS Y EMPRESARIALES

Dirigido a la formación de expertos en dirección y gestión ambiental en sus aspectos jurídicos y empresariales.

PROFESORADO: Los profesores provienen de las Universidades de Barcelona, Politécnica de Catalunya y Autónoma de Barcelona, de diversas Administraciones Públicas competentes en Medio Ambiente y del ámbito empresarial.

El Comité para el Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas ha declarado que el IEPCyDF es una organización de referencia en la formación de graduados en Dirección y Gestión Ambiental.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Noviembre 2005 a Junio 2006.

MATRÍCULA: 1.800 euros. RESERVA DE PRE-INSCRIPCIÓN: 60 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.



Facultat de Dret
Institut d'Economia Pública, Cooperativa i Dret
Financer
Av. Diagonal, 684 08034 Barcelona
Tel. 93 402 45 79 Fax 93 201.47.06
rosembuj@ub.edu

III POSTGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO CONTABLE, FISCAL Y MERCANTIL

Formación especializada y multidisciplinar en los aspectos jurídicos, contables, fiscales y mercantiles de la actividad de las empresas.

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, Magistrados del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Inpectores de Hacienda y de prestigiosas firmas asesoras y empresas.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Noviembre 2005 a Junio 2006.

MATRÍCULA: 1.800 euros. RESERVA DE PRE-INSCRIPCIÓN: 60 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

III POSTGRADO EN DERECHO Y GESTIÓN DE LOS NEGOCIOS

Formación especializada en las estrategias de gestión empresarial con los conocimientos jurídicos necesarios para el adecuado desarrollo de las actividades económicas.

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, Magistrados del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Abogados y Profesionales de Administraciones Públicas y de prestigiosas firmas asesoras y empresas.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Noviembre 2005 a Junio 2006.

MATRÍCULA: 1.800 euros. RESERVA DE PRE-INSCRIPCIÓN: 60 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

I DIPLOMA DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA DE PERITO TRIBUTARIO

Formación especializada en fiscalidad.

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, Magistrados del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Inpectores de Hacienda y de prestigiosas firmas asesoras y empresas.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Noviembre 2005 a Junio 2006.

MATRÍCULA: 1.200 euros. RESERVA DE PRE-INSCRIPCIÓN: 60 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

INSTITUTO DE ECONOMÍA PÚBLICA, COOPERATIVA Y DERECHO FINANCIERO

Edificio Histórico, Sótano

Teléfonos: 00.34.93.402.45.79/317.84.42 Fax: 00.34.93.201.47.06

C/. Aribau núm. 2 08007 BARCELONA

E.mail: rosembuj@ub.edu

Horario: 10 a 14 horas de lunes a viernes (pueden concertarse visitas también por la tarde)

INTANGIBLES

La revista mensual sobre la riqueza invisible

NÚMERO 17 • 31 DE DICIEMBRE DE 2005 • P.V.P. 3 €

**El capital humano
del trabajador**

¿Vale la pena ser legales?

**La nueva
contabilidad**

**ADEMÁS ESTE MES:
Impuestos sociedades**



Out of Poverty International Development Enterprises

Turning Water into Wealth

90% of the world's surface is water
900 million people can't get to it and suffer from life-devastating poverty
900 million people can't:
> Adequately feed their families nutritious food
> Grow cash crops to sell for profit
> Earn enough to escape the prison of poverty
WHAT IF THEY COULD?

Leading Change:

Fighting Poverty with Profit
INTERNATIONAL DEVELOPMENT ENTERPRISES (IDE) is an international nonprofit organization headquartered in Denver, Colorado, committed to improving the lives of the rural poor in developing nations through facilitating increases in income generation. Daily, millions of people around the world wake to face the same problem: how to support their families on the negligible income—less than \$1.00 a day—earned from subsistence farming. IDE tackles this problem head-on and works with farmers in developing nations showing them that, by increasing their annual income, they are able to pull themselves out of poverty. Reaching millions of these poor people, IDE is leading the fight against poverty by demonstrating how economic prosperity comes from taking advantage of market opportunities.

For more than 20 years, IDE has pursued its mission to alleviate the most devastating poverties with practical solutions. Through helping poor people access water, providing small-farm training, making affordable technologies available and opening doors to marketplace opportunities, IDE empowers them to begin the escape from their prison of poverty.

SOME OF THE COUNTRIES HELPED BY IDE:

BANGLADESH, CAMBODIA, CHINA, INDIA, NEPAL, VIETNAM, ZAMBIA AND ZIMBABWE.

Core Beliefs

“Families starve because families lack money. In most cases, it's that simple.”

New York Times Magazine (July 13, 2003)

- Handouts will never end poverty. The rural poor must find a way to earn sustainable incomes.

Supporting these entrepreneurs is not charity, it's investment in the future of developing nations.

- IDE believes in the dignity, initiative and self-respect of rural farmers. They simply lack resources.

- Small scale needs call for small scale solutions. Rather than mega-dams or industrial solutions, poor people desperately need affordable tools created for their specific needs such as: on-site training, simple farming technology, market awareness, credit and capital.

- IDE believes in the market system. Private initiatives work. When rural farmers access markets that need their goods, they can convert subsistence farming to income generation.

- Water is an entry point. Access to affordable water is critical to a farmer's ability to generate income through high-value crop production.

- Gender equity for women is essential to family success. IDE contributes to gender equity by reducing women's workloads, improving family nutrition and providing a source for independent income generation.

WE BELIEVE ENGAGING RURAL FARMERS AS NATURAL ENTREPRENEURS WORKS.

Discovery

Scarce water resources and a lack of water control are constraints facing a majority of poor farmers.

Water is critical to generate income and escape cycles of hunger, sickness and poverty.

- Irrigation water provides a base for increased agricultural production and market participation.
- Clean drinking water is directly related to health and productivity.

Consequently, IDE focuses on water as an effective, strategic entry point for addressing rural poverty.

Simple, low-cost pumps and micro-irrigation technologies are the start for improved agricultural production and increased market participation. IDE works with local micro-entrepreneurs to produce low-cost systems used by farmers to dramatically improve crop yield and conserve water.

Water-related diseases are a major cause of death in developing countries. IDE provides several low-cost water filtration systems that are highly effective in eliminating parasites, bacteria and arsenic.

Not only does IDE help farmers in developing nations gain access to water; but we also work to ensure that they can safely and adequately contain natural water sources like rainfall. Our water bladders and rainwater harvestors are the most economical, accessible water storage containers in the world.

IDE TREATS POVERTY REDUCTION AS A BUSINESS.

Based on more than twenty years of experience, IDE has developed a new paradigm to systematically reduce poverty in the world's least-developed countries.

This fresh approach treats the rural farmer as a micro-entrepreneur capable of transforming natural resources (sunlight, land and water), human

resources (family labor and know-how) and low-cost inputs (pumps, seeds, fertilizer and drip irrigation) into high-value crops to market for profit. By utilizing limited family assets and maximizing profit potential, IDE farmers escape poverty.

IDE views the rural farmer as a proactive member in an integrated system of locally-developed, private-sector enterprises.

Our efforts have resulted in more than two million families gaining access to low-cost water technologies, which have enabled them to become proficient producers. Most families have increased their net income by more than \$100 annually—some by \$500 annually.

THE IDE WAY:

- Identify crops that can be grown successfully in developing countries for a reasonable profit. (Mushrooms, tomatoes and tea)
- Develop low-cost water technologies that are the entry point for the poor to generate increased income. (Treadle pumps, hand pumps and drip irrigation)
- Establish supply chains to deliver affordable technologies at the base level. (Micro-enterprise manufacturers like metal workers)
- Provide training opportunities for those innately involved in the input/output market. (Producers, farmers and distributors)
- Conduct promotional events to demonstrate products for local manufacturers, farmers and artisans. (On-site workshops, lectures and mass marketing)
- Establish linkages with output markets. IDE aids in moving crops from soil to consumer by building supply chains. (Local and regional markets)
- Insist that everyone in the market network, especially farmers, earns profit. Insight and Experience

MEET THE MWANZAS

Robert and Avarim Mwanza and their eight children are farmers living more than eighteen miles outside the capital of Zambia.

The population density in Zambia is very low. Land is not in short supply. There is plenty of water just below the ground. Unfortunately,

Robert and his family sorely lacked a labor-efficient means of getting the underground water to the land in order to grow crops. Using just buckets, a handdug well, and hours of backbreaking work, they were able to grow only a 20 m x 40 m dry-season vegetable garden. Their sole income-generating plot in the dry season was roughly the size of a basketball court.

When the Mwanzas saw the treadle pump IDE was promoting in their area, they immediately recognized its potential. They purchased their first pump five years ago and a second pump three years ago. They are now able to irrigate a full hectare, a field more than 2.5 times the size of a U.S. football field, of dry-season crops including kale, sun hemp, cassava, banana and cabbage.

After receiving additional IDE support training, they also intersperse fennel among the other plants to help control insects.

IDE helped the Mwanzas and other farmers in their area negotiate a contract to supply vegetables to Agriflora, a company that exports high-value vegetables to Europe. Annually, Agriflora provides seed, fertilizer, and pest control, which the Mwanzas pay back after harvest.

Last year, they planted 350 coffee plants, which

will begin yielding in three years. Previously, the Mwanza family had always lived hand-to-mouth; they now have the opportunity to plan three years into the future.

“By that time,” says Robert, “I’ll be able to afford a diesel pump. Then I’ll increase my growing area again and grow an even larger variety of crops.”

Beginning an End to Poverty

IDE will continue to lead the way towards achieving the worldwide goal of measurably reducing rural poverty. We invite you to learn more about IDE, our work and how you, too, can help end worldwide poverty.

IDE—Fighting Poverty with Profit

For more information please contact:

INTERNATIONAL DEVELOPMENT ENTERPRISES

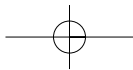
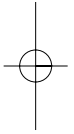
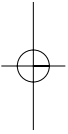
10403 West Colfax, Suite 500

Lakewood, Colorado 80215

www.ide-international.org

PHONE 303-232-4336 • FAX 303-232-8346

E-MAIL info@ideorg.org



aquí va la
publicitat
del llibre:

Intercambio de
información
tributaria

ACTUALIDAD

Claudia Wehinger/ Margreet Snellars (puntos 1 a 5.5 y 7), Christian Levedag/ Henning Wind/ Ma.Carmen Briz Fernandez (puntos 6 a 6.1.5) y Marinka Delanghe/ Albert Theunissen/ Emanuel Muolo (Puntos 6.2 a 6.2.4)
 Libre circulación de capitales.(XXXV, pag 41)
 Liovera Saez, F.Javier
 La nueva LAU o el equilibrio inalcanzable (XX, pág. 12)
 Luelmo Fábregas, Enric
 La cláusula de no discriminación del art. 24 del modelo de la OCDE.(XXXV, pag 18)
 Moré Kunst, Marc
 No discriminación de establecimientos permanentes.(XXXV, pag 33)
 Vázquez Cortés, Sonia
 La nueva LAU ¿atenta contra el derecho a la intimidad? (XX, pág.20)

A FONDO

Benedetti, Cario de
 Objetivo 1992. Europa sin fronteras (VII, pág. 5)
 Divar, Javier
 Los jóvenes y la empresa participativa y democrática (M pág. 10)
 Repercusión del Derecho Comunitario en el Cooperativismo español (1, pág. 6)
 Fernández, Joaquín
 El desempleo no es inevitable (y, pág. 14)
 Irene A. Alvarez
 Sugerencias para una reforma de la seguridad social (XXV, pág 134)
 Lubbers, Ruud
 Economía social y estado del bienestar. Presente y futuro (XVIII, pág. 6)
 Llovera Saez, F.Javier
 La Previsión Mutua de los Profesionales Liberales y los Colegios Profesionales (III, pág. 11)
 Mshlu, Sam
 Enfoque sistemático de la formación del cooperativista (II, pág. 10)
 Rosembuj, Tulio
 La Crisis y la Hacienda Pública (1, pág. 10)
 El Futuro es la Ciudad (II, pág. 20)
 La Desigualdad Soportable o la Igualdad Insoportable (III, pág. 6)

El Trabajo tiene futuro (V, pág. 6)
 La Cooperación entre cooperativas (IV, pág. 6)
 Entidades sin ánimo de lucro (VI, pág. 5)
 ¿Precariedad o qué? (VII, pág. 12)
 El Factor 1 (VII, pág. 6)
 Al Este de aquí. De aquí al Este (X, pág. 6)
 El Pensamiento Débil (XI, pág. 6)
 Cien años más (XII, pág. 6)
 La travesía utópica (XIII, pág. 6)
 La travesía utópica (2) (XIV, pág. 6)
 La venda en los ojos (XVIII, pág. 15)
 La cultura liberal y libertaria. Semejanzas y contrastes (XIX, pág. 6)
 Corporativismo (XX, pág. 6).
 Responsabilidad por las deudas del No residente. (XXXVI pág. 4)
 Rosembuj, Tulio.
 La residencia de la persona jurídica y la sociedad de personas. (XXXVII, pág. 90)

BIBLIOGRAFÍA

Breve comentario del libro editado por la Generalitat de Catalunya: Educación para la Cooperación en la Escuela (V, pág. 99)
 Jiménez de Parga, Rafael
 Los Créditos Participativos (V, pág. 98)

BOLETÍN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL / EL FISCO INTERNACIONAL

Baena Aguilar, Ángel
 Una elección del Conseil d'État sobre residencia fiscal de personas físicas: su aplicación en España (XXV, pág 39)
 Calderón Carrero, José Manuel
 La doble imposición intersocietaria internacional y las sociedades holding (XXV, pág 44)
 De la Cueva González-Cotera, Alvaro
 Establecimiento permanente y correo electrónico
 Domingo Pérez, Guillem
 El nuevo régimen de las sociedades holding en España (XXXV, pag.112)
 Fuster Gómez, Mercedes
 Las "entidades de tendencia de valores extranjeros" (XXXV, pag101)
 José Muñoz González

Seminario Wintercourse 1997 (XXVI, pág 60)

Mercedes Peiáez

La cláusula de la nación más favorecida en el convenio hispano-argentino de doble imposición (XXVI, pág. 51)

Rosembuj Erujimovich, Tulio

La elusión fiscal de Estado mediante sociedad aparente. El caso de la Foreign Sales Corporation de los EE.UU. (XXXV, pag 96)

Núñez Grañón, Mercedes

La nueva regulación de los incrementos de patrimonio y los sujetos pasivos no residentes en España

(XXV, pág 46)

Smeets, Marc

Convenio de doble imposición entre España y los Países Bajos (XXX, pag. 33)

Tovillas Morán, José María

El tratamiento de las ganancias de capital en el nuevo convenio de doble imposición entre España

Francia (XXVII, pág. 80)

Valls, Javier

Tratados de doble imposición, la cláusula de nación más favorecida y el Derecho comunitario.

Enric Luelmo Fàbregas

ETVE vs. Holding holandesa (XXXVI, pág.91)

BOLETÍN DE MEDIACIÓN

Àngel Eceiza y Anna Pifarrer

Análisis del conflicto de El ejido en términos de mediación (XXXV, pag.118)

Nato, Alejandro y Brawer, Mara

Mediación multipartes

Mª Rosa Marín Benet

Mediación Familiar (XXXVI, pág.29)

Belen Bravo

Mediación (XXXVI, pág 64)

Quim Coch i Roura

Mediación y Medio Ambiente (XXXVI. Pág 87)

Volpe, María R.

La Mediación empresarial (XLI, pág. 118)

CEE

Dirección de empleo del Gobierno Vasco

Ayudas y Préstamos de la Comunidad Económica Europea (III, pág. 36)

García Saez, Luis

El fondo europeo del desarrollo regional (FEDER) (1, pág. 68)

Guitart Doménech, Xavler

Programa de Acción de la CEE para las PYMES (II, pág. 68)

INCANOP

El programa Comett y el proyecto Etoile para la formación de formadores (X, pág. 80)

Ispizua, Jesús Alfredo y Zaldúa, José María

La CEE y la Economía Social (Conferencia Europea sobre la Economía Cooperativa, Mutualista

Asociativa) (1, pág. 89)

CORPORACIONES LOCALES

Mauri Ribert, Adeli

La Economía Social y las Corporaciones Locales (1, pág. 47)

CREACIÓN DE EMPRESA

Bachs Ferrer, Jorge

La eficiencia comercial en un contexto de incertidumbre (XIX, pág. 37)

Bañach MíngueII, M~ Teresa

La Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (XXI, pág. 4)

Bardají, Félix y Sirvent, Jordi

El Plan de Empresas (V, pág. 5)

Benito, Pau

El nuevo coeficiente de solvencia de las entidades de crédito.

La Ley 13/1 992 de 1 de Junio (XVI, pág. 95)

Casado, Fernando y Solé, Jordi

La empresa familiar (XIX, pág. 25)

Cisa I Palau, Caries

El franchising (VIII, pág. 58)

Diputación Foral de Vizcaya.

Departamento de Promoción y Desarrollo Económico

- La decisión de crear una empresa (IV, pág. 27)
 Dochado, Adolfo
 La función de calidad en la PYME. Una aproximación (XIX, pág. 84)
 Elizagarate, Victoria de
 La distribución en Europa: situación y perspectiva (XVI, pág. 84)
 Gálvez, Gerardo
 La contabilidad de la pequeña empresa (VII, pág. 57)
 Gil Molpeceres, Empar
 Las nuevas empresas en Barcelona (VII, pág. 74)
 Gili Jauregul, Iñaki
 El microcrédito (XXVI, pág. 4)
 Hernández, Clemente y Clvldanes, José Luis
 Iniciativas empresariales y desarrollo local (XX, pág. 58)
 Irigaray, Jorge
 La formación de directivos (XVII, pág. 31)
 Jaén Coll, Fernando G.
 Internacionalización y privatización del negocio ferrial.
 Llovera Saez, F.Javier
 Valoración del suelo e inmuebles (IX, pág. 78)
 Llovera Saez, F.Javier y Píriz, Raúl
 La futura ley de arrendamientos urbanos (XVII, pág. 34)
 Maqueda, Javier
 La Planificación estratégica de las Pymes (XI, pág. 134)
 Cómo crear y desarrollar una empresa. Planificación y control de actividades (XII, pág. 105)
 Martínez, Gustavo y Solé, Maria Luisa
 La utilización de la comunicación en el ámbito político (XX, pág. 34)
 Mundet, Joan
 El éxito en la creación y organización de empresas (VI, pág. 62)
 La estrategia para los dirigentes de PYME (XIX, pág. 41)
 Pirlz Sánchez, Raúl
 Los sistemas de información y control en la gestión de recursos humanos (XIX, pág. 61)
 RigoI, Jaime
 Sociedades de capital riesgo(X, pág. 70)
 Las sociedades mixtas. La Joint Venture (XI, pág. 111)
 Ruíz de Alegría, Ignacio
 Pequeñas iniciativas-Grandes aventuras (VII, pág. 52)
 Sánchez García, M~ Mercedes
 Marketing estratégico para empresas de economía social (XVIII, pág. 75)
 Silva, Manuel J.
 El delito contable en la jurisprudencia (XIV, pág. 91)
 Trabal, José M~
 Responsabilidad civil de productos defectuosos (IX, pág. 85)
 Villadomlu, Pere
 Algunas características de la gestión de empresas en los 90 (XX, pág. 40)
 ZurIarrain Azagra, Javier
 Un programa de potenciación del autoempleo juvenil en la C.A.V. (VII, pág. 72)
 Oteros Gibert, Laura
 Las sociedades de responsabilidad limitada (XXXVII pág. 104)
 Roy Pérez, Cristina
 La sociedad de responsabilidad limitada (XXXVII, pág. 111)
 Farré Falcón, Juan
 La sociedad de responsabilidad limitada laboral (XXXVII, pág. 117)
- DERECHO TRIBUTARIO**
- Elke Celis (Bélgica), Luigi Ferro (Italia), Hartwig Kierast (Austria), Jaouad Saddiki (Holanda), Jobert Van in (Reino Unido), Classina Zekri (Alemania), Monica Prieto(Francia)
 El principio de igualdad y el derecho tributario.(XXXV, pag 7)
 Díaz Santos, Pedro
 La libre circulación de trabajadores desde el punto de vista del Derecho Tributario.(XXXV, pag 58)
- EDITORIAL**
- Divar, Javier
 Aplicabilidad de la nueva Ley estatal de cooperativas (II, pág. 5)
 El Cooperativismo en el II Congreso Mundial Vasco (III, pág. 3)
 La intercolaboración cooperativa (IV, pág. 3)
 Ispizua, Jesús Alfredo y Mendíola, Agustín

- Cronificación de la tasa de Desempleo (V, pág. 3)
- Rosembuj, Tulio
- El concepto de economía social (1, pág. 3)
- Transcooperativo (VI, pág. 2)
- Economía Social y de la Empresa (VII, pág. 3)
- Transcooperativismo y Empresa (VIII, pág. 3)
- ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO
- Murillo de la Cueva, Enrique
- Algunas consideraciones sobre la ley vasca de asociaciones (VIII, pág. 81)
- Zanón San Martín, María Jesús
- Fiscalidad de las fundaciones (VI, pág. 82)
- Fiscalidad de las asociaciones (VII, pág. 83)
- Valdivia, Fernando Carlos de
- Notas sobre la persona jurídica. Construcción histórica (VI, pág. 73)
- ESTUDIOS
- Antón Valero, Vicente y De Bustos Guadaño, Andrés
- Simulación del impacto en el nivel de precios del consumo privado y de los costes de producción derivado de un incremento en los impuestos especiales (XXII, pág. 96)
- Añooveros García-Valdecasas, Miren
- El reparto de dividendos entre los socios con cargo al beneficio anual del ejercicio
- Campos López, José Carlos
- Patrocinio, esponsorización y mecenazgo (XIV, pág. 151)
- Casado Juan, Fernando
- La ética en la gestión empresarial (XII, pág. 154)
- Castañó i Colomer, Josep
- Para un estudio de la Economía Social en Cataluña (1, pág. 123)
- Diez Argal, Wenceslao
- La responsabilidad de los Arquitectos (III, pág. 124)
- Dudluk, Pedro
- Programación estratégica y optimización de la empresa (XXV, pág. 67)
- Essers, Peter
- La posición de Holanda respecto al Tribunal de Justicia (XXIII, pág. 118)
- Farrando, Ignacio
- El Proyecto de Ley de Arbitraje y su aplicación cooperativa (IV, pág. 108)
- La reforma del mercado de valores (VII, pág. 97)
- Fernández, Joaquín
- La Economía Social ¿Hecho o Derecho? (XVII, pág. 120)
- Fernández, Jordi
- Coordinación entre Catastro y Registro de la Propiedad (XXI, pág. 163)
- Las ponencias de valores inmobiliarios. Control jurisdiccional de su discrecionalidad (XXVI, pág. 92)
- Gómez Bezares, Fernando
- Selección de inversiones (VIII, pág. 110)
- Gispert Pastor, María Teresa
- La sindicación de créditos (1, pág. 108)
- Magriñá, Josep
- El derecho a una vivienda a través del régimen de Protección Oficial (XIV, pág. 165)
- Mas, Jordi
- El Mecenazgo y el patrocinio como vías de financiación de actividades de investigación científica y tecnológica.
- Mier Méndez, Fernando
- Los segundos mercados bursátiles en España (IV, pág. 82)
- Münkner, Hans H.
- Valores básicos del cooperativismo y eficiencia económica en las cooperativas europeas (XVI, pág. 136)
- Mugía Samperio, Víctor Manuel
- Las sociedades de garantías recíprocas (VIII, pág. 104)
- Mussons, Salvador
- El Cooperativismo sanitario (VI, pág. 104)
- Parellada Solé, Francesc
- La Paradoxa: neixement econòmic-crisi de l'estat del benestar
- Peretó, Montserrat
- La agrupación europea de interés económico: análisis de la normativa comunitaria (XIII, pág. 115)
- Piga, Franco
- La reforma de la Bolsa italiana (V, pág. 133)
- Poliarí, Nicolás
- Técnicas de la criminalidad organizada (XVIII, pág. 125)
- Prieto, Jesús
- El Tribunal Constitucional y la Ley General Tributaria (X, pág. 109)

- Rodríguez, Arturo
 Los objetivos financieros en las empresas de economía social (XI, pág. 151)
 Solé Moro, M- Luisa
 De la marca a la identidad corporativa (XIX, pág. 118)
 Tenza, Anna
 Inversión y financiación en el sector público local (X, pág. 86)
 Tovillas, José Julián
 Las alteraciones en el contenido del contrato de trabajo (XX, pág. 146)
 Ustarrolz, José R.
 Previsión social voluntaria en Euskadi(X, pág. 95)
 Viggitorino de Queiroz, Manuel
 Cooperativismo y desenvolvimiento (III, pág. 101)
 Volpe ,Maria R.
 La Mediación Empresarial (XXXXI , pág.118)
 Yager, Daniel V.
 El papel de los sindicatos en los EE.UU (XIX, pág. 130)
 Zanón San Martín, María Jesús
 Fiscalidad de las Sociedades Agrarias de Transformación (II, pág. 133)
 La Jurisprudencia cooperativa (V, pág. 100)
 Estudiantes Wintercourse
 Trabajos Wintercourse 2005 (XXXXIII)
- FISCALIDAD**
- Allaga Agulló, Eva
 Tributación de los fondos de pensiones en España (XXIII, pág. 16)
 Alonso, Luis
 Retribuciones en especie: régimen fiscal previsto para la futura ley de renta (XI, pág. 84)
 Alvarez, Irene
 Taxation of Pensions (XXVIII - XXIX, pág. 44)
 Andrés Aucejo, Eva y Santiago Ibáñez Marsilla
 El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (XXVI,pág.64)
 Beltran, Ricard
 Els canvis en la tributació de les plus-válues (XII, pág. 80)
 Com poden els seus estalvis eludir el nou IRPF (XIV, pág. 110)
 Benito, Pau y Costas, Joan Caries
- Tributación y sanidad: el IVA en los servicios sanitarios (XI, pág. 92)
 Bovio, Hélène; Mandurino, Paolo; Ressler, Gernot; Sakane, Elise; Nolan, Jennifer; Unger, Daniel; Ekblad, David; Lucas Mas, Mayra Olivia; van Looij, Stephanie; Greskamp, Silvan.
 Contabilidad Mercantil vs Contabilidad Fiscal (XLI, pág. 21)
 Buiit Goñi, Enrique
 Federalismo Fiscal. El caso argentino
 Burgos.Bosch, Juan José
 Trabajadores Emigrantes (incluido el trabajo con movilidad geográfica) (XXVIII - XXIX, pág. 10)
 Carbaláeda Galán, Luis
 El tratamiento fiscal de las operaciones entre sociedades y personas vinculadas (I, pág. 76)
 Celaya, Adrián
 Algunas cuestiones pendientes en el Régimen fiscal de las sociedades cooperativas (XII, pág. 70)
 Cervera Torrejón, Fernando
 La suspensión de los actos administrativos en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas (XXI, pág. 45)
 Chagneau, Anne Lise; Bernie, Benjamin; Dierckx, Hilde; Kueppers, Angelika; Maresch, Daniela; Nilsson, Daniel; Rajan, Henri; Smargiassi, Irene angela; van Gronsveld, Annelies; van den Berg, Carla.
 Grupos de sociedades (XLI pág. 37).
 Clarke, G.; Denduyber I.; Deschamps C.; Fernandex Abreu, Manuela; Geevers, J.; Hollerschmid, C.; Ljungdahl, C.; Rabaey, R. ; Rappa Péres M.; Salvatori C.; Voigt S.
 Reorganizaciones empresariales transfronterizas (XLI Pág. 50)
 Cyrille,David
 Impuesto sobre la renta y seguridad social (XXVII , pág. 4)
 La tributación de los instrumentos financieros en Europa
 Costas, Ignacio y Guiilem Domingo
 Taxation of frontier workers (including tele-workers) (XXVIII - XXIX, pág. 53)
 Costas, Joan Caries
 La instrumentación de la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas (XVII, pág.45)
 Diví, M3 Teresa y Muelas, Mateo

- Impuesto sobre Actividades Económicas. Aspectos materiales (XIII, pág. 87)
Doce, Santiago y Diego Rodríguez
Taxation of Directors (including fringe benefits) (XXVIII - XXIX, pág. 40)
Eseverri Martínez, Ernesto
El pago extemporáneo de los tributos sin requerimiento previo (XXI, pág. 31)
Essers, Peter
Fiscalidad de un grupo de empresas. La subcapitalización (XXVII, pág. 78)
Essers y otros
Derecho antiabuso de los Países Bajos con consecuencias internacionales,
Algunos aspectos fiscales de estructuras de financiación dentro de un grupo de compañías y enfoques de subcapitalización en Europa.
Farré, José Manuel
Los ajustes fiscales entre empresas de distintos estados de la comunidad (XX, pág. 129)
Galio, Franco
Federalismo Fiscal italiano (XXX, pag. 4)
Gallo, Franco y Marchetti, Fabio
La tasa medioambiental como instrumento de tutela del medio ambiente.
El régimen fiscal de los dividendos, intereses, capital gains y royalties en Italia para sujetos no residentes
Herrera, Pedro M.
Apuntes sobre la fiscalidad ecológica autonómica y local.
Lang, Michael
El tratamiento legislativo de los convenios de las sociedades extranjeras de personas con contribuyentes de otro Estado.
Latham, Laure
Tributación de los fondos colectivos de inversión en Francia (XXIII, pág. 35)
Leenheers, R.F.A.M.
Los fondos de inversión en Holanda (XXIII, pág. 42)
Luján, Alejandro
La reforma del IRPF (IX, pág. 45)
Martínez, Yolanda y Aurora Ríbes
Tributación de los Funcionarios Nacionales e Internacionales (XXVIII - XXIX, pág. 60)
Metzler, Vanessa; Naeyaert, Pieterjan; Alfonso de la Riba, María Begoña; Ravanillo, Iván; Nichols, Kevin; Aerts, Estelle; Tortorici, Desiree; Middelink, Ivo; Garnica, Rodrigo; Ekbald, David.
Consecuencias fiscales de los cambios de residencia de las empresas (XLI, pág. 94)
Padula, Roberta; Prechtl, Félix; Demirates, suzan; Collins, Kara; Syrén, Paulina; Pieters, Bart; Eslava Mascarate, Ciana; van Hoef, Helma; Becker-Pennrich, Christian; Gzouly, Reda.
Las pérdidas transfronterizas (XLI, pág. 7)
Panella Alexandra.
Fondi di pensione e forme di previdenza integrativa: Problematice di armonizzazione fiscale.
Raventós, Stella
El Treaty Shopping en los últimos convenios de doble imposición firmados por España (XXI, pág. 60)
Rister, Heike; Parigi, Delphine; Croene, Philippe; Hohenwarter, Daniela; Liao, Gordon; Gilman, Micahel; Stille, Susanne; Olivier, Vanneste; Canón, Carolina; van Rijmenam, Nicole.
Tributación de la Remuneración de la Alta Dirección (XLI, pág. 68)
Stevens, Stan
La tributación de las compañías de seguros de viaje y los fondos de pensiones en Holanda. (XXV, pág. 73).
Suárez, José
Nuevo régimen fiscal de las "fusiones y escisiones de empresas, aportaciones de activos y canjes de valores" (XIV, pág. 104)
Regulación tributaria navarra de las Sociedades Anónimas Laborales (XIV, pág. 124)
La elusión fiscal. Experiencia comparada en Francia, Italia, Holanda y España (XVII, pág. 65)
Rosembuj, Tulio
Pino Jarach. La calidad cálida (XXIII, pág. 4)
Conclusiones de la Comisión Gallo Roma. Marzo 1996
El federalismo fiscal en Italia (XXIII, pág. 12)
La tributación de los fondos de pensiones en el Reino Unido (XXIII, pág. 26)
Seminario: 15Abril1996
Documentación sobre el Eucotax 1995/96 (XXIII, pág. 53)
Una propuesta de Stephan Tindale y Gerald Holtham Fiscalidad ambiental (XXIII, pág.33)
Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el impuesto sobre sociedades

(XXV,pág.4)
 Treaty Shopping. El abuso de tratado (XXVIII - XXIX, pág. 89)
 La tributación de los rendimientos del capital mobiliario en España. Una reconstrucción crítica.
 Touml, Marlka
 La tributación de los fondos de Pensión en el Reino Unido. (XXV, pág. 67)
 Tovillas, José María
 Artistas y deportistas
 Vanistendael, Frans
 Reflexiones3 sobre los convenios de doble imposición entre la Unión Europea y países terceros
 VV.AA
 La Interacción entre medio ambiente y tributación en Europa
 Galtés Vicente, Meritxell
 El concepto de Residencia de las Personas Físicas.(XXXVII, pág. 10)

Infiesta Sander, Marina
 El concepto de Residencia para las sociedades (XXXVII, pág. 22)
 Durán Mesas, Vanessa
 El tratamiento impositivo de no-residentes y su comparación con el tratamiento impositivo de residentes en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Física. (XXXVII, pág 29)
 Carrasco Pera, Laura
 El tratamiento fiscal de las entidades no residentes en comparación con el tratamiento fiscal de las entidades residentes en el Impuesto sobre Sociedades. (XXXVII, pág 44)
 Baguña González, Anna.
 El cambio de residencia de personas físicas jurídicas. (XXXVII, pág 57)
 Grau Pelegrí, Beatriz M.
 Comercio electrónico y residencia. (XXXVII pág. 75)
 Cedeño, Jely
 Consultas Vinculantes. (XL pág 68)
 Landrón, Bianca A.
 Transparencia Fiscal. (XL. Pág 83)
 Letelier, Sergio
 OCDE y Competencia Fiscal Lesiva. (XL pág 30)
 Ortega, Olga
 Código de Conducta. (XL pág. 8)

Rappa, Mariana
 Sociedades Holdings. (XL pág 56)

FORMACIÓN

Cebrián, Alfonso
 La Formación del profesional de recursos humanos y su entorno empresarial. Su camino hacia el futuro (XIV, pág. 129)
 Las tendencias de la enseñanza empresarial para las Escuelas españolas (XXIII, pág. 111)
 Gibb, Alían
 Formación para la pequeña empresa (VII, pág. 35)
 La cultura de la empresa en la Universidad. Durham University (VIII, pág. 48)Uriarte Ruiz de Eguino,
 Koldobike
 La formación y las Nuevas Profesiones (VIII, pág. 42)
 Curso de Creación y Organización de Empresas (II, pág. 133)
 Escuela Universitaria de Arquitectura Técnica (III, pág. 95)
 Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero (III, pág. 87)
 Instituto de Estudios Cooperativos de la Universidad de Deusto (III, pág. 87)
 Programa de actividades del IEPYC en el curso 1988-89 (VI, pág. 43)
 Programa del curso de Gestión Cooperativa (X, pág. 69)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad deBarcelona(XI, pág. 96)
 Diplomatura en Gestión y Administración Pública (XII, pág. 99)
 Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero (XIII, pág. 95)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XI~ pág. 132)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XVI, pág. 109)
 Creación de la Asociación de la Empresa de la

Educación (A.E.D.E.), (XVI, pág. 106)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XVII, pág. 96)
 Jornadas, seminarios y congresos celebrados en 1993-94(XVIII, pág. 98)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero 1994-95 (XIX, pág. 88)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero 1994-95 (XX, pág. 69)
 Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero, Actividades 1995 (XXI, pág. 126)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona 1995-96 (XXI, pág. 128)
 Curs de Direcció i Gestió Ambiental. Aspectes jurídics i empresarials (XXII, pág. 87)
 Cursos del Instituto de Economía Pública Cooperativa y de Derecho Financiero 1996-1997 (XXIII, pág. 61)
 VII.Postgrado en Dirección y Gestión Ambiental. Aspectos Jurídicos y Empresariales (XXX, pag. 66)
 XVI Master en Derecho Tributario. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 125)

 VI Postgrado en Derecho Tributario Internacional. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 139)
 V Mater en Derecho y Práctica Jurídica. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 144)
 VII Postgrado en Mediación. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 158)
 X Postgrado en Dirección y Gestión Ambiental. Aspectos Jurídicos y Empresariales. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 162)
 VI Postgrado en Derecho Tributario Internacional. Curso 2001-2002 (XXXVIII , pág . 83)
 II Potgrado en Fiscalidad Internacional de la Empresa .curso 2003-2004 (XXXXI , pág. 140)

FUNDACIONES

Burón Bengoechea, Montserrat
 Las Fundaciones benéficas en la Constitución (XII, pág. 140)
 Los problemas de la Gestión de las Fundaciones (XVI, pág. 46)
 Costas, Joan Caries
 Protecció fiscal del mecenatge (XII, pág. 135)
 Pineda Usparltza, M.Sol
 Distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de fundaciones (XVIII, pág. 39)

GESTIÓN

Ivarez, Humberto
 La calidad como alternativa a situaciones de crisis (XII, pág. 64)
 La calidad total. Un desafío empresarial (XVI, pág. 77)
 Ayala, Pedro
 La reforma contable y la auditoría (X, pág. 43)
 Bachs, Jordl y Manzano, Ignacio
 Planes y fondos de pensiones: estructura y tratamiento contable (XIV, pág. 83)
 Bages, isidre
 Franchising sanitario en atención primaria (XIII, pág. 70)
 Bayano, Alfredo
 Breve análisis de la próxima reforma de la legislación mercantil en materia de sociedades (VII, pág. 19)
 Bernie ,Benjamin;Chagneau,Anne
 Lise;Dierckx,Hilde;Kueppers,Angelika;Maresch ,Daniela;
 Nilsson,Daniel;Rajan,Henri;Samargiassi,Irene
 Angela; Van Gronsveld,Annelies; Van Den Berg, Carla.
 Grupos de Sociedades (XXXXI ,pág , 37)
 Bosch, Vicenç
 Marketing. Una assignatura pendent (XIII, pág. 70)
 Casado, Fernando
 La aportación del marketing a la estrategia política (VI, pág. 21)
 La gestión estratégica (IX, pág. 25)
 Casado, Fernando y Martínez, Gustavo
 El mercado único europeo y el marketing (VII, pág. 29)

- Cibrán Ferraz, Pilar y Crespo Domínguez, Miguel A.
Análisis del Beneficio Contable (IV, pág. 55)
Codina, Jordi
Crisis en la pequeña Cooperativa (V, pág. 76)
Delgado Penín, José
La innovación tecnológica y las PYME (V, pág. 82)
Drimer, Roberto L.
La política de financiamiento y el concepto de costo de capital (XII, pág. 26) Casado, Fernando y Martínez, Gustavo
El mercado único europeo y el marketing (VII, pág. 29)
Cibrán Ferraz, Pilar y Crespo Domínguez, Miguel A.
Análisis del Beneficio Contable (IV, pág. 55)
Codina, Jordi
Crisis en la pequeña Cooperativa (V, pág. 76)
Delgado Penín, José
La innovación tecnológica y las PYME (V, pág. 82)
Drimer, Roberto L.
La política de financiamiento y el concepto de costo de capital (XII, pág. 26) Elizagarate, Victoria de
Estrategia competitiva de la PYME en los mercados internacionales (VIII, pág. 16)
Ferrer I Costa, Josep
El hombre en la organización (IX, pág. 31)
Sobre la dirección empresarial japonesa (XII, pág. 36)
Jurídico de Empresa y Cuarto Curso de Gestión Financiera y Bursátil (X, págs. 78 y 79)
Trabajos de investigación presentados por el III Master de Empresas Cooperativas 1988-89-90 (XII, pág. 152)
Trabajos de investigación presentados por el IV Master en Derecho Tributario 1989-90 (XVII, pág. 95)
Trabajos de investigación presentados por el V Master en Derecho Tributario 1990-91 (XVII, pág. 95)
Trabajos de investigación presentados por el IV Master de Empresas Cooperativas 1989-90 (XVII, pág. 95)
- Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero. Trabajos de Investigación (XXI, pág. 124)
Van Looy, Stephanie; Greskamp, Silvan; Bovio, Helene; Mandarino, Paolo; Ressler, Gernot; Sakane, Elise; Nolan, Jennifer; Unger, Daniel; Ekblad, David; Lucas Mas, Mayra Olivia.
Contabilidad Mercantil versus Contabilidad Fiscal (XXXXI , PÁG . 21)
- LIBROS
- Adell, Jordi
Invitación al management (XVI, pág. 133)
Agrupación de Sociedades laborales de Euskadi (A.S.L.E.)
PYMES e innovaciones tecnológicas: la SAL (VIII, pág. 101)
Agullera de Herrera, Carmen L.
Derecho Cooperativo y Asociativo (II, pág. 117)
Andrés, Ana y Roger, Olga
Diccionario del Medio Ambiente (XVII, pág. 117)
Bengoetxea, Altor
We build the road as we travel (XVII, pág. 114)
Berry-Roberts
Coop. Management and Employment (III, pág. 97)
Castaño I Coiomer, Josep
Cooperativismo sanitario integral (X, pág. 84)
Colldeforns i Sol, Montserrat
Les subvencions, entre governs als EE.UU: teoria i pràctica (VIII, pág. 102)
Cracogna
Estudios de Derecho Cooperativo (III, pág. 97)
Dlvar, Javier
La Democracia Económica (XI, pág. 165)
Dlvi, M~ Teresa
Impuestos locales (XII, pág. 165)
Dopazo Fraguío, Pilar
La fiscalidad ecológica (XXII, pág. 93)
Farré Español, José Manuel
La doble imposición. Modelo OCDE 1992 (XVIII, pág. 122)
Gavaldá I Torrents, Antonio
El Model de la societat agrícola de Valls 1888-1988 (IX, pág. 93)

- Generalitat de Catalunya
 Las Cooperativas de enseñanza en Conselleria de Treball de Catalunya (IV, pág. 81)
 Hernández, Santos
 Macrocooperatives i cooperativisme sanitari (XI, pág. 165)
 Lacasa, Francisco y Mauri, Juli
 El Nuevo Plan General de Contabilidad (XII, pág. 166)
 Llovera Saez, F. Javier
 La función pericial forense (XX, pág. 125)
 Maluquer de Motes, Caries J.
 Ley de Cooperativas de la Generalitat de Catalunya y normas complementarias (II, pág. 118)
 Moles, Pedro
 Finanzas y contabilidad de Sociedades (XII, pág. 166)
 Mundet, Joan
 Creación de empresas. Factores de éxito (XII, pág. 166)
 Pagés, Joan
 La impugnación del Impuesto sobre Construcciones (XVI, pág. 133)
 Palacios, Nicolás
 La Administración en las Empresas de la Economía Solidaria.
 Problemas actuales (II, pág. 117)
 Poch, Ramón
 Manual de Derecho Contable (XVII, pág. 118)
 Rígol, Jaime
 La Franquicia. Una estrategia de expansión (XII, pág. 165)
 Rosembuj, Flavia
 La Gestión de la empresa y el medio ambiente (XIX, pág. 165)
 Rosembuj, Tulio
 Elementos de Derecho Tributario I (VIII, pág. 101)
 Elementos de Derecho Tributario II (IX, pág. 93)
 Elementos de Derecho Tributario III (XI, pág. 164)
 El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (XIV, pág. 179)
 El fraude de ley el abuso de las formas en el derecho tributario (XVIII, pág. 121)
 Los tributos y la protección del medio ambiente (XXI, pág. 159)
 La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria (XXIII, pág. 115).
 Sáinz Moreno, Javier
- El holding de las mil empresas (XIV, pág. 180)
 Manual de Dret Pressupostari (X, pág. 84)
- LÍNEA EDITORIAL
- (XVI, pág. 6)
- MEDIO AMBIENTE
- Agencia Europea de Medio Ambiente
 El tributo ambiental. Aplicación estratégica y optimización de la empresa (XXV, pág. 50)
 Casado Cañeque, Fernando
 La utilidad del agua y su aplicación en mercados regionales (XVII, pág. 76)
 Casertano, Gaetano
 Fiscalidad y medio ambiente (XVI, pág. 52)
 Choy i Tarrés, Antoni
 Aproximació a la directiva 94/62/CE de 20 de desembre sobre els envasos i residus d'envasos (XX, pág. 119)
 Farrando, Ignacio
 La acción negatoria y la tutela jurídica del medio ambiente (XV, pág. 29)
 Fuentes Bayó, Salvador
 Auditories ambientals. Realitat i futur a Catalunya (XIX, pág. 81)
 García Azcárate, Tomás
 La reforma de la PAC y el medio ambiente. Contribución a una reflexión (XV, pág. 15)
 Gee, David
 Eco-nomic Tax Reform: Oportunidades y obstáculos (XX, pág. 4)
 González i Diaz, Pau
 Un programa de la CE sobre l'adaptació deis recursos humans al medi ambient (XV, pág. 40)
 Nebrera, Montserrat
 Propiedad y medio ambiente: unas notas sobre el concepto constitucional de "función social" (XXI, pág. 81)
 Olshansky, Barbara J.
 La tutela del consumidor verde. Demanda creciente por parte del consumidor de productos preferiblemente ecológicos. Regulación de las reclamaciones al Medio Ambiente en Publicidad (XV, pág. 79)
 Puebla i Pons, Concepció

- L'impacte ambiental (XVIII, pág. 60)
 Aplicació de la Llei 6/1 993 de residus i el seu impacte ala ens locals (XXII, pág. 76)
 Envasos i residus d'envasos. La seva incidència a les CCAA i ala ens locals (XXVI, pág. 38)
 Ramírez, José M~ y Segura, Jaume
 El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares (XXI, pág. 108)Olshansky, Barbara J.
 La tutela del consumidor verde. Demanda creciente por parte del consumidor de productos preferiblemente ecológicos. Regulación de las reclamaciones al Medio Ambiente en Publicidad (XV, pág. 79)
 Puebla 1 Pons, Concepló
 L'impacte ambiental (XVIII, pág. 60)
 Aplicació de la Llei 6/1 993 de residus i el seu impacte ala ana locals (XXII, pág. 76)
 Envasos i residus d'envasos. La seva incidència a les CCAA i ala ens locals (XXVI, pág. 38)
 Ramírez, José M~ y Segura, Jaume
 El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares (XXI, pág. 108)Roger Loppacher, Olga
 La empresa ante la comunicación medioambiental (XIX, pág. 73)
 Campañas de sensibilización medioambiental (XX, pág. 86)
 El reciclaje de botes de bebidas de aluminio. (XXV, pág. 116)
 Rojas Briales, Eduardo
 La externalidad de la gestión forestal ante la próxima Ley Básica de Montes (XXI, pág. 89)
 Eco-nomic Tax Reform y Reequilibrio Territorial (XXII, pág. 33)
 Romeu, Josep Maria
 La empresa y el medio ambiente (XV, pág. 4)
 Rosembuj, Tulio
 Incentivos económicos para la protección del medio ambiente (XV, pág. 43)
 El balance ambiental (XXII, pág. 42)
 Intangibles y Fiscalidad ambiental (XXXXI , pág. 127)
 Rosembuj González-Capitel, Flavia
 La ley catalana de residuos. Origen y perspectivas (XVII, pág. 86)
 La ley 99/1 993 de protección del medio ambiente en Colombia. (XXV, pág. 112)
 Ruston, John
 Oportunidades de negocio y desarrollo industrial vinculados a la protección del medio ambiente (XV, pág. 43)
 Sala, Jordi
 Agricultura y medio ambiente (XIV. pág. 68)
 Sánchez Huete, Miguel Ángel
 El canon de infraestructura hidráulica de la ley 9 de marzo de 1990 del Parlamento de Catalunya (XXII, pág. 47)
 Searchinger, Tlmothy D.
 Comercialización de la contaminación del medio ambiente (XV, pág. 43)
 Silva, Manuel J.
 Delito ecológico medioambiental del art. 347 bis del Código Penal. Tipo objetivo. Tipo básico y subtipos agravados (XiC pág. 34)
 Cooperativas y medio ambiente. XXX Congreso de la ACI (XV. pág. 121) ENIDATA-Informática ambiental. Instrumentos decisorios para realidades complejas. Instrumentos de trabajo y de análisis (XV. pág. 92)
 Curso de Dirección y Gestión. Aspectos jurídicos y empresariales (XV, pág. 97)
 Speck, Stefan
 El concepto del residuo dentro del marco económico y jurídico (XXX, pag. 74)
- MULTICULTURA
- Dobry, Silvio
 Multiculturalidad y diversidad (XVI, pág. 61)
 López, David
 El desafío de dar servicios humanos en una ciudad multi-étnica (XVI, pág. 65)
- NUEVAS PROFESIONES
- Areizaga, Juan Carlos
 La formación ocupacional y las nuevas tecnologías (XII. pág. 17)
 Barrutla, Jon y Rodríguez, Arturo
 Universidad. Nuevas titulaciones y realidad social (XIII> pág. 14)
 Cebrlán, Alfonso
 Alta formación empresarial (XIII> pág. 28)
 Falgueras, Francesc
 Les noves tecnologies a la Formació Professional (XI, pág. 30)
 Educació tecnològica-professionat per al 2000:

- motivacions, expectatives i prioritats (XVII, pág. 30)
- González, Pau
Perfils professionals (XIII, pág. 9)
- INCANOP
La formación superior universitaria y no universitaria (XIII, pág. 23)
- Juncosa, Ramon
Innovació, formació i pràctica professional (IX> pág. 15)
- Incidència de les Noves Tecnologies sobre el món del treball i de les professions (X, pág. 24)
- Mateu, Xavler I Sanclimens, Xavler
La Geografia: una ciència antiga, una professió nova (XIV, pág. 57)
- Méndez, Rafael
El reto tecnológico y la profesionalización (XI, pág. 45)
- Davant les professions de l'any 2000 (XII, pág. 10)
- Una necesidad social: la calidad en la formación (XIII, pág. 31)
- Pedró, Francesc
Està canviant la Formació Professional? (XI, pág. 30)
- Prujá, Ramon
La cultura, sectors i professions (XVII> pág. 24)
- Sánchez, Manuel L.
Proyecto Eratu-89 (X, pág. 30)
- SEPARATA**
- Rosembuj, Tulio
Reinventar la cooperativa (XXVI)
- Transparencia Fiscal Internacional (XXVII)
- La resolución alternativa de conflictos tributarios
- SOCIEDAD COOPERATIVA**
- Agustí Llatas, ivaro
Las fuentes del pensamiento cooperativo (II, pág. 65)
- Angulo, Joan
Contexto del movimiento cooperativo (XIII, pág. 41)
- Aragonés, Joan
La participación en instituciones no cooperativas (X, pág. 16)
- La relativa utilidad de la participación (XII, pág. 123)
- Burgo, Unai Del
La "Desnaturalización" de las Cooperativas. (XL, pág. 102)
- Calavía, José Manuel
La Constitución de la Sociedad Cooperativa en la Ley de Cooperativas Catalana (V, pág. 37)
- Castaño, Josep
Viabilitat de projectes empresarials cooperatius (X, pág. 8)
- Modificación de la Ley de Cooperativas de Cataluña (XI, pág. 9)
- La formación de capital en las cooperativas (XIV, pág. 12)
- Dlvar, Javier
Constitución de la Sociedad Cooperativa en la Legislación Vasco (II, pág. 30)
- Funcionamiento orgánico de la Sociedad Cooperativa (III, pág. 15)
- Las Cooperativas como Sociedades Mercantiles (IV, pág. 19)
- Dochado, Adolfo
Importancia de la auditoría para las Sociedades Cooperativas (1, pág. 34)
- Fariñas, José María y Fernández, Esteban
Financiación y formación, pilares básicos de solidez de las empresas de economía social (XIV, pág. 20)
- Hernández, José
El principio de carácter universal (XII, pág. 128)
- J. Hernando y R. Server
La tecnología, la percepción de las políticas agrarias de la Unión Europea y la eficiencia en las cooperativas comercializadoras de cereales de Castilla y León.(XXXV, pag 74)
- Íñiguez, Ignacio
Actividad de las cooperativas de crédito en el País Vasco (XIII, pág. 36)
- Irazabai, Luis
Actualidad y necesidad del federacionismo cooperativo en Euskadi (VIII, pág. 9)
- López, Pinto
Reflexiones sobre los cambios en la Ley de Cooperativas de Cataluña. (XXV, pág. 55)
- Medina, Urbano
La metodología sistémica en los modelos empresariales de economía social (XIV, pág. 41)

Mendiola, Agustín

La censurada cuentas en la legislación cooperativa vasca (VII, pág. 15)

Paz Canalejos, Narciso
Disparidad e integración jurídica sobre las sociedades cooperativas en el estado autonómico (VII, pág. 7)

Ramírez Pérez, Tomás

Las Cooperativas Escolares. Empresa Educativa o Empresa Económica (II, pág. 36)

Solsona, Jordi

La Comercialización Frutícola y las Cooperativas (II, pág. 51)

Rosembuj, Tulio

Los fondos sociales (IX, pág. 10)

Notas sobre la cooperativa, el socio y la norma tributaria. (XXXV, pag 88)

Zaidúa, José María

La intercooperación, una necesidad estratégica inaplazable (XI, pág. 16)

Las sociedades de economía social como empresa. X jornadas de economía social de Euskadi (XIV, pág. 51)

SOCIEDADES ANÓNIMAS LABORALES

Hernández Duñabeitia, José

A.S.L.E., una Asociación al Servicio de las Sociedades Laborales Vascas (1, pág. 28)

Magriñá, Josep

La Sociedad Anónima Laboral. Figura Societaria Autónoma y de Futuro (1, pág. 20)

SOCIEDADES DE ECONOMIA SOCIAL

Castaño, Josep

La formación de capital en las cooperativas (XIV, pág. 12)

II Jornadas de Cooperativismo en Catalunya (XVI, pág. 11)

¿Principios cooperativos? ¿Valores cooperativos? (XVII, pág. 6)

Naturaleza de la prestación laboral de los socios trabajadores en la C.T.A (XX, pág. 101)

Espru Casteiío, José

¿Final de carrera? (XVIII, pág. 18)

Fariñas, José María y Fernández, Esteban

Financiación y formación, pilares básicos de solidez de las empresas de economía social (XIV, pág. 20)

Luesma, Paulino

Nueva Ley de Cooperativas de Euskadi. Características principales (XVII, pág. 12)

Medina, Urbano

La metodología sistémica en los modelos empresariales de economía social (XIV, pág. 41)

Rosembuj, Tulio

La organización jurídica de la cooperativa y sus consecuencias económicas (XVI, pág. 20)

La transformación de la cooperativa en la nueva Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (XXI, pág. 20)

Sanchis Palacio, Joan Ramón

El cooperativismo de consumo europeo en el mercado único (XIX, pág. 17)

Las sociedades de economía social como empresa. X jornadas de economía social de Euskadi (XIV, pág. 51)

SUPLEMENTOS

Casanovas, Montserrat

Rentabilidad, riesgo e inflación en la Bolsa Española.

Castaño I Colomer, Josep

Ensayo sobre la Economía Social en Cataluña

Jiménez de Parga, Rafael

Los Créditos Participativos

Rosembuj, Tulio

Las S.A.T en el Impuesto de Sociedades