

REVISTA DE LA
ECONOMIA SOCIAL
Y DE LA
EMPRESA

SUMARIO

La obligaci3n de tratamiento nacional en el sistema OMC. Tulio Rosembuj	4
La clientela.Aspectos fiscales. Daniel Gutmann	34
El futuro de la energía en EE.UU. Richard Lugar	45
El caso D	56
�ndice temático	90

Director Tulio Rosembuj - **Consejo de direcci3n** Isabel Tur, Javier Divar
- **Diseño** Rosa Capitel - **Edici3n Técnica** IEPyC - **Correspondencia** Vía Augusta, 125, entlo. 4  08006 Barcelona - **Edita** Editorial Einia, SL-
Dep3sito Legal: B-43500 90 - ISSN: 1130-9121- **Maquetaci3n** Jordi Div  Sala - **Es una publicaci3n de** Instituto de Economía Pública Cooperativa y de Derecho Financiero + Universidad de Barcelona –
Asociaci3n Internacional de Derecho Cooperativo.

LA OBLIGACION DEL TRATAMIENTO NACIONAL EN EL SISTEMA OMC.

TULIO
ROSEMBUJ
Catedrático
de la
Universidad
de Barcelona

Sumario.

- 1. Concepto.
- 1.1. La ventaja competitiva.
- 1.2. Los valores comerciales y los valores no comerciales.
- 1.3. El GATT.
 - 1.3.1. El artículo III.2.
 - 1.3.1.a). La primera frase del artículo III.2.
 - 1.3.1.b). La segunda frase del artículo III.2.
 - 1.3.1.c). El artículo III.4.
- 1.4. El GATS.
 - 1.4.1. El acceso al mercado (artículo XVI).
 - 1.4.2. La obligación del tratamiento nacional (artículo XVII).
 - 1.4.2.a) Los servicios y proveedores de servicios semejantes.
 - 1.4.2.b). Las excepciones generales del artículo XIV. La excepción tributaria.
 - 1.4.2.c). La obligación del TN en el artículo XXII.3 del GATS.
 - 1.5. La obligación del tratamiento nacional en el TRIPs. Artículo 3.1.
 - 1.5.1. Las prácticas anticompetitivas. El artículo 40.
 - 1.5.2. El contenido de la propiedad intelectual protegida.
 - 1.5.2.1. La protección del secreto posesorio.
 - 1.5.2.2. La protección del secreto propietario.
 - 1.5.2.2.a). La protección de los signos distintivos. Marcas. Indicaciones geográficas.
 - 1.5.2.2.b). La protección de las patentes.
 - 1.5.2.2.c) La protección de los dibujos industriales.
 - 1.5.2.2.d) La protección de topografías de circuitos integrados.
 - 1.5.2.3. La protección de la creación intelectual.
 - 1.5.2.3.a) Los derechos de autor y derechos conexos.
- CONCLUSIONES.
- Notas y bibliografía.

I. Concepto.

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

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

Ambas obligaciones no pueden interpretarse por separado, siendo de conexión inmediata. Así, en el GATS la obligación de la nación más favorecida proyecta sus efectos sobre las medidas fiscales y legales de cada país (art. I.1) y, a su vez, la obligación del tratamiento nacional impone la extensión automática e incondicional de las ventajas competitivas otorgadas a un Estado a todos los demás.

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

1.1. La ventaja competitiva.

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

La ventaja competitiva viene a traducirse en una

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

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

La medida fiscal o legal, de regulación, no viola en sí misma la obligación del TN si es efecto razonable del orden público económico del país, de la tutela de bienes públicos globales siempre que permita deducirse como la alternativa menos restrictiva de las condiciones de competencia en el mercado relevante, en desmedro de los productos importados. No es, por tanto, la regulación, cualquier regulación basada exclusivamente en la nacionalidad u origen la que puede violar la obligación del TN. La plena relación de equiparación entre lo de fuera y lo de dentro se plantea como un juicio cognitivo complejo compuesto por los valores comerciales y los valores no comerciales del supuesto en examen.

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

tema OMC.

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

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

La desventaja competitiva no es un problema metajurídico, de raíz economicista, tratándose de una cuestión de interpretación jurídica, de exégesis y análisis de la medida impugnada, por lo que su resultado siempre tiene en cuenta, sin pretensión de exclusividad, la eficacia jurídica constitutiva, su consecuencia transformadora entre la situación previa y posterior a su aplicación. Es cierto que el juicio cognitivo no es simple para establecer la relación de semejanza y el efecto proteccionista; pero, la experiencia y casuística del sistema OMC declaran, con o sin polémica, que al final, el punto definitivo es la única respuesta correcta al problema planteado. La discusión, no obstante, preside la siempre clara tendencia de los Paneles y Organos de Apelación de refugiarse en métodos de interpretación literales que rehusan la comprensión, en su amplio significado, del ordenamiento jurídico total representado por los acuerdos cubiertos. Hay un sistema, una estructura unitaria que reconstruye los principios y criterios que le inspiran con carácter general. La desventaja competitiva es siempre y en cualquier caso un comportamiento reprochable desde el momento en que no responde sino a una medida del Estado que la formula en modo abierto o encubierto. La medida es proteccionista y, por tanto, en sí misma cuestionable porque crea dife-

rencias en el mercado a favor de las situaciones subjetivas u objetivas locales, en perjuicio de las mismas de origen exterior. Las medidas internas no deben aplicarse en forma de ofrecer protección inadecuada o indebida de la producción doméstica.

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

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

1.2. Los valores comerciales y los valores no comerciales.

"Para maximizar los beneficios del comercio y la inversión en provecho de los derechos humanos, la ley del comercio y la inversión, incluyendo el sistema OMC, deben interpretarse y aplicarse en conformidad con la ley de los derechos humanos"⁶. El equilibrio entre el valor comercial y el valor no comercial inspira la última jurisprudencia OMC: cuanto más vital o importante son los valores o intereses comunes, más fácil será aceptar la necesidad de una medida o una regulación legal o fiscal; aunque no sea, en sentido estricto, indispensable o inevitable. El propósito del balance en la resolución de los conflictos sostiene la oportunidad de tomar en consideración el objetivo y los efectos de la medida adoptada y el impacto, profundo o superficial, sobre el comercio; siempre que no sea

expresión de un ejercicio autoritativo arbitrario o de discriminación encubierta.

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

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

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

1.3. El GATT.

Los impuestos internos, así como las leyes y reglamentos relativas a la venta, a la oferta en venta, a la compra, al transporte, a la distribución o a la utilización de los productos en el mercado

interno y las reglamentaciones cuantitativas que requieran la mezcla, transformación o uso de determinados productos en cuantías y proporciones determinadas, **no deben aplicarse a los productos importados o nacionales en modo de proteger la producción nacional.** (art. III.1).

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

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

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

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

efectos proteccionistas o porque establezca un trato formalmente diferente entre productos similares o competitivos con efectos también proteccionistas.

Hay dos tipos de desigualdad **de facto**. La medida que genera efectos adversos en la disciplina formal idéntica entre supuestos de hecho idénticos y aquella que lo hace mediante la disparidad formal de tratamiento ante supuestos de hecho idénticos. En ambos casos, "es indispensable establecer que los efectos de la medida discriminan a favor de la producción doméstica".¹¹

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

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

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

La diferencia **de facto** sugiere, por otra parte, que la circunvención oculta de la obligación del TN puede calificar un comportamiento de Estado indebido o incorrecto, susceptible de competen-

cia comercial lesiva; en la idea que las condiciones de competitividad que se alteran sean semejantes en sentido sustancial y no vulneren bienes públicos globales o el orden público económico del Estado (evasión o fraude fiscal del extranjero).

1.3.1. El artículo III.2.

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

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

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

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

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

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

La diferencia **de jure** entre productos similares es razón suficiente para concluir en la incompatibilidad

de la medida fiscal respecto a la obligación del TN, deducida del propio texto de la disposición. La interpretación es estricta, literal y rígida.¹³ El propósito proteccionista es la propia diferencia de tratamiento expresa en la medida adoptada.

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

La clave de la actuación es la comprobación de la relación de semejanza entre productos, empleando los mecanismos básicos de juicio discrecional sobre las propiedades físicas, materiales; utilización final de los productos; los gustos y hábitos de los consumidores; la misma clasificación arancelaria.¹⁴ Si esto es constatable debe contrastarse la equivalencia del trato fiscal. Una vez que se adquiere la convicción que los productos están en relación de semejanza, recibiendo tratamiento fiscal distinto, por origen o nacionalidad, confirma la vulneración de la primera frase del artículo III. Pero, la diferencia no es que renuncie para su demostración al propósito proteccionista, sino que éste se infiere de la estructura, diseño, arquitectura visible de la medida fiscal.¹⁵

No obstante, hay ejemplo de desborde en la aplicación de la diferencia **de jure**. El problema es delicado porque contrapone el valor comercial con el valor no comercial de la medida, privilegiándose el primero en detrimento del segundo. Es evidente que la interpretación teleológica no puede significar una ruptura del necesario equilibrio entre los valores pares de los que es portador el sistema OMC, so pena de desnaturalización.

El orden público económico, por ejemplo, habilita a cada Estado a aplicar su disciplina en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, a defender su interés fiscal frente a la erosión cierta de su base de imposición local. Esto es una excepción consentida en el propio GATT (art. XX d)). En consecuencia, el propósito de la medida fiscal no puede examinarse solo en términos de

la primera frase del artículo III; sino, en combinación con la finalidad igualmente legítima que puede inspirarla, al amparo de otros valores de relevancia equiparable.¹⁶

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

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

la aplicación de la disciplina fiscal a favor de la producción local semejante.

La diferencia **de jure** exigiría que los propósitos fueran explícitos, visibles, para que su revisión deje en claro que la carga fiscal en medida superior no responde a finalidad de protección de productos nacionales semejantes a los importados, sino a cualquier otra aceptada por el sistema OMC: vida, salud, medio ambiente, orden público económico. En *Japan-Taxes on Alcoholic Beverages* se rechaza el método de **aim and effect** sobre la base que carece de soporte literal en el artículo III. El método suponía un instrumento útil de interpretación de medidas legales y fiscales que ofrecían un marco de discriminación no prohibida respecto a la importación de productos que cedían en su semejanza, precisamente, porque las dichas medidas carecían de finalidad proteccionista.¹⁷

Pero, la expulsión no parece que sea terminante, ya que, por ejemplo, en *E.C. Asbestos*¹⁸ se afirma contundentemente que no pueden concebirse

como semejantes productos basados en cemento, uno de los cuales contiene fibras cancerígenas mientras que el otro no; por lo que se decide la importancia del riesgo a la salud en la comparación de la semejanza entre productos.

La medida que protege al ciudadano ante el riesgo a la salud no incurre, automáticamente, en proteccionismo prohibido, básicamente, porque no puede existir semejanza entre productos nocivos y otros que no lo son.

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

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

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

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

La obligación del tratamiento nacional se configura en torno a tres requisitos. Primero, si hay relación de competencia entre el producto

importado y local. Segundo, si el producto importado directamente competitivo y sustitutivo y el producto local están sometidos a un gravamen similar. Tercero, si la aplicación no similar del gravamen resulta en protección de la producción doméstica.

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

En *Japan-Alcoholic Beverages* se aplica el criterio de producto directamente competitivo y sustitutivo para determinar la incompatibilidad de la medida fiscal relativa al *schochu*, de una parte, y el *whisky*, *brandy*, *rum*, *gin*, de otra, aunque el tratamiento diferente respondía a categorías de productos distintos. No se trataba de la relación de semejanza entre ellos, sino de su relación de competencia, que obligaba a un gravamen similar. A menor precio del producto importado, más consumo respecto al local. Pero, esto no presupone la protección, sino la regulación de la producción doméstica. O sea, el mayor impuesto a productos importados puede justificarse porque no son similares en las condiciones de competición con los locales, de lo que no se deduce la obligación del Estado de disminuir la carga fiscal para que estén en condiciones favorables para hacerlo. Esto no tiene nada que ver con la igualdad competitiva, sino con la restricción de los efectos reguladores de los que cada Estado, en su ámbito, es libre de definir.²⁰ De ello se hizo eco, la propia jurisprudencia de la OMC, sucesivamente, acentuando, como corresponde que el tratamiento diferenciado entre productos importados y locales puede ser legítimo y aceptado si evita la aplicación de medidas internas proteccionistas, afectando la igualdad de las condiciones de competencia en el mercado.²¹

En *Canada-Certain Measures concerning periodicals*²² se impugna una accisa que grava la edi-

ción de revistas periódicas extranjeras destinadas al mercado local, pero cuyo contenido coincide a grandes rasgos con la edición del país de origen (**split-run periodicals**) y lo hace en modo sustancialmente más gravoso que el que se aplica a los periódicos de producción nacional. El propósito de la medida fiscal canadiense pretendía evitar que gran parte de los ingresos publicitarios que alimentaban las publicaciones domésticas emigrara a las ediciones locales de las revistas extranjeras. No se aceptó que se tratara de productos similares, pero, en cambio, fue prevalente la opinión que dichos productos se hallaban en relación de directa competencia y sustitución, por lo que la diferencia fiscal comportaba un efecto proteccionista prohibido. El recorrido argumental no deja de llamar la atención porque se descarta, por el Órgano de Apelación, que se verifique una relación de semejanza entre los productos comparados, por cuanto las publicaciones difieren en el contenido respectivo de la información que suministran; ante lo cual en lugar de dar por zanjada la cuestión o, ampliar el concepto de "**like product**" para su aplicación, opta por la solución de la intercambiabilidad de las mercancías en la satisfacción de los gustos de los consumidores. Pero, esto que en abstracto parece razonable para temas técnicos de conocimiento básico compartido -revistas de jardinería, de decoración, de cría de perros- carece de sentido en aquellas publicaciones de información general en el cual el interés del lector local es ocasional. El contenido hace al medio y es a lo que menos relieve se dió, aunque la publicidad se dirija a mercados diversos. Suponiendo que se hubieran calificado como productos semejantes la diferencia fiscal hubiera sido **de jure** de cara a la primera frase del artículo III sin que fuera preceptivo forzar una relación de directa competencia y sustitutibilidad que es difícil advertir. El propio Órgano de Apelación tuvo oportunidad de afirmar que los propósitos de la medida fiscal ofrecían evidencia que su diseño y estructura era proteger a los periódicos canadienses. Pero, si ello es cierto no era necesario acudir a la segunda frase del artículo III, en el bien entendido que la previa definición de la relación de semejanza entre los

periódicos presidiera la decisión, en términos tales que se condene la medida fiscal o legal que crea una desventaja competitiva en el producto extranjero por razón de su origen sin que esté en juego otro valor que el comercial (el trato menos favorable).

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

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

La segunda de las preguntas se refiere al sentido de la expresión productos importados directamente competitivos o substitutivos que no son gravados en modo semejante a los productos locales. A diferencia de la primera frase del artículo III no se exige que el tratamiento fiscal sea de cuantía igual; sino que el gravamen comporte un carga fiscal más severa para los productos importados; la presencia significativa de una diferencia que no es **de minimis** en la aplicación protectoria de la medida.

La incertidumbre lleva a algún autor a sugerir que el carácter insignificante de la diferencia se produce cuando la imposición es inferior en un 5% ad valorem, de conformidad con lo establecido respecto a las subvenciones (Acuerdo SCM, art. 61.a) y tomando en cuenta como mínimo no significativo el 1% ad valorem. (Acuerdo SCM, art. 11.9)²³ En suma, todo exceso fiscal reputado significativo cumple con la interpretación de gravamen desigual.

La interpretación combinada de la segunda frase del artículo III y la Nota Interpretativa sugiere

una explicación menos lineal.

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

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

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

Es cierto que estamos ante una cuestión de eficacia jurídica, de cómo una medida fiscal afecta la igualdad competitiva cuando se aplica, ejecuta. "Se considera que la aplicación protectoria de una medida puede discernirse a menudo del diseño, la arquitectura, y la estructura reveladora o desvelada de una medida".²⁴

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

que previamente se desentiende.²⁵

La segunda frase del artículo III, en suma, debe interpretarse en clave de tratamiento fiscal desigual, en la práctica, entre productos competitivos, que causa un efecto menos favorable a los productos importados, aunque la formal identidad o diversidad legal aparente desmentirlo.²⁶

1.3.1.c). El artículo III.4

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

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

El trato menos favorable puede derivar de cualquier medida, fiscal o no, que opere diferencias, **de jure o de facto**, con propósito o efecto protectorio. El principio general aplicable es que la disciplina legal, admitiendo la diferenciación, no puede afectar las relaciones competitivas en el mercado entre productos similares, favoreciendo a los productos locales.

"El "principio general" en el Artículo III pretende que, para asegurar la "igualdad de las condiciones competitivas", los Miembros deben privarse de aplicar impuestos internos y regulaciones en forma que afecten la relación competitiva en el mercado, entre los productos domésticos e importados implicados," en modo de proteger la producción doméstica". (E.C.-Asbestos).

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

sobre las personas no pueden vulnerar la obligación del TN.

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

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

Por un lado, el impuesto directo personal no puede crear situaciones de ventaja patrimonial a favor de la producción y los productores locales, sea en los insumos de los que se destinan a la exportación o en la aplicación de las normas o reglamentos concediendo beneficios fiscales por la condición nacional (bonificaciones, exenciones, reducciones, diferimiento, reembolso).²⁸ El Estado exportador no puede utilizar o manipular su imposición directa sobre la renta para crear ahorro fiscal indebido en las transacciones de exportación, sin incurrir en violación de la igualdad competitiva y, al mismo tiempo, en competencia fiscal lesiva.²⁹

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

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

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

El régimen de ETI (**Extraterritorial Income**) de los EEUU, sustituto del de FSC (**Foreign Sales Corporation**), fue rechazado por la jurisprudencia de la OMC. El régimen atribuía a los exportadores americanos una exención sobre las rentas de la exportación originadas por los denominados "bienes de exportación (**qualified foreign trade properties**). Estos bienes eran calificados para la exención si reunían determinadas condiciones: manufactura, fabricación, extracción o cultivo dentro o fuera de los EEUU; un porcentaje menor del 50% del valor normal de mercado (**fair market value**) debía imputarse a los insumos producidos o a los costes directos del trabajo de origen extranjero. Los bienes calificados para la obtención de la ventaja fiscal tenían que ostentar un componente de preferencia local.

El Órgano de Apelación señala que el propósito del artículo III en general es el de evitar el proteccionismo mediante medidas fiscales o legales. La cuestión era si la restricción del 50% creaba una desventaja a los bienes importados dentro de los EEUU. La respuesta fue positiva: el requisito del 50% influye sobre la decisión del

industrial entre insumos similares importados o locales si se aspira a la exención de la medida ETI, y esto conlleva un trato menos favorable de los productos importados en comparación con los productos locales similares. Se creaba un estímulo fiscal al empleo de insumos locales que no similares de importación. La resolución aplicaba el artículo III.4 para establecer esta conclusión, incorporando en su aplicación a los impuestos directos que pudieran incumplir el criterio del trato menos favorable a los productos de importación.³¹

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

Hacia ello apunta alguna jurisprudencia de la OMC, defendiendo, en abstracto, el diseño y la estructura de medidas fiscales necesarias para que el Estado importador combata en su territorio la evasión fiscal grave.³² Es decir, reconociendo el principio de orden público económico en el GATT -art. XX.d), en su aplicación a los impuestos directos e indirectos.

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

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

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

Un impuesto directo que grave la mercancía en forma manifiesta no es sino un impuesto interno que puede tener el propósito y efecto protectorio,como si fuera un impuesto indirecto sobre el consumo.Pero,aceptando o no el argumento, queda en claro que el impuesto directo,como tal,puede examinarse en el cuerpo de los impuestos internos,en cabeza de las personas,aun cuando su aplicación sea manifiesta sobre las mercancías.

El principio general,a destacar,desde ahora,es que el tratamiento fiscal de las personas dedicadas a la importación en comparación con los productores locales del mismo sector,podrían revelar una diferencia **de jure o de facto** entre las mercancías importadas y las mercancías domésticas similares en el sentido del artículo III.2 segunda frase o un instrumento protectorio en el sentido del artículo III.2 primera frase.No hay nada,en el lenguaje llano de los mismos que impida su inclusión en el concepto de impuestos internos.Y si esto es válido en el artículo III.4 también lo será en el resto de la disposición.El

artículo III.1"...constitutes part of the context of each of the other paragraphs in article III."(Japan-Alcoholic Beverages)

Si esto es correcto,los impuestos directos deberían ser tomados en cuenta para los ajustes fiscales en frontera,como se verá, y la excepción de orden público económico,en la lucha contra el fraude fiscal,facilita el respeto de las condiciones de competitividad en el mercado nacional por el importador no residente o el residente a el vinculado.Los impuestos directos pueden repercutirse,en determinadas situaciones de mercado, en el precio de los productos,desmintiendo la posición tradicional que reducía la traslación a la imposición sobre el consumo.³⁴

1.4.EL GATS

El acuerdo general del GATS se aplica a las medidas del Estado y organizaciones corporativas de derecho público que afecten el comercio de servicios,comprendidos los que son conexos a las mercancías,a excepción de los servicios prestados por los poderes públicos.

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

Estado.(art.XXVIII c).

El acuerdo,sin definir el concepto de servicios,interpreta que el comercio de servicios es el suministro o provisión de servicios,enumerando cuatro modalidades(**modes of supply**). Primero,los servicios transfronterizos prestados desde el territorio de un Estado dentro del territorio de otro (v.g.servicios de comunicación). Segundo,el suministro de servicios al usuario en el territorio del proveedor (v.g.turismo). Tercero,el suministro de servicios por el proveedor mediante su presencia comercial en el terri-

torio del usuario. La presencia comercial es un concepto más amplio que el de establecimiento permanente, puesto que comprende cualquier tipo de actividad empresarial o profesional dentro del territorio de un Estado para la prestación de servicios, sea como sucursal u oficina de representación, así como por la constitución, adquisición o mantenimiento de personas jurídicas. (art. XXVIII d). Cuarto, la provisión del servicio por las personas físicas en el territorio del usuario (v.g. consultoría, formación).

El GATS distingue entre obligaciones generales, entre las que destaca la obligación de la nación más favorecida (art II), vinculantes para todos los Estados, salvo recurso a la exclusión en el momento de adherirse; y las obligaciones específicas, entre las que se destacan las de acceso al mercado y la del tratamiento nacional (arts. XVI y XVII), que solo vinculan a los Estados que explícitamente asuman compromisos específicos resultantes de su decisión y en los sectores que desean con las condiciones y calificaciones a las que aspiran. La obligación de tratamiento nacional, entonces, no es un principio de aplicación general sino en el marco de los compromisos específicos adoptados por cada Estado en su lista de concesión, al momento de la adhesión. Es en estas listas en las que se reflejan los deberes del Estado respecto al acceso a su mercado y el tratamiento nacional y las excepciones y condiciones establecidas. No obstante, la finalidad de las listas no es permanente, sino que son susceptibles de mejora y ampliación mediante sucesivas negociaciones. Los compromisos específicos se aplican, entonces, a los sectores de servicios catalogados por los Estados, sujetos a cualquier calificación, condiciones y limitaciones fijadas por los mismos.

1.4.1. El acceso al mercado (artículo XVI)

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

no puede acordar un tratamiento menos favorable en la materia que el que está previsto en su compromiso específico.³⁵

La obligación de acceso al mercado prohíbe seis clases de medidas. Uno, limitaciones en el número de proveedores. Dos, limitaciones en el valor total de las transacciones de servicios. Tres, limitaciones en el número total de operaciones o en la cantidad de servicios prestados. Cuatro, limitaciones en el número total de las personas físicas que pueden emplearse. Cinco, limitaciones de formas jurídicas que puede emplear un proveedor de servicios para la prestación de los mismos. Seis, limitaciones en la participación del capital extranjero.

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

1.4.2. La obligación del tratamiento nacional

(art.XVII)

La obligación del TN en el GATS tiene efectos particulares en comparación con la que refleja el GATT. Por un lado, es de cumplimiento obligatorio solo en tanto y en cuanto figura en la lista de concesiones. El Estado puede, entonces, evitarla, simplemente, no incluyendo al servicio en la lista de adhesión. La obligación se aplica a todas las medidas que afectan el comercio de servicios en los sectores inscritos en su lista y sujeta a cualquier condición o calificación establecida. En ese marco, el Estado está obligado a otorgar a los servicios y proveedores de servicios foráneos un tratamiento que no sea menos favorable que el que acuerda sus propios servicios y proveedores de servicios nacionales.

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

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

ciado está dirigido a asegurar la imposición equitativa y eficaz y la recaudación de los impuestos directos.³⁸

La inherencia es un factor a considerar en la aplicación de cualquier medida legal o fiscal. Básicamente, porque podría establecer el trato diferente y no menos favorable si hay un factor que no es inherente a la actividad local y, en cambio, si lo es a la foránea.³⁹ La referencia es de interés puesto que se trata de uno de los dos casos resueltos que abrazan el método del **aims and effects**, posteriormente rechazado por la jurisprudencia OMC. La proximidad del factor de **inherencia a la regulación que se apoya en la diferencia no protectoria está presente en la nota 10 de pie de página del GATS.**

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

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

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

-Un tratamiento formalmente idéntico o formalmente diverso se considera menos favorable cuando modifica las condiciones de competencia a favor de los servicios o proveedores de servicios del Estado respecto a los servicios o proveedores de servicios semejantes de otro Estado. La obligación del tratamiento nacional, en su primera expresión, consagra criterios interpretativos adquiridos en la práctica del GATT en cuya virtud no es preceptiva la identidad de la disciplina legal entre los servicios y proveedores extranjeros y nacionales. La diferencia en la forma legal no conlleva en sí mismo que los servicios y proveedores foráneos reciban un trato menos favorable que los locales, en la medida que no se produzca una alteración en la igualdad competitiva. (*U.S.-Section 337 of Tariff Act 1930*).

El trato menos favorable se constata toda vez que se modifican las condiciones de competencia, el principio de igualdad competitiva, aventajando la actividad nacional respecto a la exterior. La identidad o diversidad formal no afecta el cumplimiento del criterio siempre que se mantenga el equilibrio en la igualdad competitiva, v.g. el diseño de beneficios fiscales dirigidos prevalente o exclusivamente a la creación de ventajas patrimoniales de los servicios o proveedores locales. Una lectura comprensiva de los parágrafos 2 y 3 del artículo XVII podría concluir que la diferencia **de jure o de facto** vulnera la obligación de tratamiento nacional cuando las medidas proponen una disciplina que establece una desventaja competitiva que no es inherente al carácter extranjero del servicio o del proveedor o la peor eficacia con relación a los servicios y proveedores de fuera.⁴⁰

Es cierto que, de nuevo, en *E.C.-Bananas* se reitera que en ningún caso los artículos II y XVII del GATS sustentan el recurso al método **aims and effects**, cuyos extremos fueron explícitamente rechazados en *Japan-Alcohol Beverages*, propósito proteccionista o no de la medida y efectos jurídicos y materiales; pero, que, como ya se ha dicho, no resuelven en definitiva su empleo tácito, sea con referencia a desvelar la estructura de la medida o, en el supuesto del pie de página 10 del GATS a acentuar su trascendencia efectiva cuando la desventaja competitiva no resulta

inherente, intrínseca, al carácter extranjero del servicio o de la provisión. En otros términos, el propósito enunciado (o revelado) y la diferencia del trato menos favorable legítima cuando se funda en la desventaja competitiva que se enlaza su origen extranjero." Lo cual significa que el carácter foráneo y la medida constituyen conjuntamente la condición suficiente de los efectos adversos, y que la última ha sido inevitable, sin que importe que clase de medida fue adoptada para alcanzar el mismo objetivo regulador.⁴¹

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

La relación de semejanza entre servicios y proveedores de servicios en el GATS es uno de los temas más complejos de afrontar. Además de lo dicho⁴² conviene establecer, de entrada, la insuficiencia de los conceptos aplicados hasta ahora para su interpretación integral.

La identificación de los servicios no goza del predicamento del sistema armonizado utilizado en materia arancelaria ni el *Central Product Classification de las Naciones Unidas*, que lo pretende, no ofrece una aceptación incondicionada. Tampoco, las propiedades materiales permiten establecer la relación de semejanza entre servicios básicamente inmateriales o intangibles. En particular, la cuestión tecnológica que transforma las fronteras entre los servicios dirigidos a los mismos usuarios, pero distintos en sus cualidades, o, aún más, a través de distintos modos de suministro.

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

La presunción que los proveedores de servicios semejantes son proveedores semejantes adolece de la ponderación de las características intrínsecas entre dos prestadores a fin de establecer la semejanza: los servicios semejantes no obligan a cada Estado a considerar como semejantes a los proveedores, en base a criterios objetivos de discriminación, que pudieran hacerlo preciso. La disciplina del servicio semejante no equivale a la de su proveedor, que, como tal, puede ser objeto de tratamiento diferenciado, v.g., las medidas fiscales contra la evasión y el fraude fiscal de no residentes, con o sin presencia comercial, y, aún más, bajo forma jurídica de sociedad filial o sucursal.

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

1.4.2.b) Las excepciones generales del artículo XIV. La excepción tributaria.

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

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

-Medidas aplicables a prestadores de servicios no residentes a la luz de la circunstancia que la obligación tributaria de los no residentes está determinada con referencia a supuestos de hecho gravados cuya fuente o localización es el territorio del Estado.

-Medidas aplicables a los no residentes para garantizar o asegurar la imposición o recaudación de los tributos en el territorio del Estado.

-Medidas aplicables a los no residentes y a los residentes a fin de impedir la elusión o evasión fiscal, comprendidas las que aseguran el cumplimiento y la observancia de los deberes legales.

-Medidas aplicables a los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Estado para asegurar la imposición o recaudación fiscal sobre tales consumidores en relación a la fuentes localizadas en el territorio del Estado.

-Medidas aplicables que distinguen entre prestadores de servicios sujetos a imposición a nivel mundial y otros prestadores de servicios, frente a la diferente naturaleza de la base imponible entre ambos.

-Medidas que determinan, atribuyen o subdividen renta, beneficios, ganancias, pérdidas, deducciones o créditos fiscales de personas residentes o sucursales o sucursales de la misma persona, para salvaguardar la base imponible del Estado.

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

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

cios y proveedores de servicios locales semejantes.

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

En primer lugar, el valor de corrección del sistema tributario (**equitable**). La corrección identifica al sistema tributario ajustado a los principios tributarios generalmente admisibles - legalidad, capacidad económica e igualdad - y los derechos fundamentales de la persona. El trato diferenciado que es compatible con la obligación del TN pretende, tiene el propósito, de defensa del interés fiscal del Estado, pero, también, del principio de legalidad, de capacidad económica e igualdad tributaria, finalmente erosionados por los hechos lesivos producidos en su territorio o sobre su territorio.⁴⁵

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

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

La necesidad, que es exigencia en materia de orden público aunque no en el plano fiscal, no es

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

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

La posición del Órgano de Apelación no resultaría convincente de cara al GATS, puesto que su resolución restaba en el marco del GATT. En efecto, de aceptarse que las medidas son señaladas al combate de la evasión y el fraude fiscal en el territorio no hubiera podido deducirse su incompatibilidad con el artículo XIV d.). La discusión sobre la congruencia entre los medios y los objetivos predicados significa, en términos reales, la devaluación, si fuera el caso, del valor de corrección, de orden público económico, porque convierte en indispensable lo que no es ni siquiera necesario, en el ámbito GATS. Las alternativas menos restrictivas no pueden invalidar ni deberían afectar aquellas medidas de valor superior, una vez admitida su finalidad, a menos que fueran injustificables o arbitrarias o supusieran una restricción encubierta. Pero, nunca cuando siendo idóneas pueden ser mejorables, ya que transforma lo principal en víctima de lo instrumental.⁴⁶

1.4.2.c). La obligación del TN en el artículo

XXII.3 del GATS

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

El GATS ofrece una excepción fiscal para controversias sobre el comercio de servicios al amparo de un CDI. Esto no supone que si alguno de los Estados Contratantes discrepan sobre si la medida está o no dentro del ámbito de actuación del CDI pueden llevarlo ante el Consejo de Comercio de Servicios para un laudo arbitral obligatorio. Si el CDI fuera anterior a 1-1-1995, fecha de entrada en vigor del Acuerdo OMC será necesario el acuerdo de ambas partes.⁴⁷ Conviene insistir que la obligación del TN tiene un límite objetivo en los compromisos específicos de cada uno de los Estados en su lista de concesiones; mientras que la obligación de la NMF en el GATS es incondicional y con un radio de actuación comprensivo de todos los sectores de servicios cualquiera que sean los modos de provisión. Precisamente, cualquier Estado podría impugnar el incumplimiento del otro o terceros Estados de la obligación de la NMF.

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

La propuesta de la OCDE, basada en sus Comentarios (44.3 a 44.7) desnaturaliza el mandato del artículo XXII.3 del GATS porque manifiesta un claro apartamiento en cuanto a la suges-

ión que solo el consenso entre ambos Estados signatarios puede convalidar, eventualmente, el recurso al Consejo de Comercio de Servicios. Si es verdad que el núcleo está en si la medida fiscal del otro Estado es ajena al ámbito de actuación del CDI, cualquiera de los firmantes podría solicitar el arbitraje obligatorio. La preferencia de la OCDE por el procedimiento amistoso de su Modelo (art. 25) no empece a que se trata, simplemente, de una disposición bilateral entre Estados que cede ante el sistema normativo multilateral de la OMC.

Es fácilmente comprensible que el reproche atenderá la creación de desventajas competitivas o el empeoramiento de las condiciones de competencia mediante el uso inadecuado del sistema tributario en perjuicio de sus nacionales o de los nacionales de otros Estados. Si esto es correcto, el arbitraje del Consejo de Comercio de Servicios ofrece un vehículo de solución de la controversia que, a diferencia del MOCDE, tiene un contenido obligatorio para las partes.⁴⁸

1.5. La obligación del tratamiento nacional en el TRIPS. Artículo 3.1.

El artículo 3.1 del TRIPS establece que cada Estado acuerda a los nacionales de los otros Estados un tratamiento no menos favorable que el que acuerda a sus propios nacionales con referencia a la protección de la propiedad intelectual.⁴⁹ La nota 3 de pie de página aclara que el término "protección" comprende cuestiones relativas a la existencia, adquisición, ámbito, la conservación y la tutela de los derechos de la propiedad intelectual específicamente contemplados en el Acuerdo.

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

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

Un equilibrio tendente a evitar el abuso del derecho por sus titulares o las prácticas que restrinjan el comercio o perjudiquen la transferencia de tecnología. A lo largo del TRIPS emergen indicadores de conciliación entre los derechos de los particulares y los derechos e intereses públicos y colectivos. (arts. 8.2; 27.2.3 a), 3 b), art. 40, art. 66.2, art. 67).⁵⁰

La protección de los derechos (privados) de propiedad intelectual no obstan a su finalidad de garantizar los derechos humanos de los individuos, del acceso a los bienes públicos globales. En suma, el valor mercantil en la línea del valor no mercantil. Podría decirse que el TRIPS puede leerse como un texto jurídico en el que las excepciones contenidas en otros acuerdos, tales como el GATT (art. XX) y el GATS (art. XIV) encuentran su composición superior en los principios que le inspiran. La intersección entre comercio mundial y derechos humanos es la culminación de la interpretación que aspira al delicado balance entre derechos e intereses particulares y derechos e intereses colectivos (vida, salud, alimentación, medio ambiente). En el acuerdo TRIPS aparece clara la voluntad de compatibilización entre los valores comerciales y los no comerciales o, mejor, como se dice, lo que le distingue de los otros acuerdos OMC es que protege los derechos de las personas y no la posición competitiva de los bienes o servicios.⁵¹

Una de las consecuencias evidentes, y de no menos trascendencia, es que la doctrina del efecto directo en el TRIPS aparece consolidado en su relación con las finalidades combinadas que persigue y los destinatarios a los que se dirige. Sin perjuicio, de las resistencias a su reconocimien-

to, no hay razones de peso que avalen la exclusión de los recursos a la propia jurisdicción nacional cuando se entiende vulnerada la normativa de esta parte del sistema OMC. Resultaría incongruente postular el nexo entre derechos de propiedad intelectual y derechos humanos, impidiendo su defensa ante la ley local.⁵²

El equilibrio entre valores comerciales y no comerciales se torna explícito en los artículos 7 y 8 que no casualmente responden al título de *Objetivos y Principios*. Los primeros deberían influir en el balance entre los derechos y las obligaciones y a las ventajas recíprocas de productores y usuarios al conocimiento tecnológico, bajo el criterio general que es legítima la protección de la propiedad intelectual que contribuye a la promoción, diseminación y transferencia de la innovación. Los segundos, aseguran que el Estado pueda adoptar medidas legales o fiscales necesarias para la tutela de la salud, de la alimentación y del propio orden público económico, que no sean incompatibles con el TRIPS. Asimismo, medidas adecuadas, que no sean necesarias, para impedir el abuso del derecho de propiedad intelectual o el recurso a prácticas restrictivas irrazonables o que afectan adversamente la transferencia internacional de tecnología.

Los *Objetivos y Principios*, no son gratuitos ni programáticos, como demuestra la aplicación del Preámbulo del sistema OMC, y establecen con claridad que la interpretación del tratamiento nacional no puede entenderse solo y exclusivamente en clave de propósito de protección local; sino, de amplia aptitud del Estado para la disciplina del régimen jurídico y fiscal de la propiedad intelectual, orientado a propósitos y bajo principios que comprenden un objeto y ámbito de especial atención a los intereses no comerciales representados; sin perjuicio que, hasta el momento, la aproximación de la jurisprudencia no parece sensible a la perspectiva no comercial, sino solo a la perspectiva de los titulares de derechos de la propiedad intelectual, "desdiciendo ampliamente los intereses sociales y reduciendo considerablemente el ámbito de la diversidad reguladora permitida por el TRIPS".⁵³

La Declaración de Doha de 2001 en su punto 4 recoge la imperatividad de una interpretación

flexible del TRIPS en materia de salud pública y acceso de todos a las medicinas, indicando, además, en el punto 6 una recomendación de gran trascendencia respecto a la eficacia jurídica de los artículos 7 y 8 del TRIPS: cada uno de sus artículos debe leerse a la luz del objeto y propósito del Acuerdo, tal como se expresan, en particular, en sus *Objetivos y Principios*.

Tampoco puede menospreciarse, desde la potencialidad del propósito, el deber que atañe a los países industrializados de cooperación técnica y financiera con los países en vías de desarrollo para la implementación del sistema de propiedad intelectual (arts. 66.2 y 67). Hasta ahora, no puede decirse que el deber de transferencia y diseminación de tecnología haya avanzado. Esta obligación, que es uno de los Objetivos, requiere de un esfuerzo que cuesta emprender.⁵⁴ Pero, tampoco cabría descartar que, en el futuro, el reproche a un Estado respecto a la tutela de los derechos de propiedad intelectual no pueda convertirse en uno equivalente contra el Estado que lo arguye si no ha cumplido con su deber de cooperación y asistencia.

1.5.1. La prácticas anticompetitivas. El artículo 40

El control de las prácticas anticompetitivas del artículo 40 del TRIPS reconoce que algunas prácticas de licencias o modalidades y condiciones de los derechos de propiedad intelectual que restringen la competencia pueden tener efectos negativos sobre el comercio e impedir la transferencia y la difusión tecnológica. Las licencias pueden afectar la importación de productos o la inversión y la transmisión de tecnología. En el artículo 41.1 se acentúa que las medidas de tutela de la propiedad intelectual deben aplicarse para evitar la creación de obstáculos a los intercambios y salvaguardarla contra su abuso. Cada Estado puede especificar en su ordenamiento jurídico las prácticas y condiciones que pueden constituir un abuso de los derechos de propiedad intelectual con efecto adversa sobre la competencia en el mercado. (art. 40.2).

No es difícil relacionar las prácticas anticompetitivas con el principio asentado en el artículo

8, ya mencionado, en cuanto señala la inadmisibilidad del abuso de derecho de propiedad intelectual, las prácticas restrictivas del comercio o la lesión a la transferencia internacional de tecnología.

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

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

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

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

tencia en el mercado.

La obligación del TN observa en el TRIPS una presencia determinante de aptitud de cada Estado en la actuación de su orden público económico, que sin alentar actitud proteccionista, preserva su plena autoridad para la adopción de medidas legales y fiscales que, en forma necesaria o adecuada, ajusten los derechos privados a la obligación de diseminación tecnológica o limite el abuso del derecho de los titulares.⁵⁵

1.5.2. El contenido de la propiedad intelectual protegida.

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

Los recursos intangibles, los bienes inmateriales, son el objeto del TRIPS y su disciplina se funda, por un lado, en el reconocimiento y tutela de la innovación por el conocimiento para asegurar la justa recompensa a sus titulares y la exclusión del beneficio de los que no participan en su creación y desarrollo y, por otro, el deber de transmisión y difusión de la información privilegiada mediante la limitación temporal de su aprovechamiento exclusivo.

La tutela del intangible no justifica el abuso del derecho de competencia. La posesión o propiedad del bien inmaterial construye una diferencia en el mercado que puede suscitar posiciones dominantes, ventajas monopólicas o superbeneficios que estimulen la falsificación de la competencia. La ventaja competitiva puede convertirse en barrera lesiva del comercio legítimo. (Preámbulo del TRIPS).

La protección del capital intelectual se modula

en el secreto posesorio y el secreto propietario del intangible, donde se condensa el crédito o prestigio de la organización en el mercado. El respeto de la competencia lícita pasa por el respeto de la posesión y/o propiedad del bien inmaterial, de su ejercicio correcto y uso ordinario. Si así no fuera la innovación como fuente de creación de valor y ventaja competitiva quedaría a la intemperie.⁵⁶

La transnacionalidad del intangible deriva de su propia naturaleza, que no es de la de su titular. Es un bien susceptible de aplicación simultánea y en distintas localizaciones, sin que su goce o uso sirva de exclusión a otros. Es un bien indivisible, único, de consumo no rival. La ventaja que proporciona a su titular reside en la economía de escala de su amplia difusión lo cual identifica el superbeneficio en el lapso de tiempo que perdura el ser el primero. Por ello, el activo de conocimiento e información tiene su valor intrínseco en la proyección inmediata y hacia los territorios y personas más amplias posibles. Es el intangible el medio que permite el desborde de las fronteras y la diversificación de las empresas y no al contrario. La actividad transnacional añade valor a la empresa asentada sobre la posesión o propiedad de bienes inmateriales; pero, puede destruirlo si no se dispone de ellos.⁵⁷

1.5.2.1. La protección del secreto posesorio.

El secreto industrial bajo la posesión de la empresa es un bien inmaterial tutelado por el derecho en cabeza del que lo posee y que puede, además, entrar en el tráfico jurídico con eficacia **inter partes**, aunque no **erga omnes**. La protección jurídica de la capacidad competitiva de la empresa tiende a impedir que el secreto industrial o posesorio pueda menoscabarse en contra de la voluntad de su poseedor, porque su descubrimiento o revelación puede eliminar la propia ventaja o aumentar la de los rivales. La tutela del secreto industrial o de la información no desvelada es un modo de asegurarlo frente a la competencia desleal: actos contrarios a prácticas honestas en materias industrial o comercial. (Convención de París de 1967, art. 10bis).

El poseedor de la información puede prohibir

que sea revelada a terceros o usadas en un modo contrario a las leales prácticas mercantiles siempre que sea secreta, tenga valor comercial, que no sea notoria o fácilmente accesible a las personas que se ocupan normalmente de tal información y esté sujeta a medidas razonables de conservación del secreto. (art.39 TRIPs). El secreto posesorio comprende el **know-how**, la investigación y desarrollo y algunas relaciones específicas tales como el contrato de franquicia.

Asimismo, cada Estado debe proteger contra los usos comerciales desleales de los datos, relativos a las pruebas clínicas y toxicológicas, así como cualquier otra información secreta, necesarias para la comercialización de productos químicos o agrícolas que comportan el empleo de nuevas sustancias. No obstante, la protección exigida a cada Estado se refiere al uso desleal de la información; pero, no evita su divulgación siempre que sea necesaria para la protección del público o la adopción de medidas que impidan su explotación comercial desleal. En suma, el secreto industrial solo es absoluto cuando desvelarlo alienta la competencia desleal; pero, deja de serlo cuando intervienen motivos distintos, sean de orden público económico o el conocimiento del ciudadano colectivo, en cualquier caso, razones que nada tienen que ver con la competencia desleal.

1.5.2.2. La protección del secreto propietario.

a) *La protección de los signos distintivos.*
Marcas. Indicaciones geográficas.

La marca es cualquier signo o combinación de signos que permite distinguir los productos o los servicios de una empresa de aquellos de otra empresa. Tales signos o la combinación de signos pueden registrarse como marcas de empresa. Si los signos no contienen la cualidad intrínseca de servir a la distinción de bienes o servicios, puede condicionarse el registro al carácter distintivo que se desprende de su utilización o que sean visualmente perceptibles. (art.15 TRIPs).

La obligación del TN (art.3.1) fue ratificada por la OMC en *U.S.-Havana Club*, señalando que es un principio fundamental en el TRIPs, similar al artículo III.4 del GATT, cuya jurisprudencia

deberá ser útil para su interpretación. (*U.S.-Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998, WT/D176/AB/R, 2-1-2002*, que es el primer caso donde se aplican las obligaciones de la NMF y del TN al TRIPs.⁵⁸ El derecho esencial del titular de la marca registrada es el derecho exclusivo de prohibición a terceros de usar en el comercio signos idénticos o semejantes para los productos idénticos o semejantes para los cuales la marca fue registrada, toda vez que puedan implicar un riesgo de confusión.

El registro de la marca tiene efecto por un periodo no inferior a siete años, y puede renovarse indefinidamente. El registro puede revocarse, si así lo dispone la legislación del Estado, por el no uso durante un periodo ininterrumpido de tres años siempre que el titular no aduzca motivos legítimos que se lo hubieran impedido, v.g. restricciones a la importación o de legalidad.

Los derechos conferidos al titular de la marca pueden limitarse excepcionalmente, sea por razones de moralidad y orden público, engaño al público o competencia desleal. (Convención de París de 1967). El TRIPs señala, también, el uso leal de los términos descriptivos. Una marca que, por ejemplo, se convierte en expresión común puede autorizar su uso a otros, siempre que se tome en cuenta al propietario y los terceros comprometidos. El titular puede transmitir la marca con autonomía de la empresa que identifica. La combinación de marca extranjera y local aparece restringida, sobre todo, porque no está permitida la licencia obligatoria.

Por último, la protección de las *indicaciones geográficas* contempla la identificación de un producto por su origen, cuando una cualidad, la notoriedad u otras características se atribuyen a su raíz geográfica, en particular, vinos y bebidas alcohólicas. Sin embargo, el propósito expreso tiene vías de ampliación en cuanto a una lectura comprensiva de cualquier tipo de producción primaria que reúna las condiciones antes señaladas. La indicación geográfica deviene, entonces, un instrumento de tutela de los países en vías de desarrollo en la protección de su conocimiento tradicional y folklore y otros nuevos desarrollos y la relación del TRIPs con la Convención de Biodiversidad. En suma, la pro-

tección en los territorios de los productos de toda la vida necesarios para la supervivencia de la comunidad.⁵⁹

b). La protección de las patentes.

El Estado reconoce la patente para las invenciones de productos y procesos, en todos los campos de la tecnología, que sean nuevas, no sean obvias y sirvan para la aplicación industrial. La obtención de la patente y el goce de los derechos no están sujetas a discriminación en base al lugar de la invención, al sector tecnológico y al hecho que los productos sean de importación o de fabricación local. (art. 27.1 TRIPs).

Precisamente, la jurisprudencia OMC tuvo ocasión de expresar su interpretación del artículo 27.1 en su referencia a la discriminación. El núcleo de la opinión advierte sobre la necesaria precaución y circunspección que debe presidir su empleo: "(La discriminación) se extiende más allá del concepto de tratamiento diferenciado. Es un término normativo, de connotación peyorativa, relativo a los resultados de la imposición injustificada de un tratamiento diferencialmente desventajoso... Discriminación es un término a evitarse cuando hay standards más precisos a disposición y si se aplica es un concepto que debe interpretarse con cautela y cuidado para no añadir más precisión que la propia que contiene el concepto."⁶⁰ En suma, no siempre ni en cualquier circunstancia puede calificarse como discriminatorio un tratamiento diferenciado, en la medida que no supone una preferencia o privilegio para la producción local en respecto de la producción foránea.⁶¹ Precisamente, una de las características del TRIPs consiste en facilitar a cada Estado una conducta activa para que pueda parangonarse la transferencia y su aprovechamiento entre los países productores de conocimiento e información y los consumidores. El acuerdo habilita medidas legales y fiscales de disciplina local que pretenden moderar la capacidad de los agentes económicos de abusar de su posición dominante en el mercado.

Los impuestos deben jugar un papel destacado, en particular, las reglas de precios de transferencia, tendentes a evitar la circunvencción

de los beneficios mediante la alteración de los costes o el reparto a través de formas insólitas o anormales de convenios intragrupo (préstamos, dividendos, regalías, paraísos fiscales. Esta manipulación de los precios de transferencia es aún más grave en la retribución o compensación de la cesión o concesión intragrupo de los bienes intangibles de la organización.⁶²

La protección de valores no comerciales (art. 27.2 TRIPs) permite a cada Estado a rehusar la patente de invención cuya explotación comercial debe impedirse por razones de orden público o moralidad pública, así como para proteger la vida y salud de la persona, de los animales o de los vegetales o para evitar graves daños ambientales, siempre que la prohibición no repose únicamente en el hecho que la explotación está prohibida por el propio ordenamiento.⁶³

Las excepciones, consonantes con los artículos XX GATT y XIV GATS, ofrecen la clara incorporación de la razón de orden público que, en mi opinión, comprende el orden público económico y las medidas legales y fiscales particulares que puedan dictarse en su consecuencia. Y esto propone la razonabilidad de establecer tributos especiales sobre la concesión de utilización exclusiva de la invención patentada, siempre que tenga por fundamento los artículos 7 u 8 del TRIPs.

El artículo 27.3 TRIPs, sometido a revisión desde el 1-1-1999, excluye de la patente los métodos diagnósticos, terapéuticos y quirúrgicos para el cuidado de la persona y de los animales y los vegetales y los animales, salvo los microorganismos, y los procesos esencialmente biológicos para la producción de vegetales o animales, salvo los procesos no biológicos o microbiológicos. Esto último que, en verdad preserva la manipulación genética de los vegetales y la biotecnología, no puede sino coordinarse con el Convenio sobre la Biodiversidad, impidiendo, en sentido estricto, de privar el conocimiento tradicional en el sector primario de cualquier participación en los resultados económicos que se puedan obtener. "En el caso de los productos agrícolas el riesgo es que en el futuro cualquier agricultor se verá obligado a pagar cánones a las multinacionales de la agroquímica..."⁶⁴

El titular del derecho de patente tiene la exclusividad y puede prohibir la explotación económica a terceros del producto, sin su autorización. Asimismo, tiene el derecho equivalente sobre el proceso de producción que lleva a la obtención directa del producto. (art.28 TRIPs). El que es demandado tiene la carga de la prueba tendente a demostrar que el proceso por el empleado es distinto del patentado aunque el producto sea idéntico. Este artículo es significativo no solo en el marco del acuerdo, sino, en general, porque clausura la discusión sostenida en el GATT en cuanto a la separación entre producto y proceso y método de producción. El principio del TRIPs es claro y rotundo: el proceso y el producto que es su directa consecuencia no pueden escindirse. Si esto es válido en el ámbito propietario, no puede ser menos en otras materias, por ejemplo, medio ambiental.⁶⁵

La protección de la patente debe durar al menos veinte años a contar desde la fecha de depósito de la solicitud.

c). La protección de los dibujos industriales.

La protección del diseño industrial se basa en que sean creados con independencia, sean nuevos u originales. El Estado puede establecer que no lo son, si no difieren significativamente de los dibujos conocidos. La duración de la tutela no debe ser inferior a los 10 años.

d). La protección de topografías de circuitos integrados.

El TRIPs reenvía al Tratado de Propiedad Intelectual respecto a los circuitos integrados, de 26-5-1989. La protección de los **layouts-designs** incluye no solo a éstas, sino, también, a los productos donde se integran. El plazo de protección es de 10 años desde la solicitud o la primera explotación comercial, o, 15 años desde la creación de la topografía. La prohibición de comercio abarca los bienes reproducidos sin consentimiento del titular: las topografías de circuitos integrados, los circuitos integrados que incorporan una topografía, los productos que contienen circuitos integrados, en cuanto su topografía se reproduzca ile-

galmente.

El titular de la reproducción ilegal que hubiera actuado de buena fe debe corresponder un cánón equitativo al titular de la topografía respecto a los inventarios o a los productos ordenados, que se aplica como si se tratara de una licencia libremente negociada sobre la topografía.

1.5.2.3. La protección de la creación intelectual.

a). El derecho de autor y derechos conexos.

La creación intelectual en el TRIPs se sustenta en la Convención de Berna (1971), pero, la excede en la protección de programas informáticos, base de datos y los derechos conexos de artistas, intérpretes, ejecutantes o productores de fonogramas. La protección del derecho de autor se dirige a las expresiones y no a las ideas, procedimientos, métodos de operación o conceptos matemáticos en cuanto tales.

La protección del autor se concentra en la expresión mediante la cual materializa su idea, mientras que la invención y la nueva idea componen un objeto inseparable. No obstante el ámbito de la tutela pareciera referirse solo a los derechos económicos que no morales (personalísimos) del autor, por obra de la exclusión del artículo 6 bis de la Convención de Berna que les concierne. (art.9.1. TRIPs). La posición defendida por los EEUU se basaba en que los derechos morales no tenían consecuencia en el comercio de los derechos de autor. Paradójicamente, esto se contradice con el artículo XX d) del GATT que regula la excepción legítima de cada Estado para dictar las medidas necesarias para asegurar la aplicación de la ley, entre las que cita, los derechos de autor.

El comercio de los derechos de autor no puede ignorar, en su tráfico jurídico, los derechos morales del autor a su obra, a la integridad de la misma, a su señorío exclusivo sobre la creación original. Pero, a esto se une que los derechos de autor son calificados en la ley internacional como derechos humanos de las personas. Esto es lo que lleva a la doctrina a afirmar que: "Un modo más adecuado de análisis del Acuerdo

TRIPs y los derechos que contiene es como un mecanismo para hacer operativos los derechos humanos en la propiedad intelectual...un vehículo para implementar las obligaciones de derechos humanos.⁶⁶ En suma, la pretendida exclusión de los derechos morales establecidos en la Convención de Berna no suponen sino dejar a la responsabilidad de cada Estado su disciplina fundada en la dimensión del derecho humano del creador. No es que los Estados carezcan de derechos u obligaciones en relación a los derechos conferidos por el artículo 6bis de la Convención de Berna; sino, que tienen el deber, superior, de tutela de los derechos humanos, entre los cuales no puede omitirse el derecho (moral) del autor.

El TRIPs expande la tutela del derecho de autor a los programas informáticos y a las bases de datos, calificados como obra literaria, siempre que, respecto a éstas últimas se cumpla la exigencia de creación intelectual y no de mera recopilación.

Los autores y sus herederos tienen el derecho de autorizar o prohibir el alquiler al público de originales o copias de sus programas informáticos y obras cinematográficas, siempre que, para éste caso, la difusión de las copias no perjudique los derechos de reproducción.

El periodo del derecho se extiende a 50 años en los casos en que se calculó sobre una base diversa a la vida de la persona, v.g., porque pertenecen a una persona jurídica.

Los artistas-intérpretes o ejecutantes-tienen derecho a su obra consistente en impedir el registro o la reproducción de sus actuaciones, sin su autorización, así como la difusión radiofónica y la comunicación al público de sus actuaciones en vivo. Los productores de fonogramas gozan del derecho de autorizar o de prohibir la reproducción directa o indirecta de los mismos.

CONCLUSIONES.

1. La obligación del TN garantiza la igualdad competitiva en el interior de cada Estado, impidiendo la discriminación más favorable de los productos, servicios, personas locales respecto a los fuera en circunstancias análogas. El tratamiento legal o fiscal del Estado convierte la dife-

rencia en fuente de ventaja doméstica o desventaja extranjera competitiva.

2. El gobierno de la diferencia no implica que cualquier intervención o regulación pública está dominado por el ánimo protectorio de la actividad nacional si está justificada por el orden público económico o valores no comerciales de carácter común y compartido, tales como, los bienes públicos globales (derechos humanos, vida, salud, medio ambiente). La diferencia de gobierno es reprochable si, en cambio, su propósito y efecto es el de la actividad protectoria, sea abierta o en manera encubierta.

3. La obligación del TN está contemplada en el GATT (artículo III); en el GATS (artículo XVII) y en el TRIPs (artículo 3) y comprende no solo los productos y servicios, sino también a los proveedores de servicios y a los nacionales de cada Estado que son titulares de derechos de propiedad intelectual.

4. El principio de igualdad competitiva puede vulnerarse por la diferencia de origen o nacionalidad, sea **de jure** o **de facto**. La diferencia **de jure** resalta del componente descriptivo, del texto de la medida, que permite establecer su propósito (teleológico). La diferencia **de facto** carece de la finalidad textual explícita y solo se manifiesta en los efectos jurídicos concretos de la medida; pudiendo calificar la conducta del Estado como competencia comercial lesiva.

5. La primera frase del artículo III.2 del GATT tiene el sentido de condenar la diferencia de trato en los impuestos internos que provoquen en sí mismos una discriminación **de jure** incompatible cuando no tengan otro propósito, deducido del texto de la medida, que el de gravar en exceso, formal o materialmente, productos importados respecto a los productos nacionales semejantes. Pero, teniendo en cuenta que puede expresar otro propósito igualmente válido que carezca de finalidad proteccionista.

6. La segunda frase del artículo III.2 del GATT debe interpretarse en clave de tratamiento fiscal dispar, en la práctica, entre productos competitivos, que causa un efecto menos favorable a los productos importados, aunque la formal identidad o diversidad legal aparente desmentirlo. Es una cuestión de eficacia jurídica, de cómo la

medida fiscal afecta la igualdad competitiva en su aplicación o ejecución. Pero, en el bien entendido que se consiga establecer el efecto protectorista de la producción local. La diferencia **de facto** es un problema de las consecuencias de la medida, que no de los propósitos que inspiran su textualidad.

7. El artículo III.4, con el tiempo, se convierte en el eje de la definición de la igualdad competitiva, evitando al Estado el tratamiento menos favorable a las personas y los productos extranjeros en su relación en el mercado con las personas y productos domésticos. Explícitamente, la jurisprudencia OMC altera en *U.S.-Foreign Sales Corporation* el perjuicio que vedaba la consideración en el GATT de los impuestos directos. No es solo la mercancía, sino el empresario; no es solo el producto, sino la persona. Y esto es de enorme relevancia no solo en términos de interpretar que la locución de impuestos internos es comprensiva del impuesto indirecto y directo; sino, también para la actuación del orden público económico (evasión y fraude fiscal) y, en su caso, el ajuste fiscal en frontera.

8. La obligación del TN es una obligación específica, que no una obligación general como es el de la obligación de la NMF, lo cual supone un compromiso limitado por la propia voluntad del Estado y sometido a las condiciones que determinen en la lista de concesiones; sin perjuicio de mejora y ampliación progresiva por negociación. La obligación del TN marcha **pari passu** con la de acceso de los proveedores de servicios extranjeros al mercado local (artículo XVI), que prohíbe una serie de limitaciones de entrada equivalentes a las restricciones cuantitativas en el GATT (artículo XI). Pero, sin que aparezcan las medidas fiscales, por lo que la limitación del mercado a su través no resulta incompatible, en principio, con el deber de acceso. El artículo XVII del GATS desarrolla la obligación del TN que, pese a su exigua relevancia práctica, proyecta un ámbito conceptual mucho más amplio que el que resulta del GATT. Por un lado, porque aborda la inclusión de las personas prestadoras de los servicios. Por otro, porque concierne a cualquier clase de medida que pueda afectar el comercio de servicios. El trato menos favorable

se constata toda vez que se modifican las condiciones de competencia, aventajando la actividad nacional respecto a la exterior. Pero, teniendo en cuenta (pie de página 10) que no hay actividad protectoria cuando la desventaja competitiva es inherente o intrínseca al carácter extranjero del servicio o de su proveedor. La diferencia **de jure o de facto** conspira contra la obligación del TN cuando la disciplina establece una desventaja competitiva que no es inherente al carácter extranjero del servicio o del proveedor o la peor eficacia con relación a éstos. La definición de la jurisprudencia OMC en cuya virtud los proveedores son semejantes en la medida que prestan servicios semejantes ha merecido justificada crítica. No puede establecerse la semejanza por el servicio sin ponderar las cualidades propias del prestador. Y ello desde la perspectiva fiscal resulta inevitable porque es lo que puede explicar la legitimidad del tratamiento diferenciado entre residentes y no residentes por evasión o fraude. El GATS (artículo XIV d) acepta la excepción a la obligación del TN cuando las medidas tienen el propósito de garantizar la imposición o recaudación equitativa o eficaz de los impuestos directos, de cuyo concepto se ocupa el artículo XXVIII o). Las excepciones generales y la excepción fiscal son destacadas porque integran valores no comerciales en su motivación. Primero, el valor de corrección del sistema tributario (**equitable**). Segundo, la relación del valor de corrección con el de orden público económico: el fraude fiscal puede perturbar un interés fundamental de la sociedad como es el interés fiscal. El GATS (artículo XXII.3) permite el recurso al arbitraje obligatorio de la Comisión de Comercio de Servicios cuando uno de los Estados estima que las medidas fiscales de otro, en un CDI, están fuera de su ámbito de aplicación.

9. La obligación del TN en el TRIPS está en el artículo 3.1. Cada Estado acuerda a los nacionales de los otros Estados un tratamiento no menos favorable que el que acuerda a sus propios nacionales con referencia a la protección de los derechos de propiedad intelectual. Por una parte, los beneficiarios directos son los titulares de derechos privados de propiedad intelectual a los que

debe asegurarse protección integral. Por otra, la dicha protección no empece el adecuado equilibrio con los valores no comerciales: difusión de la innovación tecnológica, ventajas para los usuarios y las necesidades de los países menos desarrollados. Los Objetivos y Principios (artículos 7 y 8), que sirven de obligada interpretación para cada uno de los artículos del acuerdo, señalan la trascendencia de preservar, al mismo tiempo, el incentivo del inventor o creador a su justa retribución y los intereses difusos, colectivos, públicos, que enlazan con los derechos humanos, la vida, salud, medio ambiente. Asimismo, la protección del derecho, no habilita a su abuso (artículo 40 del TRIPS). La competencia comercial correcta es otro de los elementos fundacionales del régimen de uniformización mínima de la propiedad intelectual mundial. La ventaja competitiva no puede convertirse en barrera lesiva del comercio legítimo. Por eso, se trata de proteger el valor del intangible y su tráfico jurídico transnacional, siempre que no comporte uso extralimitado o anormal o afecte los derechos humanos y los bienes públicos globales. El contenido del TRIPS distingue la protección del secreto posesorio (**know how**) de la del secreto propietario: marcas, indicaciones geográficas; patentes, dibujos industriales, topografías de circuitos integrados y la protección de la creación intelectual, el derecho de autor y derechos conexos, programas informáticos y bases de datos. En cada uno de los derechos protegidos comparece igualmente la prevención de su utilización ponderada y respetuosa con valores no comerciales que determinan la presencia fiscal, en su caso, en el punto de intangibles y precios de transferencia.

NOTAS Y BIBLIOGRAFIA.

1 "Mientras que la obligación de la NMF requiere igual tratamiento entre las diferentes naciones, la obligación del tratamiento nacional requiere el tratamiento no menos favorable para los bienes importados que los bienes domésticos, una vez atraviesan las aduanas y los procedimientos de frontera. J.H. Jackson, *The World Trading System*, Cambridge, 1997, p.213; P. Picone-A. Ligustro, *Diritto dell'Organizzazione*

Mondiale Del Commercio, Padova, 2002, p.112. "Una impide la disparidad de tratamiento entre los países extranjeros a favor de algunos Estados determinados; la otra, prohíbe la discriminación contra los países extranjeros a beneficio de los productores nacionales"

2 Working Group on the Interaction between Trade and Competition Policy, I4-4-1999, WT/WGTCP/W/114; 6-2-2003. WT/WGTCP/W/221.

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

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

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

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

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

8 Chile-Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS87 y 110/R, 12-1-2000.

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

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

11 F. Ortino, *WTO Jurisprudence on De Jure and*

De Facto Discrimination,p232 en F.Ortino-E-U Petersmann,The WTO Dispute Settlement System 1995-2003,The Hague,2004.

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

13 Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS8,10,11,WT/DS8,10,11/AB/R,1-11-1996.

14 T.Rosembuj,La obligación de la nación más favorecida y los Convenios para evitar la doble imposición,7.c.p.4 en RES. Empresa, nro, 45,2006,Barcelona.

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

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

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

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

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

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

21Korea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R,10-1-2000.

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

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

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

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

26 U.S.-Section 337 of the Tariff Act of 1930,BISD 36S/345:"Incumbe a la parte contratante que aplica el tratamiento diferenciado

demostrar que, a pesar de las diferencias, se cumple el criterio del tratamiento no menos favorable del artículo III" .

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

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

29 T. Rosebuj, *Derecho fiscal internacional*, Barcelona, 2001, p.209 .

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

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

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

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

34 "Algun comentario económico sugiere que

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

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

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

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

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

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

40 E.C.-Regime for the importation, sale and distribution of bananas, WT/DS27, WT/DSB/m/61, 6-5-1999, en donde se enfatiza la equivalencia del artículo II.1 GATT, sobre el trato no menos favorable en la obligación de la NMF y XVII.2

y 3. del GATS, pese a la ausencia de un texto lingüístico similar.

41 G. Vêrhoosel, p.91, cit.; R.A. Westin, *Environmental tax initiatives and Multilateral Trade Agreements*, 1997, Cambridge, p.127.

42 T. Rosembuj, *La obligación de la nación más favorecida...* cit. RESE nro.45, Barcelona, d)3 p.4.

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

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

45 T. Rosembuj, *Intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, 2004, p.76.

46 F.Ortino, op.cit. p.140).

47 T. Rosembuj, *La obligación de la NMF* cit. p.8 b), 9, RESE, p. 4.

48 El arbitraje en el CDI tiene su mejor experiencia en el que celebraran Austria-Alemania, postulando que todos los casos irresueltos dentro del periodo de tiempo de tres años, se sometan al laudo arbitral del Tribunal Europeo de Justicia (art.25.5).

49 U.S.-Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998, WT/DS176/AB/R 2-1-2002, donde se enfatiza la importancia de la obligación de TN en el TRIPS equivalente a la del GATT y se le confiere un sentido fundamental y equivalente.

50 F. Abbot, *TRIPS and Human Rights: Preliminary Reflections*, en *International Trade and Human Rights. Foundations and Conceptual Issues*. Editores F.M. Abbot, Ch. Breining-Kauffmann, Th.Cottier, Michigan, 2006, p.150... "e equilibrio en los intereses incentivantes de la cre-

ación, de un lado, y el interés público y común a la difusión de la información y conocimiento, por el otro."; E-U Petersmann, *Human rights, Markets and Economic Welfare: Constitutional Functions of the Emerging UN Human Rights Constitution*, en el libro, p.54, donde halla confirmación a su conocida prédica de integración de los derechos humanos y el comercio mundial, pese a reconocer que "la necesidad de la propiedad intelectual como una recompensa y estímulo para la investigación y el desarrollo" y "el equilibrio con los objetivos sociales" del TRIPS, suscita numerosas discusiones.

51 D.Luff, op.cit. p.689.

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

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

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

55 M.J.Trebilcock-R.Howse, *The Regulation of International Trade*, London, 1999, p.323, que plantean el interrogante si a un titular de una patente extranjera que rechaza el cumplimiento de las medidas locales que le obligan a la difusión tecnológica o prohíben el abuso anticompetitivo,

puede negársele el nivel de protección especificado en el TRIPs. La respuesta debe ser positiva, siendo las medidas, en principio, compatibles con los artículos 7, 8, 40 y 41 del acuerdo.

56 T. Rosebuj, *Intangibles, La Fiscalidad del Capital Intelectual*, Barcelona, 2003.

57 R. Morck - B. Yeung, *Why firms diversify: Internalization vs Agency behaviour*, en *Intangible Assets, Values, Measures and risks*, editores: J. Hand-B. Lev, Oxford, 2003, p. 269.

58 F.M. Abbot, *WTO Settlement Practice relating to the Agreement on Trade-Related Intellectual Property Rights*, en *The WTO Dispute...* F. Ortino-E-U Petersmann, cit., p. 433.

59 TRIPs Council, *The Extension of Additional Protection for Geographical Indications to Products other than Wines and Spirits*, IP/C/W/353, 24-6-2002.

60 Canada-Patent Protections of Pharmaceutical Products, WT/DS114/R, 17-3-2000.

61 F. Abbot, cit., "el Panel facilita a los Estados con la autoridad substancial de actuar en el interés público en la disciplina de las patentes y de sus titulares, p. 432.

62 B.M. Hoekman, M.M. Kostecki, *The Political Economy of the World Trading System*, Oxford, 2001, p. 294: "La disciplina de los precios es común en muchos países, en especial, farmacéuticos. Esto puede resultar en que los precios de la empresa se fijan cerca del coste por lo

que ésta prefiere no vender. O tiene un incentivo para tratar de eludir los precios fijados mediante la transferencia de precios sobre componentes importados...").

63 "La idea de una política internacional pública está inserta en la excepción de "ordre public" a la patentabilidad y ofrece un vínculo viable con las obligaciones internacionales que tienen un carácter erga omnes y un status de jus cogens. R. Pavoni, *Biosafety and Intellectual Property Rights: Balancing Trade and Environmental Security-The Jurisprudence of the European Patent Office as a Paradigm of an International Public Policy Issue*, en *Environment, Human Rights...* cit., ed. F. Francioni, p. 102.

64 P. Picone-A. Ligustro, op. cit. p. 435; Th. Cottier, cit. p. 1116, donde señala la necesidad de encontrar vías que permitan el control adecuado y la compensación de las comunidades rurales basada en la nueva generación de derechos de propiedad intelectual que protejan el conocimiento tradicional relacionado con la genética de recursos vegetales geográficamente localizable, para facilitar el uso y conservación de la biodiversidad, justicia distributiva y equidad intergeneracional.

65 T. Rosebuj, *Medio Ambiente...* cit., p. 60.

66 S. Walker, *A Human Rights Approach to the WTO's TRIPs Agreement*, en *International Trade and Human Rights*, cit. editores F. M. Abbot. C. Breining -Kauffman, Th. Cottier, p. 178.

LA CLIENTELA ASPECTOS FISCALES

DANIEL
GUTMANN
Professeur à
l'Université
Paris-1
Panthéon-
Sorbonne

Résumé : le présent article présente un point de vue critique sur la jurisprudence qui tend à immobiliser toutes les dépenses relatives à la clientèle dès lors qu'elles ont pour effet d'augmenter la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise. Selon l'auteur, la clientèle possède une nature fiscale originale qui justifie que seules les dépenses concernant le transfert de l'intégralité d'une clientèle préexistante puissent être immobilisées.

Abstract : this article presents a critical point of view on the case law which treats as fixed assets all expenses concerning goodwill as long as their effect is to increase the value of the immaterial assets of the company. In the author's opinion, goodwill has an original nature in tax law, so that only those expenses which bear on the transfer of all the preexisting clients of an enterprise should be treated as fixed assets.

Sommaire

Introduction (n° 1 et s.)

I- La clientèle, actif immobilisé par ricochet (n° 3 et s.)

A- L'impossible justification traditionnelle de l'immobilisation (n° 7 et s.)

B- Une justification nouvelle de l'immobilisation (n° 10 et s.)

II- Les conséquences de l'analyse proposée sur les conditions d'immobilisation des dépenses relatives à la clientèle (n° 12 et s.)

A- La dépense doit concerner le transfert d'une clientèle externe (n° 13 et s.)

B- La dépense doit porter sur la totalité de la clientèle (n° 20 et s.)

1. Depuis que la clientèle a accédé, en droit et en fait, au statut de bien négociable, les opérations la concernant sont légion : cessions, apports, prêts, autant d'opérations désormais banales auxquelles s'ajoutent toutes sortes de conventions

contenant des clauses de non-concurrence, de non-belligérance, etc. A chaque fois réapparaissent alors les mêmes questions fiscales : celle de l'imposition du gain (profit ordinaire ou plus-value sur actif immobilisé ?) et celle, qui nous intéresse plus particulièrement dans le présent article, du traitement de la dépense (charge ou immobilisation ?). Au cœur du débat, la nature fiscale de la clientèle.

Mais existe-t-il encore un débat ? Il semble en effet qu'à l'heure actuelle, personne ne songe sérieusement à contester que la clientèle ait la nature d'un élément incorporel de l'actif immobilisé. Seule resterait ainsi la question de savoir si cette immobilisation s'explique par la spécificité de la clientèle ou par l'existence d'une théorie générale encore approximative de l'immobilisation incorporelle. Ainsi, au lendemain de l'arrêt *Société Trinome* rendu par le Conseil d'Etat¹, selon lequel " *un engagement de non-concurrence ne constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé que (...) s'il a pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, notamment par le gain de parts de marché* ", nombreux sont ceux qui s'interrogent sur la nouvelle définition de l'actif incorporel que la Haute juridiction aurait virtuellement et subrepticement introduit dans le droit positif, en sus ou en substitution de celle résultant de l'arrêt *Sife*².

2. Il apparaît clairement, à la lecture de l'arrêt *Société Trinome*, que le Conseil d'Etat n'avait pas en vue l'extension du domaine de l'immobilisation des dépenses relatives à la clientèle, mais plutôt sa restriction. En témoigne la formule négative retenue par la Haute juridiction ("*un engagement de non-concurrence ne constitue (...) que si (...)*"), ainsi que la censure en termes nets de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes.

Toutefois, l'arrêt n'en réserve pas moins, par une formule très générale, la possibilité de procéder

à l'immobilisation des dépenses relatives à la clientèle toutes les fois qu'elles ont " *pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise* ".

Cette formule générale nous paraît ouvrir encore trop largement les conditions d'immobilisation de telles dépenses. Il nous semble en effet que la clientèle possède une nature totalement originale qui justifie que les conditions de l'immobilisation des dépenses la concernant soient plus clairement et plus strictement encadrées qu'à l'heure actuelle.

Pour asseoir cette thèse, nous tenterons tout d'abord de démontrer qu'aucune théorie générale de l'immobilisation ne parvient à rendre compte de façon satisfaisante de l'immobilisation des clientèles : la clientèle n'est en effet un actif immobilisé, à nos yeux, qu'en raison du lien qu'elle entretient avec le fonds de commerce ou le fonds libéral. Ce n'est, en d'autres termes, qu'un actif immobilisé par ricochet (I). Il conviendra ensuite de dégager les conséquences d'une telle analyse sur les conditions d'immobilisation des dépenses relatives à la clientèle (II).

I- LA CLIENTELE, ACTIF IMMOBILISE PAR RICOCHET

3. Si le droit fiscal était réaliste, c'est-à-dire s'il entendait faire état de la réalité d'entités immatérielles, il ne rencontrerait jamais la clientèle. Celle-ci, en effet, n'est qu'un vocable commode pour rendre compte d'une régularité observable et prévisible de comportements humains. Ontologiquement, la clientèle n'existe pas. Dans cette perspective, l'approche fiscale de la clientèle devrait se réduire à une approche en termes de revenus : plus il y a de clients, plus il y a de chiffre d'affaires, plus le résultat imposable est élevé. Voilà tout...

4. Mais le droit fiscal n'est pas réaliste dans le sens ci-dessus dégagé. Il est pragmatique. Il constate l'existence, non d'une fuyante entité immatérielle, mais de conventions implicites et de contrats explicites en vertu desquels les opérateurs du marché assignent de la valeur à certains biens et à certains actes. Ainsi, les acteurs

économiques sont prêts à accepter qu'un fichier de clients a une valeur tenant à sa fonction informative, qu'un fonds de commerce vaut plus que la somme des valeurs de ses éléments individualisables, etc. Ils s'accordent donc pour localiser des sources de valeur et les injecter dans le commerce juridique. Or, la clientèle est une source de valeur. C'est pour cette raison que le droit fiscal adopte à son égard une approche patrimoniale. La clientèle, source de valeur, a vocation en cette qualité à s'intégrer à l'actif immobilisé de l'entreprise, à faire l'objet d'acquisitions et de cessions.

5. Pour définir les biens faisant nécessairement partie de l'actif immobilisé, l'administration énonce ainsi que "*la clientèle et l'achalandage correspondent au potentiel de bénéfices constitué par l'existence d'une clientèle déterminée, ou résultant de l'emplacement de l'entreprise*"³. Si cette première définition ne brille guère par sa rigueur, elle est utilement complétée par celle qui est fournie pour introduire le commentaire des règles frappant les mutations à titre onéreux de fonds de commerce. L'administration livre en effet une véritable définition du fonds de commerce, en tant qu'"*ensemble des droits et valeurs au moyen desquels s'exerce un négoce ou une industrie. Il est composé de divers éléments et c'est leur réunion, leur groupement sous une direction unique, l'action respective qu'ils ont les uns sur les autres, le fait qu'ils se valorisent réciproquement qui créent le fonds de commerce*"⁴. Celui-ci, poursuit l'administration, se compose d'éléments incorporels et d'éléments corporels. "*Parmi les éléments incorporels, l'élément essentiel, sans lequel le fonds ne saurait en principe exister, est la clientèle ou achalandage. La clientèle est la valeur que représentent les rapports probables ou possibles avec les personnes qui demanderont des biens ou des services à l'exploitant du fonds. Clientèle et achalandage sont synonymes. Sans clientèle, il n'existe plus, à proprement parler, de fonds de commerce, mais seulement des marchandises, des droits ou objets mobiliers ne constituant plus une entité juridique distincte, et sans rapport de destination les uns avec les autres*"⁵.

6. Cette définition de la clientèle paraît de prime abord très classique en ce qu'elle reprend clairement à son compte l'analyse issue de la loi du 17 mars 1909 relative à la vente et au nantissement du fonds de commerce, en vertu de laquelle la clientèle ne serait qu'un élément du fonds de commerce. Elle nous semble pourtant fort intéressante à un double égard : tout d'abord, elle montre clairement qu'aucune justification traditionnelle n'est apte à rendre compte de l'immobilisation de la clientèle (A) ; de là résulte la nécessité d'une justification nouvelle de cette immobilisation (B).

A- L'impossible justification traditionnelle de l'immobilisation

7. Il y a longtemps, désormais, que la cause est entendue. Le fonds de commerce constitue un élément de l'actif professionnel immobilisé de l'entreprise, et ce, qu'il figure ou non à l'actif du bilan⁶. En tant qu'élément incorporel du fonds de commerce, la clientèle se retrouve donc indirectement appréhendée comme actif immobilisé.

La solution vaut également pour l'entrepreneur imposé au titre des bénéficiaires non commerciaux : selon la doctrine administrative, constitue une immobilisation affectée par nature à l'exercice d'une profession non commerciale *"le droit de présentation de la clientèle, la finance d'une charge ou d'un office, c'est-à-dire les éléments qui, pour un contribuable exerçant une activité libérale ou une profession non commerciale, constituent l'équivalent de ce qu'est un fonds de commerce pour un commerçant"*⁷.

Si l'immobilisation de la clientèle ne fait ainsi aucun doute, du moins en ce qu'elle se rattache à un fonds, une telle solution est impossible à comprendre en recourant aux instruments théoriques habituels.

8. La définition usuelle de l'immobilisation repose en effet sur l'idée qu'il s'agit d'un moyen de l'exploitation. Ainsi, l'article 10 du décret comptable du 29 novembre 1983⁸ énonce que *"les éléments destinés à servir de façon durable à l'acti-*

tivité de l'entreprise constituent l'actif immobilisé". De façon générale, on peut estimer que l'actif immobilisé d'une entreprise se compose des "biens de toute nature acquis ou créés par elle, y compris les biens incorporels, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés d'une manière durable comme instrument d'exploitation, pour la réalisation de son objet professionnel"⁹.

Or, cette définition de l'actif immobilisé s'applique difficilement à la clientèle. Il est en effet difficile de considérer sans sourciller que la clientèle "sert" à l'activité de l'entreprise, ou qu'elle est "utilisée" comme instrument d'exploitation.

9. On pourrait certes rechercher une autre justification théorique à ce mécanisme d'immobilisation en rappelant que le Conseil d'Etat reconnaît à certains droits une nature d'actif incorporel immobilisable, à la condition qu'ils constituent une source régulière de profits, soient dotés d'une pérennité suffisante et soient susceptibles de faire l'objet d'une cession¹⁰. Les juges du fond ont d'ailleurs eu l'occasion de mettre en pratique - avec une rigueur parfois douteuse - cette approche à l'occasion d'acquisitions de clientèle¹¹. Il est donc tentant de considérer que le droit de présentation de la clientèle réunit ces différentes caractéristiques et mérite à ce titre d'être immobilisé. Une telle analyse, à supposer qu'elle soit valable, aurait le mérite d'expliquer le caractère immobilisable des clientèles civiles et des clientèles commerciales.

Elle s'inscrit toutefois à contre-courant du mouvement historique qui tend à évacuer l'analyse de la clientèle en termes de droit de présentation. Il serait singulier qu'au moment même où la Cour de cassation admet la cessibilité des clientèles civiles¹², le droit fiscal en vînt à considérer toutes les clientèles comme des droits... En tout état de cause, la thèse de l'immobilisation d'un droit de présentation de la clientèle paraît bien fragile en théorie : s'il est exact que le droit de présentation est cessible et doté d'une pérennité correspondant à celle de l'exploitation elle-même, il est pour le moins artificiel de voir dans ce droit lui-même une source régulière de profits. Rappelons que l'idée d'un droit-source de profit doit être

replacée dans le contexte de contrats à long terme, qu'il s'agisse de licences de brevet ou de contrats de distribution ou de concession. Elle suppose l'existence d'un droit subjectif garanti de façon certaine par un contrat, étant entendu que l'exécution de ce contrat est effectivement la source du revenu du titulaire du droit en question. Or, le droit de présentation de la clientèle ne présente nullement ces caractères : non seulement il ne trouve pas nécessairement son origine dans un contrat, mais, surtout, il n'est en lui-même à la source d'aucun profit. La source de profit, c'est une évidence, n'est pas à rechercher dans le droit de présentation, mais dans l'existence de compétences et d'infrastructures capables d'attirer la clientèle.

Il faut en conclure que le droit de présentation ne présente pas, en logique pure, la nature d'actif immobilisable. L'immobilisation des clientèles en droit positif est donc rebelle à la justification théorique par les moyens traditionnels. D'où la nécessité de rechercher une justification nouvelle.

B- Une justification nouvelle de l'immobilisation

10. La première idée qui vient à l'esprit, pour justifier l'immobilisation de la clientèle, consiste à abandonner le terrain du droit pour rejoindre celui de l'économie. A l'heure où certains magistrats du Conseil d'Etat revendiquent avec éclat une forme d'adhésion à l'analyse économique du droit fiscal, n'est-il pas séduisant d'expliquer l'immobilisation de la clientèle par sa valeur économique ?

L'analyse de l'arrêt Trinome inviterait, sans doute, à une telle redéfinition de l'immobilisation. Il est en effet frappant de constater que le critère retenu pour l'activation de l'indemnité de non-concurrence est purement économique : l'effet d'augmentation de la valeur de l'actif incorporel. De là à redéfinir l'immobilisation comme toute valeur attachée durablement à l'exploitation, il n'y a qu'un pas¹³.

Une telle analyse n'est certes pas sans intérêt. En sa faveur, on peut relever que la qualification du fonds de commerce comme actif immobilisé se relie assez aisément à l'idée d'une reconnaissan-

ce fiscale de la "propriété" du fonds de commerce. Il suffit, pour soutenir ce point de vue, de transposer au niveau fiscal l'analyse de la clientèle retenue par la Cour européenne des droits de l'homme à l'occasion de l'interprétation de l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme¹⁴. Selon elle, *"la notion de "biens" de l'article 1er du Protocole n° 1 a une portée autonome qui ne se limite certainement pas à la propriété de biens corporels : certains autres droits et intérêts constituant des actifs peuvent aussi passer pour des "droits de propriété" et donc pour des "biens" aux fins de cette disposition"*¹⁵. C'est ainsi que la Cour n'hésite pas à considérer la clientèle comme une *"valeur patrimoniale"* méritant la protection en vertu de ce texte¹⁶.

11. A la réflexion, pourtant, nous croyons que l'immobilisation de la clientèle ne vient pas, à titre principal, de la valeur économique qu'elle représente, mais plutôt du lien particulier qu'elle entretient avec le fonds dont elle constitue l'essence. Relisons la doctrine administrative citée plus haut : *" La clientèle est la valeur que représentent les rapports probables ou possibles avec les personnes qui demanderont des biens ou des services à l'exploitant du fonds " (...) " Sans clientèle, il n'existe plus, à proprement parler, de fonds de commerce, mais seulement des marchandises, des droits ou objets mobiliers ne constituant plus une entité juridique distincte, et sans rapport de destination les uns avec les autres"*¹⁷. De même, la doctrine administrative voit dans le droit de présentation de la clientèle libérale *"l'équivalent de ce qu'est un fonds de commerce pour le commerçant"*¹⁸. La clientèle n'accède donc à l'existence, selon le droit fiscal, qu'en raison du rapport qu'elle noue avec le fonds de commerce ou le fonds libéral *dans son ensemble*. On comprend à présent pourquoi, si le droit fiscal accepte l'immobilisation des clientèles, ce n'est que par ricochet.

Il convient à présent de tirer toutes les conséquences de ce raisonnement quant aux conditions d'immobilisation des dépenses relatives à la clientèle.

II- LES CONSEQUENCES DE L'ANALYSE PROPOSEE SUR LES CONDITIONS D'IMMOBILISATION DES DEPENSES RELATIVES A LA CLIENTELE

12. S'appuyant sur l'idée que la clientèle est un actif immobilisé, la jurisprudence et la doctrine administrative traitent de façon identique toutes les dépenses ayant pour effet l'acquisition de nouveaux clients. Cette idée transparait clairement dans l'arrêt Société Trinome : du moment où une dépense conduit à augmenter la clientèle de celui qui l'expose, elle cesse d'être déductible. On retrouve la même conception dans la doctrine administrative applicable aux professionnels libéraux : *"le prix d'acquisition d'un office ou d'une clientèle n'est pas déductible du montant des recettes, alors même qu'il ferait l'objet de versements échelonnés sur plusieurs années ou qu'il serait converti en rente viagère. Quelle que soit la forme sous laquelle se présente l'opération d'acquisition, dès l'instant qu'il existe une contrepartie pour le contribuable (soit transfert de propriété de l'office ou de la clientèle, soit augmentation de la valeur de l'office ou accroissement de la clientèle), les versements correspondants ne sont pas compris dans les dépenses professionnelles déductibles"*¹⁹.

Une approche aussi générale de l'acquisition de clientèle ne nous paraît pas respectueuse de la nature propre de celle-ci. Parce que la clientèle tire sa nature fiscale propre de son lien consubstantiel avec un fonds, seules les dépenses ayant pour objet d'acquérir - directement ou indirectement - une clientèle globale devraient être immobilisées. La conséquence majeure de l'analyse proposée est donc qu'une dépense tendant à l'acquisition d'une clientèle n'est immobilisable que si deux conditions sont réunies : la dépense doit concerner le transfert d'une clientèle "externe" (adjectif qui sera immédiatement explicite) (A) et elle doit porter sur la totalité de la clientèle (B).

A- La dépense doit concerner le transfert d'une clientèle externe

13. En son état actuel, la jurisprudence du

Conseil d'Etat aboutit à immobiliser tant l'acquisition d'une clientèle appartenant à un tiers (ce qu'on pourrait appeler une clientèle "externe"), que l'augmentation de valeur de la clientèle de l'acquéreur (la clientèle "interne"). L'arrêt *Société Trinome* illustre la seconde situation, de même que d'autres décisions désormais célèbres : l'arrêt *SA Polyclinique Saint-Odilon*²⁰, dans lequel le Conseil d'Etat énonce que la clause par laquelle un médecin renonce à se réinstaller dans le département pendant une durée de cinq ans à compter de son départ d'une polyclinique bénéficie à celle-ci, qui avait acquis, par l'effet de la transaction prévoyant cette clause, un élément d'actif incorporel ; l'arrêt *Société La Chemise Lacoste*²¹, dans lequel le Conseil d'Etat réaffirme le même principe tout en le privant d'application au vu de l'espèce, en énonçant que des accords ayant "pour objet et pour effet de préserver et maintenir la protection juridique des marques dont (une partie) était déjà titulaire (...) sans entraîner pour autant l'acquisition d'une clientèle ou une restriction de concurrence" ne sont pas "de nature à accroître la valeur du fonds de commerce de la société et, par suite, à constituer une immobilisation incorporelle"²². Dans tous ces cas, il est donc affirmé qu'une dépense ayant pour effet l'augmentation de valeur du fonds existant (donc de la clientèle interne) doit être immobilisée.

14. Pour procéder à une critique utile de cette jurisprudence, il convient d'en bien comprendre les termes : selon l'arrêt *Société Trinome*, qui est celui dont la portée de principe est sans doute la plus grande, "un engagement de non-concurrence ne constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé que (...) s'il a pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, notamment par le gain de parts de marché". Que signifie, en particulier, qu'un engagement de non-concurrence "a pour effet" d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise ? A n'en pas douter, le Conseil d'Etat a en vue l'effet économique de l'engagement de non-concurrence, puisqu'il se réfère à une variation de valeur de l'actif incorporel. Cet effet économique, pourtant, n'est pas visible immédiatement : si l'immo-

bilisation a lieu dès le moment de l'engagement, l'accroissement de la clientèle ne peut évidemment être constaté au jour où l'engagement de non-concurrence est souscrit. Dès lors, l'effet économique produit par l'engagement de non-concurrence n'est qu'un effet *potentiel* ; c'est une prédiction réalisée sur la base des stipulations contractuelles. C'est d'ailleurs une analyse de *l'objet* du contrat qui conduit le Conseil d'Etat à considérer en l'espèce que la volonté des parties était plutôt de protéger l'entreprise contre un risque de diminution de sa clientèle que de permettre le développement du marché de la société²³. En définitive, nous ne croyons pas déformer la pensée des magistrats du Conseil d'Etat en explicitant l'attendu de principe de l'arrêt *Société Trinome* de la façon suivante : " un engagement de non-concurrence ne constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé que, si compte tenu de l'objet du contrat, il a pour effet potentiel d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, etc. ". Si l'arrêt a bien le sens que nous lui attribuons, il nous paraît particulièrement difficile à justifier.

15. A bien y réfléchir, il n'existe en effet que trois voies pour tenter de justifier la position du Conseil d'Etat : soit on admet l'immobilisation des dépenses visant à l'acquisition de clients *potentiels* ; soit on raisonne en termes de droits subjectifs et l'on immobilise un droit entré dans le patrimoine du créancier de l'engagement de non-concurrence ; soit on considère que le Conseil s'est contenté de faire application du principe traditionnel selon lequel les dépenses entraînant une augmentation de valeur d'un élément d'actif immobilisé doivent être inscrites à l'actif du bilan²⁴. Aucune de ces voies n'est cependant satisfaisante.

16. La première voie ne peut être retenue pour la simple raison qu'une clientèle " potentielle " n'est pas une clientèle du tout. La Cour de cassation a eu l'occasion de l'affirmer à plusieurs reprises dans des affaires mettant en jeu la qualification de conventions de location-gérance de fonds de commerce : pour qu'une telle qualification soit possible, la Cour a toujours pris soin de préciser

que la clientèle doit préexister à l'accord entre les parties²⁵. A défaut, la clientèle n'accède pas à l'existence juridique. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs fait implicitement un raisonnement comparable dans l'arrêt *SARL France-Loisirs* du 17 janvier 1994²⁶, où était en cause l'acquisition par ladite société du fichier des adhérents d'une autre société : pour estimer qu'il s'agissait d'une acquisition de clientèle, le Conseil d'Etat a approuvé la Cour administrative d'appel de Paris d'avoir, " à bon droit, et par une appréciation souveraine des faits de l'espèce ", fondé sur sa qualification sur la circonstance que le fichier des clients d'une société regroupait des " adhérents " dont le comportement de client était attesté par des achats récents. L'arrêt est intéressant, car il semble indiquer - même si telle n'était pas directement la question posée au Conseil d'Etat en l'espèce - que le simple fait d'exposer une dépense en vue d'une meilleure pénétration du marché ne suffit pas pour que celle-ci soit immobilisable. Encore faut-il que la dépense concerne une clientèle préexistante.

17. La seconde justification envisageable de l'arrêt *Société Trinome* repose sur l'idée que la dépense se traduit par l'entrée immédiate d'un droit dans le patrimoine de son auteur²⁷. Mais telle n'est pas l'approche retenue par le Conseil d'Etat, puisque celui-ci a répudié un raisonnement en termes de droits et écarté l'application pure et simple des critères qu'il avait dégagés dans l'arrêt *Sife*. Le Commissaire du Gouvernement Vallée a ainsi justement estimé que le critère de cessibilité, en particulier, n'a pas vraiment de raison de s'appliquer en matière de clause de non-concurrence. Même celui de la source régulière de profits paraît peu adapté, car une clause de non-concurrence n'est pas, à proprement parler, une source de profits. Quelles que soient les réserves qu'appelle la solution retenue par le Conseil d'Etat, il est donc indiscutable que celui-ci a reconnu la spécificité d'un engagement ayant pour objet la clientèle.... Mais le paradoxe est qu'au lieu de prendre acte de cette originalité, le Conseil d'Etat a choisi d'aligner la solution sur le régime des dépenses concernant les actifs corporels !

18. Telle est bien, en effet, la troisième justification de l'arrêt Société Trinome, qui semble avoir directement inspiré le Conseil d'Etat : une dépense tendant à l'augmentation de valeur de la clientèle " interne " n'est pas différente d'une dépense tendant à l'augmentation de valeur d'un actif corporel immobilisé. Ce raisonnement est pourtant inadapté au cas de la clientèle, dont il néglige le caractère totalement original. Il existe, tout d'abord, une différence entre une dépense portant sur un actif *ponctuel* (telle machine, tel droit subjectif s'intégrant à l'actif incorporel immobilisé) et un actif représentatif d'une *universalité* (la clientèle, immobilisée en l'absence même d'inscription au bilan). Il existe surtout une différence de nature entre une dépense tendant à améliorer un *moyen* de l'exploitation et une dépense tendant à augmenter les *débouchés* potentiels de celle-ci. Même si certaines théories économiques, largement relayées à l'heure du déferlement des " normes " comptables " internationales ", définissent la valeur comme un espoir futur plutôt que comme un espoir concrétisé, le droit fiscal ne peut valablement s'en faire le réceptacle passif, sauf à priver l'évaluation du patrimoine social de toute stabilité et de toute sécurité.

Au demeurant, il serait absurde que toute dépense exposée pour accroître la clientèle existante doive de ce simple fait être immobilisée : faudrait-il, désormais, immobiliser tous les frais de déjeuner des dirigeants avec des clients potentiels ? toutes les dépenses de communication destinées à faire mieux connaître l'entreprise ? Une telle solution conduirait à remettre en cause le principe de déductibilité de la majeure partie des dépenses exposées par l'entreprise, en même temps qu'il se heurterait systématiquement à l'écueil de l'évaluation. Il est déjà difficile d'évaluer un fonds de commerce ou un fonds libéral pris dans son ensemble ; que dire de l'évaluation de l'impact économique du versement d'une indemnité de non-concurrence ou de toute autre dépense comparable ? Comment savoir si une clause de non-concurrence conduit potentiellement à augmenter la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise ? Comment établir un lien de causalité purement abstrait entre l'application d'une telle clause et la conquête de parts de marché ?

Gageons que la référence à l'ampleur, à la durée et au degré de protection de l'entreprise bénéficiaire ne seront que d'un faible secours pour répondre à ces questions.

19. Ces différentes observations nous conduisent à penser que le seul cas dans lequel l'immobilisation d'une dépense relative à la clientèle est légitime est celui dans lequel une *clientèle externe* fait l'objet d'un transfert au profit de l'auteur de la dépense. En pareille hypothèse, l'immobilisation est parfaitement justifiée puisque la clientèle n'est pas potentielle mais réelle ; de surcroît, l'intégration de la clientèle transférée dans l'actif incorporel de l'acquéreur ne soulève pas de difficulté puisqu'il ne s'agit pas pour lui d'augmenter la valeur de l'actif incorporel existant, mais bien d'acquérir un élément entièrement nouveau d'actif incorporel (lequel pourra par la suite être considéré comme " fondu " dans l'actif ancien pour les besoins de l'amortissement - ou plutôt de l'absence d'amortissement compte tenu de la jurisprudence restrictive du Conseil d'Etat en la matière...).

Il est dans la logique de ce raisonnement d'estimer que l'immobilisation de la dépense doit être subordonnée, en principe, à l'acquisition de l'intégralité de la clientèle du cédant.

B) La dépense doit porter sur la totalité de la clientèle externe

20. Comme nous l'avons vu plus haut²⁸, la clientèle ne peut valablement être considérée comme actif immobilisé que parce qu'elle incarne le fonds de commerce dans son ensemble. Il s'ensuit donc qu'une dépense d'acquisition de clientèle ne devrait, en principe, être immobilisée que lorsque cette dépense a en réalité pour objet l'acquisition d'un fonds de commerce.

Telle est d'ailleurs la situation qui se présente fréquemment devant le juge fiscal. En témoignent les affaires *S.A.R.L. France-Loisirs*²⁹ (transfert du fichier " d'adhérents " d'un club de vente de livres par correspondance), *Foncia Particimo*³⁰ (problème d'amortissement de mandats de gestion immobilière acquis auprès d'administrateurs de biens cessant leur activité) ou encore Société

*Les Fils Charvet*³¹ (problème d'amortissement du fonds de commerce).

21. Il n'en reste pas moins qu'en pratique, certains transferts de clientèle ont lieu indépendamment du transfert d'un fonds. Il se produit alors une dissociation entre le sort de la clientèle et celui du fonds : une fraction de clientèle externe est acquise, mais aucun fonds n'est transféré à l'acquéreur. Tel semble être le cas, par exemple, dans deux situations bien différentes l'une de l'autre : celle où une entreprise est condamnée à verser des dommages-intérêts pour avoir détourné une partie de la clientèle d'une autre ; celle où une convention portant transfert de clientèle ne concerne qu'une fraction de celle-ci (transfert d'une partie seulement d'un fichier de clients ou d'un portefeuille de contrats). Il s'agit donc de savoir si la nature propre de la clientèle exige d'écarter l'immobilisation de la dépense.

22. A l'heure actuelle, la jurisprudence n'opère pas de distinction entre transfert partiel et total, et immobilise toutes les dépenses ayant pour contrepartie l'acquisition de clients " externes ". C'est ainsi que dans un arrêt du 21 mars 1980³², le Conseil d'Etat a estimé justifiée l'immobilisation de l'indemnité versée par le débiteur d'une obligation de non-concurrence qui n'avait pas respecté celle-ci. Le même principe a été réaffirmé dans un arrêt du 11 juillet 1991³³ rendu à propos du traitement fiscal d'une indemnité pour concurrence et manœuvres déloyales. De façon parfaitement significative, les deux affaires mettaient en scène le détournement effectif, et non simplement potentiel, d'une partie d'une clientèle " externe " (celle de la victime de la concurrence illicite). De même, il ne paraît faire aucun doute que, dans la logique du droit actuel, l'acquisition d'un portefeuille de clients génère une dépense immobilisable, même si le cédant conserve par ailleurs une partie de sa clientèle. Cette jurisprudence nous paraît appeler les observations suivantes.

23. Tout d'abord, il convient de noter que, dans les deux arrêts relatifs à la concurrence déloyale,

le Conseil d'Etat s'est fondé sur une même affirmation de principe : *"les sommes payées à un tiers à seule fin d'être autorisé à créer et exploiter une entreprise commerciale constituent, pour la personne qui les verse, un élément du prix de revient du fonds de commerce qui, à défaut de ce paiement, ne pourrait pas être exploité"*. Cette affirmation, en tant que telle, ne soulève aucune objection de fond. Il est également soutenable qu'une indemnité sanctionnant le détournement total et définitif de la clientèle d'un concurrent peut s'analyser comme le prix de revient d'un fonds de commerce.

24. On demeure toutefois sceptique sur l'adéquation de la formule précitée aux espèces ci-dessus. Comment considérer qu'une indemnité de non-concurrence sanctionnant un détournement partiel de clientèle puisse être analysée comme le prix de revient d'un fonds de commerce ?

De deux choses l'une : soit le fonds de l'entreprise victime de la concurrence n'a pas été transféré, et l'on ne saurait analyser l'indemnité comme le prix de revient d'un fonds " externe " ; soit le fonds auquel songe le Conseil d'Etat est le fonds " interne " (celui de l'auteur de la concurrence déloyale, ce qui suppose - sic - qu'il ne possédait aucun fonds de commerce avant le versement de l'indemnité), et il paraît pour le moins curieux d'analyser l'indemnité de non-concurrence comme une somme " payée à un tiers à seule fin d'être autorisé à créer et exploiter une entreprise commerciale ". Que l'on sache, une indemnité versée à la suite d'une condamnation est une sanction civile, non le prix d'une autorisation !

En outre, les procès en concurrence déloyale se terminent le plus souvent par une sommation de mettre fin à ladite concurrence : *la clientèle de la victime de la concurrence ne demeure donc pas acquise à l'auteur du versement, quand bien même elle a pu faire l'objet d'un détournement provisoire*³⁴. Une solution différente ne serait concevable que dans l'hypothèse où deux entreprises venaient à conclure une transaction prévoyant, contre rémunération, le droit du concurrent à poursuivre une activité exercée initialement de façon illicite. Il existe donc un décalage manifeste entre le fondement théorique indiscutable

avancé par le Conseil d'Etat (reposant sur le lien indissoluble entre immobilisation de la clientèle et transfert d'un fonds de commerce) et l'application qui en est faite par la Haute juridiction.

25. Certes, les observations ci-dessus ne sont pas transposables, telles quelles, lorsque une cession partielle de clientèle est convenue entre deux professionnels. En pareille circonstance, on peut en effet considérer que les clients du cédant ont effectivement été transférés à l'acquéreur. Toutefois, ce constat ne justifie pas à lui seul l'immobilisation de la dépense, et nous ne voyons guère que deux situations dans lesquelles cette immobilisation est envisageable : d'une part, lorsqu'il apparaît que l'acquisition d'une fraction de portefeuille de clients d'un confrère ne constitue que la *première étape* de l'acquisition du fonds dans son ensemble ; d'autre part, lorsque l'acquisition d'un segment de clientèle constitue le moyen par lequel le bénéficiaire peut commencer à exercer son activité. Il paraît alors raisonnable, en de telles circonstances, d'estimer que le prix versé constitue un élément du prix de revient du fonds de commerce ou du fonds libéral. En-dehors de ces hypothèses, on voit cependant mal sur quel fondement juridique asseoir l'immobilisation des dépenses concernant des fragments de clientèle, puisque, une fois encore, la clientèle n'accède à l'existence aux yeux de la loi fiscale qu'à travers l'universalité qu'est le fonds de commerce ou le fonds libéral.

Cette conclusion théorique est d'ailleurs de nature à stimuler l'esprit critique. On ne peut en effet manquer d'observer la rigidité de la théorie traditionnelle de la clientèle, selon laquelle la clientèle serait nécessairement indivisible, à l'instar du fonds lui-même³⁵. Parce que la théorie du fonds de commerce s'est historiquement construite pour des fins autres que fiscales, afin notamment de protéger le commerçant contre le risque d'éviction, le concept de clientèle n'est apparu nécessaire que pour identifier un acteur économique susceptible de mériter la protection ; il n'était pas indispensable, dans cette perspective, d'approfondir l'idée de l'existence de " sous-clientèles " pouvant faire l'objet d'un traitement spécifique. Les choses ont pourtant changé, avec

la multiplication des restructurations et l'émergence d'un droit commercial épousant ces évolutions. Le droit fiscal, quant à lui, est depuis longtemps familier des subdivisions économiques du patrimoine juridique : en témoignent la théorie de la séparation des patrimoines ou, mieux, la reconnaissance de la " branche complète d'activité ". Il convient donc sans doute de réfléchir à l'opportunité de nouvelles constructions juridiques permettant de modérer l'excès d'abstraction de la théorie du fonds de commerce.

Pour l'heure, il paraît cependant sage de préférer, pour déterminer le domaine de l'immobilisation des dépenses concernant la clientèle, le recours à une théorie juridique offrant une certaine sécurité, plutôt que l'appel à une théorie économique approximative de la " création de valeur ".

NOTES

1. CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 3 nov. 2003, n° 232393, Société Trinome, BDCF 1/04, n° 1, concl. L. Vallée, RJF 1/04, chron. L. Olléon
2. CE, 21 août 1996, S.A. SIFE, n° 154 448, DF 1996, n° 50, comm. 1482 ; concl. Arrighi de Casanova ; RJF 10/96, chron. Austray, p. 634 et s. ; BDCF 5/96, concl. Arrighi de Casanova ; JCP E 1996, pan. 1095 ; BGFE 5/96, note Pierre.
3. Doc. adm. 4 B 122, n° 9, 7 juin 1999.
4. Doc. adm. 7 D 2111, 15 juin 2000, n° 1, p. 15.
5. Ibid., n° 2, p. 15. Cette définition peut être comparée à une troisième définition, donnée pour les besoins de l'application de l'article 719 du CGI relatif aux cessions de clientèles. Selon l'administration, "il faut entendre par clientèle l'ensemble des relations établies entre le public et un particulier dont la profession est de satisfaire à des besoins déterminés. Ces relations sont la source de profits et constituent une valeur appréciable transmissible à un tiers" (doc. adm. 7 D 2112, 15 juin 2000, n° 1).
6. CE, 7e et 9e sous-sect., 10 juin 1970, req. n°

75 161, Droit fiscal 1971, n° 8, comm. 245, concl. Delmas-Marsalet ; Dupont 1970, p. 380 ; CE 17 oct. 1990, req. n° 56 991, RJF 12/90, n° 1434. Le principe est confirmé par la doctrine administrative. Selon elle, font obligatoirement partie de l'actif professionnel, même s'ils ne figurent pas au bilan, les éléments incorporels du fonds de commerce, au premier rang desquels la clientèle (4 B 122, n° 5 à 11, juin 1999).

7. Doc. adm. 5 G 2112, n° 8, 15 déc. 1995.

8. Article dont la légitimité à s'appliquer découle du renvoi opéré par l'article 38 quater de l'annexe III du CGI qui dispose que "les entreprises doivent respecter les définitions établies par le plan comptable général sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt".

9. P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 3ème éd., 2003, n° 175.

10. Outre l'arrêt Sife précité, cf par ex. CE, 23 juin 2000, req. n° 188 297, SARL Ski Tennis Diffusion, DF 2000, n° 52, comm. 1059, concl. Bachelier ; CE, 9e et 10e sous-sect., 28 juillet 2000, req. n° 181 713, Sté Charvet, DF 2001, n° 9, comm. 174, concl. Courtial ; JCP E 2001, p. 624, note D.F.

11. Pour un exemple, cf. CAA Lyon, 4e ch, 17 juin 1992, req. n° 90-756, M. J. Caire, DF 1993 n° 27, comm. 1390. En l'espèce, une société ayant pour activité l'expertise comptable avait versé des " indemnités de clientèle " à plusieurs cabinets comptables exerçant dans le voisinage de son siège. La Cour a estimé que " la société (...) s'est ainsi procuré des biens qui, sans constituer des fonds de commerce, était néanmoins susceptibles par nature de représenter pour elle une source de profit suffisamment durable et doivent, dès lors, être qualifiés d'immobilisations incorporelles ; qu'ainsi, elle était tenue de les inscrire à l'actif de son bilan pour leur valeur d'origine dès leur entrée dans son patrimoine ". Comme on le constate, la Cour ne se réfère qu'au critère de la source régulière de profits. Il est vrai

qu'à l'époque, la trilogie des critères établis par le Conseil d'Etat n'était pas parfaitement stabilisée.

12. Cass. civ., 7 nov. 2000, Bull. civ. I, n° 283, D. 2001. 2400, note Auguet ; JCP 2001.II.10452, note Vialla ; Deffrénois 2001.431, note Libchaber.

13. Pour un approfondissement nuancé de cette piste, cf. l'ouvrage de G. Blanluet, Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit civil, préf. P. Catala et M. Cozian, LGDJ, 1999, n° 33 et s.

14. Ce texte énonce, comme on le sait, que "toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international". Le Conseil d'Etat en a d'ailleurs reconnu l'applicabilité à l'imposition des plus-values constatées lors de l'apport par un associé de sa clientèle à une SCP, même s'il a rejeté l'existence d'une atteinte au droit de propriété au sens de ce texte (CE, 16 mai 1990, n° 88.782-95.932, 7e et 9e sous-sect. Gonzalez de Gaspard, RJF 7/90, n° 825).

15. Cour EDH, Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas, 23 févr. 1995, Série A, n° 306-B, p. 46, § 53.

16. Cour EDH, Van Marle et autres c. Pays-Bas, 26 juin 1986, Série A, n° 101, p. 13, § 41 ; Iatridis c. Grèce, 25 mars 1999, § 54, JCP 2000. I. 203, n° 30, obs. Sudre ; AJDA 2000.542, obs. Flauss. Cette position de la Cour est d'autant plus intéressante que la Commission avait affirmé antérieurement que "le goodwill d'un cabinet professionnel est un élément d'estimation de celui-ci mais il ne constitue pas un "bien" dans la mesure où il n'est pas nécessairement lié à la profession dont il s'agit" (déc. Batelaan et Huiges c. Pays-Bas, 3 oct. 1984, D.R. 41, p. 170).

17. Ibid., n° 2, p. 15. Cette définition peut être comparée à une troisième définition, donnée

pour les besoins de l'application de l'article 719 du CGI relatif aux cessions de clientèles. Selon l'administration, "il faut entendre par clientèle l'ensemble des relations établies entre le public et un particulier dont la profession est de satisfaire à des besoins déterminés. Ces relations sont la source de profits et constituent une valeur appréciable transmissible à un tiers" (doc. adm. 7 D 2112, 15 juin 2000, n° 1).

18. Cf. supra, n° 7.

19. Doc. adm. 5 G 2311, 15 déc. 1995, n° 32. L'administration livre une liste d'hypothèses ayant donné lieu à des arrêts du Conseil d'Etat, à laquelle nous renvoyons.

20. CE, 20 mars 2000, n° 196133, min. c/ Briat et n° 196 168, Sté Polyclinique Saint Odilon, RJF 5/00, n° 604, concl. J. Arrighi de Casanova, BDCF 5/00, n° 58.

21. CE, 20 févr. 2002, n° 221437, Sté La Chemise Lacoste, RJF 5/02, n° 472.

22. Rapp. CE, 8e et 9e sous-sect., 9 avril 1999, req. n° 171 554, SA Pierre Thomas, DF 1999, comm. 661 : une indemnité versée par une société à son ancien président de conseil d'administration en contrepartie de la perte de son mandat est déductible, dès lors que le versement de cette somme a eu pour but, en gardant l'intéressé au service de la société comme directeur commercial, de conserver la clientèle qui lui était attachée et d'éviter tout litige résultant de la baisse de sa rémunération

23. Au demeurant, l'arrêt Société La Chemise Lacoste relève que la convention en cause a "pour objet et pour effet de préserver et maintenir la protection juridique des marques (...)".

24. Cf. Doc. adm. 4 C 212.

25. En ce sens, Cass. com. 14 mai 1973, n° 71-14522, Bull. IV, n° 170, p. 149; Cass. com., 1er

févr. 1984, n° 82-13151, Bull. civ. IV, n° 52.

26. CE, 17 janv. 1994, n° 124438, 8e et 9e sous-sect., SARL France-Loisirs, RJF 3/94, n° 240.

27. Pour une illustration d'un tel raisonnement, cf. l'arrêt SA Kenzo rendu par la Cour administrative d'appel de Paris le 1er mars 2001, n° 97-2017 et 97-2666, SA Kenzo et min., RJF 6/02, n° 610.

28. Supra, n° 11.

29. CE, 17 janv. 1994, préc. supra, note 26.

30. CE, 1er octobre 1999, n° 177809, Ministre de l'Economie et des Finances c/ Sté Foncia Particimo, RJF 11/99, n° 1324 ; concl. Goulard, p. 832 ; BDCF 11/99, n° 101, concl. Goulard.

31. CE, 17 mai 2000, n° 188975, 8e et 3e sous-sect., Sté Les Fils Charvet, RJF 7-8/2000, n° 883 ; DF 2000, n° 50, comm. 995, concl. Bachelier.

32. CE, 21 mars 1980, n° 07681, , RJF 5/80, n° 393.

33. CE, 11 juillet 1991, n° 70437, 7e et 9e sous-sect., SARL Ateco, RJF 10/91, n° 1196.

34. On demeure d'ailleurs interdit devant la ventilation à laquelle a procédé le Conseil d'Etat dans l'arrêt précité du 11 juillet 1991 : en présence d'une indemnité d'un montant de 50 000 F versée "pour concurrence et manoeuvres déloyales", le Conseil a considéré qu'elle correspondait, à concurrence de 25 000 F, à la réparation des dommages causés à la société (...) et pour le solde comme la contrepartie de l'acquisition d'un élément d'actif.

35. Rigidité, soit dit en passant, largement reprise à son compte par le Conseil d'Etat, lorsqu'il se refuse à admettre la segmentation de la clientèle aux fins d'amortissement de fonds acquis auprès de tiers.

EL FUTURO DE LA ENERGIA EN EE.UU.

Energy is the Albatross of U.S. National Security, Lugar says

U.S. Senate Foreign Relations Committee Chairman Dick Lugar addressed the Brookings Institution today on "U.S. Energy Security – A New Realism."

In this speech, Lugar says:

"... energy is the albatross of U.S. national security."

"... there is not a full appreciation of our economic vulnerability or the competition that is already occurring throughout the world."

"... oil will become an even stronger magnet for conflict and threats of military action, than it already is."

"Geology and politics have created petro-superpowers that nearly monopolize the world's oil supply. According to PFC Energy, foreign governments control up to 77 percent of the world's oil reserves through their national oil companies. These governments set prices through their investment and production decisions, and they have wide latitude to shut off the taps for political reasons."

"Americans paid 17 percent more for energy in 2005 than in the previous year. That increase accounted for 40 percent of the rise in the consumer price index. Last November, we spent more than \$24 billion on oil imports, accounting for more than a third of our trade deficit."

Lugar's new proposals in this speech include:

"The 'Energy Diplomacy and Security Act' (to be introduced this week) calls upon the Federal Government to expand international

cooperation on energy issues. This bill will enhance international preparedness for major disruptions in oil supplies. A particular priority is to offer a formal coordination agreement with China and India as they develop strategic petroleum reserves. This will help draw them into the international system, providing supply reassurance, and thereby reducing potential for conflict.

"The bill would also stimulate regional partnerships in the Western Hemisphere. Most of our oil

and virtually all of our gas imports come from this Hemisphere. The bill creates a Western Hemisphere Energy Forum modeled on the APEC energy working group. This would provide a badly-needed mechanism for hemispheric energy cooperation and consultation."

"Our policies should be targeted to replace hydrocarbons with carbohydrates. Obviously this is not a short-term proposition, but we can off-set a significant portion of demand for oil by giving American consumers a real choice of automotive fuel. We must end oil's near monopoly on the transportation sector, which accounts for 60 percent of American oil consumption."

"It is time for the oil companies to make E85 available to the consumer. If these companies do

not take advantage of the incentives Congress has provided, I would be in favor of legislation mandating that they install E85 pumps in appropriate markets."

"... Senator Obama and I will soon introduce a new bill that will promote other means to move

these fuels into additional markets and make them more widely available for consumers.

Among many provisions, the Obama-Lugar

RICHARD
LUGAR
U.S. Senator
for Indiana

bill would create an alternative diesel standard comparable to the renewable fuels standard that I helped put into the 2005 energy bill. It would also provide new incentives for the production of flexible fuel vehicles. We believe that U.S.

national security will be served by more robust coordination of all the elements that contribute to energy security. Consequently, the bill also would establish the post of Director of Energy Security, who would answer to the President.”

Lugar also calls for getting immediate federal loan guarantees for the first American cellulosic ethanol plant, which is planned for construction in Idaho. He also calls for a \$35 per barrel of oil price floor.

He discusses details of the Bayh-Leiberman bill, which he is a co-sponsor.

Full text of the speech is below.

* * *

It is a privilege to deliver the inaugural speech for the Brookings Institution's 90th Anniversary Leadership Forum series. I have had the opportunity to come here to share my thoughts on a number of national security issues over the years, and your reception has always been generous. I appreciate very much receiving the invitation to speak from my good friend, Strobe Talbott, who has been a source of sound counsel for many years and who continues to provide outstanding national and international leadership.

Last August, I represented President Bush on a diplomatic mission to North Africa. The President asked me to go to Algeria and Morocco to facilitate the release of the longest-held prisoners of war in the world – 404 Moroccan soldiers, some of whom had been held since the 1970s by the Polisario Front operating out of Algeria. American diplomats had discussed their potential release, and General Jim Jones, Supreme Allied Commander Europe, had offered to transport the POWs home to their families in

Morocco. After this humanitarian mission had been fulfilled, I had the opportunity, with the Administration's blessing, to continue on to Libya for meetings with Libyan officials, including Muammar Qaddafi.

While staying overnight in the Corinthia Hotel in Tripoli, overlooking the Mediterranean, I came face to face with a microcosm of the new reality of global economic life. It was impossible to walk around the hotel without meeting someone who was hoping to tap into Libya's oil reserves. The hotel was populated with representatives from China, India, and Western oil companies who were in Libya to stake out drilling or refining options for every pool of oil that the government might make available. **The world had come to the Corinthia Hotel to compete for the energy opportunities that were expected to develop with Libya's hopeful return to the international mainstream.**

I relate this anecdote to underscore how rapidly the world is changing due to the expansion of energy demand. These conclaves of modern day oil prospectors can be found wherever there are proven energy supplies and a government willing to bargain. Indeed, my delegation also saw evidence of this in natural gas-rich Algeria. **The Chinese and Indians, with one third of the world's people between them, know that their economic future is directly tied to finding sufficient energy resources to sustain their rapid economic growth. They are negotiating with anyone willing to sell them an energy lifeline.**

The Shifting Balance of Realism

The gasoline price spikes following the Katrina and Rita hurricanes underscored for Americans the tenuousness of short-term energy supplies. But, as yet, **there is not a full appreciation of our economic vulnerability or the competition that is already occurring throughout the world.**

In a remarkable moment during the State of the Union Address, President Bush caught the attention of the nation with five words: "America is

addicted to oil.” Those five words probably generated more media commentary than all the rest of his remarks from that evening combined. I had an opportunity soon after the speech to talk to the President about energy, and he admitted that he had not anticipated the impact of that statement or that some commentators would find it incongruous. I believe he is genuine in wanting to devote more focus to pursuing alternative energy sources. But his Texas roots, his administration’s high-profile advocacy of opening up the Arctic National Wildlife Refuge to drilling, and other associations with the oil industry have created long-standing public impressions that the President is an oil-man who believes in the oil economy.

Though not hostile to alternative energy sources, the Bush administration clearly downplayed their significance during the early part of his presidency. Vice President Cheney, who oversaw Bush Administration energy policy, stated on April 30, 2001, “Years down the road, alternative fuels may become a great deal more plentiful than they are today. But we are not yet in any position to stake our economy and our way of life on that possibility. For now, we must take the facts as they are.

Whatever our hopes for developing alternative sources and for conserving energy - and that’s part of our plan - the reality is that fossil fuels provide virtually 100 percent of our transportation needs and an overwhelming share of our electricity requirements. For years down the road, this will continue to be true.”

For decades, the energy debate in this country has pitted so-called pro-oil realists against idealistic advocates of alternative energy. The pro-oil commentators have attempted to discredit alternatives by saying they make up a tiny share of energy consumed and that dependence on oil is a choice of the marketplace. They assert that our government can and should do little to change this.

They have implied that those who have bemoaned oil dependency do not understand that every energy alternative comes with its own problems and limitations. Lee Raymond, the former CEO of Exxon offered an example of this line of rea-

soning in 2005: “There are many alternative forms of energy that people talk about that may be interesting. But they are not consequential on the scale that will be needed, and they may never have a significant impact on the energy balance. To the extent that people focus too much on that — for example, on solar or wind...— what they are doing is diverting attention from the real issues. And 25 years from now, even with double-digit growth rates, they will still be less than 1 percent of the energy supplied to meet worldwide demand. I am more interested in staying focused on the 99 percent than the 1 percent.”

Indeed, advocates of alternative energy must resist the rhetorical temptations to suggest that energy problems are easily solved. They are not. Relieving our dependence on oil in any meaningful way is going to take much greater investments of time, money, and political will. There is no silver bullet solution. But the difficulty of solving the problem does not make it any less necessary. The President’s State of the Union address indicates that he understands this.

Whether or not one classifies America’s oil dependence as an addiction, the bottom line is that with less than 5 percent of the world’s population, the United States consumes 25 percent of its oil. If oil prices remain at \$60 a barrel through 2006, we will spend about \$320 billion on oil imports this year. Most of the world’s oil is concentrated in places that are either hostile to American interests or vulnerable to political upheaval and terrorism. And demand for oil will increase far more rapidly than we expected just a few years ago. Within 25 years, the world will need 50 percent more energy than it does now.

With these basics in mind, my message is that the balance of realism has passed from those who argue on behalf of oil and a laissez faire energy policy that relies on market evolution, to those who recognize that in the absence of a major reorientation in the way we get our energy, life in America is going to be much more difficult in the coming decades. No one who cares about U.S. foreign policy, national security, and long-term economic growth can afford to ignore what is happening in Iran, Russia, Venezuela, or in the lobby of the

Corinthia Hotel in Tripoli. No one who is honestly assessing the decline of American leverage around the world due to our energy dependence can fail to see that energy is the albatross of U.S. national security.

We have entered a different energy era that requires a much different response than in past decades. What is needed is an urgent national campaign led by a succession of Presidents and Congresses who will ensure that American ingenuity and resources are fully committed to this problem.

We could take our time if this were merely a matter of accomplishing an industrial conversion to more cost effective technologies. Unfortunately, U.S. dependence on fossil fuels and their growing scarcity worldwide have already created conditions that are threatening our security and prosperity and undermining international stability. In the absence of revolutionary changes in energy policy, we are risking multiple disasters for our country that will constrain living standards, undermine our foreign policy goals, and leave us highly vulnerable to the machinations of rogue states.

The majority of oil and natural gas in the world is not controlled by those who respect market forces. **Geology and politics have created petro-superpowers that nearly monopolize the world's oil supply. According to PFC Energy, foreign governments control up to 77 percent of the world's oil reserves through their national oil companies. These governments set prices through their investment and production decisions, and they have wide latitude to shut off the taps for political reasons.**

I am not suggesting that markets won't eventually come into play to move America away from its oil dependence. Eventually, because of scarcity, terrorist attacks, market shocks, and foreign manipulation, the high price of oil will lead to enormous investment in and political support for alternatives. Given enough time, overcoming oil dependence and imbalances is well within the scope of human, and indeed American, ingenuity. The problem is that such investment cannot happen overnight, and even if it did, it will take years or even decades to build

supporting infrastructure and change behavior. In other words, by the time a sustained energy crisis fully motivates the market, **we are likely to be well past the point where we can save ourselves.** Our motivation will come too late and the resulting investment will come too slowly to prevent the severe economic and security consequences of our oil dependence. **This is the very essence of a problem requiring government action.**

The first step is to admit how grave the problem is. Hopefully, we will look back on President Bush's declaration that America is "addicted to oil" as a seminal moment in American history, when a U.S. president said something contrary to expectations and thereby stimulated change. **Like President Nixon using his anti-communist credentials to open up China or President Johnson using his Southern roots to help pave the way for the Civil Rights Act, President Bush's standing as an oil man would lend special power to his advocacy, if he chose to initiate an all-out campaign for renewable energy sources.**

Six Threats

As a national security problem, energy is unique in that the risks we face from this single condition are diverse and are intensifying simultaneously. In fact, our energy dependence creates at least six different threats that could directly or indirectly undermine American security and prosperity.

Each of these threats could be the subject of its own speech, but today, I will provide an abbreviated review.

First, as we have seen, oil supplies are vulnerable to natural disasters, wars, and terrorist attacks that can disrupt the lifeblood of the international economy. The entire nation felt the spike in prices caused by Hurricanes Katrina and Rita last year. But these shocks, which helped send the price of oil to \$70 a barrel, were minor compared to what would occur if major oil processing facilities in Saudi Arabia were sabotaged. In late February, terrorists attempted such an attack.

They penetrated the outer defenses of Saudi Arabia's largest oil processing facility with car bombs before being repulsed. A successful terrorist attack – either through conventional ground assaults, suicide attacks with hijacked aircraft, terrorist inspired internal sabotage, or other means – would be devastating to the world economy. Al-Qaeda and other terrorist organizations have openly declared their intent to attack oil facilities to inflict pain on Western economies.

Recently, we have also seen the shutdown of a fifth of Nigeria's production by militants, and Iraq's continuing struggle to expand its oil production capacity amidst terrorist attacks.

The vulnerability of oil supplies is not a new concern. But the lack of spare oil production capacity is new. As recently as four years ago, spare production capacity exceeded world oil consumption by about ten percent. As world demand for oil has rapidly increased in the last few years, spare capacity has declined to less than two percent. Thus, any major disruption of oil creates scarcity that will drive prices up.

These circumstances require massive expenditures to preserve our oil lifeline. One conservative estimate puts U.S. oil-dedicated military expenditures in the Middle East at \$50 billion year.

Second, over time, even if oil and natural gas supplies are not disrupted in dramatic ways that produce local or global economic shocks, worldwide reserves are nevertheless diminishing. This is occurring within the context of explosive economic growth in China, India, Brazil, and many other nations. The demand for energy from these industrializing giants is creating unprecedented competition for oil and natural gas.

Americans paid 17 percent more for energy in 2005 than in the previous year. That increase accounted for 40 percent of the rise in the consumer price index. Last November, we spent more than \$24 billion on oil imports, accounting for more than a third of our trade deficit.

To meet world oil demand, the International Energy Agency estimates a need for \$17 trillion in investment, with the bulk going to the Middle East. But political and economic conditions may not let this investment happen. Even if some investment does occur and reserves prove

to be much larger than anticipated, there is no guarantee that hostile governments will either choose to develop new capacity or make any new oil available to the United States.

In the decades to come, price will not be the only issue. We will face the prospect that the world's supply of oil may not be abundant and accessible enough to support continued economic growth in both the industrialized West and in large rapidly growing economies. **As we approach the point where the world's oil-hungry economies are competing for insufficient supplies of energy, oil will become an even stronger magnet for conflict and threats of military action, than it already is.**

Third, the use of energy as an overt weapon by producing nations is not a theoretical threat of the future; it is happening now. Oil and natural gas are the currency through which energy-rich countries leverage their interests against import dependent nations such as ours. Iran has repeatedly threatened to cut off oil exports to selected nations if economic sanctions are imposed against it.

Similarly Hugo Chavez in Venezuela has issued threats of an oil export embargo against the United States.

In January, Ukrainians were confronted by a Russian threat to cut off natural gas exports in mid-winter if Ukraine did not submit to a four-fold price increase. Russia took action to deny some natural gas to Ukraine. The dispute led to sharp drops in gas supplies reaching European countries that depend on natural gas moving through Ukrainian pipelines from Russia. Russia charged that Ukraine was diverting gas intended for Austria, Italy, France, Hungary and other European nations.

Eventually, the confrontation was resolved with a near doubling of the price of natural gas sold by Russia to Ukraine. In contrast, Russia did not inflict such a price increase on Belarus, considered by Moscow to be a good partner, compared to the pro-Western Ukrainian government. The episode underscored the vulnerability of consumer nations to their energy suppliers.

We are used to thinking in terms of conventional warfare between nations, but energy is

becoming the weapon of choice for those who possess it. It may seem to be a less lethal weapon than military forces, but a natural gas shutdown to Ukraine in the middle of winter could cause death and economic loss on the scale of a military attack. Moreover, in such circumstances, nations would become desperate, increasing the chances of armed conflict and terrorism. The use of energy as a weapon might require NATO to review what alliance obligations would be in such cases.

Fourth, even when energy is not used overtly as a weapon, energy imbalances are allowing regimes in countries that are rich in oil and natural gas to avoid democratic reforms and insulate themselves from international pressure and the aspirations of their own people.

We are seeing Iran and Venezuela cultivate energy relationships with important nations that are in a position to block economic sanctions. For decades, we have watched Saudi Arabia and other Gulf states use oil wealth to create domestic conditions that prevent movement toward democracy. In Russia and Nigeria, energy assets have offered opportunities for corruption. In many oil rich nations, oil wealth has done little for the people, while ensuring less reform, less democracy, fewer free market activities, and more enrichment of elites.

Beyond the internal costs to these nations, we should recognize that we are transferring hundreds of billions of dollars each year to some of the least accountable regimes in the world.

Some are using this money to invest abroad in terrorism, instability, or demagogic appeals to populism.

At a time when the international community is attempting to persuade Iran to live up to its non-proliferation obligations, our economic leverage on that country has declined due to its burgeoning oil revenues. If one tracks the arc of Iran's behavior over the last decade, its suppression of dissent, its support for terrorists, and its conflict with the West have increased in conjunction with its oil revenues, which soared by 30 percent in 2005.

Sometimes observers comfort themselves with

the thought that most U.S. imports come from friendly nations such as Canada and Mexico, rather than from Iran or other problematic countries. But oil is a globally priced commodity. Even if our dollars are not going directly to Iran, this does not mean that our staggering consumption of oil is not contributing to the price paid to Iran by other consumers.

Fifth, the threat of climate change has been made worse by inefficient and unclean use of nonrenewable energy. In the long run this could bring drought, famine, disease, and mass migration, all of which could lead to conflict and instability.

There are no unilateral solutions to climate change. I have urged the Bush Administration and my colleagues in Congress to return to a leadership role on the issue of climate change. I have advocated that the United States must be open to multi-lateral forums that attempt to achieve global solutions to the problem of greenhouse gases. Our scientific understanding of climate change has advanced significantly. We have better computer models, more measurements and more evidence -- from the shrinking polar caps to expanding tropical disease zones for plants and humans -- that the problem is real and is caused by man-made emissions of greenhouse gases, including carbon dioxide from fossil fuels.

Sixth, our efforts to stem terrorist recruitment and prevent terrorist cells and training grounds in the developing world are being undercut by the high costs of energy. The economic impact of high oil prices is far more burdensome in developing countries than in the developed world. Generally, developing countries are more dependent on imported oil, their industries are more energy intensive, and they use energy less efficiently.

The United Nations Conference on Trade and Development estimates that non-OPEC developing nations spend 3.5 percent of their GDP or more on imported oil -- roughly twice the percentage paid in the main OECD countries. World Bank research shows that a sustained oil-price increase of \$10 per barrel will reduce GDP by an average of 1.47 percent in countries with a per-capita income of less than \$300. Some of these countries would lose as much as 4 percent of

GDP. This compares to an average loss of less than one half of one percent of GDP in OECD countries. Some nations, such as Nepal and the Democratic Republic of the Congo, would experience GDP losses from a sustained \$10 increase in the price of a barrel of oil that are twice the amount of foreign assistance that they receive from the United States. Even a nation like Ethiopia, which receives the substantial sum of \$134 million in U.S. assistance because it is a focus country of the President's AIDs initiative, would see almost all of this offset by a \$10 oil price increase.

Last week I chaired a Senate Foreign Relations Committee hearing on the nomination of Randy Tobias to be the new Administrator for USAID. In this capacity he would oversee a large share of our foreign assistance budget, which now exceeds \$20 billion per year. This budget is intended to meet our humanitarian goals, but its success is also directly linked to national security.

But all of this effort and money, in essence, can be wiped out merely by an increase in the price of energy.

Without a diversification of energy supplies that emphasizes environmentally friendly energy sources that are abundant in most developing countries, the national incomes of energy poor nations will remain depressed, with negative consequences for stability, development, disease eradication, and terrorism.

Each of these six threats from energy dependence is becoming more acute as time passes.

Any of them could be the source of catastrophe. Any realistic American foreign policy must redepot diplomatic, military, scientific, and economic resources toward solving the energy problem.

The basic dilemma for U.S. energy policy is how can our government speed up the transition to alternative renewable energy sources so that we can prevent irreparable harm to our nation or the world associated with these threats? The realist must ask: how can we shape our energy future before it shapes us in disastrous ways?

Working Toward Energy Security

American energy policy to date has suffered from two fundamental flaws. First, we have let two decades of relatively cheap oil and natural gas deepen our dependence on imports. An approach that focuses on research, while ignoring deployment of new fuels will not meet our national security challenge.

The second flaw is that we have lacked a truly comprehensive energy policy with energy security as a strategic goal. American energy policy has been focused on a narrow definition of energy security that strived to ensure sufficient supplies at affordable prices. This has translated into policies promoting diversification in supplies of oil and natural gas, with little emphasis on energy alternatives. A policy that relies on a finite resource concentrated in a few countries is doomed to failure. Our long-term security and prosperity require sufficient, affordable, clean, reliable, and sustainable energy.

A first component of energy security is to ensure sufficient supplies. Our energy intensity per unit of GDP has steadily decreased, but our energy consumption is still projected to increase by more than a third over the next twenty-five years. This demand scenario is not inevitable. Public policy can do more to promote efficiency while still growing the economy. Expanded programs to enhance energy efficiency in appliances, building construction, and industry are all necessary to keep our energy intensity declining. One third of our projected energy growth is in oil, a majority of which we have to import. I have co-sponsored a bipartisan bill with Senators Bayh and Lieberman that would require federal agencies to implement a plan to reduce U.S. oil consumption by 10 million barrels a day by 2031. The legislation contains many provisions to enhance energy conservation -- from tire efficiency to reduced school bus idling to light-weight materials research.

Automakers have a central role to play in improving our oil efficiency. We are working to close the SUV CAFE standards loophole, and to get more hybrids and flex-fuel vehicles on the road. A fleet of hybrid, and future plug-in hybrids, that run on E85 could reduce our oil use by 10 million barrels a day. The bill I have co-sponso-

red removes the cap on the number of tax rebates for hybrid vehicles. It also fosters demand by requiring that 30 percent of the government auto fleet be hybrids and advanced diesels. With increased demand for fuel efficient cars, new manufacturing facilities will be built that provide jobs for Americans.

In partnership with the American auto industry, we should provide a set of incentives that give them the opportunity to regain their strength and save jobs through innovation. This bill offers a 35 percent tax credit for automakers to retool their factories so that they can make fuel efficient, advanced technology vehicles.

Affordability of energy supplies also remains a key goal for energy security. Crude oil still hovers around \$60 a barrel, and last October's price for natural gas was more than double what it had been in the previous year. These high energy prices increase inflation and inhibit future economic growth.

Elevated oil and natural gas prices do have the benefit of making alternative fuels more competitive. With the end of twenty years of low oil and gas prices, investment in alternative fuels has surged. **As more is invested, innovation in technology and production will drive prices down further. That is why it is so important to get the first cellulosic ethanol facilities up and running.**

The President said in his State of the Union address that he wanted to make cellulosic ethanol "practical and competitive within six years." In fact, one plant is ready to be built in Idaho, and many others could be built within the six-year time frame. I have asked the President to make sure that the loan guarantees that Congress authorized for cellulosic ethanol production are in place by this summer.

As alternative fuels become more competitive, oil and gas producers have strong incentive to drop prices to kill the competition. Investors need to know that alternative energy initiatives will continue to be competitive. A revenue-neutral \$35 per barrel price floor on oil would provide the security investors need. At this price, alternative fuels like cellulosic ethanol,

shale and tar sands oil, and Fischer-Tropsch diesel could still compete with regular gasoline.

Many analysts say that expensive oil is here to stay, but most energy investors are hesitant to take on that risk. A modest price floor for oil that we may never reach would provide a major stimulation for energy alternatives.

Long-term energy security also requires the use of clean energy, a third component of energy security. As long as we continue to consume fuels that do not burn cleanly or cannot have their damaging gases sequestered, we will continue to pay environmental costs and will remain vulnerable to a climate change induced disaster. The Congress must pass legislation establishing a cap and trade mechanism. A cap and trade system would provide regulatory certainty, reward innovation to improve energy efficiency, and provide strong market incentives for clean renewable fuels. Any such system should give credit for carbon sequestration in coal-fired plants and allow farmers and foresters to sell credits for the carbon they sequester.

I have introduced a resolution that calls for America to lead other nations to new agreements under the United Nations Framework Convention on Climate Change. Thanks to new technology, we can control many greenhouse gases with proactive, pro-growth solutions, not just draconian limitations on economic activity. Industry and government alike recognize that progress on climate change can go hand in hand with progress on energy security, air pollution, and technology development.

Even as we strive to reduce the prevalence of fossil fuel in our energy portfolio, pragmatism requires that we diversify to the greatest extent possible our sources of oil and natural gas. I have supported opening ANWR for exploration. While we continue to debate production there and on the outer continental shelf, we have to carefully consider both the security and economic benefits of more exploration, as well as the environmental costs.

We must also ensure that we are not wasting fossil fuel resources in end-use that could be fueled by other means. I am encouraged by DuPont's

commitment to replacing petrochemicals with bio alternatives. This wise business choice leaves DuPont less vulnerable to price spikes than competitors who still rely exclusively on oil and gas.

With natural gas prices high, there is now a shift to coal-fired electrical generation. New plants should favor coal, which we have in abundance, over natural gas. I continue to vigorously support the deployment of clean coal technology with carbon sequestration.

We can also use coal to reduce our oil dependence. The Energy Bill included legislation I coauthored with Senator Obama authorizing \$85 million for federal research into the production of coal-based transportation fuels. One of the technologies that will be encouraged by this program, the Fischer-Tropsch process, yields a diesel fuel that is compatible with existing vehicle technology. It is superior to oil-derived fuel with respect to performance and emissions.

Another critical component of reliability is protection of the physical infrastructure and transit of our energy supplies. Terrorists have made clear their intentions to destroy refineries and pipelines worldwide. At home, in addition to power plants, ports, refineries, and platforms, we have 160,000 miles of oil pipelines. As the United States considers liquefied natural gas and nuclear facilities, we must be vigilant to the security implications.

While diversity in supplies at home and abroad is necessary for more reliable energy in the coming decades, diversification of sources for oil and gas is an outdated strategy that will never bring energy security. Reserves are too concentrated and infrastructure too vulnerable. Real diversity can only be achieved by an energy portfolio dominated by sustainable energy, the final component of energy security.

As we make policies to influence the composition of our future energy portfolio, we should strive to consume fewer hydrocarbons than we can produce domestically. This means more clean coal and renewable fuels of all types. I am encouraged that some states and municipalities are taking the initiative to increase their use of renewables. With Congressman Pete Visclosky, I

am advocating a bill that will do that for Indiana.

Our policies should be targeted to replace hydrocarbons with carbohydrates. Obviously this is not a short-term proposition, but we can off-set a significant portion of demand for oil by giving American consumers a real choice of automotive fuel. We must end oil's near monopoly on the transportation sector, which accounts for 60 percent of American oil consumption.

I believe that biofuels, combined with hybrid and other technologies, can begin to move us away from our extreme dependence on oil in the next decade. Corn-based ethanol is already providing many Midwesterners with a lower-cost fuel option. Most of this is in a 10 percent ethanol mix, which is fully compatible with nearly all vehicles. I have recently called for my home state of Indiana to mandate that all gas stations in the state offer a 10 percent blend.

Cellulosic ethanol, which is made of more abundant and less expensive biomass, is poised for commercial take-off. I am pleased the President now supports the ethanol research that began under my legislation in 2000. I have long championed a renewable fuels standard, and we finally passed a 7.5 billion gallon ethanol mandate in the 2005 energy bill. The bill I am cosponsoring with Senators Bayh and Lieberman will increase the proportion of ethanol from cellulose that will be in that mix.

As our domestic ethanol industry strengthens and demand grows, we will have to revisit the tariff we put on ethanol imports. We do not want to trade oil import dependency for biofuel import dependency, but trade in alternative energy also creates jobs, provides new markets for our advance technology, and diversifies our own supply. In the end, I believe the United States is well positioned to produce ethanol at competitive rates.

We have to make sure that consumers have access to E85 ethanol. Already there are millions of E85 capable vehicles on the road. I have introduced legislation that would require manufacturers to install flexible-fuel technology in all new cars in the next ten years. This is an easy and cheap modification, which allows vehicles to run

on a mixture of 85 percent ethanol and 15 percent gasoline, and will make their products more attractive to consumers.

Next we have to make sure that consumers can buy the E85 fuel. I'm pleased that many independent gas station owners are taking advantage of the tax credit for E85 pump installation that we passed in the energy bill. I have co-sponsored legislation that would back loans for even more E85 pumps. The next challenge is to get E85 distributed through the big gas station chains. I've asked the oil majors about this, and they have said that sufficient demand for E85 does not exist. But demand will not develop for something that consumers do not have an option to buy. **It is time for the oil companies to make E85 available to the consumer. If these companies do not take advantage of the incentives Congress has provided, I would be in favor of legislation mandating that they install E85 pumps in appropriate markets.**

There is still more work to be done to tilt our energy balance toward alternative fuels. That is why **Senator Obama and I will soon introduce a new bill that will promote other means to move these fuels into additional markets and make them more widely available for consumers. Among many provisions, the Obama-Lugar bill would create an alternative diesel standard comparable to the renewable fuels standard that I helped put into the 2005 energy bill. It would also provide new incentives for the production of flexible fuel vehicles. We believe that U.S. national security will be served by more robust coordination of all the elements that contribute to energy security. Consequently, the bill also would establish the post of Director of Energy Security, who would answer to the President.**

Energy Partnerships

As we pursue energy security at home, we must seek energy partnerships abroad. This week, I will introduce framework legislation that calls for a realignment of our diplomatic priorities to meet energy security challenges. Partnerships with foreign governments can help speed our

conversion to real energy security, rebalance power in geopolitics, and open new markets for fuel technologies.

The "Energy Diplomacy and Security Act" calls upon the Federal Government to expand international cooperation on energy issues. This bill will enhance international preparedness for major disruptions in oil supplies. A particular priority is to offer a formal coordination agreement with China and India as they develop strategic petroleum reserves. This will help draw them into the international system, providing supply reassurance, and thereby reducing potential for conflict.

The bill would also stimulate regional partnerships in the Western Hemisphere. Most of our oil and virtually all of our gas imports come from this Hemisphere. The bill creates a Western Hemisphere Energy Forum modeled on the APEC energy working group. This would provide a badly-needed mechanism for hemispheric energy cooperation and consultation.

Finally, the bill calls for international partnerships with both energy producers and consumers. In addition to seeking new avenues of cooperation, the bill is intended to give focus to existing bilateral energy dialogues, which have lacked clear objectives and political backing.

We must engage major oil and natural gas producers. We should advocate more transparency, improved investment climates, and greater infrastructure security. Oil exporting states wield power for which we must account. Not working with these states will lead to unproductive political showdowns and conflict. Even in challenging relationships such as Venezuela and Russia, we must explore how to improve our energy dialogue.

Strategic energy partnerships with other major consuming countries are crucial for our national security. Energy security is a priority we hold in common with other import dependent countries, which constitute 85 percent of the world's population. Strategic partnership for energy security with the world's largest consumers will increase leverage in relation to petro-states. In November, I introduced S. 1950, a bill that specifically tar-

gets India for enhanced cooperation on alternative energy sources, such as clean coal technology and biofuels.

To close, I would like to express my optimism for the future. Our current energy balance is the result of industrial and consumption choices of the past. Despite our import dependence today, the U.S. is in a strong position to choose a different path, a path toward real energy security.

Success would free future generations of Americans from the energy dilemma that threatens to compromise our security and prosperity. It could also lead to opportunities in many new industries that could reinvigorate our economy. These are problems that can be solved. We must act now. We must act together.

Thank you.

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

414091438934 00115

EL CASO D

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
(Gran Sala)

de 5 de julio de 2005 (*)

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

"Legislación tributaria - Impuesto sobre el patrimonio - Derecho a una cantidad exenta - Trato distinto de los residentes y de los no residentes - Convenio para evitar la doble imposición"

En el asunto C 376/03, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Bajos), mediante resolución de 24 de julio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2003, en el procedimiento entre

D.

e

**Inspecteur van de
Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen
buitenland te Heerlen,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas y A. Borg Barthet, Presidentes de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet y R. Schintgen, la Sra. N. Colneric y los Sres. S. von Bahr (Ponente), M. Ilešić, J. Malenovský, J. Klucka y U. Löhms, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer; Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de D., por los Sres. D.M. Weber y E.M.S. Spierts, advocaten;

- en nombre del Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, por el Sr. G.P. Soethoudt, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y J.G.M. van Bakel, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Jurgensen-Mercier, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. A. Guimaraes-Purokoski, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. M. Bethell y K. Manji, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. D. Wyatt, QC;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de octubre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. D., nacional alemán, y el Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (administración tributaria neerlandesa) en relación con la negativa de éste a concederle la aplicación de una cantidad exenta en el impuesto sobre el patrimonio.

Marco jurídico

Ley relativa al impuesto sobre el patrimonio

3 En el momento de los hechos objeto del procedimiento principal, el Reino de los Países Bajos aplicaba un impuesto sobre el patrimonio basado en la Ley de 16 de diciembre de 1964 relativa al impuesto sobre el patrimonio (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, p. 520; en lo sucesivo, "Wet VB"). Se trata de un impuesto directo sobre el patrimonio, cuyo tipo impositivo es el 8 por 1000 del importe de éste.

4 Según el artículo 1 de la Wet VB, en su redacción aplicable al año impositivo de que se trata en el litigio principal, están sujetas al impuesto sobre el patrimonio todas las personas físicas residentes en los Países Bajos (contribuyentes residentes) y todas las que, aunque no residan en los Países Bajos, sean propietarias de un patrimonio en dicho Estado (contribuyentes no residentes).

5 Con arreglo al artículo 3, apartados 1 y 2, de esta Ley, los contribuyentes residentes tributan sobre la base del patrimonio mundial que tengan al principio del año natural. Su patrimonio imponible es igual al valor de todos sus bienes menos el importe de todas sus deudas.

6 En virtud del artículo 12 de la citada Ley, los contribuyentes no residentes tributan en función del patrimonio del que sean propietarios en los Países Bajos al inicio del año natural de que se trate. Su patrimonio imponible asciende al valor de sus bienes situados en los Países Bajos menos la cuantía de sus deudas en dicho Estado miembro.

7 El artículo 14, apartado 2, de la Wet VB establece que los contribuyentes residentes tienen derecho a una cantidad exenta que se aplica a su patrimonio mundial, mientras que los contribuyentes no residentes, que tributan por su patrimonio situado en los Países Bajos, no tienen tal derecho.

8 Conforme al artículo 14, apartado 3, de esta Ley, el importe de la cantidad exenta varía en función de que los contribuyentes residentes estén comprendidos en la categoría tributaria I,

correspondiente a las personas solteras, o en la categoría tributaria II, que engloba a los matrimonios. Por lo que respecta al año impositivo de que se trata en el procedimiento principal, dicho importe asciende a 193.000 NLG para aquéllos y a 241.000 para éstos.

9 Mediante resolución de 18 de abril de 2003, adoptada sobre la base de una sentencia del Gerechtshof te 's-Gravenhage de 18 de julio de 2000, el Ministro de Hacienda aprobó que la cantidad exenta se aplicase asimismo a los contribuyentes no residentes cuando al menos el 90 % de su patrimonio se sitúe en los Países Bajos. Convenio para evitar la doble imposición

10 El Convenio entre el Gobierno del Reino de Bélgica y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para regular algunas otras cuestiones en materia tributaria se firmó el 19 de octubre de 1970 (en lo sucesivo, "Convenio belgoneerlandés").

11 El artículo 23, apartado 1, de este Convenio, que forma parte del capítulo relativo a los impuestos sobre el patrimonio, dispone lo siguiente: "El patrimonio constituido por bienes inmuebles, [...], puede someterse a imposición en el Estado en el que dichos bienes estén situados."

12 El artículo 24 del citado Convenio está comprendido en el capítulo titulado "Disposiciones para evitar la doble imposición". Sus apartados 1 y 2 se refieren respectivamente a los residentes en los Países Bajos y a los residentes en Bélgica. Según el apartado 1, número 1, de este artículo, "al someter a imposición a sus residentes, los Países Bajos podrán incluir en la base imponible las rentas o el patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Bélgica". El número 2 del mismo apartado prevé que en tal caso se aplicará al importe del impuesto una reducción para tomar en consideración el impuesto pagado en Bélgica y establece la regla de cálculo de dicha reducción. El apartado 2 del

citado artículo contiene disposiciones específicas aplicables a los residentes en Bélgica que hayan percibido rentas procedentes de los Países Bajos.

13 El artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés, titulado "No discriminación", dispone lo siguiente:

"Las personas físicas residentes en uno de los dos Estados se benefician en el otro de las deducciones personales, exenciones y reducciones concedidas por este último a sus propios residentes en atención a su situación o a sus cargas familiares."

Normativa relativa al reembolso de las costas procesales

14 En virtud de la Ley general de Derecho administrativo (Algemene Wet Bestuursrecht) y del Decreto sobre las costas procesales (Besluit proceskosten bestuursrecht), el reembolso de las costas procesales se determina a tanto alzado. A los actos realizados por un profesional del Derecho se les atribuyen puntos que se traducen en una cuantía de reembolso. En determinados casos cabe que este sistema no se aplique y el importe del reembolso sea mayor.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 El Sr. D. reside en Alemania. A 1 de enero de 1998, el 10 % del importe de su patrimonio estaba compuesto por bienes inmuebles situados en los Países Bajos, mientras que el resto radicaba en Alemania. Con arreglo al artículo 1 de la Wet VB, el interesado estuvo sujeto al impuesto sobre el patrimonio, como contribuyente no residente, por el año 1998.

16 Aunque el 90 % de su patrimonio no estaba situado en los Países Bajos, el Sr. D. solicitó que se le aplicase la cantidad exenta a que se refiere el artículo 14, apartado 2, de la Wet VB, sobre la base del Derecho comunitario. Sin embargo, su solicitud fue desestimada por el inspector tributario.

17 El Sr. D. interpuso entonces un recurso contra la resolución desestimatoria ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, en apoyo del cual invocaba la existencia de discriminación habida cuenta, en particular, de lo dispuesto en los artículos 56 CE y 58 CE y del Convenio belgoneerlandés.

18 El Sr. D. impugna asimismo la procedencia de la normativa neerlandesa relativa al reembolso de las costas procesales debido a que, aunque se estimasen sus alegaciones, sólo se le reembolsaría una parte de las costas, lo que a su juicio dificulta considerablemente o incluso impide el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

19 Al albergar dudas respecto a los argumentos de Derecho comunitario invocados por el Sr. D., el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Se opone el Derecho comunitario, en especial lo dispuesto en los artículos 56 CE y siguientes, a un régimen como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual un contribuyente residente siempre tiene derecho a deducir una cantidad exenta a efectos del impuesto sobre el patrimonio, mientras que un contribuyente no residente carece de tal derecho si su fortuna se encuentra esencialmente en el Estado en el que reside (siendo así que en este último no se percibe dicho tributo)?

2) En caso de respuesta negativa, ¿es diferente la situación en el supuesto de autos por el hecho de que los Países Bajos, mediante un convenio bilateral, hayan concedido el derecho a la cantidad exenta a los residentes en Bélgica (país que tampoco exige el repetido gravamen), que, por lo demás, se encuentran en circunstancias comparables?

3) Si alguna de las dos cuestiones anteriores recibe una respuesta afirmativa, ¿se opone el Derecho comunitario a una normativa nacional

como la controvertida, en virtud de la cual al ciudadano que vence en un proceso ante el juez nacional a causa de una infracción del Derecho comunitario solamente se le otorga, en principio, una participación limitada en las costas procesales?"

Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

20 El Sr. D. sostiene que una normativa como la normativa neerlandesa de que se trata en el procedimiento principal constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales contrario al artículo 56 CE y que no está justificado por el artículo 58 CE, debido a que crea una discriminación contra los no residentes que invierten en bienes inmobiliarios en los Países Bajos. Así, a igual patrimonio situado en este Estado miembro, únicamente el residente tiene derecho a una cantidad exenta para el cálculo del impuesto sobre el patrimonio.

21 A su juicio, no existe ninguna circunstancia objetiva que pueda justificar una diferencia de trato entre las dos categorías de contribuyentes en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C 279/93, Rec. p. I 225). El hecho de que los no residentes estén sujetos al impuesto sobre el patrimonio de manera limitada, es decir, sólo por la parte de su patrimonio situada en los Países Bajos, mientras que los residentes están sometidos al citado impuesto de manera ilimitada por su patrimonio mundial no constituye una diferencia objetiva. Esta diferencia se explica por la limitación de la competencia fiscal de los Estados miembros.

22 El Sr. D. añade que es necesario distinguir entre el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre la renta que era objeto de la sentencia Schumacker, antes citada. Las soluciones aplicadas en materia de impuesto sobre la renta no son necesariamente trasladables al impuesto sobre el patrimonio. Al contrario de lo que se

admite por lo que respecta al impuesto sobre la renta, en el caso del impuesto sobre el patrimonio carece de relevancia que la mayor parte del patrimonio del contribuyente se concentre en su Estado de residencia.

23 En cambio, según los Gobiernos neerlandés, belga, alemán y francés y la Comisión de las Comunidades Europeas, los residentes y los no residentes, por lo general, no se encuentran en una situación comparable en materia de impuestos directos, y la diferencia de trato a que se opone el Sr. D. es compatible con las normas del Tratado.

Respuesta del Tribunal de Justicia

24 En primer lugar, procede recordar que una inversión inmobiliaria como la efectuada por el Sr. D. en los Países Bajos constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5), y de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de ésta. Dicha nomenclatura ha mantenido el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de "movimientos de capitales" (véase la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C 452/01, Rec. p. I 9743, apartado 7). Esta inversión está comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre la libre circulación de capitales contenidas en los artículos 56 CE y siguientes.

25 El artículo 56 CE prohíbe las restricciones de los movimientos de capital sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 CE. De los apartados 1 y 3 de esta última disposición resulta que los Estados miembros pueden distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

26 En materia de impuestos directos, el

Tribunal de Justicia ha admitido que la situación de los residentes y la de los no residentes, por lo general, no son comparables (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 31).

27 Por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio, dicho Tribunal declaró que la situación del residente es diferente de la del no residente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 33).

28 El Tribunal de Justicia concluyó que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de contribuyentes no se encuentran en una situación comparable.

29 No obstante, el Tribunal de Justicia consideró que puede no suceder lo mismo cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. En tal caso no existe entre dicho no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable ninguna diferencia objetiva que justifique una diferencia de trato por lo que respecta a la toma en consideración, a efectos tributarios, de la situación personal y familiar del contribuyente (véanse, en particular, la sentencia Schumacker, antes citada, apartados 36 y 37, y la sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin, C 169/03, Rec. p. I 6443, apartado 17).

30 Así pues, el Tribunal de Justicia admitió que un Estado miembro supedita la aplicación de una ventaja a los no residentes al requisito de que

al menos el 90 % de sus ingresos mundiales estén sujetos a tributación en dicho Estado (sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C 391/97, Rec. p. I 5451, apartado 32).

31 La situación del sujeto pasivo del impuesto sobre el patrimonio y la del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta se asemejan en varios aspectos.

32 En primer lugar, el impuesto sobre el patrimonio, al igual que el impuesto sobre la renta, constituye un impuesto directo que se determina en función de la capacidad contributiva del contribuyente. El impuesto sobre el patrimonio se considera con frecuencia un complemento del impuesto sobre la renta aplicable fundamentalmente al capital.

33 En segundo lugar, el sujeto pasivo del impuesto sobre el patrimonio tiene por regla general la mayor parte de su patrimonio en el Estado en el que es residente. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, dicho Estado miembro constituye habitualmente el lugar en que se sitúa el centro de los intereses personales y patrimoniales del sujeto pasivo (véase la sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse, C 234/01, Rec. p. I 5933, apartado 43).

34 Por consiguiente, es necesario examinar si, al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, la situación del residente y la del no residente no son comparables por regla general en el marco del impuesto sobre el patrimonio.

35 A este respecto, procede analizar la situación de una persona como el Sr. D., cuyo patrimonio está situado en un 90 % en su Estado de residencia y en un 10 % en otro Estado miembro, que tiene una normativa relativa al impuesto sobre el patrimonio como la prevista en los Países Bajos. Esta persona está sujeta al impuesto sobre el patrimonio en el segundo Estado miembro por la parte correspondiente al 10 % del patrimonio situado en su territorio y no tiene derecho a ninguna cantidad exenta. Los residentes en este último Estado miembro tributan por el valor del patrimonio total del que son propieta-

rios, no sólo en el territorio de este Estado, sino en el mundo entero, menos una cantidad exenta.

36 Procede señalar que esta cantidad exenta -cuya finalidad es garantizar que al menos una parte del patrimonio global del sujeto pasivo de que se trate quede exenta del impuesto sobre el patrimonio- sólo cumple plenamente su función si la tributación afecta al patrimonio total del interesado. En consecuencia, los no residentes que tributan en este Estado miembro únicamente por una parte de su patrimonio no tienen en general derecho a que se les aplique la citada cantidad exenta.

37 Así pues, al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa.

38 En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él.

39 No obstante, según el Sr. D., la circunstancia de que la normativa del Estado miembro de residencia de este interesado no establezca un impuesto sobre el patrimonio implica que en ninguno de los Estados miembros de que se trata se tome en consideración la situación personal y familiar del interesado a efectos de la aplicación de una cantidad exenta y crea una situación discriminatoria en su contra. El Sr. D. alega que en los Países Bajos la cantidad exenta que se aplica

a los residentes tiene en cuenta la situación personal y familiar de éstos puesto que varía en función de la situación matrimonial del contribuyente afectado. Por tanto, a juicio del Sr. D., para evitar que se le aplique un trato menos favorable que el concedido a los residentes en los Países Bajos, es necesario que este Estado miembro le reconozca las mismas ventajas a las que tienen derecho éstos.

40 No puede estimarse esta alegación.

41 En efecto, el trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 % del patrimonio del interesado y la falta de aplicación de una cantidad exenta se explican por el hecho de que el interesado tenga sólo una parte no fundamental de su patrimonio en este Estado y, por tanto, no se encuentre en una situación comparable a la de los residentes. La circunstancia de que el Estado de residencia del interesado haya suprimido el impuesto sobre el patrimonio carece de repercusión en esta situación de hecho. Si la parte principal del patrimonio del interesado está situada en el Estado en el que es residente, el Estado miembro en el que radica sólo una parte de su patrimonio no está obligado a concederle las ventajas que reconoce a sus propios residentes.

42 Procede añadir que las circunstancias del litigio principal se diferencian de las del asunto que dio lugar a la sentencia Wallentin, antes citada, ya que las cantidades como la asignación mensual que el Sr. Wallentin recibía de sus padres y la beca de manutención que percibía del Estado alemán no constituían, por su propia naturaleza, ingresos imposables en virtud del Derecho tributario de dicho Estado. En tales circunstancias, las cantidades obtenidas por el Sr. Wallentin en Alemania, por un lado, y el patrimonio del Sr. D. situado en este mismo país, por otro, no pueden considerarse comparables para determinar si, en relación con la tributación del patrimonio del que es propietario en los Países Bajos, el Sr. D. debe tener derecho a la cantidad exenta prevista por la normativa de dicho

Estado.

43 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes.

Sobre la segunda cuestión

Observaciones preliminares

44 La segunda cuestión se refiere a la aplicación del Convenio belgoneerlandés habida cuenta de las normas contenidas en el Tratado que prohíben la discriminación en materia de libre circulación de capitales. Conforme a lo dispuesto en el artículo 25, apartado 3, de dicho Convenio, que se aplica a los dos Estados miembros parte de éste, una persona física residente en Bélgica tiene derecho en los Países Bajos a las reducciones y demás ventajas que este último Estado aplique a sus propios residentes.

45 Resulta de ello que un residente en Bélgica que se encuentre en una situación análoga a la del Sr. D. y que sea propietario en los Países Bajos de un bien inmueble que represente sólo el 10 % del importe total de su patrimonio tiene derecho, al contrario que el Sr. D., a la cantidad exenta concedida por el Reino de los Países Bajos a sus propios residentes en el impuesto sobre el patrimonio.

46 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta por la licitud con arreglo al Tratado de la diferencia de trato que existe en un caso semejante entre un residente en Bélgica y un residente en Alemania. Dicho órgano jurisdiccional pregunta esencialmente si los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a que, en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición, un Estado miembro reconozca únicamente a los residentes en el otro Estado parte del convenio la aplicación de la cantidad

exenta que concede a sus propios residentes, sin extenderla a los residentes de los demás Estados miembros.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

47 El Sr. D. sostiene que la diferencia derivada de la aplicación del Convenio belgoneerlandés entre su situación y la de un residente en Bélgica que se encuentre en una posición equivalente constituye una discriminación prohibida por el Tratado. Por una parte, es cierto que el Tribunal de Justicia ha admitido diferencias de trato entre los ciudadanos comunitarios resultantes del reparto de competencias fiscales, pero la concesión de la cantidad exenta únicamente a los residentes en Bélgica no es consecuencia de tal reparto. Por otra parte, el trato que reserva el Reino de los Países Bajos a los residentes en Bélgica tampoco refleja un trato recíproco concedido a los residentes en los Países Bajos por el Reino de Bélgica, ya que este último Estado no recauda ningún impuesto sobre el patrimonio y, por tanto, no reconoce ninguna cantidad exenta a los residentes en los Países Bajos que sean propietarios de un bien inmueble situado en su territorio.

48 Los Gobiernos que han presentado observaciones y la Comisión afirman, por el contrario, que la diferencia de trato entre una persona como el Sr. D. y un residente en Bélgica no es discriminatoria. Alegan que un Estado miembro que sea parte de un convenio bilateral no está en modo alguno obligado por el Tratado a ampliar a todos los residentes comunitarios las ventajas que concede a los residentes en el Estado miembro contratante. Dichos Gobiernos y la Comisión señalan el peligro que representaría para la aplicación de los convenios bilaterales existentes y de los que los Estados miembros puedan celebrar en el futuro la extensión de las ventajas previstas en un convenio bilateral a todos los residentes comunitarios y la inseguridad jurídica que dicha extensión provocaría.

Respuesta del Tribunal de Justicia

49 Es necesario recordar que, a tenor del artículo 293 CE, los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.

50 El Tribunal de Justicia observó en la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C 336/96, Rec. p. I 2793), apartado 23, que, abstracción hecha del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO 1990, L 225, p. 10), no se ha adoptado medida alguna de unificación ni de armonización a nivel comunitario encaminada a suprimir la doble imposición y que los Estados miembros no han firmado, al amparo del artículo 293 CE, ningún convenio multilateral para ello.

51 Al no existir otras medidas comunitarias ni convenios que impliquen a todos los Estados miembros, éstos han celebrado numerosos convenios bilaterales entre sí.

52 Como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, los Estados miembros son libres, en el marco de dichos convenios, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véase la sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C 307/97, Rec. p. I 6161, apartado 57). Este Tribunal ha admitido asimismo que una diferencia de trato entre nacionales de los dos Estados contratantes derivada del citado reparto no puede constituir una discriminación contraria al artículo 39 CE (véase la sentencia Gilly, antes citada, apartado 30).

53 Sin embargo, el litigio principal no tiene por objeto las consecuencias del reparto de las competencias fiscales sobre los nacionales o los residentes en Estados miembros partes de un mismo convenio, sino que persigue efectuar una comparación entre la situación de una persona residente en un Estado ajeno a tal convenio y la de una persona cubierta por dicho convenio.

54 A este respecto, procede recordar que el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste.

55 No obstante, existen situaciones en las que las ventajas previstas en un convenio bilateral pueden extenderse a un residente en un Estado miembro que no sea parte de este convenio.

56 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando se trata de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio (véase la sentencia Saint-Gobain ZN, antes citada, apartado 59).

57 En tal caso, se considera que el sujeto pasivo no residente que tiene un establecimiento permanente en un Estado miembro se encuentra en una situación equivalente a la de un sujeto pasivo residente en dicho Estado.

58 Sin embargo, es necesario recordar que la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa de que un no residente como el Sr. D. no se encuentra en una situación comparable a la de un residente en los Países Bajos. La cuestión persigue que se determine si la situación del Sr. D. puede compararse a la de otro no residente que tenga derecho a un trato particular en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

59 El trato similar en relación con el impuesto sobre el patrimonio en los Países Bajos de un sujeto pasivo residente en Alemania, como el Sr. D., y de un sujeto pasivo residente en Bélgica presupone considerar que ambos sujetos pasivos se encuentran en la misma situación.

60 Pues bien, es preciso recordar que, para evitar que las rentas y el patrimonio tributen al

mismo tiempo en los Países Bajos y en Bélgica, el Convenio belgoneerlandés establece en su artículo 24 un reparto de la competencia fiscal entre estos dos Estados miembros y prevé en su artículo 25, apartado 3, una norma según la cual las personas físicas residentes en uno de los dos Estados tienen derecho en el otro a las deducciones personales concedidas por éste a sus propios residentes.

61 El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos.

62 Una norma como la contenida en el artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés no puede considerarse una ventaja separable del resto del Convenio, sino que forma parte integrante de éste y contribuye a su equilibrio general.

63 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión planteada que los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedimiento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio.

Sobre la tercera cuestión

64 Como la tercera cuestión sólo se planteó para el caso de que alguna de las dos primeras cuestiones recibiese una respuesta afirmativa, no procede responder a ella.

Costas

65 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1) Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes.

2) Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedimiento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio.

Firmas

**CONCLUSIONES DEL ABOGADO
GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER**
presentadas el 26 de octubre de 2004 (1)

Asunto C-376/03

D.

contra

**Inspecteur van de
Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen
buitenland te Heerlen**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*)

"Libertad de circulación de capitales - Fiscalidad directa - Impuesto sobre el patrimonio - Derecho a una cantidad exenta - Distinción entre contribuyentes residentes y no residentes - No residente cuyo "patrimonio imponible" se encuentra en su totalidad en el Estado de tributación"

I. Introducción

1. La consecución de una unión aduanera en la Comunidad precisó la implantación de un arancel exterior común y la circulación de mercancías sin trabas obligó a una armonización de los impuestos indirectos. Las libertades de circulación de personas y de capitales deberían conducir a una aproximación de la tributación directa, con el fin de que las decisiones sobre su localización no se vean influenciadas por la mayor o menor presión fiscal en los diferentes Estados miembros. (2)

2. Sin embargo, estos últimos mantienen su soberanía para legislar sobre las contribuciones económicas de esa naturaleza, terreno en principio vedado al ordenamiento jurídico de la Unión. (3) No obstante, en el ejercicio de esta competencia, han de respetar las disposiciones del derecho comunitario, (4) en particular, en lo que ahora interesa, las que consagran la libertad de circulación de capitales, claramente contraria a la adopción de medidas que desanimen a sus habitantes de realizar inversiones en el territorio de otros Estados miembros (5) y, a la inversa aunque se trate de un efecto más extravagante-, disuadan a los forasteros de colocar sus caudales en el interior, (6) repudiando, por lo tanto, las normas tributarias que produzcan tales efectos.

3. Este reenvío prejudicial plantea cuestiones de principio sobre la potestad tributaria de los Estados miembros y los límites a que les sujeta el derecho comunitario. En primer lugar, el Tribunal de Justicia está llamado a precisar si la doctrina sentada en torno al impuesto sobre la renta de las personas físicas se aplica, sin más, al

que gravita sobre las heredades. En segundo término, se le pide analizar la posibilidad de que, a través de un pacto para evitar la doble imposición, un socio de la Comunidad discrimine entre los ciudadanos de otros países miembros. Finalmente, ha de confrontar de nuevo el principio de efectividad del derecho comunitario con una norma procesal nacional.

4. Los Países Bajos cuentan con un sistema tributario que, al gravar el patrimonio, reconoce a los contribuyentes residentes el derecho a deducir de la base imponible una cantidad exenta, mientras que los afincados en otros Estados miembros sólo pueden acogerse al beneficio si el 90 % o más de su fortuna radica en el territorio neerlandés. La Sala Cuarta de lo contencioso-tributario del *Gerechthof te 's Hertogenbosch* (7) se plantea la conformidad de esta regulación con la libertad de circulación de capitales.

Se da, además, la circunstancia de que dicho Estado miembro tiene concertado con Bélgica un convenio para evitar la doble imposición, conforme al que los vecinos de este segundo país gozan del descuento en las mismas condiciones que los sujetos pasivos domiciliados en su territorio, cualquiera que sea la proporción representada por sus propiedades neerlandesas en el patrimonio global. El citado Tribunal duda de la legitimidad de la diferencia de trato que tal arreglo internacional introduce entre los ciudadanos residentes en Bélgica y los establecidos en otros países de la Unión Europea.

Finalmente, el órgano jurisdiccional de reenvío se interesa por la compatibilidad del principio de efectividad del sistema jurídico comunitario con una normativa nacional sobre costas, en cuya virtud se limitan a una parte mínima los gastos de procedimiento recuperables por el demandante que gana un recurso en defensa de sus derechos.

II. El marco jurídico

A.
El derecho comunitario

5. El artículo 56 CE (antiguo artículo 73 B del Tratado CE) prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos entre los Estados miembros, así como entre estos últimos y los países extracomunitarios, sin perjuicio de las disposiciones pertinentes de su sistema fiscal que distingan entre contribuyentes en razón de su residencia o de los lugares donde esté invertido su capital [artículo 58 CE -antiguo artículo 73 D del Tratado CE-, apartado 1, letra a)]. En cualquier caso, esta reserva no puede ser cauce para la adopción de medidas que constituyan un medio de distinción arbitrario ni una restricción encubierta de la libertad mencionada (artículo 58 CE, apartado 3).

6. Por su parte, el artículo 293 CE (antiguo artículo 220 del Tratado CE), segundo guión, les habilita para, de forma negociada, asegurar a sus nacionales que no resultarán obligados dos veces dentro de la Comunidad por un mismo hecho imponible.

*B.
El derecho neerlandés*

1. Acerca del impuesto sobre el patrimonio

7. Hasta el año 2000 los Países Bajos han percibido este impuesto. Su regulación se contenía en la Wet op de vermogensbelasting 1964 (en adelante, "Wet VB"), cuyo artículo 1 lo configuraba como un tributo directo al que estaban sometidas las personas físicas. Este precepto diferenciaba a los contribuyentes residentes de los que, domiciliados en otros Estados miembros, poseían bienes gravables en los Países Bajos ("contribuyentes no residentes").

8. El artículo 3 prescribía que los primeros quedaban sujetos a la carga por su fortuna global, mientras que, conforme al artículo 12, los de la segunda clase pagaban por la que tenían en los Países Bajos al inicio del año civil, determinada en ambos casos por la diferencia entre el valor de las propiedades y las deudas.

9. El artículo 14, apartado 2, disponía que la base imponible para los afincados era el patrimonio neto, calculado de la indicada forma, menos la cantidad exenta señalada en el siguiente apartado, en tanto que los foráneos tributaban sin deducción alguna. Según el apartado 3, para 1998 el montante dispensado ascendía a 193.000 NLG, si se trataba de personas solteras (categoría I), y a 241.000 NLG para las casadas (categoría II).

10. El Staatssecretaris van Financiën (secretario de Estado de Hacienda), en resolución de 18 de abril de 2003, acordó que el artículo 14, apartado 3, de la Wet VB se aplicaba también a los sujetos pasivos no residentes, si el 90 % o más de su hacienda se situaba en los Países Bajos. (8)

2. Sobre los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los Países Bajos

a)
Con Bélgica

11. A causa de este pacto bilateral, de 19 de octubre de 1970, el patrimonio constituido por los bienes inmuebles tributa en el Estado en el que se ubican (artículo 23, apartado 1).

12. El artículo 25, apartado 3, prevé que "las personas físicas residentes en uno de los dos Estados se benefician en el otro de las deducciones personales, exenciones y reducciones acordadas por este último a sus propios residentes en atención a su situación o a sus cargas personales".

13. De este modo, los sujetos pasivos afincados en Bélgica disfrutaban de las bonificaciones que la Wet VB otorgaba a los vecinos de los Países Bajos.

14. En la época de los hechos del litigio principal el sistema tributario belga no comprendía un tributo sobre la fortuna.

b)
Con Alemania

15. De acuerdo con el Convenio entre los Países Bajos y Alemania, firmado en La Haya el 16 de junio de 1959, las heredades inmobiliarias de un sujeto pasivo pueden someterse al impuesto sobre el patrimonio por el Estado al que, al amparo del propio Convenio, le corresponde gravar las rentas que producen (artículo 19).

16. A la vista del artículo 4, apartado 1, los ingresos proporcionados a un habitante de uno de los Estados por los bienes raíces emplazados en el otro pueden tributar en este segundo.

17. A partir del 1 de enero de 1997 el impuesto sobre el patrimonio ha sido abolido en Alemania. El Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal), en sentencia de 22 de junio de 1995, declaró inconstitucional su ley reguladora, por ser contraria al principio de igualdad, permitiendo que siguiera en vigor hasta el 31 de diciembre de 1996.

3.
Sobre la compensación de los gastos procesales

18. El proceso contencioso-fiscal neerlandés se rige por la Algemene wet bestuursrecht (Ley general de derecho administrativo; en lo sucesivo, "Awb"), que permite al justiciable actuar por sí mismo, sin necesidad de asistirse de un abogado. Conforme al artículo 8:73, el tribunal sentenciador puede condenar a la Administración fiscal a indemnizar al demandante por los daños causados con la práctica de una liquidación tributaria inexacta; dicha reparación debe incluir los desembolsos reales efectuados hasta la fase de reclamación.

19. Las costas procesales se regulan en el artículo 8:75 de la Awb, que se remite al Besluit van 22 december 1993, houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures, norma de carácter reglamentario que, en el artículo 1, incluye en la condena en costas, entre otros conceptos, los

gastos derivados de la asistencia de un profesional del derecho [letra a)], determinados, en virtud del artículo 2, a tanto alzado mediante el sistema de puntos (dependiendo de la naturaleza del acto y de su complejidad) que figura en un anexo. (9)

20. Con arreglo al artículo 2, apartado 3, de la mencionada norma, en circunstancias excepcionales cabe apartarse del régimen descrito. En opinión del Gerechtshof te 's Hertogenbosch, el mero hecho de que una liquidación tributaria se practique con infracción del derecho comunitario no constituye una circunstancia de esa naturaleza.

III. Los hechos del litigio principal

21. D., de estado civil casado, reside en Alemania, cuya nacionalidad ostenta. El 1 de enero de 1998 el 10 % de su patrimonio estaba compuesto por algunos inmuebles sitos en los Países Bajos, mientras que el resto radicaba en su país, por lo que estaba sometido a la Wet BV, en condición de sujeto pasivo no residente.

22. Practicada la liquidación del tributo, solicitó en los Países Bajos que se le aplicasen las deducciones previstas para los neerlandeses, a cuyo objeto invocó el derecho comunitario.

23. La Administración rechazó la petición, por lo que interpuso un recurso ante el Gerechtshof te 's Hertogenbosch, órgano jurisdiccional que, para resolver el litigio, ha decidido plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones transcritas a continuación.

24. Los gastos en que ha incurrido D. para sostener su derecho alcanzan los 20.000 euros, de los que 10.000 corresponden al procedimiento de reclamación gubernativa y el resto al proceso ante el Tribunal de reenvío. La anterior suma debe incrementarse en 2.500 euros, devengados por la actuación ante el Tribunal de Justicia. Según el auto promoviendo este proceso prejudicial, no puede concederse en concepto

de costas procesales una cantidad ampliamente superior a los 2.000 euros; los gastos del procedimiento administrativo han de recuperarse mediante el ejercicio de un acción indemnizatoria.

IV.

Las cuestiones prejudiciales

25. Las preguntas del *Gerechthof te 's Hertogenbosch* rezan:

1)

¿Se opone el derecho comunitario, en especial lo dispuesto en los artículos 56 CE y siguientes, a un régimen como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual un contribuyente residente siempre tiene derecho a deducir una cantidad exenta a efectos del impuesto sobre el patrimonio, mientras que un contribuyente no residente carece de tal derecho si su fortuna se encuentra esencialmente en el Estado en el que reside (siendo así que en este último no se percibe dicho tributo)?

2)

En caso de respuesta negativa, ¿es diferente la situación en el supuesto de autos por el hecho de que los Países Bajos, mediante un convenio bilateral, hayan concedido el derecho a la cantidad exenta a los residentes en Bélgica (país que tampoco exige el repetido gravamen)?

3)

Si alguna de las dos cuestiones anteriores recibe una respuesta afirmativa, ¿se opone el derecho comunitario a una normativa nacional como la controvertida, en virtud de la cual al ciudadano que vence en un proceso ante el juez nacional a causa de una infracción del derecho comunitario solamente se le otorga, en principio, una participación limitada en las costas procesales?

V.

El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

26. Han presentado observaciones escritas, dentro del plazo señalado por el artículo 20

del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, D., la Comisión y los Gobiernos de Alemania, Bélgica, Finlandia, Francia, los Países Bajos y el Reino Unido. También ha intervenido la Administración demandada en el litigio principal, que se ha adherido a las observaciones del Gobierno neerlandés.

27. El 14 de septiembre de 2004 se celebró una vista, a la que comparecieron, para formular oralmente sus alegaciones, los representantes de D., de los Gobiernos de Alemania, de los Países Bajos y del Reino Unido, así como el de la Comisión.

VI.

Análisis de las cuestiones prejudiciales

A.

Un apunte previo sobre las normas comunitarias de contraste

28. En sus preguntas, el órgano remitente alude de forma indiscriminada al "derecho comunitario"; después, con la debida precisión, hace referencia a los "artículos 56 CE y siguientes".

29. Resulta evidente que con la invocación, sin más, de todo el sistema jurídico de la Comunidad podría resultar inadmisibile el reenvío prejudicial, por indeterminado y carente de motivación. Por consiguiente, el análisis del Tribunal de Justicia debe circunscribirse al marco delimitado por aquella cita específica, esto es, a la libre circulación de capitales, que, como consta en el auto de remisión (punto 4.2), es el ámbito en el que D. centró el debate en el litigio principal.

B.

La primera cuestión prejudicial

30. Con esta cuestión el *Gerechthof te 's Hertogenbosch* pretende aclarar si la libertad de circulación de capitales en la Unión se opone a una normativa que, como la neerlandesa, reconoce el derecho a una cantidad exenta en el impues-

to sobre el patrimonio únicamente a los sujetos pasivos residentes y a los que, no siéndolo, tienen al menos el 90 % de su fortuna en los Países Bajos. La Comisión y los Gobiernos que han participado en este proceso prejudicial consideran que no hay contradicción alguna, mientras que D. sostiene lo contrario.

31. Para terciar en el debate no resulta baladí una ojeada a la doctrina del Tribunal de Justicia sobre la potestad de los Estados miembros para imponer cargas fiscales directas en relación con las libertades de circulación y de establecimiento. No obstante, dado que en el caso del litigio principal se trata de un tributo que incumbe a una persona física, con el ánimo de acotar el panorama, conviene ceñir el análisis a las sentencias que han abordado esa clase de gravámenes en relación con las personas individuales, dejando de lado las que se refieren a las sociedades, porque, aun cuando respondan a los mismos principios, la situación de los unos y de las otras no se antojan enteramente comparables.

1.
La jurisprudencia comunitaria relativa a las libertades básicas y la imposición directa sobre los particulares

32. No es la primera vez que el Tribunal de Justicia se enfrenta a la regulación neerlandesa del impuesto sobre el patrimonio. En el asunto C-251/98, Baars, analizó las disposiciones conforme a las que la participación de una persona física en una empresa queda exenta hasta una cierta cantidad, si la compañía está domiciliada en los Países Bajos, aunque la sentencia (10) se limitó a emitir su juicio desde la perspectiva del artículo 43 CE y de la libertad de establecimiento, afirmando que se oponen a una normativa tributaria como la allí contemplada.

33. No me consta que el Tribunal de Justicia se haya pronunciado en otras ocasiones sobre las libertades básicas del Tratado, en particular, sobre la libre circulación de capitales, (11) en relación con el mencionado tributo, aunque sí lo ha hecho, sin embargo, en repetidas oportuni-

dades, respecto del que grava la renta.

34. El punto de arranque fue la sentencia Biehl, (12) a cuyo tenor el artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE), en cuanto proclama la libertad de circulación de los trabajadores en el mercado interior y se opone a toda distinción indebida por razón de la nacionalidad, no admite un sistema tributario como el, a la sazón, luxemburgués, que impedía al sujeto pasivo no residente obtener la devolución de las cantidades a cuenta pagadas en exceso. El Tribunal de Justicia aludió a las discriminaciones encubiertas que producen el mismo resultado que las ostensibles basadas en la nacionalidad (apartados 13 y 14). La doctrina fue reiterada años más tarde, en la sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo. (13)

35. Después de otro acercamiento fallido en la sentencia de 26 de enero de 1993, Werner, (14) el Tribunal de Justicia abordó frontalmente la cuestión en el ya citado asunto Schumacker, pronunciamiento de referencia en la materia, que gira en torno a los siguientes principios:

1)
El artículo 48 del Tratado CE puede erigirse en un límite a la potestad tributaria de los Estados miembros, en la medida en que les impide someter a un ciudadano de otro país comunitario, que ha hecho uso de su derecho de libre circulación, a un régimen menos favorable que al nacional propio que se encuentra en igual trance (apartado 24).

2)
Las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las distinciones arbitrarias manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca al mismo resultado. Tal es el caso de las normativas tributarias que, haciendo abstracción de la nacionalidad del sujeto pasivo, emplean la residencia, concediendo a los vecinos unas ventajas que niegan a los foráneos, porque estos últimos son con mayor frecuencia extranjeros (apar-

tados 26 a 28).

3)

En el ámbito de los impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no parecen comparables por lo general. Las ganancias obtenidas por los segundos en el Estado de tributación sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, que se suelen concentrar en el lugar de su domicilio, punto en el que con más facilidad puede apreciarse su capacidad contributiva, por tratarse del centro de sus intereses personales y patrimoniales. Por consiguiente, la circunstancia de que un Estado miembro excluya a los forasteros de las ventajas que concede a los afincados en su territorio no resulta, por lo general, discriminatorio (apartados 31 a 34).

36. A partir de la sentencia Schumacker, los asuntos tratados por el Tribunal de Justicia se agrupan en dos categorías. La primera comprende los que rebaten los sistemas tributarios estatales que aplican a los sujetos pasivos un régimen diferente en función del lugar de residencia. La segunda agrupa los casos en los que la normativa examinada somete a los contribuyentes a un método distinto en razón del origen de las rentas o de las riquezas imponibles. El supuesto controvertido en el litigio principal forma parte del primer grupo, por lo que se ha de iniciar el análisis con la jurisprudencia correspondiente, sin desdeñar la que atañe a la segunda clase, ya que, según se ha de ver, resulta útil para resolver esta cuestión prejudicial.

a)

Diferencias basadas en el lugar de residencia del sujeto pasivo

37. En la sentencia Wielockx, (15) dictada pocos meses después de la sentencia Schumacker, el Tribunal de Justicia interpretó que el artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a la normativa de un Estado miembro que sólo permite a los sujetos pasivos residentes deducir de sus ingresos imponibles los rendimientos investi-

dos en una reserva para la vejez, negando este derecho a los forasteros, aunque obtengan la casi totalidad de sus ganancias en dicho Estado. La sentencia Asscher, adoptada diez meses más tarde, (16) considera vulnerado el principio de igualdad por razón de la nacionalidad insito en el indicado precepto, cuando un sistema tributario, aun en los casos objetivamente idénticos, sujeta las rentas profesionales obtenidas por los contribuyentes no avecindados a un tipo de gravamen superior.

38. La sentencia Gschwind, de 14 de septiembre de 1999, (17) utilizó los mismos mimbres para declarar que la libertad de circulación de los trabajadores no se opone a un régimen fiscal que, al gravar las ganancias, reconoce a las parejas casadas residentes el derecho a optar por el método del splitting, mientras que, para acceder a esa ventaja, las extrañas debían cumplir el requisito de que, al menos, el 90 % de su renta global estuviera sometido al impuesto en el país o, en su defecto, el de que los rendimientos de fuente extranjera no superasen una determinada cantidad. (18)

39. Sin abandonar el artículo 48 del Tratado CE, la sentencia Zurstrassen (19) reiteró que la libertad básica proclamada en dicho precepto no consiente una normativa nacional, en el caso de nuevo luxemburguesa, que, en materia del impuesto sobre la renta, condiciona la tributación conjunta de los cónyuges no separados a que los dos vivan en el Gran Ducado, excluyendo de la aplicación de ese beneficio a un trabajador establecido en el país, donde percibe la totalidad de los rendimientos de su unidad familiar, cuya esposa permaneció en el Estado de origen. Las discriminaciones solapadas y la necesidad de repudiarlas están otra vez presentes en esta decisión, al considerar el caso del matrimonio Zurstrassen comparable al de cualquier otra pareja cuyos dos miembros residan en Luxemburgo (apartados 18 y siguientes).

40. La sentencia Gerritse, de 12 de junio de 2003, (20) resulta muy ilustrativa, porque, empleando los principios consagrados a partir de

la sentencia Schumacker (apartados 43 a 45), declaró que contraviene la libre prestación de servicios (artículo 59 del Tratado CE, actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) una legislación nacional que, como regla general, toma en cuenta los rendimientos brutos de los forasteros, sin deducir los gastos profesionales, mientras que los sujetos pasivos establecidos tributan por las ganancias netas, previa deducción de dichos dividendos.

41. Pronunciamientos más recientes han seguido la anterior línea jurisprudencial, mediante la aplicación de los mismos principios. La sentencia Schilling y Fleck-Schilling, de 13 de noviembre de 2003, (21) juzga opuesta a la libre circulación de trabajadores la normativa que impide a los funcionarios comunitarios originarios de Alemania que, por razón de su función, residen en Luxemburgo, deducir de sus ingresos imponibles en el primer país los gastos de contratación de una empleada de hogar en el segundo.

42. Finalmente, en el asunto Wallentin y Riksskatteverket, la sentencia, dictada el 1 de julio de 2004, (22) insistió en la misma dirección, calificando de contraria a la libertad de circulación de los trabajadores una normativa sueca que niega a los sujetos pasivos sin domicilio fiscal en su territorio determinados beneficios de tal índole otorgados a sus vecinos. Esta reciente decisión tiene especial importancia para la presente cuestión prejudicial, porque se refiere a un caso en el que un habitante de Alemania, que había recibido en su país de origen ingresos exentos del impuesto sobre la renta, pretendía conseguir en Suecia, por las ganancias obtenidas, un tratamiento fiscal semejante al de los residentes.

43. Los fallos interpretativos reseñados, siguiendo la estela de la sentencia Schumacker, pivotan sobre las siguientes ideas: 1ª) los Estados miembros están obligados a ejercitar su competencia en materia de fiscalidad directa, respetando el derecho comunitario y, por consiguiente, las libertades de circulación y de establecimien-

to; 2ª) estas reglas fundamentales de organización del mercado interior impiden toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad, que aplique sin justificación reglas diferentes a situaciones comparables o sujete los casos disímiles a idénticos criterios; 3ª) en materia de impuestos directos, la coyuntura de los residentes en un Estado determinado no es comparable, con carácter general, a la de los no residentes, pues muestran diferencias objetivas, tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva o de la situación personal y familiar; y 4ª) no obstante, en numerosos supuestos (como los contemplados en algunas de dichas sentencias) la posición de ambos es equiparable, por lo que un trato distinto puede resultar contrario a las mencionadas libertades.

b)
Distinciones por razón del origen de los rendimientos

44. Hecha abstracción de la jurisprudencia Baars, la primera decisión relativa a la tributación de las personas físicas sobre distinciones en función del lugar de origen de los rendimientos imponibles es la sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, en la que, además, el "canon de comunitariedad" estaba constituido por la libertad de circulación de capitales. El Tribunal de Justicia emitió el juicio aplazado en el asunto Baars, (23) afirmando que el entonces vigente artículo 67 del Tratado CE se opone a una medida legislativa de un Estado miembro que, al gravar los dividendos abonados a los accionistas, supedita la concesión de una exención al requisito de que sean repartidos por sociedades establecidas en su territorio. (24)

45. El 26 de junio de 2003 la sentencia Skandia y Ramstedt (25) defendió igualmente la libertad de prestación de servicios frente a la normativa sueca que sujeta a un régimen fiscal desfavorable en el impuesto sobre la renta a los seguros suscritos con compañías establecidas en otros Estados miembros.

46. La sentencia Lindman, de 13 de noviembre de 2003, (26) también consideró contraria a la libertad de prestación de servicios la legislación finlandesa que somete al mencionado tributo los premios obtenidos en loterías organizadas en otros Estados miembros, mientras que los ganados en las propias quedan exentos.

47. En el asunto Comisión/Francia, la sentencia de 4 de marzo de 2004 (27) declaró el incumplimiento de las obligaciones derivadas de los artículos 49 CE y 56 CE porque el mencionado Estado impedía, de manera absoluta, la opción entre el pago del impuesto sobre la renta, por un lado, y la sujeción a un descuento liberatorio, por otro, a quienes obtienen, de personas o entidades establecidas en otros Estados miembros, ingresos provenientes de determinadas inversiones financieras. Soluciones similares ha patrocinado en las sentencias pronunciadas el 15 de julio del mismo año, en los asuntos Lenz y Weidert-Paulus, (28) en las que interpretó que los artículos 56 CE y 58 CE, apartado 1, letra a), se oponen a unas normativas nacionales (austriaca y luxemburguesa, respectivamente) que otorgan a los ingresos de capital procedentes de otros Estados miembros condiciones más desfavorables que a los originados en el país. El repudio de un peor trato para las plusvalías vinculadas con sociedades establecidas en el extranjero se había producido previamente en la sentencia de 21 de noviembre de 2002, X e Y. (29)

2. La aplicabilidad de la anterior jurisprudencia al caso del litigio principal

48. Esta aplicabilidad suscita una doble duda: En primer lugar, si unas decisiones jurisprudenciales adoptadas en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas son trasladables al ámbito del tributo que grava su fortuna. En segundo lugar, si una línea jurisprudencial instaurada para interpretar las libertades de circulación de personas (trabajadores por cuenta ajena y profesionales) y de prestación de servicios puede extenderse, sin matices, a esa misma libertad, cuando se refiere a los capitales. Para

despejar ambas incógnitas, procede realizar un examen de la naturaleza del mencionado tributo, así como el análisis de los artículos 56 CE y 58 CE.

a) *La naturaleza del impuesto sobre el patrimonio*

49. Este gravamen, como el que pesa sobre la renta, supone una carga directa para los ciudadanos individuales; es decir, se trata de impuestos basados en la capacidad contributiva del sujeto pasivo y, por consiguiente, de naturaleza personal. La cuota tributaria se determina en función de las propiedades de las que se es titular en el momento del devengo, pero sin desdénar, tal y como hace la Wet BV, otras circunstancias, como, por ejemplo, el estado civil. (30)

50. Pero entre ambas figuras hay un elemento diferenciador que, como se expone más adelante, resulta relevante para resolver esta cuestión prejudicial: la que grava la renta existe en los sistemas impositivos de todos los Estados miembros, mientras que la que recae sobre la riqueza sólo está prevista en algunos. (31) De este modo, si una persona física tiene su hacienda distribuida entre dos países, uno de los cuales no cuenta con dicho impuesto, la parte que radica en el otro representa, a efectos tributarios, la integridad de su fortuna imponible.

b) *La interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE*

51. Hasta la reciente sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, (32) la jurisprudencia comunitaria no se ha enfrentado de forma decidida con estos preceptos en relación con la competencia de los Estados miembros para crear impuestos directos sobre las personas físicas. La sentencia Verkooijen, ya citada, abordó el antiguo artículo 67 del Tratado CE, su precedente temporal inmediato, (33) si bien, en los apartados 43 a 45, efectuó algunas consideraciones de interés sobre aquellos dos preceptos. Por su parte, la sentencia Comisión/Francia, al igual que la sentencia Weidert-Paulus, ambas citadas,

resulta un tanto escueta sobre el particular, pues no analiza el alcance de dichas disposiciones.

52. La primera indicación al efecto reside en que, a diferencia de lo estipulado para las libertades de circulación de personas y de prestación de servicios, en la regulación de la de capitales, el Tratado, después de prohibir toda restricción (artículo 56 CE), matiza que esta interdicción no obsta al derecho de los Estados miembros para aplicar disposiciones fiscales que distingan entre los contribuyentes en función de su residencia o del lugar en el que invierten los caudales [artículo 58 CE, apartado 1, letra a)], precisamente las dos circunstancias sobre las que, como he avanzado, gira la jurisprudencia comunitaria.

53. Se ha afirmado que el artículo 58 CE, apartado 1, no persigue otra finalidad que la de delimitar una esfera de poder estatal frente a la libre circulación de capitales, de modo particular en materia tributaria, (34) lo que parece evidente, habida cuenta de su tenor literal y de su estructura. (35) Ahora bien, con tal aseveración ¿quiere decirse que los Estados miembros pueden constreñir el ámbito de esa libertad más allá de lo admisible en relación con las otras reglas básicas de funcionamiento del mercado interior, por lo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto no le resulta aplicable?

54. En principio, se vislumbra una respuesta negativa a tal interrogación.

55. De entrada, como ha señalado el Tribunal de Justicia en la sentencia Manninen, el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), debe interpretarse de forma restrictiva, dado que prevé una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales (apartado 28). A lo anterior debe añadirse que el propio artículo 58 CE determina, en el apartado 3, que la diferencia que se consiente hacer a los Estados de la Unión Europea entre los contribuyentes por razón de su residencia o del lugar de la inversión no puede dar lugar a discriminaciones arbitrarias ni a restricciones encubiertas de la libre circulación de

capitales, tal y como el Tribunal de Justicia recordó en el apartado 44 de la sentencia Verkooijen, ya citada, con referencia al antiguo artículo 73 D, apartado 3, del Tratado CE. Se admiten, pues, las distinciones, (36) pero siempre y cuando estén justificadas, bien porque las situaciones de hecho no sean iguales, bien porque razones imperiosas de interés general las respalden. (37) Dicho con las palabras de mi colega Sra. Kokott en las conclusiones que presentó el 18 de marzo de 2004 en el asunto Manninen: desde la mencionada sentencia "esta disposición no confiere a los Estados miembros libertad de acción para imponer, a través del derecho tributario nacional, cualquier trato diferente de los sujetos pasivos según el lugar en el que se haya invertido el capital" (punto 36). (38)

56. En realidad, el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), ha dado carta de naturaleza normativa a un principio consagrado en la jurisprudencia, como se aprecia leyendo el anterior epígrafe VI.B.1 de estas conclusiones y se recuerda en el apartado 43 de la repetida sentencia Verkooijen. Si el mencionado precepto "codifica", según expresión de la abogada general Sra. Kokott, (39) la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las libertades de circulación de personas y de establecimiento, nada impide extenderla a la que protege el movimiento sin obstáculos de los capitales en el mercado único. En otras palabras, las mencionadas libertades provocan, en el ámbito tributario, ciertos problemas comunes. (40)

57. Por lo tanto, la "doctrina Schumacker" constituye un límite a la operatividad del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), de modo que, aunque los Estados miembros mantienen su derecho a hacer distingos entre residentes y no residentes, no pueden incurrir en discriminaciones, directas ni indirectas, por razón de la nacionalidad.

c)
El caso del demandante en el litigio principal

58. Así pues, la doctrina del Tribunal de Justicia sobre los topes que, a la potestad tributa-

ria de los Estados miembros en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, erigen las libertades de circulación de personas y de servicios puede aplicarse para salvaguardar esa misma garantía, referida a los capitales, cuando ejercitan su soberanía con el fin de gravar el patrimonio.

59. Por regla general, los individuos poseen la mayor parte de su hacienda en el país en el que residen, máxime si se trata de bienes raíces, revistiendo carácter excepcional la persona física con la totalidad o la mayor parte de sus propiedades en un Estado miembro distinto. (41) Además, como ya se declaró en la sentencia Schumacker, el Estado comunitario en el que se afina el sujeto pasivo ostenta la mejor posición para apreciar su capacidad contributiva y, por consiguiente, para fijar una cuota tributaria que sea su fiel reflejo. La distinción en abstracto entre residentes y no residentes se me antoja, pues, justificada.

60. Ahora bien, la respuesta que el Tribunal de Justicia facilite al órgano jurisdiccional de reenvío, si aspira a ser útil, debe centrarse en el supuesto del litigio principal, que se delimita por un dato jurídico y otro de hecho. El primero consta, a su vez, de dos elementos: uno estriba en que la normativa neerlandesa del impuesto sobre el patrimonio prevé una diferencia de régimen en función de la residencia del sujeto pasivo, reconociendo a los domésticos el derecho a una cantidad exenta que sólo alcanza a los foráneos si, al menos, el 90 % de sus riquezas se sitúa en los Países Bajos; el otro alude a que en Alemania no se exigía en 1998 tributo alguno de esa índole. El dato fáctico consiste en que D. poseía únicamente el 10 % de sus bienes en los Países Bajos, radicando el resto en el Estado miembro de su residencia.

61. Puesto que la discriminación surge cuando se tratan, sin motivo aparente, de forma desigual situaciones comparables o se aplica la misma regla a supuestos distintos, en principio corresponde despejar la incógnita de si, a estos efectos, la tesitura de D., pese a concurrir el com-

ponente diferenciador de la residencia, reviste carácter asimilable a la de una persona avecindada en los Países Bajos, que tributa con derecho a una cantidad exenta.

62. En mi opinión, la respuesta positiva parece obligada.

63. En primer lugar, la base imponible, como destaca D. en sus observaciones escritas, se determina de igual manera en ambos casos: el valor de las posesiones menos las deudas, con la particularidad de que para los forasteros sólo se tienen en cuenta las propiedades en los Países Bajos y los débitos asumidos en su territorio.

64. En segundo término, a diferencia de lo que sostienen la Comisión y el Gobierno neerlandés, en este caso resulta decisivo el hecho de que en Alemania no se requiriera un tributo de esta naturaleza, porque, respecto de su patrimonio en los Países Bajos, D. ocupa una posición igual a la de un residente, debido a que, en realidad, el 100 % de su riqueza imponible radica en este último país, ya que la que posee en el de su domicilio carece de relevancia a efectos fiscales. En la sentencia Wallentin y Riksskatteverket, ya citada, con referencia al impuesto sobre la renta, el Tribunal de Justicia equiparó la situación del contribuyente que en su Estado miembro de origen sólo percibe rentas no susceptibles de imposición a la del que no tiene ingreso alguno, estimando que le era aplicable la "doctrina Schumacker".

65. D. está en la misma posición que un vecino neerlandés con una fortuna equivalente, pues todo su patrimonio imponible se sitúa en los Países Bajos; sin embargo, no se le reconoce el derecho a ninguna cantidad exenta, quedando sometido a la carga fiscal en razón de sus posesiones neerlandesas por un importe superior al que se aplica al otro. La igualdad objetiva y el diferente trato se ponen de manifiesto si se compara la tesitura del demandante en el litigio principal con la de un vecino neerlandés que, como él, tenga en su país el 10 % del patrimonio y el resto en Alemania, pues este último no pagaría

gravamen alguno en la República Federal y sus propiedades en los Países Bajos tendrían derecho a un mínimo exento.

66. Este diferente tratamiento constituye una distinción indirecta por la nacionalidad, en la medida en que normalmente quienes residen en un Estado miembro son sus nacionales, y se erige, además, en un obstáculo evidente a la libre circulación de capitales, porque desincentiva a los que viven en Alemania para colocar sus capitales en el país vecino. En realidad, es un supuesto complementario al examinado en la sentencia Veerkooijen, en el que se desalentaba a las personas físicas residentes de invertir sus ahorros en sociedades establecidas en los demás Estados de la Unión.

67. La situación se revela discriminatoria, porque nada justifica el régimen desigual. Los Gobiernos que han participado en este proceso prejudicial y la Comisión no han avanzado razones para intentar explicar esta anomalía de la legislación neerlandesa, habiéndose limitado a aventurar que no se opone al derecho comunitario, tras citar las sentencias Schumacker, Gschwind y Verkooijen. Sólo el Gobierno belga ha motivado su tesis, explicando que entre el caso de D. y el de un afincado en los Países Bajos no se dan las similitudes precisas para reclamar una tributación igual.

68. Dicho Gobierno añade que no existe vulneración del derecho comunitario, ya que las circunstancias personales y familiares de D., en contraste con lo que le acontecía al Sr. Schumacker y a similitud del matrimonio Gschwind, pueden tomarse en consideración en Alemania, donde tiene la mayor parte de su hacienda. Pero esta afirmación no es cierta, por la sencilla razón de que, como ya he señalado, en la República Federal no se exigía una contribución directa sobre el patrimonio de las personas físicas, de modo que la carga que soporta D. por la totalidad de su "riqueza imponible" no refleja su capacidad tributaria.

69. Es verdad que tal efecto se produce

porque en Alemania no se percibía el impuesto sobre el patrimonio, quedando el 90 % de la "fortuna real" de D. exenta de tributación, pero este dato no es relevante, porque, en cualquier caso, el régimen a que queda sometido en los Países Bajos, que desincentiva sus inversiones, no encuentra una explicación lógica.

70. Además, los artículos 56 CE y 58 CE impiden las diferencias de trato injustificadas, pero no cualesquiera, sino las negativas, que implican un perjuicio para el afectado. Las positivas, las que estimulan las inversiones en otros países y la circulación de los capitales, merecen todo reconocimiento y estímulo. Por lo tanto, la circunstancia de que D. no pague cuota tributaria alguna por las propiedades que posee en Alemania carece de significación, pues tampoco lo hacen los vecinos de otros Estados miembros, en particular los que viven en los Países Bajos, disfrutando de un patrimonio inmobiliario en la República Federal.

71. En razón a las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia declarar que la libertad de circulación de capitales en el seno de la Unión Europea se opone a una normativa nacional que, en el impuesto sobre el patrimonio, reconoce a los contribuyentes residentes el derecho a una cantidad exenta, negándose a los no residentes (salvo que el 90 % de su riqueza se encuentre en dicho Estado miembro), cuando estos últimos no tienen más "patrimonio imponible" que el localizado en dicho país, pues el que poseen en otros Estados no está sujeto a un tributo de dicha naturaleza.

C. La segunda cuestión prejudicial

1. Una pregunta retórica

72. La solución que sugiero para la primera cuestión prejudicial del *Gerechthof te 's Hertogenbosch* hace superflua cualquier explicación para responder a la segunda. No obstante, ante la eventualidad de que el Tribunal de

Justicia siga otra orientación, procede hacer algunas precisiones con carácter subsidiario.

73. El órgano de reenvío se pregunta si, una vez afirmado que el régimen tributario de la Wet BV no infringe el artículo 56 CE, la situación puede cambiar a la luz del Convenio para evitar la doble imposición entre por los Países Bajos y Bélgica, que extiende a los domiciliados en este segundo Estado miembro con inmuebles en el primero los beneficios fiscales atribuidos por la legislación neerlandesa a sus habitantes, de modo que disfrutan de la cantidad exenta prevista para estos últimos.

74. La pregunta se basa en la premisa de que la primera cuestión prejudicial haya recibido un veredicto negativo, porque, a efectos de emitir el juicio de igualdad en la perspectiva de la libertad de circulación de capitales, el Tribunal de Justicia hubiera considerado que, por referencia al impuesto sobre el patrimonio en los Países Bajos, la situación de un vecino alemán no es comparable a la de un residente neerlandés, aun cuando los dos dispongan en dicho Estado miembro de sendas fortunas de idéntico valor, que representen la totalidad de su respectiva riqueza global imponible. Con dicho punto de partida, la segunda cuestión prejudicial resultaría redundante, ya que tampoco habría parangón si los titulares de esos mismos bienes residieran en Alemania, uno, y en Bélgica, el otro.

75. Ahora bien, si se entiende que los supuestos confrontados en el litigio principal (el de D. y el de un contribuyente que viva en los Países Bajos) pueden equipararse, también han de equipararse los dos a que atiende esta segunda cuestión (el de D. y el de un sujeto pasivo en los Países Bajos con residencia en Bélgica), procediendo analizarlo con carácter meramente hipotético y subsidiario, sin que merezca reflejo alguno en la parte dispositiva de la resolución prejudicial.

76. En 1998, como consecuencia del mencionado acuerdo sinalagmático, un individuo afincado en Bélgica con bienes raíces en los

Países Bajos recibía en este segundo Estado miembro un tratamiento tributario más beneficioso que un vecino alemán, con un patrimonio inmobiliario en dicho país del mismo valor, porque tenía derecho a mantener una parte exenta, privilegio del que este último carecía, no pagando ninguno de los dos tributo alguno por la riqueza poseída en sus países de origen. Como consecuencia de tal acuerdo internacional, el ordenamiento jurídico neerlandés desincentivaba a los alemanes de invertir sus ahorros en los Países Bajos, si se les compara con quienes viven en Bélgica.

77. Para resolver si esta situación puede ser tolerada por el derecho comunitario, hay que intentar comprender el sentido del artículo 293 CE.

2.

La potestad de los Estados miembros para suprimir la doble imposición en la Comunidad mediante pactos bilaterales

78. La erradicación del fenómeno de la doble imposición es un objetivo del Tratado, (42) íntimamente ligado a la construcción del mercado interior. (43)

79. No obstante, como el Tribunal de Justicia ha recordado en la sentencia Gilly, hasta el día de hoy, abstracción hecha del Convenio de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, (44) no se ha adoptado en la Unión ninguna medida de unificación ni de armonización encaminada a eliminarla.

80. A tal fin, el artículo 293 CE habilita a los Estados miembros para entablar negociaciones. (45) En ausencia de un tratado multilateral suscrito por todos los socios comunitarios, se han firmado pactos bilaterales, mediante los que se conciertan para restringir su soberanía fiscal, renunciando a una parte de su contenido. En otras palabras, a través de estos acuerdos se reparten el poder para fijar los criterios que gra-

van los hechos imponibles.

81. El ejercicio de esta potestad puede provocar algunas diferencias, habida cuenta de que no existe una armonización de las reglas fiscales nacionales. (46)

82. Mas la legitimidad del uso de una capacidad depende de que se desarrolle dentro de los límites para los que se atribuye, quedando todo exceso sin amparo. Por otro lado, según he avanzado, la competencia de los Estados miembros para suscribir pactos bilaterales como el del litigio principal persigue el reparto del poder tributario, de modo que, cuando no hay nada que distribuir, el acuerdo pierde su sentido. Por lo que se refiere al impuesto sobre el patrimonio, al no existir a la sazón en Bélgica, el artículo 25, apartado 3, del Convenio con los Países Bajos, (47) en la medida en la que otorga a los residentes belgas el beneficio de la cantidad exenta reconocido a los neerlandeses, se convierte pura y llanamente en un privilegio sin contraprestación ni reciprocidad, por lo que su test de "comunitariedad" ha de ser mucho más exigente. Las razones y las consecuencias esgrimidas, con cierto alarmismo, por los Gobiernos comparecientes, a las que más adelante me referiré brevemente, se disipan como una columna de humo, porque la norma contemplada nada tiene que ver con el contenido específico de los arreglos que pretenden eliminar la doble imposición internacional.

83. Por consiguiente, la diferencia de trato instaurada por el sistema tributario neerlandés, en el que se integra el mencionado pacto, entre los sujetos pasivos residentes en Bélgica y los domiciliados en Alemania, al dificultar el libre tránsito de capitales entre este segundo Estado miembro y los Países Bajos, no se ajusta a los artículos 56 CE y 58 CE.

84. Aun cuando se considerara que un régimen tributario nacional como el examinado deriva del estricto desenvolvimiento del poder tributario para prevenir la doble imposición, su conformidad con el derecho comunitario no que-

daría asegurada. Conviene, al efecto, dirigir de nuevo la mirada hacia la Recopilación de la jurisprudencia.

3. **La doctrina del Tribunal de Justicia sobre el ejercicio por los Estados miembros de la potestad ex artículo 293 CE**

85. Según he apuntado, los Estados miembros pueden disponer libremente de su soberanía tributaria, pero tanto si lo hacen en solitario, como si actúan de consuno, han de respetar el derecho comunitario. (48) La invitación cursada en el mencionado precepto del Tratado no conduce a un resultado contrario al deseado: la instauración de un mercado único mediante la realización de las libertades básicas de circulación, pues la circunstancia de que un hecho imponible sea susceptible de gravarse dos veces constituye el más serio obstáculo para que los sujetos de derecho y sus capitales trasciendan las fronteras interiores.

86. En los casos en los que el Tribunal de Justicia ha analizado el contenido de arreglos bilaterales de esta naturaleza, el elemento de referencia ha sido siempre una persona residente en uno de los dos Estados miembros comprometidos, quejándose de que la aplicación del pacto la discriminaba en el otro. En el asunto Gilly se discutía el cálculo del impuesto sobre la renta de las personas físicas debido en Alemania por un matrimonio establecido en Francia, conforme a las reglas del Convenio firmado el 21 de julio de 1959 entre ambos Estados. Por su parte, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot, (49) abordó la situación de un vecino neerlandés que, durante el ejercicio de 1994, desempeñó su actividad profesional por cuenta ajena para sociedades de un mismo grupo en los Países Bajos y en otros tres Estados miembros (Alemania, Francia y el Reino Unido), con los que tenían concertados sendos compromisos.

87. El panorama cambia, sin embargo, cuando se trata de personas jurídicas. En el asunto Metallgesellschaft y otros, ya citado, se pre-

guntó si las autoridades de un Estado miembro podían denegar un crédito fiscal a una sociedad de otro país comunitario, cuando lo conceden a las propias y a las establecidas en los Estados miembros con los que han concertado acuerdos para evitar la doble imposición. En realidad, el órgano jurisdiccional remitente quería saber si, a través de un tratado de esa índole, se pueden crear diferencias entre las sociedades de los diversos Estados comunitarios. Desgraciadamente, el Tribunal de Justicia no creyó necesario responder sobre el particular (apartado 97).

88. Un supuesto de hecho semejante se presentó en el asunto Saint-Gobain ZN, al que también he aludido, pues un establecimiento permanente en Alemania de una empresa con domicilio en otro Estado miembro pretendía beneficiarse en el primero de las ventajas reconocidas a las compañías nacionales para tributar por los dividendos recibidos de sociedades radicadas en terceros Estados extracomunitarios (la Confederación Suiza y los Estados Unidos América), en virtud de tratados fiscales sobre la doble imposición, concertados con estos últimos.

89. Como puede apreciarse, estos dos casos guardan parecido con el de D., que reclama en los Países Bajos el mismo trato que, gracias a un pacto bilateral, se concede a los avecindados en Bélgica. A una relación triangular, con los elementos de comparación foráneos (alemán y belga), el Tribunal de Justicia debe dar una respuesta satisfactoria según las exigencias del derecho comunitario.

4. El principio de no discriminación y la cláusula de nación más favorecida

90. Los Gobiernos participantes en este proceso prejudicial y la Comisión han reaccionado, unánimemente, en contra de la posibilidad de que el Tribunal de Justicia, en virtud del repetido Convenio, interprete el artículo 56 CE para exigir que los ciudadanos residentes en Alemania reciban en los Países Bajos un trato igual al de

los afincados en Bélgica.

91. En particular, el Gobierno neerlandés se ha entretenido en explicar las divergencias del asunto actual con los de las sentencias Saint-Gobain ZN, ya citada, y Gottardo, (50) en los que un Estado miembro tenía bajo su jurisdicción a nacionales de otros Estados comunitarios, planteándose si debía aplicarles las ventajas conferidas a los propios en virtud de pactos internacionales suscritos con terceros países. En realidad, este último elemento es la única diferencia existente, pues ahora se trata de un acuerdo bilateral con otro Estado miembro. En lo demás, los supuestos son iguales.

92. La Sra. Gottardo, italiana de origen, pero de nacionalidad francesa por razón de su matrimonio, quería que, para la fijación del importe de su pensión de jubilación en el país donde nació, se tuvieran en cuenta no sólo los periodos cotizados en esos dos Estados, sino también los abonados en Suiza, con arreglo a un Convenio italo-suizo de seguridad social que, para cuantificar el retiro, reconoce a los italianos el tiempo trabajado en la Confederación. El caso Saint-Gobain ZN atañía a una sociedad establecida en Francia que, habiendo pagado en Alemania impuestos por las rentas y el patrimonio de una sucursal situada en su territorio, pretendía disfrutar de los beneficios fiscales concedidos a las compañías domiciliadas en Alemania, con arreglo a sendos tratados para evitar la doble imposición suscritos con Suiza y con los Estados Unidos. D. es un vecino alemán sujeto a tributación en los Países Bajos por los bienes raíces que posee allí; quiere acogerse al beneficio otorgado por el ordenamiento jurídico de este Estado miembro a sus propietarios inmobiliarios residentes en Bélgica, conforme a un acuerdo con este último país. La única disparidad entre estos asuntos y el ahora suscitado radica en el carácter extraño que, en los dos primeros supuestos, tiene el país con el que se ha celebrado el respectivo convenio.

93. Esta disparidad no es, sin embargo, bastante para provocar una solución diversa.

94. Por de pronto, el Convenio del litigio principal se aparta de los controvertidos en los asuntos Saint-Gobain ZN y Gottardo, pues cae de lleno en el ámbito del Tratado (artículo 293 CE), de modo que, si existe el riesgo de que su interpretación literal obstaculice la aplicación de una disposición de derecho comunitario, con mayor razón que en los repetidos casos, los Estados miembros están obligados a hacer lo necesario para evitar ese resultado. Parece ocioso, pero, a la vista del planteamiento de los Gobiernos participantes, debo recordar una vez más que, cuando los Estados miembros ejercen su potestad tributaria, han de respetar el derecho comunitario, siendo indiferente el instrumento normativo empleado: una ley, una disposición reglamentaria o un pacto internacional, intracomunitario o con un país tercero. Por estas circunstancias, en la sentencia Gottardo, el Tribunal de Justicia ha señalado que, "al aplicar los compromisos suscritos en convenios internacionales, ya se trate de un convenio entre Estados miembros o de un convenio entre un Estado miembro y uno o varios países terceros, [(51)] se deben, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 307 CE, respetar las obligaciones que les incumben en virtud del derecho comunitario" (apartado 33).

95. Por consiguiente, estimando que la posición de D. y la de un sujeto afincado en Bélgica es la misma a efectos del pago en los Países Bajos del impuesto que les grava por sus propiedades inmobiliarias, el primero tiene derecho a las ventajas que el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados reconoce al segundo, siempre que su no aplicación suponga un obstáculo injustificado a la libre circulación de capitales.

96. Coincido con los Gobiernos que han participado en este proceso prejudicial en que la cláusula de nación más favorecida no parece trasladable, de forma automática, al ámbito ahora en cuestión o, dicho de otra forma, en que el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad, como regla al servicio de las libertades de circulación, no exige que un ciudadano

de un Estado miembro reciba en otro el mejor trato posible, con independencia de que resulte necesario para la construcción del mercado único. Este planteamiento subyace en las consideraciones que realicé en los puntos 66 y 67 de las conclusiones del asunto Gilly, al expresar, refiriéndome al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que la finalidad de un convenio bilateral de doble imposición reside en evitar que los rendimientos ya gravados por uno de los Estados lo sean de nuevo en el otro, no en conceder al sujeto pasivo el estatuto fiscal que, en cada caso, más le beneficie.

97. Pero nada impide que, si la aplicación de una norma convencional por un Estado miembro obstaculiza la libre circulación de capitales por dispensar injustificadamente un trato diferente a los residentes en otros Estados miembros (quienes, en cuanto ciudadanos europeos, tienen derecho a no ser marginados, directa ni indirectamente, por razón de su nacionalidad, según el artículo 12 CE, párrafo primero), la coyuntura deba ser corregida por el derecho comunitario, acabando con la desigualdad. (52) Es decir, en los casos triangulares como el del litigio principal, la posición del contribuyente en el Estado de tributación puede construirse basándose en la cláusula de nación más favorecida, pero también en la existencia de una restricción a las libertades de circulación. En efecto, el sujeto pasivo intentará, como hace D., que se le extienda el acuerdo previsto para los afincados en Bélgica, pretensión que puede estructurarse en torno a un esquema de restricción de la libertad de circulación de capitales, si la mayor carga tributaria y las consecuencias negativas se entienden contrarias al ordenamiento comunitario. En suma, la aceptación de obligaciones de reciprocidad con otro Estado miembro que limitan las libertades de circulación de los nacionales de terceros Estados europeos resulta contraria al derecho comunitario. (53) No cabe olvidar que las normas nacionales, en las que se integran los tratados internacionales válidamente celebrados y ratificados, no pueden vulnerar las libertades básicas del sistema jurídico europeo.

98. Los Gobiernos que han presentado observaciones en este proceso prejudicial se oponen decididamente a la anterior aseveración, aduciendo variadas razones.

99. Sostienen la imposibilidad de comparar las circunstancias de D. y las de un contribuyente residente en Bélgica; los pactos concertados al amparo del artículo 293 CE son el producto de negociaciones en las que se valoran las estructuras y los contenidos de los respectivos sistemas tributarios, por lo que, para emitir un juicio de igualdad en relación con una situación de hecho concreta, no se puede tomar en consideración un precepto aislado, ni siquiera el convenio en su integridad, sino el conjunto del orden impositivo nacional. Como muy gráficamente señala la Comisión, unos regímenes convencionales diferentes crean situaciones dispares, que no son confrontables.

100. El anterior planteamiento maximalista habría impedido la adopción de los pronunciamientos Gottardo y Saint-Gobain ZN, así como la realización de todo test de igualdad, porque si, además de la similitud entre el supuesto de hecho y la norma aplicable, se exige entre las razones, los motivos, el proceso seguido para su aprobación y entre los ordenamientos jurídicos en los que se insertan las normas contrastadas, jamás se podría emitir el juicio y nunca o casi nunca habría casos comparables. En realidad, el examen de igualdad resulta más sencillo y modesto, en la medida en que trata de discernir si dos individuos en condiciones fácticas comparables quedan sometidos sin justificación a reglas distintas y, en el contraste de estas últimas, la única indagación pertinente se refiere a si su aplicación provoca efectos diversos en perjuicio de uno de ambos.

101. Soy consciente de los riesgos que entrañan las anteriores consideraciones para el equilibrio y la reciprocidad que presiden el régimen de los convenios para eludir la doble imposición, pero estos inconvenientes no han de erigirse en obstáculos para la construcción de un mercado único. Por un lado, al fijar en tales

acuerdos los factores de sujeción para repartirse la competencia fiscal, los Estados miembros deberán actuar con más cuidado, evitando las disposiciones que puedan entorpecer ese objetivo. Por otro lado, el derecho de igualdad tiene entidad propia y autónoma respecto de la reciprocidad, por lo que, en caso de conflicto, goza de preferencia sobre los mutuos compromisos. Si la correspondencia sinalagmática de las obligaciones contenidas en un pacto de esa naturaleza se opone a las ideas básicas que impulsan la construcción de una Europa unida, los Estados afectados están obligados a buscar otras fórmulas que, alcanzado el objetivo, no perjudiquen, con violación del ordenamiento jurídico comunitario, a los ciudadanos de otros Estados miembros. Así lo exige el principio de proporcionalidad.

102. El Gobierno británico alega que el estatuto de la nación más favorecida conlleva el peligro de evasión fiscal, si un contribuyente invoca la menos severa de las normas antifraude incluidas por un Estado miembro en los compromisos con otros.

103. Pero este argumento carece de consistencia. En primer lugar, no se trata de aplicar el principio de trato nacional más favorable, sino de la operatividad de las reglas básicas del derecho comunitario, que, en ocasiones, conducen a un resultado semejante al del mencionado principio. En segundo término, el riesgo denunciado es meramente hipotético en el supuesto del litigio principal, porque D. no pretende que se le levanten los controles fiscales, sino que reclama un beneficio fiscal concreto y preciso.

104. Por último, si el evitar la evasión fiscal se hubiera erigido en razón absoluta de interés general para justificar obstáculos a las libertades de circulación, aún hoy se estaría discutiendo sobre la posibilidad de someter el tráfico intracomunitario de capitales a un régimen de autorización previa. En las conclusiones presentadas en el asunto en el que ha sido dictada la sentencia Comisión/Francia, ya citada, apunté (punto 27) que la lucha contra el fraude fiscal no

es un cheque en blanco otorgado a los Estados miembros para recortar dichas libertades; al contrario, como toda excepción a los elementos fundamentales de la construcción comunitaria, ha de interpretarse y aplicarse respetando las exigencias del mencionado principio de proporcionalidad. De este modo, las dificultades en las labores propias de la gestión y de la inspección de los tributos no bastan para legitimar normas restrictivas de esas libertades fundamentales, promulgadas con carácter absoluto, haciendo abstracción de otros cauces menos expeditivos, pero también menos gravosos, para alcanzar igual meta.

105. Una respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial pondría en un brete el complejo sistema de tratados bilaterales para evitar la doble imposición en la Comunidad, pero no sería la primera vez que un pronunciamiento del Tribunal de Justicia solivianta el régimen jurídico de los Estados miembros.

106. Por consiguiente, habida cuenta del carácter subsidiario con que se ha planteado esta segunda cuestión prejudicial y de la respuesta avanzada para la primera, sugiero al Tribunal de Justicia que no se pronuncie al respecto o, en todo caso, que lo haga siguiendo las orientaciones expuestas en las páginas precedentes.

D. La tercera cuestión prejudicial

107. Con la última cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente, aun cuando sigue preocupado por la compatibilidad de las normas neerlandesas con el derecho comunitario, abandona el ámbito fiscal para adentrarse en los misterios del derecho procesal.

108. En particular, quiere saber si el principio de efectividad del derecho comunitario consiente una regulación nacional que constriñe a una mínima parte la cantidad que, mediante la condena de la Administración al pago de las costas procesales, el demandante puede recuperar de los gastos realizados para obtener la razón.

109. Recientemente he tenido ocasión de pronunciarme sobre el mencionado principio y los límites a los que, en mi opinión, debe quedar circunscrita la potestad jurisdiccional del Tribunal de Justicia para garantizar la efectividad de las normas que integran el orden jurídico de la Comunidad. Con el ánimo de no alargar más el texto de estas conclusiones, ya bastante extenso, me remito a las consideraciones vertidas en las presentadas el 14 de marzo de 2002 y el 11 de diciembre de 2003, respectivamente, en los asuntos *Grundig Italiana* (puntos 26 a 30) (54) y *Recheio* (puntos 23 a 35). (55)

110. De acuerdo con la tesis que sostuve entonces, el Tribunal de Justicia debería ceñirse a responder a la última cuestión prejudicial que el derecho comunitario y, en particular, el principio que exige su efectividad se oponen a las disposiciones de un Estado miembro que, para las acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, fijen un régimen económico procesal que, en la práctica, haga extremadamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución. Si la recuperación de la cuota tributaria indebidamente liquidada e ingresada supone para el sujeto pasivo un elevado desembolso de dinero, puede verse desalentado y el ejercicio de sus derechos obstaculizado de forma incorrecta. Un sistema procesal caro, del mismo modo que uno lento, son incompatibles con el derecho a una justicia efectiva.

111. El juicio sobre el sistema procesal propio y el análisis del cumplimiento de esas exigencias corresponden al juez de reenvío, tanto por razones sustanciales como pragmáticas. No sólo está en mejores condiciones para evaluar su derecho nacional y para actuar en consecuencia, sino que también dispone de los instrumentos para hacerlo, a la luz de los elementos de hecho y de derecho con los que cuenta.

112. En cualquier caso, dados los antecedentes, es muy posible que, como en las sentencias *Grundig Italiana* y *Recheio*, el Tribunal de Justicia no siga mis recomendaciones e intente ocupar la posición del juez nacional. Ante tal

eventualidad, opino, a título subsidiario, que una normativa procesal que sólo permite la recuperación de algo más de 2.000 euros de un total de 12.500, (56) invertidos en la fase jurisdiccional para obtener la devolución de la cuota tributaria indebidamente ingresada, podría vulnerar el principio de efectividad del derecho comunitario, porque es susceptible de hacer improductivo el ejercicio de la acción procesal y de desanimar para su defensa a los titulares de derechos derivados del ordenamiento jurídico de la Comunidad.

VII.

Conclusión

113. A tenor de las consideraciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia que, en respuesta a la primera cuestión prejudicial, declare:

"Los artículos 56 CE y 58 CE, relativos a la libre circulación de capitales dentro de la Comunidad, se oponen a una normativa nacional que, en el impuesto sobre el patrimonio, reconoce a los contribuyentes residentes el derecho a una cantidad exenta, negándose a los no residentes (salvo que el 90 % de su riqueza se encuentre en dicho Estado miembro), cuando estos últimos no tienen más "patrimonio imponible" que el localizado en dicho país, porque el que disfrutan en otros Estados no está sujeto a un tributo de dicha naturaleza.

El derecho comunitario, en particular el principio que exige su efectividad, se opone a las disposiciones de un Estado miembro que, para las acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, fijan un régimen económico procesal que, en la práctica, hace extremadamente gravosa la devolución, correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente determinar si, a la luz de los datos de hecho y de derecho con los que cuenta, la normativa nacional controvertida en el litigio principal satisface el mencionado principio."

Notas

- 1 - Lengua original: español.
- 2 - Sobre el particular puede consultarse Álvarez García, S., y Arizaga Junquera, M.C.: "Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios", en Noticias de la Unión Europea, nº 144, enero de 1997, pp. 79 a 87. También, Aparicio Pérez, A.: "La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad", trabajo publicado en el mismo número de la mencionada revista, pp. 59 a 78.
- 3 - El único cauce para legitimar la intervención de la Comunidad en este ámbito es el del artículo 94 CE (antiguo artículo 100 del Tratado CE), que le permite adoptar normas armonizadoras en aquellos aspectos que inciden directamente en el funcionamiento del mercado común. Un ejemplo es la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94). Otro lo constituyen las Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE, las dos del Consejo, adoptadas el 23 de julio de 1990, del régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, así como a las sociedades matrices y filiales de socios comunitarios distintos (DO L 225, pp. 1 y 6, respectivamente). A las anteriores pueden añadirse las Directivas 2003/48/CE y 2003/49/CE, también del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, la primera, y sobre un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, la segunda (DO L 157, pp. 38 y 49, respectivamente).

- 4 -
Así se expresó por primera vez el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21, utilizando una fórmula que ha alcanzado fortuna, repetida en otros pronunciamientos, como los de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), apartado 19; de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I 6161), apartado 58; de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I 4071), apartado 32; y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (asuntos acumulados C 397/98 y C 410/98, Rec. p. I-1727), apartado 37.
- 5 -
. - La sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C 478/98, Rec. p. I 7587), apartado 18, y las que cita, se manifestaron en tal sentido.
- 6 -
Que, como se verá, es el caso del litigio del que este proceso prejudicial deriva.
- 7 -
. - Ciudad de Brabante, cercana a Amberes, en la que, hacia 1450, nació El Bosco.
- 8 -
A tenor de lo recogido en el auto de reenvío, esta decisión administrativa, identificada con el número CPP2003980 (BNB 2003/237), se tomó a raíz de la sentencia pronunciada por el Gerechtshof te s'Gravenhage el 18 de julio de 2000 (BK 99/01421), declarando que, entre la situación de un sujeto pasivo residente en España, que no posee en dicho país ningún o casi ningún elemento patrimonial y cuyos bienes imponibles están en su totalidad en los Países Bajos, y la de un sujeto pasivo residente en este último Estado, donde radica la integridad de su fortuna, no existe diferencia objetiva que justifique la denegación al primero del derecho a la cantidad exenta de impuestos.
- 9 -
. - En este anexo se atribuye un punto a la interposición de un recurso; la misma valoración se otorga a la comparecencia a la audiencia; la formulación de una réplica merece medio; tanto la redacción de observaciones escritas como la asistencia a una vista en un procedimiento prejudicial alcanzan dos. Cada punto se tasa en 322 euros. Finalmente, se aplica un factor de ponderación en función de la dificultad del asunto, que oscila entre 0,25, para los fáciles, y 2,00, si se trata de un proceso complejo.
- 10 -
. - Sentencia de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, Rec. p. I-2787).
- 11 -
. - Antes de la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, que incorporó los artículos 73 B y siguientes del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y siguientes), el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5), consideraba como movimiento de capitales las inversiones inmobiliarias realizadas en los Estados miembros por los no residentes. La jurisprudencia comunitaria estima que ese anexo mantiene el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimiento de capitales [sentencias de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661), apartado 21; y de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg (C-452/01, Rec. p. I-9743), apartado 7].
- 12 -
Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779).
- 13 -
. - Sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo (151/94, Rec. p. I 3685).
- 14 -
. - Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner (C-112/91, Rec. p. I-429). En este caso, las dudas del Finanzgericht Köln (Tribunal tributario de Colonia) acerca de la conformidad de la entonces vigente legislación alemana del impuesto sobre

la renta con la mencionada libertad de circulación de los trabajadores quedaron sin despejar, por contemplarse en el litigio una situación puramente interna.

15 -

. - Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493).

16 -

. - Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089).

17 -

Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451).

18 -

. - Se trataba del sistema alemán que, en 1996, fue modificado para adecuarlo a las exigencias impuestas por la jurisprudencia Schumacker.

19 -

. - Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337).

20 -

Sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933).

21 -

. - Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling (C-209/01; esta decisión no ha sido aún publicada en la Recopilación).

22 -

Sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin y Riksskatteverket (C-169/03, también sin publicar al día de la fecha).

23 -

. - Aunque eran cargas fiscales distintas, la esencia de la norma neerlandesa controvertida era en los dos casos la misma. En la sentencia Baars se trataba de una disposición que sometía la exención en el impuesto sobre el patrimonio de las participaciones en el capital social a la condición

de que la sociedad estuviese radicada en los Países Bajos. En el asunto Verkooijen la regulación consistía en una dispensa en el tributo que grava la renta de las personas físicas, que se hacía depender del lugar de establecimiento de la sociedad fuente de los ingresos.

24 -

. - El reconocimiento de la competencia de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, el respeto del derecho comunitario como límite a su ejercicio y el repudio de toda normativa que sitúe a los nacionales de otros socios comunitarios en peor condición que a los propios se encuentran en el auto de 12 de septiembre de 2002, dictado en el asunto Mertens (C-431/01, Rec. p. I-7073), en el que se puso en solfa la regulación belga que sólo autorizaba a un sujeto pasivo residente, que ejerce en su interior una actividad profesional por cuenta propia, a deducir del beneficio imponible de un año las pérdidas sufridas en el ejercicio anterior, si no las ha podido compensar con las retribuciones percibidas durante dicho ejercicio por una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro. La razón de este pronunciamiento estriba en que las pérdidas así neutralizadas no pueden descontarse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros a los que concierne, mientras que sí pueden restarse si el sujeto pasivo realiza sus actividades por cuenta propia y por cuenta ajena sólo en el país en el que reside.

25 -

Sentencia de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt (C-422/01, Rec. p. I 6817).

26 -

Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Lindman (C-42/02; todavía sin publicar).

27 -

Sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02, tampoco ha sido publicada al tiempo de leerse estas conclusiones).

28 -

Sentencias de 15 de julio de 2004, Lenz (C-315/02) y Weidert-Paulus (C 242/03), aún no publicadas en la Recopilación.

29 -

Sentencia de 21 de noviembre de 2001, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829). El auto de 8 de junio de 2004, De Baeck (C 268/03, aún no publicado en la Recopilación), también ha censurado la normativa belga que únicamente declara exentas de tributación las plusvalías obtenidas con ocasión de la cesión onerosa de acciones o de participaciones sociales, al margen del ejercicio de una actividad profesional, si la enajenación se opera con destino a sociedades, asociaciones, establecimientos u organismos belgas.

30 -

Los Estados miembros que cuentan con un tributo de esta naturaleza, reseñados en la nota siguiente, toman en consideración el estado civil del contribuyente y, en algunos casos, también las personas a su cargo.

31 -

Sólo seis (España, Finlandia, Francia, Luxemburgo, los Países Bajos y Suecia) de los quince Estados miembros de la Unión Europea en la fecha en la que se inició este reenvío prejudicial contemplan en sus ordenamientos jurídicos el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas.

32 -

Sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02; esta resolución no ha sido aún publicada en la Recopilación).

33 -

. - El artículo 67 del Tratado CE disponía que "los Estados miembros suprimirán progresivamente entre sí, durante el periodo transitorio y en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común, las restricciones a los movimientos de capitales", mientras que el artículo 56 CE, de manera más contundente, declara que "quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales".

34 -

García-Moncó, A.M.: Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios, Editorial Civitas, Madrid, 1999, p. 141.

35 -

. - En la letra b) realiza la misma salvedad con: la potestad sancionadora, especialmente en el ámbito fiscal, la necesaria para garantizar la seguridad o el orden público y la pertinente para conocer los movimientos de capitales.

36 -

. - Obviamente, me refiero a las diferencias de trato negativas, porque las positivas, las que benefician a los residentes en otros Estados miembros, en cuanto incentiven el movimiento de los capitales entre distintos socios de la Unión, no sólo son admisibles sino deseables. García-Moncó. A.M., en la op. cit., pp. 146 y 147, opina que en la adopción en Maastricht del artículo 73 D, apartado 1, letra a), influyó más la existencia de políticas tendentes a mantener una competitividad fiscal mediante discriminaciones positivas que la eventualidad de disponerlas negativas.

37 -

Opinión expresada por el abogado general Sr. Tizzano en el punto 44 de las conclusiones que presentó en el asunto en que fue dictada la sentencia de 30 de mayo de 2002, Schmid (C-516/99, Rec. p. I 4573). El Tribunal de Justicia acaba de reiterar esta idea en el apartado 29 de la sentencia Manninen.

38 -

. - Este planteamiento ha permitido al Tribunal de Justicia afirmar, en el apartado 39 de la sentencia Manninen, que "el principio de territorialidad nunca puede justificar un trato diferente entre los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Finlandia y los repartidos por las domiciliadas en otros Estados miembros, si las categorías de los dividendos afectados por esta diferencia de trato se encuentran en la misma situación objetiva".

39 -

. - Así se expresa en el punto 38 de las conclusiones Manninen, reiterando el punto 27 de las que presentó en el asunto en el que ha sido dictada la sentencia Weidert-Paulus, antes citada.

40 -

. - Martin P.: "La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissements, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne", Revue de droit fiscal, n° 44, noviembre, 2000, pp. 1444 a 1448, en particular esta última.

41 -

. - Tratándose de patrimonios inmobiliarios, y en tanto no se alcance la deseable armonización en materia de fiscalidad directa, la solución más adecuada para la construcción de un mercado único sin restricciones consiste, en mi opinión, en que el punto de conexión sea el lugar de localización, de modo que la competencia para gravarlos corresponde al Estado miembro en el que radiquen, renunciando el de residencia a tomarlos en consideración, ni siquiera para calcular el patrimonio global del sujeto pasivo a efectos del tributo. Ésta es la razón por la que el modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) sobre la doble imposición señala, en el artículo 22, que el capital inmobiliario que un residente en un Estado contratante posee en otro es imponible en este último.

42 -

En la sentencia de 11 de julio de 1985, Mutsch (137/84, Rec. p. 2681), apartado 11, el Tribunal de Justicia indicó que el entonces artículo 220 del Tratado CE obligaba a los Estados miembros a extender a los nacionales de otros las garantías que reconocen a los propios. En la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C 336/96, Rec. p. I-2793), apartado 16, señaló de manera más precisa que "la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura [...] entre los objetivos del Tratado".

43 -

Así se expresa, con la claridad y la concisión que le caracterizan, Melchior Wathelet, antiguo juez del Tribunal de Justicia, en su colaboración, titulada "Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour", en el libro homenaje a Gil Carlos Rodríguez Iglesias Une communauté de droit, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, p. 445.

44 -

. - DO L 225, p. 10.

45 -

. - En las conclusiones presentadas el 20 de noviembre de 1997 en el asunto Gilly, recordé que el precepto deja un amplio margen de apreciación a los Estados miembros a la hora de decidir si resulta necesario entablar las negociaciones (punto 35).

46 -

. - Así lo reconoció expresamente el Tribunal de Justicia en el apartado 30 de la sentencia Gilly.

47 -

. - El modelo de Convenio de la OCDE no contiene una disposición semejante.

48 -

. - El Tribunal de Justicia ha mantenido esta afirmación desde la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, asunto conocido con el nombre de "crédito fiscal", Rec. p. 273), apartado 26.

49 -

Sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819).

50 -

. - Sentencia de 15 de enero de 2002, Gottardo (C-55/00, Rec. p. I-413), en la que se trataba de un convenio bilateral con un país tercero en materia de seguridad social. En este asunto, el Tribunal de Justicia siguió las sugerencias que le hice en las conclusiones de 5 de abril de 2001.

51 -

. - La cursiva es mía.

52 -

. - Con arreglo a la jurisprudencia, cuya reiteración me exime de su cita, el artículo 12 CE está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el derecho comunitario para las que el Tratado no prevea disposiciones específicas contra la discriminación. Pues bien, a diferencia de las libertades de circulación de los trabajadores (artículo 39 CE, apartado 2), de establecimiento (artículo 43 CE, párrafo primero) y de prestación de servicios (artículo 49 CE, párrafo primero), la de circulación de capitales se disciplina sin normas particulares de esa naturaleza (artículo 56 CE), siendo la única referencia a la discriminación la contenida en el artículo 58 CE, apartado 3, como límite a la potestad que para adoptar determinadas medidas les reconoce el apartado 1 del mismo precepto, pues, dada su amplitud, comprende todo tipo de trato desigual injustificado, incluido el que el artículo 12 CE proscribe.

53 -

Véase García Prats, F.A.: "Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint-Gobain)", Noticias de la Unión Europea, nº 191, diciembre de 2000, pp. 9 a 54, en particular p. 49.

54 -

. - Sentencia de 24 de septiembre de 2002 (C-255/00, Rec. p. I-8003).

55 -

. - Sentencia de 17 de junio de 2004 (C-30/02, aún no publicada en la Recopilación).

56 -

El reintegro de los 10.000 euros devengados en la fase administrativa depende del éxito de una acción indemnizatoria.

LA SENTENCIA D DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EUROPEO:UN PASO ATRÁS.

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

Tuvo el Tribunal la ocasión, coincidiendo con la posición del Abogado General Ruiz-Jarabo, de entrar de lleno en la flagrante contradicción que supone la existencia de CDI entre los Estados Miembros de la CE que discriminan respecto a otros ciudadanos del mercado único; pero, no lo hizo. Da igual que ello ocurriera por presiones políticas o razones de oportunidad. La verdad es que el CDI entre Holanda-Bélgica supone una clara vulneración de la obligación de la nación más favorecida, en perjuicio, del ciudadano del Estado alemán. (v.T.Rosembuj, La obligación de la NMF y los CDI, RESE nº 45).

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

res tributarios, véase la que denomino discriminación inversa, sino también en la prohibición de la elusión y evasión fiscal, el tráfico comercial de bienes, servicios y personas y, finalmente, en la asignación de beneficios fiscales entre los Estados y sus residentes.

"Cuando los Estados Miembros ejercitan sus potestades de imposición, deben hacerlo en forma compatible con la ley de la Comunidad, prescindiendo del **instrumento utilizado**-una ley, un reglamento o un acuerdo internacional o comunitario o un acuerdo con un tercer Estado." (par.95 Abogado General).

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

La obligación de la NMF entre los Estados Miembros de la CE no necesita una expresión convencional, sino que puede extraerse implícitamente, de los propios principios jurídicos comunitarios. Una aplicación automática de la obligación de la NMF en el seno de la Ce supone una multilateralización de la red de CDI sin que sea necesario la unificación de las reglas de los tratados. / J. Schuch, "Most favoured nation clause" in Tax Treaty Law, EC Tax Review, 1996/4).

Por eso la versión reductiva de la sentencia del TJE es un paso atrás. No es cierto que la finalidad exclusiva del CDI imponga la reciprocidad en las

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

En suma, la obligación de la NMF impide la discriminación por razón de nacionalidad y restringe el efecto del CDI que propone tratamientos diferenciados para situaciones semejantes, que carecen de peculiaridad, o que siendo similares postula una restricción arbitraria o irrazonable. La categoría dibujada por van Der Linde entre los que creen en una Comunidad donde cada ciudadano de un Estado es un ciudadano de la Unión y los soberanistas que defienden la frontera de la Nación como un valladar insuperable, se ha saldado con una victoria de los incrédulos. Esperamos que sea pasajera.

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**



ACTUALIDAD

Borderas, Esther
 Tratamiento internacional de dividendos y participaciones en fondos propios (XLV, pag 61)
 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)
 Llovera 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
 Domingó 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, pag 60)
 Mercedes Peiáez
 La cláusula de la nación más favorecida en el convenio hispano-argentino de doble imposición (XXVI, pag. 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, pag 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, pag. 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, pag.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
 M^a Rosa Marín Benet
 Mediación Familiar (XXXVI, pag.29)
 Belen Bravo

Mediación (XXXVI, pag 64)

Quim Coch i Roura
 Mediaión y Medio Ambiente (XXXVI. Pág 87)
 Volpe, María R.
 La Mediación empresarial (XLI, pag. 118)

CEE

Dirección de empleo del Gobierno Vasco
 Ayudas y Préstamos de la Comunidad Económica Europea (III, pag. 36)
 García Saez, Luis
 El fondo europeo del desarrollo regional (FEDER) (1, pag. 68)
 Guitart Doménech, Xavler
 Programa de Acción de la CEE para las PYMES (II, pag. 68)
 INCANOP
 El programa Comett y el proyecto Etoile para la formación de formadores (X, pag. 80)
 Isplzua, Jesús Alfredo y Zaldúa, José María
 La CEE y la Economía Social (Conferencia Europea sobre la Economía Cooperativa, Mutualista Asociativa) (1, pag. 89)

CORPORACIONES LOCALES

Mauri Ribert, Adeli
 La Economía Social y las Corporaciones Locales (1, pag. 47)

CREACIÓN DE EMPRESA

Bachs Ferrer, Jorge
 La eficiencia comercial en un contexto de incertidumbre (XIX, pag. 37)
 Bailach Míngueu, M^a Teresa
 La Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (XXI, pag. 4)
 Bardají, Félix y Sirvent, Jordi
 El Plan de Empresas (V, pag. 5)
 Benito, Pau
 El nuevo coeficiente de solvencia de las entidades de crédito.
 La Ley 13/1 992 de 1 de Junio (XVI, pag. 95)

- Casado, Fernando y Solé, Jordi
 La empresa familiar (XIX, pág. 25)
 Císa l 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 aproxima-
 ción (XIX, pág. 84)
 Elizagarate, Victoria de
 La distribución en Europa: situación y perspec-
 tiva (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
 ferial.
 Llovera Saez, F.Javier
 Valoración del suelo e inmuebles (IX, pág. 78)
 Llovera Saez, F.Javier y Piriz, 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 econo-
 mía 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 empre-
 sas 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 tributa-
 rio.(XXXV, pag 7)
 Díaz Santos, Pedro
 La libre circulación de trabajadores desde el
 punto de vista del Derecho Tributario.(XXXV,
 pag 58)
 Framil,Carla y Rodriguez, Victor ,
 La renta como consumo en la reforma tributaria
 de los EEUU.

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 Mendiola, 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)
 La obligación de la nación más favorecida y los convenios para evitar las doble imposición en el comercio mundial LXXV, pag. 4)

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)
 Añoveros 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)
 Castaño 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 ecinómic-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)

PoliarI, 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)

Ustarroz, José R.

Previsión social voluntaria en Euskadi(X, pág. 95)

Viggtorino de Queiroz, Manuel

Cooperativismo y desenvolvimiento (III, pág. 101)

Volpe ,Maria R.

La Mediación Empresarial (XLI , 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 (XLIII,pag. 7)

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)

Carbalieda 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 Pérez 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 Guilem Domingo
Taxation of frontier workers (including teleworkers) (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 Ribes
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; Prechtel, 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, Michael; 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 resi-

dentés en comparación con el tratamiento fiscal de las entidades residentes en el Impuesto sobre Sociedades. (XXXVII, pág 44)
 Baguñà 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 de Barcelona (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 Derecho Financiero 1996-1997 (XXIII, pág. 61)
 VII. Postgrado en Dirección y Gestión Ambiental. Aspectos Jurídicos y Empresariales (XXX, pág. 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 Postgrado en Fiscalidad Internacional de la Empresa. curso 2003-2004 (XLI, 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 Usartitza, 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 (XLI,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)
Clbrán Ferraz, Pilar y Crespo Domínguez, Miguel A.
Análisis del Beneficio Contable (IV, pág. 55)
Codina, Jordl
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 l 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
Looij,Stepanie;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 (XLI , pag . 21)
- LIBROS
- Adell, Jordl
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)
- Dlví, 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)
- Generailtat de Catalunya
- Las Cooperativas de enseñanza en Conselleria de Treball de Cataluña (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 ladaptació 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 I 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 Bríales, 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)
 Searchínger, Tlmothy D.
 Comercialización de la contaminación del medio ambiente (XV, pág. 43)
 Silva, Manuel J.
 Delito ecológico medioambientat del art. 347 bis del Código Penal. Tipo objetivo. Tipo básico y subtipos agravados (XV, 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
Multicultura 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)
Cebrián, Alfonso
Alta formación empresarial (XIII> pág. 28)
Falgueras, Francesc
Les noves tecnologies a la Formació Professional (XI, pág. 30)
Educatió 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 1 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 (I, 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 (I, pág. 28)
Magriñá, Josep
La Sociedad Anónima Laboral. Figura Societaria Autónoma y de Futuro (I, pág. 20)

SOCIEDADES DE ECONOMIA SOCIAL

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

Espriu 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)

Sanchís 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