

Tulio Rosembuj

# **COMERCIO MUNDIAL Y MEDIO AMBIENTE.**

## **LOS IMPUESTOS**

**Elfisco**

Tulio Rosembuj

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

Comercio Mundial y Medio Ambiente. Los impuestos.

Elfisco 933400

ISBN 84-933400-1-4

“El sistema de la Organización Mundial del Comercio no sólo persigue la defensa a ultranza del interés comercial de su Miembros. También dispone sobre los intereses o valores no comerciales, cuyo desarrollo va más allá de la liberalización de los intercambios. La tutela del ambiente, vida y salud, del orden público constitucional de cada Estado vienen a ser la síntesis de bienes comunes que animan la categoría de bienes públicos globales. El comercio mundial y el desarrollo sostenible se sirven mutuamente puesto que no resulta aceptable la defensa de la igualdad competitiva sin cautela ambiental, de vida o salud de todos los países, pueblos, generaciones. En un contexto de convivencia no puede dejarse de lado al impuesto ambiental, un nexo de obligado recorrido si se quiere ir más allá de la retórica.”

Tulio Rosembuj es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona. Sus últimas publicaciones son “Intangibles. La fiscalidad del capital intelectual (2003) e Intercambio internacional de información tributaria (2004).

# ÍNDICE

## INTRODUCCIÓN

1. El Preámbulo.
2. Los temas pendientes.
  - 2.a) El equilibrio y el deber de vigilancia de cada Estado.
  - 2.b) El producto o la producción.
  - 2.c) Los acuerdos internacionales ambientales y el comercio.
  - 2.d) El subdesarrollo.
3. El impuesto ambiental.

## CAPÍTULO I: LAS EXCEPCIONES Y LOS PRINCIPIOS.

1. Las premisas.
2. El artículo XX. La necesidad de tutela de la salud y la vida.
3. La conservación de los recursos naturales.
4. El orden público.
5. El **chapeau** o encabezamiento.
6. Los otros acuerdos OMC.
  - 6.1. Medidas sanitarias y fitosanitarias.
  - 6.2. Barreras técnicas al comercio.
  - 6.3. Subvenciones y medidas compensatorias.
  - 6.4. Comercio de servicios.
  - 6.5. Propiedad intelectual.
7. El principio de precaución.
  - 7.1. La jurisprudencia de la OMC.
8. Las controversias ambientales.

## CAPÍTULO II: LAS REGLAS

1. GATT (artículo I). La obligación de la nación más favorecida.
2. El tratamiento nacional. Artículo III GATT.
  - 2.1. El artículo III.2. Primera frase.
  - 2.2. El artículo III.2. Segunda frase.
  - 2.3. El artículo III.4

3. La igualdad de las condiciones competitivas.
4. Métodos de procesos y producción.
5. La localización de los recursos protegidos.

### **CAPÍTULO III. LOS IMPUESTOS.**

1. Impuestos indirectos.
  - 1.1. El ajuste fiscal en frontera.
2. El impuesto indirecto ambiental.
3. Los impuestos directos.
  - 3.1. El concepto de impuesto directo.
    - 3.1.1. Las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las leyes. El caso Argentina.
  - 3.2. La subvención prohibida de impuestos directos a la explotación.
  - 3.3. Experiencias de fiscalidad ambiental en Europa.
  - 3.4. Del impuesto al sistema tributario.
  - 3.5. Del sistema tributario a las tres economías.

### **CONCLUSIÓN**

### **SIGLAS Y ABREVIATURAS**

### **ANEXO. Artículos indicados de los Acuerdos OMC.**

# **INTRODUCCIÓN**

## 1. El Preámbulo.

No parece exagerado identificar la Organización Mundial del Comercio como actora principal en la evolución de las relaciones internacionales. Un acuerdo de acuerdos conformado como sistema jurídico completo y relativamente autosuficiente para sus Estados miembros.

Es un sistema jurídico elaborado en torno a principios generales inspiradores contenidos en el Preámbulo del acuerdo constitutivo de la OMC, un horizonte que no es gratuito, sino que debe servir para aclarar, ordenar, matizar la interpretación de los acuerdos sobre la OMC (**U.S.A.-Shrimps**).

El Preámbulo se constituye en el eje del sistema jurídico, por cuanto describe con fuerza jurídica los principios generales y los hace, como en cualquier ordenamiento jurídico, a través de normas básicas y fundamentales. El Preámbulo, entonces, no es una concatenación programática, sino, un compendio de normas que después comparecen en cada uno de los acuerdos con mayor particularidad y especificidad.

Del Preámbulo, como fuente-acto, descienden principios generales expresos destinados a disciplinar la solución de los casos, de suministrar dirección a los Estados y a los propios órganos de resolución de controversias de la OMC.

Los principios generales contribuyen en manera determinante a la solución del problema que el caso concreto pone al sistema jurídico.

La interpretación conjunta y completa de los acuerdos es una exigencia de la búsqueda de la norma y de los principios que la inspiran. El Preámbulo, en suma, es el equilibrio entre el interés comercial y los intereses no comerciales.

Así, de las excepciones pueden deducirse los principios generales que alientan fines que no son estrictamente comerciales; mientras que de las normas y reglas formales se desprenden los principios fundadores del libre comercio entre los Estados.

El comercio es un bien público global, orientado al progreso económico y social; pero, que debe aceptar convivir con otros bienes públicos globales, en

especial, el desarrollo sostenible, las normas fundamentales del trabajo, la protección de la vida y la salud de todas las especies. El libre comercio no es bastante, sino acompasa el comercio justo.

Los principios generales son indicadores de otra forma de comercio, tan válida y legítima como la que se desprende de las reglas comerciales en sentido estricto.

Y no sería justo descalificar al sistema OMC por prescindir del **otro comercio**. Al contrario, es de rigor admitir un gradual y persistente esfuerzo para traducir los intereses no comerciales dentro de los intereses comerciales, salvaguardándolos de las alternativas menos restrictivas. Pero, no es menos cierto reconocer que la interpretación evolutiva, la integración del otro comercio en el comercio, no culmina el dictado pleno del Preámbulo.

No siempre los bienes públicos globales tienen el mismo o parecido grado de individualización, como si la excepción no fuera otra norma, tan relevante como las reglas comerciales.

Siempre que el Estado actúe de buena fe no hay motivo ni razón que impida el balance entre el comercio de bienes y servicios y la protección de la salud, vida, ambiente. Lo equivocado es pensar que para conseguir la realización del libre comercio deben sacrificarse otras vocaciones o a la inversa.

La OMC no es una agencia de protección ambiental ni aspira a serlo<sup>1</sup>. Y, se añade, que el número de medidas de protección ambiental con efecto en el comercio es minúsculo o irrelevante y que, en su caso, la resolución de conflictos no se apoya en la determinación de la importancia o necesidad de la medida de protección ambiental para el país, sino si pueden evitarse aproximaciones menos restrictivas para el comercio.

La posición no es coherente con la perspectiva del sistema OMC en su conjunto ni con la paralela emergencia del desarrollo sostenible como bien público global. Esa cautela extrema es lo que se reprocha, porque supone



vaciar de contenido la equivalencia de los conceptos: ni comercio lesivo para el ambiente ni ambiente lesivo para el comercio.

La exigua cantidad de conflictos (en razón) ambiental no tiene otra explicación que la reticencia o reserva de los países miembros ante las decisiones de los paneles y sus Órganos de Apelación, que, por norma, convierten las excepciones (los principios) en restricciones. O en otros términos, la aproximación menos restrictiva para el comercio no puede suponer la más restrictiva para el ambiente, vida o salud de las especies o el orden público económico internacional.

## **2. Los temas pendientes.**

Las restricciones comerciales, comparativamente con las ambientales, acompañan un pensamiento encadenado a concentrarse en el producto, que no en el proceso de producción, aún ambientalmente nocivo y sin reflejo en el producto final. De este modo el foco sobre el producto oblitera cualquier otra preocupación sobre su manufactura, fabricación o producción, creando contradicción en el propio sistema OMC que acepta entrar en su calificación o valoración por la vía de algunos de sus acuerdos (TBT, SPM). Cada Estado tiene el derecho de fijar el nivel apropiado de protección ambiental, a la salud y vida de las especies. La sostenibilidad es antinómica con prácticas ambientales nocivas.

Otro punto es la exclusión relativa del derecho internacional ambiental como fuente legítima de discriminación comercial. No pueden ignorarse, al respecto, los acuerdos ambientales multilaterales, siempre que no se utilicen como cobertura para discriminación arbitraria o injustificada; así como algunos de los principios internacionales ambientales comúnmente aceptados, por ejemplo, el principio de prevención, de precaución, que, inclusive en términos de **soft law**, promueven la tutela del bien ambiental. El sistema OMC, hasta ahora, adolece

---

<sup>1</sup> D.A. Motaal, Trade and environment in the WTO en L'Organisation Mondiale du Commerce vers un droit mondial du commerce?, F. Osman director. Bruxelles, 2001, p. 121.

de una franca recepción de los acuerdos y principios generales del derecho ambiental que, en ningún caso, pueden entenderse como agresivos respecto al intercambio comercial, sino como señales de su encauzamiento comprensivo con otros intereses de igual valor.

Y cabe, asimismo, al sistema OMC una mayor sensibilidad ante la transferencia y asistencia tecnológica y financiera para los países miembros en vías de desarrollo, puesto que el bien ambiental no puede ser un objeto suntuario para satisfacción de los que pueden gozar sin costes, de su conservación; la tutela del conocimiento originario de los pueblos y la propiedad industrial de los organismos vivos.

## **2.a). El equilibrio y el deber de vigilancia de cada Estado.**

3.a) Hay una serie de decisiones de los Órganos de Apelación de la OMC – **US-Shrimp; EC-Asbestos; Argentina-Bovine Hides** – de los que emerge una interpretación propiciatoria de los principios (excepciones) por sobre las normas (reglas generales). Pero, la cuestión ambiental, salud, orden público económico no resulta suficientemente inclinada al equilibrio entre países miembros.

Existe la percepción que estas cuestiones abren las compuertas a la supremacía de los países desarrollados respecto a la oportunidad comercial de exportación de los países menos desarrollados.

Y esto se extiende a los niveles técnicos de protección adoptados por los primeros, cuanto a los requisitos de certificaciones de calidad o ecoetiquetaje e impuestos.

Sin embargo, la diferencia objetiva, inclusive la mala fe, no puede servir de argumento para el subdesarrollo cultural. No hay ventajas comparativas que puedan defenderse si es que se fundan en la versión economicista o meramente desarrollista. Con igual criterio, entonces, nada impediría la explotación del trabajo infantil o femenino, la destrucción de los recursos naturales o la difusión de las enfermedades mundiales.

Hay males públicos globales y, entre ellos, la práctica ambiental nociva, la competencia fiscal lesiva o las amenazas a la salud y vida de las especies, que, por otra parte, ya están contemplados en el sistema OMC.

La brecha entre países (desarrollados y no) presupone, al mismo tiempo, rehusar el desarrollo insostenible como un derecho histórico de los que llegan tardíamente y sentar la premisa de la sostenibilidad, a pacto de asistencia financiera, técnica y tecnológica desde los Estados desarrollados que nivele la oportunidad de competencia global.

La interpretación evolutiva en el sistema OMC ofrece un instrumento de análisis válido para demostrar que las cuestiones, aún las más espinosas, pueden afrontarse extensiva y positivamente. Las consecuencias de algunas de las disputas planteadas ante los paneles y Órganos de Apelación indican que el eje de la mercancía o el servicio no agota el modo, los procedimientos, los métodos de su fabricación, aún cuando no se reflejen en el producto final.

El proceso y método de producción ambientalmente lesivo y no vinculado al producto no puede subordinarse al principio de no discriminación. No puede justificarse el empleo de procesos contaminantes como si su exigencia fuera una ruptura del equilibrio de los derechos y obligaciones de los Estados miembros de la OMC.

Primero, porque si ello fuera admitido supone un apremio para el Estado **free-rider**, legitimado en su derecho de contaminar porque otros Estados lo han hecho antes para su crecimiento económico. Este argumento es perverso puesto que, análogamente sería útil hasta para defender la esclavitud frente a las normas de protección de los trabajadores. Otra cosa es reclamar que los costes de la protección necesaria sean sufragados, total o parcialmente, mediante transferencias tecnológicas, financieras, de asistencia desde los Estados más desarrollados.

Segundo, ningún Estado, sea a través de acuerdos multilaterales o en aplicación de principios generales compartidos por la mayoría de los ordenamientos jurídicos nacionales (**soft law**) puede renunciar a la intervención necesaria de protección del ambiente, salud y vida de las especies o al orden

público económico, inclusive fuera de su territorio, siempre que hubiera amenaza, riesgo, daño objetivamente constatable en base a evidencias técnicas, científicas, aunque no sean definitivas o dominantes.

Cualquier Estado tiene la obligación general de no dejar utilizar su territorio de manera que cause un perjuicio al territorio de un país tercero o a los intereses de sus residentes.

En la sentencia **Detroit de Corfóu** (1949) la Corte Internacional de Justicia establece “la obligación para cualquier Estado de no utilizar su territorio a fines de actos contrarios a los derechos de los otros Estados”. Y en el laudo arbitral de la **Fonderie de Trail** de 11 de marzo de 1941 se determina la responsabilidad de Canadá por su inacción ante la contaminación atmosférica en perjuicio de los agricultores americanos, por los humos de sus fábricas traspasando las fronteras.

La responsabilidad por riesgo deriva de una negligencia constitutiva de una violación del deber de vigilancia: una abstención culpable o ilícita. El incumplimiento del deber de vigilancia (**due diligence**) es fuente de responsabilidad internacional por hechos internacionalmente lesivos. Pero, la aparición del riesgo ambiental, frecuentemente irreversible, postula la identificación, en junto, de un deber de prevención y precaución previo, de una responsabilidad **ex ante**: el carácter irreparable de los daños causados al ambiente impone prevenir su realización<sup>2</sup>.

El deber de vigilancia (due diligence) no puede, sin embargo, emplearse contra los países menos desarrollados para limitar sus exportaciones a los países desarrollados. No puede convertirse en un arma arrojadiza, una discriminación a la inversa. Las restricciones, en su caso, sólo pueden resultar de la reticencia o rechazo del país exportador de la transferencia tecnológica, científica o la

---

<sup>2</sup> C.I.J. **Project Gabčíkovo-Nagymaros**, 25-9-1997; “Si bien, en sentido técnico, la palabra “responsabilidad” designa la situación resultante sea de un hecho internacionalmente ilícito, sea de un daño, puede en una acepción más amplia designar también la obligación particular que pesa sobre el sujeto de derecho respecto a una actividad dada; esta definición amplia que cubre el término inglés “liability”, engloba a la vez la responsabilidad ex post y la responsabilidad ex ante que se

asistencia financiera que le permita el cumplimiento de su obligación de prevención y precaución.

En igual sentido, las restricciones a las importaciones por obra de la utilización de instrumentos económicos de política ambiental – ecoetiqueta, impuestos, depósito – reembolso – no deben preferir la no discriminación, a menos que sean prácticas de mala fe, de simulación o abuso del derecho.

## **2.b. El producto o la producción.**

El desarrollo sostenible es un bien público global, orientando la interferencia entre los Estados que, en modo ostensible y evidente, se aparten de su contenido básico y esencial. El orden público internacional puede derivar de intereses globales, trascendentes de las fronteras, legitimadores de la adopción de medidas por un Estado aún fuera de su competencia territorial o de los efectos de las medidas tomadas cuando se es objeto de las mismas.

El comportamiento puede encuadrarse en un tratado o convención internacional que autoriza las interferencias en pleno respeto al derecho internacional o, aún, en base a principios generales de derecho internacional que lo habiliten (**US-Shrimp**<sup>3</sup>). ¿Debería aceptarse imperturbable la destrucción del bien ambiental global en ausencia de acuerdo o convención internacional o podría suscitarse la actuación de terceros Estados en razón de intereses comunes?.

En concreto, es la situación que se puede configurar en la imposición unilateral de medidas relativas a los procedimientos y métodos nocivos de producción sobre las importaciones de otros Estados.

La OMC en **U.S.-Shrimp** deja abierto el interrogante, sin condenarlo, de medidas unilaterales de tutela ambiental que van más allá de la jurisdicción nacional, en el bien entendido de corrección y buena fe. No se trata, entonces,

---

traduce en la obligación de prevención”, Nguyen Quoc Dinh-P-Daillier-A.Pellet, *Droit international public*, París, 1999, p. 1255.

<sup>3</sup> U.S. – Import prohibition of certain shrimp and shrimp products, WT/DS58/14, 6-11-1998

de admitir cualquier tipo de reacción unilateral, sino de aquella que agota la vía previa del acuerdo y la concertación con los países en disputa y no supone una restricción arbitraria o injustificada. Y esto puede traducirse en instrumentos económicos de diversa índole, sea la ecoetiqueta, standards técnicos mínimos o, en lo que aquí interesa, impuestos ambientales susceptibles de ajuste fiscal en frontera. Todos los productos semejantes deben ser tratados análogamente, pero hay productos que son más semejantes que otros, siendo nociva su fabricación o manufactura. El proceso importa tanto como el resultado, aunque no esté relacionado con dicho producto final.

Las medidas unilaterales, sin embargo, tienen el breve recorrido de la urgencia o la inevitabilidad ante la amenaza, riesgo o daño ambiental; pero, en el largo recorrido lo que se impone es el deber internacional de cooperación a través de acuerdos ambientales multilaterales.

El sistema OMC y las restricciones pacticias multilaterales de carácter ambiental están en equilibrio inestable. Por una parte, el Preámbulo OMC obliga a la atención del desarrollo sostenible y, por otra, la solución pacticia multilateral de los temas ambientales globales emplean restricciones comerciales<sup>4</sup>.

### **2.c. Los acuerdos internacionales ambientales y el comercio.**

El Protocolo de Montreal de 1987 (sobre sustancias que agotan la capa de ozono) incorpora controles comerciales más severos para los Estados que no lo suscribieron que para los que se adhirieron (art. 4º).

El CITES de 1973 (sobre el comercio internacional de especies de fauna y flora salvaje en peligro) define como esencial la protección de ciertas especies de la fauna y flora salvajes contra la sobreexplotación por razón del comercio internacional, y obliga a la autorización previa de cualquier operación comercial relativa, so pena de restricciones a las partes incumplidoras.

La Convención de Basilea de 1989 (sobre el control transfronterizo de movimientos de residuos peligrosos) prevé la prohibición de importación y

---

<sup>4</sup> T. Flory, L'Organisation mondiale du commerce, Bruxelles, 1999, p.201

exportación de residuos peligrosos y otros residuos entre las partes y desde o hacia terceros Estados que no lo sean.

La Convención-Marco de las Naciones Unidas de 1992 (sobre cambio climático) y el Protocolo de Kyoto (1997), ya en vigor, obligan a reducciones obligatorias de las emisiones de gas con efecto invernadero en la atmósfera, extendiendo los objetivos ambientales sobre las medidas comerciales de los Estados signatarios y terceros, sin que ello implique discriminaciones arbitrarias o injustificables. Estas reducciones pueden significar, por ejemplo, la imposición sobre emisiones de carbono o energía susceptibles de ajuste fiscal en frontera.

La compatibilidad entre el sistema OMC y los acuerdos ambientales multilaterales encuentra un encaje complicado, primero, porque pretende el control sobre aquella parte del comercio mundial que afecte el bien ambiental protegido y, segundo, porque los Estados terceros pueden ser objeto, en ese aspecto, de discriminación en cuanto a sus exportaciones<sup>5</sup>.

Pueden suceder dos hipótesis:

En primer lugar, los Estados en conflicto son partes del acuerdo ambiental, en cuyo caso la doctrina recurre al artículo 31 de la Convención de Viena de 1969 en materia de interpretación de Tratados: el texto, el contexto y la toma en consideración de cualquier acuerdo ulterior entre las partes, cualquier práctica consecuente y cualquier norma relevante de derecho internacional aplicable entre las partes. Esta posición parece también acorde con el Órgano de Apelación de la OMC que en el caso **US-Standards for reformulated and conventional gasoline** (Venezuela)<sup>6</sup> señala que el artículo XX GATT debe interpretarse conforme al Preámbulo del acuerdo OMC, en línea con el artículo 31.2 de la Convención de Viena: el contexto comprende el preámbulo y los anexos incluidos en el Tratado.

---

<sup>5</sup> S. Salama, L'OMC et la protection de l'environnement en L'OMC: vers un droit mondial du commerce cit. p. 182.

<sup>6</sup> WT/DS2/9 20-5-1996. La regla de la gasolina.

Por lo tanto, el acuerdo ambiental prevalece por sobre los derechos y obligaciones asumidos por los Estados en la OMC. O, mejor dicho, las restricciones comerciales que tienen por causa el tratado ambiental no pueden tacharse de discriminatorias.

En segundo lugar, son diversos los efectos jurídicos cuando el conflicto ocurre entre Estados miembros de la OMC, uno de los cuales no sea parte signataria del acuerdo ambiental. El problema es que el Estado miembro de la OMC puede impugnar la legitimidad de las restricciones que le son impuestas conforme a un acuerdo ambiental que no ha suscrito.

La primera consecuencia es que el Estado signatario de ambos tratados se aboca o al incumplimiento de uno de ellos o al del otro.

Hay cuatro propuestas que tienden a una solución adecuada del conflicto.

La Unión Europea, en primer lugar, postula que las medidas restrictivas comerciales fruto de un acuerdo ambiental se consideren una excepción añadida al artículo XX GATT. Una presunción de conformidad que demuestre siempre la justificación de la medida adoptada en base a las obligaciones derivadas del acuerdo multilateral ambiental.

Suiza ofrece la denominada **coherence clause**, el examen de las restricciones resultantes del acuerdo ambiental deben juzgarse en sede de la OMC solo y exclusivamente en relación al contenido del Preámbulo, sin entrar en la apreciación del propósito o de la medida en si misma.

Canadá, por su parte, propone el enunciado de criterios a los negociadores de los acuerdos ambientales con referencia a las restricciones comerciales que deberían tenerse en cuenta de cara a la resolución de las disputas en el seno de la OMC.

Por último, los países en vías de desarrollo estiman que la disciplina de los principios (excepciones) en el sistema OMC dan cuerpo suficiente a la integración de los acuerdos ambientales externos, declarando su predilección por la irrevisibilidad del artículo XX y, al mismo tiempo, el análisis caso por caso de la convalidación de las restricciones comerciales en los acuerdos externos.



Básicamente, por temor a una interferencia desmesurada de los países ricos sobre sus economías con pretexto de la tutela ambiental.

No sería exagerado sostener que el acuerdo ambiental global justifica en sí mismo la presunción de conformidad al Preámbulo y, en especial, la fiabilidad acorde al **chapeau o encabezamiento** del artículo XX, que las medidas comerciales ocurrentes no vulneran el sistema OMC. El acuerdo ambiental externo siempre es fuente de derechos y obligaciones de derecho internacional y, a la vez, de principios generales de derecho internacional operativos **erga omnes**, siendo, como se pretende, reflejo del consenso y la cooperación internacional en la materia. Es, por tanto, un elemento de interpretación apto para establecer la buena fe de los Estados que lo suscriben, aún en el sistema de comercio mundial.

#### **2.d) El subdesarrollo.**

La aplicación global de la tutela ambiental no empece para que tenga cabal reconocimiento el criterio de la común responsabilidad y la diferencia de responsabilidades compartidas.

La cuestión ambiental no puede utilizarse como un arma arrojadiza para limitar el crecimiento económico de los países en vía de desarrollo, a la vez, poseedores o propietarios de los recursos naturales no renovables.

Hay un coste no pagado por el mundo industrializado al Tercer Mundo por el uso, explotación y agotamiento de sus recursos naturales. El déficit de la balanza ambiental corresponde colmarlo al Primer Mundo mediante la transferencia de tecnología limpia, asistencia financiera y formativa.

Y, aún más, alguno de los acuerdos OMC como el TRIPS, penalizan directamente a los países en vías de desarrollo donde reside la biodiversidad y que pueden verse expropiados por el derecho de patentes de variedades vegetales, de la biotecnología de los países desarrollados. En el caso de los

productos agrícolas “existe el riesgo que en el futuro cualquier agricultor debe pagar royalties a las multinacionales de la agroquímica...”<sup>7</sup>.

La conservación del capital ambiental, de la biodiversidad en los países en vías de desarrollo es un coste que debe compensarse por medio de la cooperación internacional, puesto que no sólo están sosteniendo el bien ambiental para su uso y disfrute exclusivo, sino también para todos los demás.

Si el desarrollo sostenible es un bien público global y el sistema de la OMC no puede sino eliminar las prácticas comerciales nocivas; parece razonable que el sacrificio que ello supone para las exportaciones de los países en vías de desarrollo sean objeto de tratamiento adecuado y justo, precisamente, para retribuir la conservación del capital ambiental global. Y no sería tan difícil liberalizar mercados industrializados en textiles y productos agrícolas para mejorar sustancialmente la justicia en la generación de ingresos del comercio mundial.

La interferencia en los procedimientos de producción nocivos, cultivos insostenibles de recursos naturales, desertificación o desforestación es una inclinación exigida por la sostenibilidad, pero, al mismo tiempo, el desarrollo solicita la equidad en el comercio libre: un mejor equilibrio entre la construcción de un régimen de libre comercio y un régimen equitativo de comercio, que promueva una mejora en la distribución de las ganancias derivadas entre todos<sup>8</sup>.

Este es uno de los conflictos abiertos del nuevo siglo; el que se suscita entre bienes públicos globales, comercio mundial y desarrollo sostenible. La necesidad obliga a su coexistencia.

---

<sup>7</sup> P.Picone-A.Ligustro, *Diritto dell'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Padova 2002, p. 435.

<sup>8</sup> R.U. Mendoza, *The Multilateral trade regime: a global public good for all?*, Providing global public goods, I. Kaul – O. Conceicao – K. Le Goulven – R.U. Mendoza, N. York 2003, p.455 “...Los desequilibrios muestran que el régimen de comercio multilateral avanza rápidamente para convertirse en un bien público global en la forma... pero, no en la sustancia, debido al desequilibrio en las ganancias derivadas del comercio”.

### 3. El impuesto ambiental.

En 1995 el Comité de Comercio y Ambiente (CTE) establecido en el seno de la OMC fue encargado de recomendar medidas para impulsar el desarrollo sostenible. Entre ellas, la relación entre las normas del sistema OMC y los impuestos de finalidad ambiental.

En 2001, sin embargo, la Declaración Ministerial de Doha de 14 de noviembre, ratificando el empeño OMC por el desarrollo sostenible, excluye de su programa de negociación a los impuestos ambientales, manteniendo, en cambio, la prioridad para el **ecolabelling**.

Esto podría inducir a desazón puesto que supondría la postergación del impuesto ambiental como instrumento destacado en el intercambio comercial. El impuesto ambiental no debe calificarse como el chivo expiatorio entre los instrumentos económicos de tutela ambiental y reforma tributaria.

No puede, en otras palabras, alimentar el castigo a los países que lo aplican en términos de pérdida de competitividad con respecto a los otros que no hacen, “donde prevalece una cultura menos atenta a las exigencias de defensa del patrimonio natural”<sup>9</sup>.

Y, a la inversa, tampoco pueden constituirse en inopinadas barreras discriminatorias para los productos y procesos de producción de los países que no pueden, por razones económicas y sociales, adaptarse a ese **prius** de protección ambiental. El dilema competitividad-ambiente no es meramente teórico, sino, profundamente real.

A poco que se reflexione es un problema que no se limita al impuesto ambiental, afectando el **ecolabelling**, la interacción entre los acuerdos ambientales multilaterales y la OMC o la valoración de los bienes o servicios ambientalmente proactivos respecto a los que no lo son. O sea, en el impuesto ambiental confluyen todos y cada uno de los enfrentamientos que preconizan o

---

<sup>9</sup> O. Marzovilla. Commercio internazionale e tutela ambientale, en Aspetti Economici ed Internazionali della tutela ambientale, Bari, 2000, p. 53 y sigts. G. Trupiano-MN Villani

el salto adelante del desarrollo sostenible, como bien público global, o el divorcio entre desarrollo económico y sostenibilidad.

El impuesto ambiental no es más restrictivo respecto al comercio mundial que las prohibiciones a la importación o exportación de productos nocivos o fabricados mediante procesos o métodos lesivos para el ambiente; de especies animales o vegetales amenazadas por la extinción; de los recursos naturales no renovables; de los requisitos de calidad de los productos, sea mediante reglamentos técnicos o standards o medidas sanitarias o fitosanitarias, todas ellas dirigidas a la tutela del bien ambiental.

Los dos nudos gordianos del impuesto ambiental, de cara al sistema OMC, son los procedimientos y métodos de producción no relacionados con los productos finales y las denominadas **taxes occultes**. La solución, en ambos casos, pasa por incorporar y ampliar los presupuestos de estas situaciones a los ajustes fiscales en frontera.

La imposición interna equivalente sobre los productos (y procesos de producción) importados, ambientalmente lesivos, comparados con los productos (y procesos de producción) nacionales análogos y el reembolso de los impuestos internos a los productos locales que se exportan, incluidos los insumos consumidos durante el proceso de producción – energía, carburantes, combustibles, aceites.

No se entiende el motivo por el cual, por ejemplo, un Estado puede gravar los carburantes con impuesto interno incluyendo los carburantes importados y, sin embargo, no podría, en la ideología actual de la OMC, gravar la energía consumida para la producción de una tonelada de acero, sobre su proceso de producción, que se importa, aunque lo haga sobre el acero de origen nacional.

Nótese, en este ejemplo, que el dilema competitividad-ambiente premia el eco-dumping y el comportamiento **free-rider** (que otros hagan el esfuerzo del que me aprovecho), penalizando en sus costes al país pro-activo.

Pero, si el país **free-rider** fuera consciente que su política de negligencia ambiental, aunque provisionalmente justificable, le conduce al despilfarro de

energía, agotamiento de recursos naturales, extinción de primeras materias y, en general, creación de obstáculos a la sostenibilidad del capital ambiental propio le convendría afrontar, con prioridad, la degradación ambiental local. Básicamente, porque el desarrollismo no sirve a paliar la penuria ambiental, sino que, al contrario la agudiza<sup>10</sup>.

El dilema, entonces, no es competitividad-ambiente, sino competitividad más ambiente.

El coste del ambiente es, en definitiva, menor que el coste del no-ambiente. La tutela del capital ambiental que comporta un ahorro de energía y en el consumo de recursos naturales supone, a paridad de otros factores, un retorno positivo. Es cierto que los países en vías de desarrollo deben obtener de los países desarrollados contraprestaciones por su gestión conservacionista de los recursos naturales, de la biodiversidad, en forma de tecnología, financiación, asistencia técnica, pero, asimismo, la prioridad ambiental debe surgir de la propia instancia local o nacional.

El sistema tributario puede servir, en ese aspecto, de catalizador legítimo para la salvaguardia del ambiente y para la compensación de la producción local, por ejemplo, a través de los ajustes fiscales en frontera de las importaciones y exportaciones.

El nudo de la cuestión fiscal ambiental está en el modo que se encare la interpretación del artículo XXIII.1 a,b,b) de protección de las concesiones y ventajas determinadas en el GATT. Este artículo crea un mecanismo de rectificación de cualquier medida o situación que provoque la anulación o comprometa la actuación del GATT.

El incumplimiento de las obligaciones o la adopción de medidas legales, reglamentarias o administrativas contrarias al acuerdo o la existencia de cualquier otra situación conflictiva o discutible puede suscitar un procedimiento de solución de controversias entre los Miembros.

---

<sup>10</sup> L. Abdelmalki – M. Sadni – Jallab, L'Organisation Mondiale du Commerce entre libéralisation des échanges et protection de l'environnement: les enjeux et les ambiguïtés en F. Osman op. cit. p.151

Alguna doctrina sostiene que la medida o situación puede ser una norma tributaria<sup>11</sup>. El equilibrio entre las ventajas generales y las excepciones es una de las materias más delicadas de la interpretación en el sistema OMC.

En síntesis, es un debate dialéctico entre las normas y los principios que inspiran el comercio multilateral y los principios, recogidos en excepciones, que los limitan u obstan a su plena operatividad.

Uno de los ejemplos históricos de conflicto entre norma (general) y principios (desarrollo sostenible) lo constituye el “**Superfund Tax Case-1987**”<sup>12</sup>.

Los Estados Unidos gravan con un impuesto adicional los productos de petróleo importados que no comprendía a los productos petrolíferos domésticos. El fundamento último era el de compensar la producción local por el inferior nivel de tutela ambiental que existía en otros países.

La posición de la OMC es que el efecto discriminatorio entre el producto importado y el producto nacional similar es inaceptable, aunque sea mínimo.

El propósito o la finalidad del impuesto es irrelevante, sin perjuicio que el Estado pueda seguir cualquiera de sus objetivos, siempre que ello no suponga la protección de la producción doméstica.

En particular, el Estado que crea el impuesto ambiental, salvada su naturaleza no proteccionista, “tiene la posibilidad de seguir el principio del que contamina paga, pero no está obligado a ello”.

La consecuencia objetiva es la extinción del principio contaminador pagador dentro del sistema OMC.

Un país con impuesto ambiental sobre sus productos nacionales que lo devuelva al momento de la exportación no puede contar con la aplicación de un impuesto análogo cuando entre en el país el producto importado. El requisito de la aplicación del principio contaminador pagador es que el producto sea

---

<sup>11</sup> A.H. Qureshi, Trade related Aspects of International Taxation. A new WTO Code of Conduct?, 1996, 30,2) Journal World Trade.

<sup>12</sup> U.S.-Taxes on petroleum and certain imported substances. GATT 17-6-1987, BISD 34<sup>th</sup>.

gravado y consiga el ajuste fiscal en frontera: reembolso a la exportación y tasa equivalente a la importación aplicable sobre los productos locales similares.

En caso contrario, el país exportador renuncia a su interés fiscal, sin contrapartida aparente, salvo su (valiosa) apuesta ambiental, o, debería decirse, su elección de principios distintos al mero interés comercial.

# **CAPÍTULO I. LAS EXCEPCIONES Y LOS PRINCIPIOS**



## 1. Las premisas

El punto de partida se basa en dos premisas metodológicas: por un lado, el valor jurídico del Preámbulo de la Organización Mundial del Comercio atinente al desarrollo sostenible y, por otra, el sistema OMC como un **single undertaking**, que debe inspirarse en su conjunto.

El Preámbulo se entiende como un mandato directo, que no programático, en la motivación de las decisiones que se adopten: “Dado que dicho Preámbulo denota las intenciones de los negociadores del Acuerdo sobre la OMC, debe aclarar, ordenar y matizar nuestra interpretación de los Acuerdos anejos al Acuerdo sobre la OMC y en particular el GATT de 1994 que conviene leer a la luz de dicho Preámbulo”<sup>13</sup>.

El Preámbulo del Acuerdo constitutivo de la OMC, a diferencia del GATT de 1947, se refiere expresamente a las relaciones entre comercio, desarrollo y ambiente, que deben permitir “la utilización óptima de los recursos mundiales conforme al objetivo del desarrollo sostenible, en vista a la vez de proteger y preservar el ambiente y reforzar los medios de lograrlo de una manera compatible con sus necesidades y las que se plantean a diferentes niveles de desarrollo económico”.

El Acuerdo OMC es un compromiso único, y de ello se infiere que las obligaciones que se derivan son acumulativas y los Estados deben cumplirlas simultáneamente. El principio de efectividad conduce al intérprete a leer las normas de un tratado en modo que de significado a todas ellas armoniosamente. El tratado debe interpretarse en su conjunto, en su totalidad<sup>14</sup>.

La liberación del intercambio comercial y la progresiva eliminación de las barreras que lo obstaculizan tiene como enseña la no discriminación entre Estados y productos o servicios.

---

<sup>13</sup> United States – Standards for reformulated and conventional gasoline 20-5-1996 WT/DS2/9; United States – Import prohibition of certain shrimp and shrimp products, 6-11-1998 WT/DS58/14.

<sup>14</sup> Korea – Definitive safeguard measures on imports of some dairy products WT/DS98/AB/R 12.1.2000; Argentina – Safeguard measures on imports of footwear. WT/DS121/AB/R 12.1.2000)

La cláusula de la nación más favorecida y el tratamiento nacional son dos de los principios inspiradores del GATT<sup>15</sup>. El primero, impone el tratamiento idéntico para todos los productos importados, independientemente de su origen (art. I) y el segundo, que los productos de importación no sean tratados menos favorablemente que los productos similares de origen nacional (art. III).

La no discriminación en el principio de la nación más favorecida exhibe la obligación legal de otorgar tratamiento igual a todas las naciones que aspiran al beneficio, sea en el comercio de productos, servicios, y la protección de derechos de propiedad intelectual.

La no discriminación en el principio de tratamiento nacional impone la obligación del tratamiento par entre productos o servicios locales similares e importados<sup>16</sup>.

La no discriminación, en sentido general, admite, no obstante, la excepción de protección de la vida en todas sus manifestaciones y la conservación del ambiente y el sistema OMC lo recoge.

La cláusula derogatoria se plasma, en primer lugar, en el artículo XX del GATT, pero, también, en el XIV del GATS relativo al comercio de servicios. Asimismo, comparece, con alcance y contenido diverso, en los demás Acuerdos. Así, en el referido a las Barreras Técnicas al Comercio (art. 2.2); Subvenciones y Medidas Compensatorias (art. 8.2.c); Medidas Sanitarias y Fitosanitarias (art. 2.1) y en el de aspectos relativos a los derechos de propiedad intelectual (art. 27.2)<sup>17</sup>.

Podría anticiparse, entonces, que el sistema OMC promueve la no discriminación en el comercio multilateral, pero, aceptando el límite establecido por la protección de la vida y el ambiente.

---

<sup>15</sup> Acuerdo General sobre Aranceles aduaneros y el Comercio.

<sup>16</sup> “La regla básica es que ni la ley, regulación o imposición pueden modificar adversamente las condiciones de competición entre los productos semejantes importados y productos domésticos en el mercado local”. M. Matsushita – T.J. Schoenbaum – O. Mavroidis, *The WTO. Law, practice and policy*. Oxford, 2004, p. 156.

<sup>17</sup> Ver punto 7 y siguientes.

La excepción vida-ambiente es una cláusula derogatoria de los principios comerciales generales inspiradores del sistema OMC, que observa como límite objetivo de su actuación que no sea inspirada por la incorrección o lesividad, tendente exclusivamente a impedir bajo su manto el legítimo acceso al mercado de productos o servicios importados o la promoción indebida de las exportaciones.

No parece arriesgado, sentadas las premisas iniciales y su desarrollo metodológico, interpretar transversalmente el contenido del art. XX del GATT como hilo conductor del conjunto del sistema OMC, atendiendo, como lo acepta el propio sistema, que hay materias cuya interpretación es evolutiva: “todo instrumento internacional debe interpretarse y aplicarse en el cuadro del conjunto del sistema jurídico en vigor al momento en que la interpretación tiene lugar”<sup>18</sup>.

## **2. El artículo XX. La necesidad de tutela de la salud y vida.**

El artículo XX GATT permite a los Estados Miembros dictar medidas de excepción a los principios generales inspiradores del Acuerdo.

Medidas que, en cuanto a lo que aquí interesa, sean:

- Necesarias a la protección de la salud y de la vida de las personas de los animales o a la preservación vegetal **(b)**.
- Relativas a la conservación de los recursos naturales agotables siempre que tales medidas se apliquen conjuntamente con las restricciones de la producción o del consumo nacionales. **(g)**
- Necesarias para asegurar la aplicación de leyes y reglamentos no incompatibles con las disposiciones del Acuerdo, como, por ejemplo, las leyes y reglamentos que se refieren a la aplicación de resoluciones aduaneras, al mantenimiento en vigencia de los monopolios

---

<sup>18</sup> Corte Internacional de Justicia. Consecuencias jurídicas para los Estados de la presencia continuada de África del Sur en Namibia. 21-6-1971 y otras como Proyecto Gabčíkovo-Nagymaros de 25-9-1997.

administrativos, a la protección de las patentes, de las marcas, de los derechos de autor o de reproducción, y a las resoluciones aptas para impedir la práctica que puede inducir a error **(d)**.

La condición cualificante para la adopción y aplicación de tales medidas de excepción es que no se ejecuten en modo de constituir o un medio de discriminación arbitraria o injustificada entre los países donde se dan las mismas circunstancias o una restricción oculta al comercio internacional (**chapeau o encabezamiento**).

El concepto de necesidad en el sistema OMC es menos estricto que el que se empleaba al amparo del GATT 1947. La necesidad requería la inmediata y perentoria demostración de la inexistencia de cualquier otra medida alternativa válida que no estuviera en contradicción con el Acuerdo GATT o comportara un grado menor de incompatibilidad.

La necesidad se utilizaba como sinónimo de inevitable o indispensable, sin otra alternativa que la que se empleaba, una medida que implicara “**the least degree of inconsistency**” con el GATT<sup>19</sup>.

El sistema OMC introduce una mayor flexibilidad del concepto de necesidad. La necesidad no equivale pura y simplemente a la inexistencia de cualquier otro medio disponible o el medio menos contradictorio con las disposiciones del Acuerdo (GATT en este caso); sino, la ponderación compleja de la medida necesaria menos restrictiva para el comercio (**Acuerdos TBT y SPS<sup>20</sup>**) que se verifica positivamente cuanto más vitales sean los intereses comunes o valores que se persigan.

Una medida necesaria es, entonces, una que sea razonablemente disponible, para conseguir el objetivo que se propone. Así, se afirma que los Estados

---

<sup>19</sup> United States – Restrictions on imports of tuna, GATT BISD 1993, no adoptado; United States – Restrictions on imports of tuna DS29/R, 16-6-1994, no adoptado; Thailandia Restrictions on importation of and internal taxes on cigarettes, S10/R BISD 7-11-1990, donde se señala que las medidas restrictivas no eran necesarias porque existen medios menos incompatibles con el GATT.

<sup>20</sup> Acuerdo de Barreras técnicas al comercio y de Medidas sanitarias y fitosanitarias.

Miembros de la OMC tienen el derecho de determinar el nivel de protección que consideren apropiado<sup>21</sup>.

La medida necesaria debe ser una medida razonable, proporcional a la finalidad buscada y al mínimo impacto posible sobre el comercio. Pero, la necesidad, también, puede extrinsecarse de la adopción de medidas encuadradas en otros Acuerdos distintos del GATT, como por ejemplo el SPS o TBT, cuyo mero cumplimiento crea la justificación suficiente.

La necesidad puesta en evidencia no es la última de las soluciones ni tampoco la que sea menos restrictiva con las disposiciones del GATT. De la jurisprudencia última, pero, sobre todo, de los Acuerdos SPS y TBT emerge una noción de necesidad que, en el contexto general, aprecia la proporcionalidad de la medida adoptada en base a la protección de la vida en cualquiera de sus formas. Esto lleva a sostener que el cumplimiento del Acuerdo SBS o TBT supone automáticamente el cumplimiento correlativo de las obligaciones en el GATT: “si una medida cumple con el requerimiento de proporcionalidad más detallado y riguroso del SPS y TBT, debe cumplir con el requerimiento más amplio del artículo XX y así con el GATT en su conjunto”<sup>22</sup>.

Una aproximación a la necesidad, en sus términos actuales, convendría en señalar el énfasis en la razonabilidad de la medida y la proporcionalidad de su aplicación con el resultado que se pretende, sin ir más allá del objetivo. En especial, la ponderación del interés o valores comunes y vitales aparece como un elemento determinante de justificación.

La restricción no implica, por definición, la demostración de la necesidad inevitable o indispensable, sino la **rule-of-reason**, la proporcionalidad respecto al fin perseguido, con el impacto mínimo sobre el comercio, en cualquier caso, subsidiario del valor o interés común protegido.

---

<sup>21</sup> E.C.- Measures affecting asbestos and asbestos containing products, 5-4-2001 WT/Dsi35/12

<sup>22</sup> F. Ortino, Basic legal instruments for the liberalisation of trade, Portland, 2004, p. 443.

La necesidad es función del interés común o valores: cuanto más vital o importante sean estos, más fácil será aceptar como necesaria la medida diseñada para estos fines<sup>23</sup>.

La conexión entre ambiente y vida y salud humana y biológica es una constante del derecho ambiental. La calidad del ambiente tiene como prioridad la ausencia o minimización de los efectos adversos, inclusive aquellos que no son inmediatamente perceptibles, sobre la vida y salud de la persona y las especies. El artículo XX b) del GATT anticipa el riesgo que supone la degradación del ambiente, la contaminación del aire, agua, suelo, para la vida y la salud. Nótese que recién en 1962 se fija la conexión entre contaminación y el impacto sobre la salud<sup>24</sup>.

En otras palabras, las fibras de amianto significan, a la vez, un riesgo para la salud conocido y extremadamente grave por su carácter ambientalmente nocivo.

La protección de la vida (salud) de las personas y del biocentrismo forma parte del ambiente sano. Pero, no lo agota, puesto que hay que mantener el capital ambiental y la continuidad de los recursos no renovables. El ambiente, entonces, como fuente de vida (salud) y sostenibilidad.

### **3. La conservación de los recursos naturales.**

La protección de la salud y la vida (art. XX b) o, como se verá, las medidas que aseguran el respeto de las leyes y reglamentos compatibles con el GATT (art. XX d) tienen siempre presente la exigencia de la necesidad. La conservación de los recursos naturales no renovables (art. XX g), en cambio, admite medidas excepcionales sin la concomitante exigencia de la necesidad.

Una medida incompatible con las disposiciones del GATT puede justificarse siempre que:

---

<sup>23</sup> EC-Measures affecting asbestos and asbestos containing products. WT/DS135/AB/R 5-4-2001.

- Tenga por objeto conservar recursos naturales no renovables.
- Relacionarse con la dicha conservación.
- Aplicarse conjuntamente con las restricciones a la producción y consumo nacionales.

La OMC asume un concepto amplio de recursos naturales no renovables (agotables). Así, comprende no solo los recursos minerales, “no vivos”, sino cualquier clase de recursos biológicos renovables – variedades vegetales o especies animales -; sin que sea requisito previo que sea raro o se halle en peligro de extinción. El recurso natural no renovable puede ser tanto el aire limpio, como los delfines o las tortugas;... “cualquier recurso vivo o no vivo, particularmente los contemplados en los acuerdos multilaterales ambientales”<sup>25</sup>.

Hay una evolución desde el inicio del GATT hasta ahora, puesto que el artículo XX g) fue concebido exclusivamente para tutela de los minerales. La evolución está enmarcada por la preocupación global sobre la conservación y tutela del ambiente y el desarrollo sostenible<sup>26</sup>.

El Órgano de Apelación de la OMC emprende una decidida actualización de la disposición GATT, en especial, en el caso **US-Shrimp**.

En primer lugar, los recursos naturales vivientes son susceptibles de agotamiento o extinción, exactamente, como los recursos finitos, tales como el petróleo o el hierro, frecuentemente, a causa de las actividades humanas. La expresión “recursos naturales agotables” debe interpretarse a la luz de la preocupación contemporánea de la comunidad de naciones. El desarrollo sostenible es asumido plenamente en el Preámbulo de la OMC.

En segundo lugar, la expresión “recursos naturales” no es estática, sino, por definición, evolutiva. Su contenido y referencia no pueden omitir los acuerdos

---

<sup>24</sup> R. Carson, *Silent spring*, 1962, p. 168: “As the tide of chemicals born of the Industrial Age has arisen to engulf our environment, a drastic change has come about in the nature of the most serious public health problems”.

<sup>25</sup> M. Matsushita y otros, op. cit. p. 451.

<sup>26</sup> U.S.- Import prohibition of certain shrimp and shrimp products 6-11-1998 WT/DS58/14.

multilaterales internacionales que comprenden en el concepto tanto los recursos vivos como no vivos. Y se cita, a título de ejemplo, la Convención de 1982 de las Naciones Unidas sobre la Ley del Mar; la Convención sobre Diversidad Biológica; la Agenda 21; la Resolución sobre Asistencia a los Países en vías de desarrollo junto con la Convención sobre la Conservación de Especies Migratorias de Animales Salvajes y la Convención sobre Comercio Internacional de Especies en Peligro (CITES) y los ya citados convenios de Montreal y Protocolo de Kyoto.

La evolución de las disposiciones, a la luz de los cambios en su entorno, y la permeabilidad a otros tratados, costumbre o acuerdos internacionales supone una doble e importante alteración de rumbo en la interpretación del sistema OMC.

La interpretación evolutiva aplicada a los recursos naturales no renovables tiene conexión inmediata con el desarrollo sostenible del Preámbulo, abriendo la estricta literalidad y los precedentes GATT a los nuevos hechos y principios internacionales, coincidiendo, por otra parte con las posiciones de la Corte Internacional de Justicia.

Pero, aún más, las referencias a determinados acuerdos multilaterales ambientales presuponen la apertura hacia fuentes jurídicas de derecho internacional distintas del sistema OMC y con ello la aceptación que el sistema legal OMC no es absolutamente **self-contained**, sino abierto e influenciado por el decurso de los principios y normas de derecho internacional. Esto no significa sino el respeto de la Convención de Viena (art. 31.3) en cuanto prescribe que, a efectos de la interpretación de cualquier tratado, se tomen en cuenta: cualquier acuerdo subsiguiente entre las partes; cualquier práctica subsiguiente; cualquier norma relevante de la ley internacional.

La excepción sostenible no solicita la necesidad como en la atinente a la protección de la vida (salud). La medida debe tener una conexión causal con la conservación del recurso natural agotable. La diferencia reside, probablemente, en que la ponderación de los intereses que comparecen en la primera son de mayor complejidad que los de la segunda o, mejor dicho, la discrecionalidad



absoluta preside el supuesto de necesidad y la relativa la excepción de sostenibilidad.

La relación entre la medida y su efecto debe ser objetivamente constatable desde la perspectiva de la opinión científica y técnica y del riesgo que puede significar la dejación.

El artículo XX g) no emplea el criterio de necesidad. La excepción provee que la medida debe estar relacionada con la conservación de los recursos naturales no renovables.

Bajo el Acuerdo GATT se identificaba “relacionada con” con “dirigida prevalentemente a”<sup>27</sup>.

No es este, sin embargo, el sentido que se le da en la actualidad. En efecto, se dijo que tal equivalencia no aparecía ratificada por ninguna disposición y que, en verdad, introducía subrepticamente el requisito de necesidad cuando no se exige.

Por lo tanto, “relacionada con” se entiende como aquella medida legal o reglamentaria que está razonablemente ligada a la finalidad, una relación próxima y real entre el medio utilizado y los propósitos a que se destina<sup>28</sup>.

El Estado que toma las medidas de conservación de los recursos naturales no renovables está obligado a que sean aplicadas, conjuntamente, con restricciones a la producción o consumo nacionales de los recursos. Las restricciones al comercio exterior y las que se refieren al mercado local deben ser efectivas en concierto<sup>29</sup>.

Ambas clases de medidas no tienen por que ser equivalentes ni idénticas, sino efectivas y conjuntas, que aunque ofrezca flancos a la discriminación la reduzca a su mínima expresión, a modo de demostración de la corrección

---

<sup>27</sup> Canadá- Measures affecting exports of unprocessed herring and salmon BISD 35S/98, 22-3-1988.

<sup>28</sup> W.J. Davey, Dispute Settlement relating to GATT 1994, en el Órgano de Apelación US-Shrimp cit., p.205 en The WTO Dispute Settlement System 1995-2003 ed. F. Ortino-E-U. Petersmann, The Hague 2004 el cual deduce que “dirigida prevalentemente a” no es ya relevante.

<sup>29</sup> US-Standards for reformulated and conventional gasoline WT/DS2/R, 20-5-1996.

buscada en el propósito de conservación, siempre que la disparidad en los niveles de protección no sea injustificable.

#### **4. El orden público.**

El artículo XX d) GATT contiene una excepción general, distinta a las previas, con respecto a las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que no son incompatibles con las normas GATT.

El propio texto señala como ejemplos el derecho aduanero, los monopolios estatales que no realicen actividades discriminatorias, la protección de patentes, marcas, derechos de autor y las resoluciones impeditivas de prácticas engañosas. Pero, en lo que aquí interesa, la excepción también incluye la legislación tributaria<sup>30</sup>.

Las medidas necesarias a fin de impedir la elusión o la evasión fiscal en el territorio pueden ser ejemplo de ejecución de leyes que, en principio, no entran en contradicción con el GATT. El interés tutelado por el ordenamiento jurídico tributario es el orden público constitucional y, por tanto los mandatos de cumplimiento que se derivan en ningún caso pueden entrar en conflicto o ser contradictorios con el GATT<sup>31</sup>.

Podría afirmarse, en sentido próximo al artículo XIV d) del GATS, que la justificación de las medidas destinadas a la aplicación de una imposición equitativa y efectiva no puede colisionar con los Acuerdos GATT o, en general, del sistema OMC.

El **quid iuris** es si la medida adolece o no de necesidad.

El Órgano de Apelación en alguno de sus pronunciamientos descarta que solo se entienda como necesario lo que es indispensable o inevitable. Pero, en un

---

<sup>30</sup> Canada-Certain measures concerning periodicals. WT/DS31/7 30/7/1997.

<sup>31</sup> La creciente importancia del orden público constitucional en el derecho tributario internacional en su doble efecto, positivo y negativo, obligan a su incrustación en el sistema OMC, con especial relevancia fiscal. T. Rosembuj, Intercambio Internacional de Información Tributaria, Barcelona, 2004, p.111.

rango de grados de necesidad establece que la medida necesaria está más cerca de “indispensable”, que de “contribuir a”<sup>32</sup>.

No obstante, aunque no sea indispensable la medida puede ser necesaria, sopesando diversos factores, entre ellos, la contribución de la medida a la aplicación y ejecución de la ley o reglamento, la importancia de los intereses o valores comunes protegidos por esa normativa y el impacto que provocan en el comercio exterior, y, sobre todo, la inexistencia de medidas alternativas menos restrictivas.

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 establecerse con igual finalidad, pero menos restrictivas que las que se juzgaban<sup>33</sup>.

La posición del Órgano de Apelación no resulta convincente. En efecto, si se acepta que las medidas son señaladas y justificadas a combatir el objetivo de la evasión fiscal en el territorio del país, que, obviamente, en ningún caso, es incompatible con el GATT; la conclusión hubiera sido favorable al país importador. Lo que se discute no es, en sentido estricto, la ejecución de la ley o reglamento en cuestión, sino su congruencia con los objetivos predichos<sup>34</sup>.

## **5. El chapeau o encabezamiento.**

Las distintas medidas de excepción del artículo XX no solo deben justificar su legitimidad en orden a su mérito, sino, además, en cuanto a la corrección y buena fe del Estado que las dicta. El párrafo de introducción del Artículo XX (chapeau) establece la interdicción de la discriminación arbitraria o injustificada y la restricción encubierta del comercio internacional.

---

<sup>32</sup> Corea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef, WT DS161 y 169/AB/R, 10-1-2001.

<sup>33</sup> Argentina-Measures affecting the export of bovine hides and the import of finished leather WT/DS 155/R 16-2-2000.

<sup>34</sup> D. LUFF, *Le droit de l'Organisation Mondiale du Commerce*, Bruxelles, 2004, p. 170.

La medida puede ser cuestionable por su injustificación material o sustantiva o su arbitrariedad procesal. El efecto jurídico material de cara a los criterios que inspiran las cláusulas de excepción o los modos procesales de su ejecución.

La jurisprudencia de la OMC indica que la introducción del artículo XX no es sino la expresión del principio internacional de buena fe. Una de sus actuaciones es la doctrina del abuso del derecho, lo cual supone el ejercicio razonable del derecho invocado: “el ejercicio abusivo por un miembro de su propio derecho convencional se traduce pues en la violación de los derechos convencionales de los otros miembros así como por el incumplimiento del miembro en cuestión a su obligación convencional”<sup>35</sup>.

El presupuesto de la discriminación injustificada o encubierta resulta del contenido y/o de la forma en que se aplica la medida impugnada. Lo que importa es deducir que la validez y eficacia de la disposición desfavorece los productos o servicios en razón de su origen entre los países donde existen las mismas condiciones.

El presupuesto de la restricción encubierta es la ocultación o simulación en si misma de la medida, sea por su diseño, arquitectura o estructura reveladora<sup>36</sup>.

Podría decirse, entonces, que el principio internacional de buena fe puede socavarse de dos formas. Por un lado, a través de la circunvención objetiva de las obligaciones convencionales y por otro, mediante la circunvención basada en la ocultación o simulación. En un caso, se verifica discriminación y en el otro restricción. Pero, en sentido estricto, el incumplimiento del Estado miembro no denota mala fe, sino en el ejercicio larvado o escondido de su derecho, que no ocurre en la calificación de la medida como discriminatoria<sup>37</sup>.

## **6. Los otros acuerdos OMC.**

---

<sup>35</sup> U.S-Import prohibition of certain shrimp and shrimp products. WT/DS 58/20 12-10-1998.

<sup>36</sup> EC-Asbestos cit.

<sup>37</sup> Podría intentarse una aproximación parecida al comportamiento del Estado en la competencia fiscal lesiva, sea por elusión o evasión. T. Rosembuj, Derecho Fiscal Internacional, Barcelona 2001, p. 209 y sigts.

El eje GATT (Acuerdo sobre los aranceles aduaneros y comercio) fue útil para que, partiendo de su experiencia, se promoviera la creación de la Organización Mundial del Comercio que lo integra pero al mismo tiempo, lo amplía a otros sectores y extiende su ámbito a preocupaciones o intereses que no son puramente del comercio de mercancías.

El sistema OMC es un acuerdo internacional así como lo son los acuerdos e instrumentos legales anexos (**covered agreements**).

Los acuerdos anejos al acuerdo OMC constituyen un solo y único ordenamiento jurídico obligatorio para los Estados Miembros.

Dentro del conjunto de los acuerdos merecen puntualizarse, a nuestros fines, los siguientes, además, obviamente, del GATT:

- Acuerdo de aplicación de medidas sanitarias y fitosanitarias (SPS).
- Acuerdo sobre barreras técnicas al comercio (TBT).
- Acuerdo sobre subsidios y medidas compensatorias (SCM).
- Acuerdo sobre comercio de servicios (GATS).
- Acuerdo sobre aspectos relativos al comercio de los derechos de propiedad intelectual (TRIPS).

### **6.1. Medidas sanitarias y fitosanitarias.**

El SPS reconoce el derecho de los Estados de establecer las medidas necesarias para la protección de la vida y salud de los riesgos derivados de la presencia de aditivos y de sustancias tóxicas en los alimentos y por la transmisión de enfermedades contagiosas.

Las medidas SPS están sometidas a tres requisitos. Primero, el principio de proporcionalidad, en cuya virtud las medidas de protección no deben ser más restrictivas para el comercio que lo que se requiere, sin ir más allá del nivel de protección buscado. Segundo, las medidas de protección no deben suponer

una discriminación arbitraria o injustificable entre los Estados donde existen condiciones similares o una restricción encubierta al comercio, o sea, ajustarse al principio de no discriminación. Tercero, las medidas de protección deben apoyarse en una justificación científica suficiente, sin perjuicio, de un nivel de protección más elevado si hubiera motivo científico.

Hay dos puntos que conviene resaltar. El acuerdo SPS introduce, si bien limitadamente, el principio de derecho ambiental de precaución. En efecto, el Estado puede adoptar medidas de protección provisionales sobre la base de la información disponible aunque las evidencias científicas no sean las suficientes; sin perjuicio, que se obligue en un plazo razonable a una evaluación objetiva del riesgo. El Órgano de Apelación de la OMC no acepta que el principio de precaución sea principio de ley internacional. Y, en particular, que pueda predeterminar el contenido del acuerdo SPS. No obstante, el rechazo no es absoluto, porque el propio acuerdo asume la decisión temporal de la protección basada en una evaluación (previsión) del riesgo, incluso fundada en la perspectiva científica divergente derivada de expresiones calificadas<sup>38</sup>.

Además, el SPS propicia la admisión de la regulación por el Estado de los procesos y métodos de producción en si mismos, siempre que se funde en la garantía de un nivel elevado de protección de la salud humana y animal. Por ejemplo, la regulación de mataderos en el país exportador puede entrar en el SPS, del país importador. Hay o puede haber productos similares discriminados en razón de la tutela de la salud.

En ese sentido, el SPS bien puede considerarse una **lex specialis** de desarrollo del artículo XX b) del GATT<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> EC-Measures concerning meat and meat products (hormones) WT/DS26; WT/DS48 12-7-1999; Australia-Measures affecting importation of salmon, WT/DS18 15-7-1999.

G. Marceau-J.P. Trachtman, GATT, TBT and SPS: a map of WTO law of domestic regulation goods en The WTO Dispute Settlement system 1995-2003 ed. F.Ortino-E-U. Petersmann, The Hague 2004, p. 313 donde se nota que habida cuenta del derecho de cada Estado de establecer un nivel de protección adecuado indica la existencia del principio de precaución.

<sup>39</sup> Sandrine Maleean-Dubois ed. Droit de l'Organisation Mondiale du Commerce et protection de l'environnement, Bruxelles, 2003, p.56.

## **6.2. Barreras técnicas al comercio.**

El Acuerdo sobre los obstáculos técnicos al comercio (TBT) fija que los reglamentos técnicos y las normas, así como los procedimientos de ensayo y certificación no tengan por objeto ni por efecto la creación de barreras no necesarias al comercio internacional.

El acuerdo TBT, como el SPS, retoma la interdicción a la discriminación arbitraria o injustificada y las restricciones encubiertas en el contenido de las disposiciones de su aplicación y los procedimientos de evaluación correspondientes.

El TBT reconoce el derecho de cada Estado para adoptar las medidas necesarias para la protección de la salud y de la vida de las personas y de los animales, la preservación de los vegetales y del ambiente. El TBT estimula a los países para que se acojan a los reglamentos técnicos internacionales existentes para la elaboración de los suyos propios, salvo que esas normas sean inadecuadas o ineficaces para la realización de los objetivos perseguidos.

La condición general es que las medidas técnicas no sean más restrictivas para el comercio de lo necesario que se requiere para la realización del objetivo legítimo, tomando en cuenta los riesgos que podría crear no perseguirlo.

El acuerdo TBT puede interpretarse en combinación con el artículo XX del GATT porque de su conjunto se desprende la tutela o protección de valores o intereses que no son estricta y puramente comerciales.

Uno de los elementos centrales del TBT es la extensión o alcance de los métodos de procesos y producción. La definición de la OCDE alude a la manera en que los productos son fabricados y procesados y como se extraen o cosechan los recursos naturales<sup>40</sup>.

La OCDE distingue entre PPM relativo al producto y PPM no relativo al producto.

---

<sup>40</sup> OCDE PPMs: conceptual framework and considerations in use of PPM-based trade measures, Paris, 1997. PPM (processes and production methods).

El primero es el proceso o método de producción que puede afectar las características de un producto de modo que el producto en su mismo puede contaminar o degradar el ambiente cuando es consumido o utilizado<sup>41</sup>.

El segundo es el proceso o método de producción en si mismo que puede tener un impacto negativo sobre el ambiente a través, por ejemplo, de la emisión de contaminantes en el aire, suelo o en el agua durante la etapa de fabricación<sup>42</sup>.

El tema es de gran importancia y su incidencia ambiental trasciende el propio acuerdo TBT puesto que según la posición que se asuma, también, afecta las reglas GATT.

El Acuerdo TBT (Anexo 1) define la regulación técnica como el documento que determina las características del producto o sus procesos y métodos de producción relacionados. A primera vista resultaría claro que el TBT excluye de su amparo a los procesos y métodos de producción no relacionados con el producto. No obstante, se añade, que puede referirse también a la terminología, los símbolos, las prescripciones en materia de embalaje, marcaje o etiquetaje para un producto, un procedimiento o un método de producción.

La discusión no es banal, puesto que admitiéndose en el interior del TBT las medidas fundadas sobre los PPMs no relacionados con el producto pueden legitimarse las interdicciones directas, los deberes de embalaje o etiquetaje que persigan la tutela ambiental<sup>43</sup>.

La duda está abierta, pero, lo que si parece cierto es que nada garantiza que el TBT en su conjunto sólo cubre medidas basadas en PPM relativos al producto, sino probablemente también los que no lo están<sup>44</sup>.

Finalmente, la valoración de los riesgos que puede suscitar la adopción del reglamento técnico en cuyo defecto no se consigue el objetivo legítimo que se propone debe tomar en consideración los datos técnicos y científicos

---

<sup>41</sup> **Product-related PPMs**

<sup>42</sup> **non-product related PPMs.**

<sup>43</sup> Los interrogantes se completan respecto a la aplicación o no del TBT al ecoetiquetaje voluntario, la inclusión de los PPMs que no alteran la calidad final del producto en M.L. Lambert-Habib, Las normas de productos entre le droit de l'OMC, le droit communautaire et le droit francais-ecocertification, emballages, en Droit de l'Organisation Mondiale du Commerce cit. p.265



disponibles, la tecnología del proceso y el destino final del producto. No parece discutible que se ofrece una oportunidad más amplia al principio (ambiental) de precaución.

### **6.3. Subvenciones y medidas compensatorias**

El Acuerdo sobre las subvenciones y las medidas compensatorias (SCM) registra una particular relevancia en el sistema OMC. La subvención pública a la exportación de bienes o servicios, sea a la explotación o a la producción local, puede conformar un comportamiento prohibido o condicionado del Estado porque altera sustancialmente la competencia internacional. No puede ignorarse la concomitancia del SMC con determinados principios fiscales internacionales tendentes a restringir, en forma equivalente, la utilización del sistema tributario o financiero para la elusión o evasión de Estado, o sea, a efecto de la competencia fiscal lesiva<sup>45</sup>.

El propósito del SCM, como en el caso de la competencia fiscal lesiva, tiene como premisa la regulación de algunas formas de intervención pública que producen o pueden hacerlo, distorsiones en el comercio internacional.

La subvención es una contribución financiera de los poderes públicos, inmediata o potencial, a los agentes económicos de la que se deriva en favor de estos una situación de ventaja o beneficio. La subvención distorsiva es la específica, destinada a una empresa, a un sector productivo o grupos de empresas o sectores productivos determinados.

El beneficio de la empresa puede resultar de la transferencia de fondos o recursos públicos, el suministro de bienes y servicios por los poderes públicos o la compra de bienes, la toma de participación y concesión de préstamos, las garantías de préstamos y, en cuanto a lo que aquí interesa, la renuncia, reembolso o no recaudación de ingresos tributarios normalmente exigibles.

---

<sup>44</sup> J. Wiers, Trade and environment in the EC and the WTO, Amsterdam, 2002, p. 299.

<sup>45</sup> T. Rosembuj, Derecho Fiscal Internacional, Barcelona, 2001, cit. p. 275, en particular sobre la ayuda estatal en la Unión Europea.

Los beneficios fiscales equiparables a la subvención integran aquellos supuestos de exclusión de contribuir al gasto público que siendo exigibles no se recaudan.

El elemento unificador del beneficio fiscal es, primero, la exclusión total o parcial del deber de pagar el tributo según deriva de su aplicación regular; segundo, la creación de situaciones específicas de ventaja patrimonial para el beneficiario y, tercero, la existencia de un deber público de prestación que apareja la renuncia al interés fiscal, con carácter circunstancial o permanente, por parte del Estado. El reproche al beneficio fiscal se materializa en la prohibición de subvenciones condicionadas, de hecho o de derecho, singularmente o en el marco de otras condiciones generales, a los resultados de la exportación.

El Anexo I del SCM tiene una lista de subvenciones prohibidas, a título ejemplificativo, que no exhaustivo, que describe diversos presupuestos de subvenciones fiscales a la exportación, sean derivadas de imposición indirecta o directa. La forma típica que adoptan los beneficios fiscales prohibidos pueden ser exenciones, desgravaciones, bonificaciones, diferimiento de impuestos directos sobre los rendimientos de las exportaciones o el reembolso del crédito fiscal exigible. Pero, asimismo, la deducción de gastos de actividades de exportación – estudios de mercado, promoción y propaganda, participación en ferias – y las disposiciones que permiten el **transfer pricing** entre partes del conjunto vinculado, unas de exportación y otras de importación, que pueden alterar los costes y los ingresos en perjuicio del país importador, generando un significativo ahorro de impuestos directos en las operaciones de exportación<sup>46</sup>.

El concepto de impuesto directo comprende no sólo los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades, sino también los que gravan los salarios, intereses, alquileres y cánones y la propiedad inmobiliaria<sup>47</sup>.

Los beneficios fiscales pueden atender asimismo la imposición indirecta, - sobre las ventas, la cifra de negocios o el valor añadido, las accisas, los impuestos de timbre-.

Primero, la exención de impuestos indirectos sobre la producción o distribución de productos de exportación que superen a los recaudados en iguales conceptos sobre productos similares vendidos en el mercado interno.

Segundo, la exención de impuestos indirectos a cascada recaudados en etapas anteriores sobre bienes o servicios utilizados para la producción de mercancías exportadas, que sea superior a los impuestos análogos que gravan los bienes y servicios utilizados para la producción similar que se vende en el mercado interno.

Tercero, la exención, sin embargo, puede acordarse respecto a los impuestos a cascada sobre productos exportados aunque no lo sea para productos semejantes vendidos en el mercado interno, siempre que tales impuestos indirectos a cascada recaudados en etapas anteriores afecten los factores productivos consumidos para la realización de los productos exportados, teniendo en cuenta la merma normal.

Este último punto es particularmente importante porque los factores productivos consumidos, definidos en la nota de página 61 SCM, son los insumos consumidos en los procesos de producción, la energía, los combustibles y carburantes utilizados en los procesos de producción. La exención de los denominados impuestos ocultos, no supone una subvención prohibida en el SMC.

Los impuestos ocultos (**taxes occultes**) son una categoría de impuestos indirectos percibidos sobre bienes de equipo – máquinas, vehículos -, materias auxiliares – carburantes, embalajes -, servicios – transportes, publicidad – utilizados en la fabricación del producto. Es uno de los temas pendientes de la OMC en orden a los ajustes fiscales en frontera, como se verá, y que tiene trascendencia en materia ambiental, básicamente, porque el elemento más importante de los impuestos ocultos, aparte de la energía, son los combustibles necesarios para el transporte de mercancías, lo cual obligaría, al menos a

---

<sup>46</sup> P. Picone-A. Ligustro, *Diritto dell Organizzazione Mondiale del Commercio*, Padova, 2004, p. 231

<sup>47</sup> Anejo I e) nota 58 SCM.

tomarlos en cuenta no sólo a la exportación, sino, también en la importación para el ajuste compensatorio<sup>48</sup>.

La licitud de la subvención no sólo es un agravio para los países importadores, sino, que, fundamentalmente, es un estímulo para la utilización de métodos de producción de alto consumo energético. No obstante, hay que reconocer que el acuerdo SMC no compele a otorgar el beneficio fiscal ni prohíbe la introducción de impuestos ambientales con el signo contrario<sup>49</sup>. Pero, resulta innegable que crea una distorsión en la competitividad internacional del país que lo asuma.

El acuerdo SMC prevé el reembolso de los impuestos ocultos en la producción de los productos exportados, pero, ninguna disposición similar existe para los importados. La conclusión es que si no caben ajustes compensatorios en frontera de los impuestos ocultos sobre los productos importados; sólo resultarían afectados, en caso de gravamen, los productos locales, quedando comprometida la competitividad de los mismos contra los de importación<sup>50</sup>.

La subvención prohibida de importación es la condicionada, sola o en el marco de condiciones generales, al empleo de bienes locales en lugar de los importados.

A tenor de lo anterior, cabría interrogarse sobre los efectos de la ayuda estatal en el mercado del país en el cual los bienes se producen si hay fundamento para la excepción ambiental respecto a las empresas extranjeras concurrentes con las nacionales.

#### **6.4. Comercio de servicios**

El acuerdo general de comercio de servicios (GATS) cubre el conjunto de servicios, comprendidos los que son conexos a las mercancías, a excepción de los servicios prestados por los poderes públicos.

---

<sup>48</sup> K. Messere, Los ajustes fiscales en frontera en El IVA, Madrid, 1971, p. 229

<sup>49</sup> D. Luff op. cit. p. 1972

<sup>50</sup> R.A. Westin, Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements, Cambridge, 1997, p.87.

El acuerdo, sin definir el concepto de servicios, enumera cuatro modalidades de servicios. En primer término, los servicios transfronterizos (v.g. servicios de comunicación); en segundo lugar, el suministro de servicios al usuario en el territorio del proveedor (v.g. turismo); el suministro de servicios por el proveedor mediante la presencia comercial en el territorio del usuario y la provisión del servicio temporal por parte de las personas físicas en el territorio del usuario (v.g. consultoría, formación).

El artículo XIV del GATS cumple la función que el artículo XX desempeña en el GATT. La estructura de ambas disposiciones es equivalente, no obstante alguna distinción esencial en el GATS en materia de imposición.

El artículo XIV del GATS contiene cláusulas generales de excepción y cláusulas particulares relativas a determinados de sus artículos.

La excepción primera se refiere a la protección de la salud y vida de las personas, los animales o la preservación de los vegetales. La exigencia, como en el GATT, es que las medidas sean necesarias para la consecución del objetivo.

Esta excepción, sostiene Luff, puede ser pertinente para todas las medidas incompatibles con el GATS y que se adoptan para la tutela del ambiente<sup>51</sup>.

La segunda de las excepciones, a nuestros fines, provee al cumplimiento de las leyes y reglamentos que no son incompatibles con el GATS. A diferencia del GATT esta excepción no puede sino interpretarse en combinación con la que se contempla sobre el mantenimiento del orden público. Es más, también en el acuerdo GATT no podría implícitamente omitirse el principio de orden público económico del alcance de la ejecución de leyes y reglamentos que no sean incompatibles con el mismo. En el GATS aparece explícitamente que una medida es necesaria para cumplir el objetivo deseado cuando responde “a una verdadera amenaza y suficientemente grave respecto a uno de los intereses fundamentales de la sociedad”<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> D. Luff op. cit. p. 650.

<sup>52</sup> Nota de página 5 del GATS.

La medida necesaria para la ejecución de la norma responde, por definición, al orden público del país.

Por lo tanto, la cláusula GATS convierte en expresa la relación entre ley, orden público constitucional y, en cuanto a lo que aquí interesa, orden público económico y fiscalidad<sup>53</sup>.

El obligado cumplimiento de las leyes (**enforcement, assurer le respecte**) es un componente típico del orden público y, en particular, del orden público constitucional tributario. Pero, en el acuerdo GATS, además, el orden público se convierte en medida de excepción más amplia, comprendiendo, entonces, otros intereses o valores que no se agotan en la ejecución de la norma jurídica.

La obligación de tratamiento nacional del GATS es más exigente que la propia del GATT. En efecto, el tratamiento formalmente idéntico o formalmente diverso debe considerarse menos favorable que el que se concede a los servicios y proveedores de origen local si modifican las condiciones de competición en su favor, comparadas con los servicios y proveedores de servicios similares de otro Estado (art. XVII2).

El tratamiento nacional, a diferencia del GATT, se aplica no sólo a los productos/servicios, sino a los proveedores de servicios que están legitimados para un tratamiento no menos favorable que los locales. El salto del servicio o empresario no puede dejar de tener repercusión fiscal. Por de pronto, será menos favorable cualquier regulación de las condiciones de competencia que empeoren la posición de los proveedores extranjeros respecto a los nacionales y, entre ellas, los beneficios fiscales si están diseñados para su aplicación exclusiva en favor de los proveedores de servicios domésticos.

Asimismo, a diferencia del GATT, centrado sobre la mercancía, que no el empresario, el acuerdo GATS aporta su propio concepto de impuesto directo, que no coincide con el del acuerdo SCM, y crea una cláusula de excepción especialmente relevante al tratamiento nacional.

---

<sup>53</sup> T. Rosembuj, *El intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona 2004, p. 94 y sigts.

Los impuestos directos en el GATS comprenden todos los impuestos globales sobre la renta y el capital o sobre elementos de la renta o del capital, incluidos los rendimientos de las enajenaciones de bienes, impuestos de propiedad inmobiliaria, herencias y donaciones, así como impuestos sobre salarios pagados por las empresas y los impuestos sobre las plusvalías (art. XXVIII o)).

En virtud del artículo XIV (d) del GATS pueden ser incompatibles con la obligación de tratamiento nacional las medidas que tienen por objeto la imposición o la recaudación equitativa y eficaz de los impuestos directos, que son exigibles a los proveedores de servicios o usuarios no residentes.

Las medidas discriminatorias que son pasibles de aplicación resultan enunciadas, a título ejemplificativo, en el propio acuerdo GATS (nota al pie de página 6 art. XIV d)).

- Aplicables a prestadores de servicios no residentes por impuestos debidos por hechos imposables provenientes o ubicados en el territorio del Estado.
- Aplicables a no residentes para garantizar la imposición o recaudación de impuestos en el territorio del Estado.
- Aplicables a no residentes o residentes, a fin de impedir la elusión o evasión fiscal, comprendidas las medidas para garantizar la observancia de los deberes.
- Aplicable a los usuarios de servicios suministrados en el territorio de otro Estado o provenientes del mismo, a fin de garantizar la imposición o la recaudación de impuestos sobre tales consumidores en relación a fuentes localizadas en el territorio del Estado.
- Medidas que actúan una distinción entre prestadores de servicios sujetos a imposición a nivel mundial y otros prestadores de servicios, a la luz de la diferente naturaleza de la base imponible.
- Las medidas que determinan, atribuyen o subdividen renta, beneficios, ganancias, pérdidas, deducciones o créditos de sujetos residentes o

filiales o entre sujetos vinculados o filiales del mismo sujeto, a fin de salvaguardar la base imponible del Estado.

El fundamento general de la excepción fiscal en materia de impuestos directos pretende impedir que el principio de no discriminación pueda utilizarse con finalidad fiscal de elusión o evasión fiscal por causa de la no residencia, lo cual significaría una ventaja indebida o ilícita de competencia respecto a los residentes similares.

El principio de la nación más favorecida del GATS es operativa respecto a cualquier medida que pueda afectar el comercio de servicios, cubriendo amplios espacios de la disciplina interna del Estado y, al mismo tiempo, incluye a los proveedores de servicios entre los beneficiarios de la obligación de no discriminación. En el acuerdo GATT, en cambio, son las mercancías en cuanto tales que no pueden sufrir discriminación, pero, no es el productor el que puede aventajarse directamente del tratamiento de la nación más favorecida<sup>54</sup>.

La obligación de extender el tratamiento no menos favorable a los servicios y proveedores de servicios que el que se otorga a los servicios y proveedores de servicios similares de cualquier otro país tiene una derogación explícita en el artículo XIV (d). Puede aplicarse un tratamiento diferenciado a los servicios y proveedores de servicios de distintos orígenes, si ello se suscita al amparo de un acuerdo o convenio internacional para evitar la doble imposición.

Las distintas cláusulas de excepción del artículo XIV GATS están condicionadas, como su equivalente artículo XX del GATT, a la interdicción de cualquier medida discriminatoria injustificada o arbitraria o que signifique una restricción encubierta.

La creación de nuevos presupuestos de aplicación del acuerdo GATS propone su correlación con el acuerdo GATT, en ocasión que ambos se apliquen a las mismas situaciones de hecho.

---

<sup>54</sup> W. Zdouc, WTO settlement practice relating to the general agreement on Trade in Services en The Wto Dispute settlement op. cit. p. 382.



El punto de partida en desarrollo debe sostener que el sistema OMC es un **single undertaking** y, por tanto, sus derechos y obligaciones son acumulativas y los Estados los tienen o deben cumplirlas simultáneamente.

La interpretación del sistema OMC, sin perjuicio de su especificidad y parcialidad temática, no puede sino postularse sobre el conjunto y en concertación. Cada uno de los acuerdos, a su manera, proyecta efectos sobre la totalidad y, a la inversa, de la totalidad emergen principios o valores sostenibles para cada una de las partes.

Esto es, simplemente, aplicación del principio de interpretación efectiva en cuya virtud todas las normas del tratado tienen un significado efectivo que debe ser susceptible de actuación<sup>55</sup>.

Algunas conclusiones de los Órganos de Apelación sientan premisas sobre las relaciones entre los acuerdos que conviene tener en cuenta.

Por un lado, no cabe defender una relación jerárquica entre los acuerdos del sistema OMC. Es el caso de los vínculos entre el GATT y GATS que pueden coexistir y ninguno anula o cancela las obligaciones del otro<sup>56</sup>.

Por otro lado, sin perjuicio de la posibilidad de conflictos entre la aplicación de los distintos acuerdos – v.g. los acuerdos TBT y SPS prevalecen en caso de conflicto respecto al GATT – podría partirse de una presunción en contrario, puesto que los distintos acuerdos han sido celebrados entre las mismas partes, lo cual supone que, por coherencia, deben ser compatibles entre sí. No obstante, prevalecerá la **lex specialis** en los supuestos en que se produzca la discrepancia entre disposiciones genéricas y específicas operando sobre la misma situación de hecho<sup>57</sup>.

En resumen, el sistema OMC es un compromiso total y único y los Estados tienen sus derechos y deben cumplir con sus obligaciones en todo momento, excepto si se produce un conflicto formal entre ellas que, en cualquier caso,

---

<sup>55</sup> Matsushita y otros op. cit. p. 232: “De acuerdo con el principio de interpretación efectiva el GATT y el GATS deben coexistir porque ambos son parte del acuerdo OMC...”.

<sup>56</sup> Canada-Certain measures concerning periodicals WTO/DS31/AB/R 30-6-1997.

<sup>57</sup> EC-regime for the importation, sale and distribution of bananas WT/DS27/AB/R 9-9-1997.

siempre se interpreta en sentido estricto, para preservar la unidad del sistema, esto es, en presencia de una manifiesta incompatibilidad. Esto se aplica a los acuerdos TBT y SPS con el GATT y, también, a las relaciones entre GATT y GATS y TRIPS y al acuerdo **Antidumping** y al **Dispute Settlement Understanding** (la interpretación para la solución de las controversias)<sup>58</sup>.

La evolución reside en que todo el sistema OMC no se agota tendencialmente en sus propias fuentes jurídicas, sino, que contiene elementos de apertura hacia fuera, hacia principios de derecho internacional, permitiendo tener en cuenta las fuentes externas, los valores e intereses contemporáneos, a través de cláusulas de excepción que, en verdad, operan como condicionante de las mismas, filtrando, de vez en vez, en cada caso concreto, modos consentidos de la llamada interpretación evolutiva, que expresan las preocupaciones actuales de los Estados.

## **6.5. Propiedad intelectual**

El acuerdo sobre los aspectos comerciales de la propiedad intelectual (TRIPS) establece el principio general de patentabilidad de cualquier invención de producto o procedimiento, en todos los dominios tecnológicos, a condición que sea novedosa, implique actividad inventiva y sea susceptible de aplicación industrial.

Las cláusulas de excepción en el artículo 27.2 y 3 contemplan facultades de los Estados para excluir la patentabilidad de las invenciones por intereses o valores no comerciales.

El Estado puede excluir la dicha patentabilidad de las invenciones cuya explotación en el territorio sea necesario impedir por motivos de orden público o moralidad, así como para proteger la salud y la vida de las personas, los animales o los vegetales, o para evitar graves daños ambientales, siempre que

---

<sup>58</sup> Guatemala-Antidumping investigation regarding Portland cement from México. WT/DS60/AB/R 25-11-1998.

la exclusión no sea dictada únicamente por el hecho que la explotación está prohibida por su legislación.

Esta derogación sugiere mayor extensión que las relativas al GATT o GATS, puesto que su campo de aplicación individualiza los motivos impositivos y los ámbitos de aplicación. La necesidad de la medida se impone en todos los casos con la particular atención de la exigencia de un riesgo ambiental grave.

La segunda excepción atiende a los métodos diagnósticos, terapéuticos o quirúrgicos para el tratamiento de seres humanos o animales.

La tercera se refiere a plantas o animales, salvo los microorganismos y los procesos esencialmente biológicos para la producción de vegetales o animales, salvo los procesos no biológicos y microbiológicos.

El TRIPS, aún aceptando sus límites en tema de producción farmacéutica respecto a los países en vías de desarrollo y, asimismo, en la incompatibilidad con la Convención sobre biodiversidad de 1992, ofrece, en el marco que estamos, una orientación señalada hacia los intereses o valores no comerciales – bienes comunes o públicos globales -.

El presupuesto de las cláusulas derogatorias reposa sobre la protección y conservación de la vida, salud, ambiente y los riesgos de las nuevas tecnologías sobre las personas, animales, vegetales.

Al amparo, todo ello, del orden público y siempre que la medida sea necesaria para afrontar los riesgos derivados, riesgo grave de daño ambiental.

El acceso a la salud, a la alimentación, a la protección ambiental aparece razonado en términos de flexibilidad, a la luz de los objetivos que el TRIPS pretende (v.g. “promoción del acceso a las medicinas para todos”). Y, replantea, la virtualidad de invocar el principio de precaución ante el riesgo, sea ambiental o en el desarrollo de las biotecnologías. No cabe duda que la patentabilidad de organismos genéticamente modificados podría resultar en perjuicio de los valores o intereses comunes protegidos.

El daño ambiental no puede escindirse de la anticipación del riesgo. El principio de precaución, precisamente, indica que el riesgo de perturbaciones graves (o irreversibles) ambientales no justifica la inercia del Estado en ausencia de certidumbres científicas absolutas. El presentimiento crea el deber de actuación previa, sobre todo, si el perjuicio ambiental asume grados de irreversibilidad. La gravedad potencial del daño y la probabilidad de que suceda pueden ser razón suficiente para las medidas necesarias que lo neutralicen.

## 7. El principio de precaución.

El principio de precaución es uno de los criterios indiscutibles en la protección del ambiente internacional. No puede, sin embargo, aducirse que el deber precaucional goce de un reconocimiento unánime de norma de costumbre idónea para dar lugar a responsabilidad internacional de nivel general. Pero, al mismo tiempo, su progresiva incorporación a los actos bilaterales y multilaterales internacionales convierten su transformación en regla de costumbre en un hecho fácilmente predecible<sup>59</sup>.

La OMC tuvo ocasión de pronunciarse – **EC Hormones** – y, en sustancia, su posición fue que aún cuando el principio de precaución fuera calificable como costumbre internacional no podría desbordar los pactos expresos del sistema OMC. El principio de precaución no está unánimemente aceptado y aunque se entienda que es un principio consuetudinario internacional de protección ambiental no puede afirmarse otro tanto en cuanto a su carácter de principio general o costumbre en el plano de la ley internacional.

No obstante, como ya se dijo en el acuerdo SPS, afloran ciertos aspectos propios del principio de precaución, por ejemplo, las medidas necesarias provisionales de presentimiento sin información técnica o científica suficiente o la innecesariedad de la opinión científica mayoritaria o dominante como base para la adopción de las mismas<sup>60</sup>.

El principio de precaución, a través del riesgo que puede suscitar un grave daño ambiental refuerza su entrada en el sistema OMC. Es justamente del nexo entre la aleatoriedad y el daño que surge la gravedad de la inacción que no puede fundarse en la ausencia de convicción científica absoluta o dominante, sin perjuicio, de prestar debida atención al coste-eficacia de las medidas necesarias.

---

<sup>59</sup> U. Leanza. *Il diritto internazionale*, Torino 2002, p. 226; N. de Sadeleer, *Les principes du pollueur-payer, de prévention et de précaution*, Bruxelles, 1999... “Hay que notar que los autores que consideran que el principio de precaución no constituye una regla de costumbre se han pronunciado sobre esta cuestión antes de 1992, año a partir del cual ha conocido un importante desarrollo en derecho internacional”.

<sup>60</sup> S. Maljean-Dubois, *Droit de l'Organisation*.cit. p. 394: “La preservación del ambiente y de la salud de las personas son innegablemente “valores vitales e importantes del máximo nivel”. La precaución en tanto

Los intereses y valores no comerciales establecidos en el sistema OMC, en los distintos acuerdos, favorecen un método de interpretación evolutivo, flexible, concertado en las medidas destinadas a su cumplimiento. Bien es cierto que se trata de derogaciones a las reglas generales de intercambio comercial, de excepciones a principios que se apoyan en la solidez del interés comercial. Pero, no lo es menos, que a través de fuentes exógenas y las tomas de posición legal y jurisprudencial del sistema OMC se aprecian aperturas o integraciones que buscan la compatibilidad<sup>61</sup>.

El Órgano de Apelación en **EC-Hormones** sienta dos premisas: el principio de precaución no es un principio general del derecho universal y de pacífica aceptación y, además, no podría anular disposiciones expresas de algún acuerdo OMC (en particular el SPS).

Los países más representativos de la comunidad internacional suscriben en su derecho positivo y en acuerdos bilaterales o multilaterales la anticipación y prevención de los riesgos ambientales<sup>62</sup>.

Por tanto, considerar el principio de precaución como principio general del derecho internacional no parece temerario, sin perjuicio que sí lo es pretender que se ha consolidado en normas de costumbre o convenios o acuerdos internacionales obligatorios para todos los Estados. Hay una base de derecho local y convencional que proyecta su efecto obligatorio, pero, no podría decirse que se ha constituido en costumbre universal. Es un principio general que como cualquier otro apoya transitoriamente la transformación y aceptación expresa de su contenido en convenios o acuerdos internacionales. La transitoriedad no impide que se deba tomar en cuenta como fuente de interpretación<sup>63</sup> en el sistema OMC siempre que las renovadas exigencias de la protección ambiental lo soliciten, toda vez que las consecuencias pueden ser

---

que instrumento de juridificación de esos objetivos y valores se pone como necesario en el debate sobre los riesgos ligados al comercio internacional...”.

<sup>61</sup> Francioni (ed) Environment, human rights and international trade, Oxford 2001.

<sup>62</sup> De Sadeleer: Convenciones de Helsinki de 17-3 y 2-4-1992, acuerdo de Panamá de 11-12-1992, protocolo de Oslo de 14-6-1994, Convención de Sofía de 29-6-1994, convención CITES de 18-11-1994, protocolo de Barcelona de 10-6-1995, acuerdo de La Haya de 16-9-1995, acuerdo de Nueva York de 4-12-1995, Tratado de Roma de C.E. art. 130.R, art. 2 de la Convención sobre la capa de ozono de 1985.

<sup>63</sup> Convenio de Viena, 31.3 c)

graves o irreversibles y aunque los conocimientos científicos sean insuficientes, minoritarios o fragmentarios<sup>64</sup>.

Los principios, entre ellos el de precaución, alimentan el conjunto de las cláusulas de excepción, confrontados con las reglas. La distinción entre reglas y principios sigue a Dworkin<sup>65</sup>. Las reglas prescriben el deber hacer de los particulares y los poderes públicos, mientras que los principios orientan los comportamientos. Las reglas son absolutas y los principios relativos. Justamente, su adaptabilidad les convierte en instrumentos determinantes frente a decisiones complejas o los límites formales o materiales de las reglas, el **soft law** en derecho internacional está alimentado por los principios generales que devienen tratados o costumbre o se extinguen.

El sistema OMC no es solo ni tanto la literalidad de sus reglas, sino, además, los principios derogatorios que las acompañan.

Los principios internacionales materiales del derecho ambiental – prevención, contaminador – pagador, corrección en la fuente, precaución – informan, por fuerza, los reenvíos institucionales y externos para la solución de las controversias. Y lo hacen, aún negándolos o entrando en contradicción con otros intereses o ponderación de valores. Pero, otro tanto sucede con principios que no responden inmediatamente a la tutela del ambiente, pero, que sirven o pueden hacerlo, para su defensa, tales como, el principio de orden público o los criterios que ayudan a su moderación, a la evaluación de los intereses nacionales comprometidos en el sistema OMC: la necesidad de la medida menos onerosa para el comercio, la proporcionalidad entre el medio y el fin que se pretende, o, finalmente, el balance o equilibrio en la ponderación de todos los intereses implicados en la decisión o, “la línea de equilibrio entre el derecho de un miembro a invocar la excepción y los derechos de los otros bajo diversas reglas sustantivas (**US-Shrimp**)”.

El sistema OMC no es rígido ni plenamente autosuficiente, en particular, autoriza su integración interpretativa en coherencia con la Convención de Viena (art. 31.3). Esto implica que los conflictos pueden solucionarse dentro del

---

<sup>64</sup> N. Quoc Dinh-P. Daillier – A. Pellet, *Droit international public* Paris, 1999, p. 1255.

sistema OMC, pero, atribuyendo a su texto una apertura a los valores standard, principios generales externos al mismo, sobre todo, cuando resultan asumidos con carácter universal o cuasi o están al amparo de los acuerdos internacionales.

La experiencia histórica recogida enuncia la aceptación del sistema OMC de su compatibilidad con los intereses no comerciales: vida, salud, ambiente, la “compatibilidad con el artículo XX del GATT de restricciones a las importaciones tomadas por un Estado para tutelar en el plano externo los valores ambientales globales”<sup>66</sup>.

### **7.1. La jurisprudencia de la OMC.**

Uno de los casos en los que aflora la aplicación del principio de precaución es **EC-Measures concerning meat and meat products (Hormones)**<sup>67</sup>.

La Unión Europea prohíbe la importación de carne y productos cárnicos derivados de ganado sujeto a tratamiento de hormonas para el crecimiento de la producción.

El fundamento de la UE fue el principio de precaución, considerado, a ese efecto, un principio de derecho internacional idóneo para su interpretación combinada con los artículos 5.1 y 5.2 del SPS, relativos a la valoración de riesgos por los Miembros.

El principio de precaución, en este aspecto, avala la prohibición por su propia naturaleza. El panel no acepta esta orientación, sosteniendo que el principio mencionado no puede entenderse fuera del texto de los artículos 5.1 y 5.2 SPS y, sobre todo, que su particular significado ya está recogido en el artículo 5.7 (adopción de medidas provisionales o temporales en caso de insuficiente base científica y durante un período razonable de tiempo). El Órgano de Apelación avala al panel, afirmando que la prohibición de importación de la UE es,

---

<sup>65</sup> R. Dworkin, *Taking rights seriously*, London, 1997 p. 22.

<sup>66</sup> P. Picone – A. Ligustro op. cit. p. 642.

<sup>67</sup> WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, 13-2-1998



asimismo, incompatible con el artículo 5.1 SPS: las medidas sanitarias y fitosanitarias no se fundan en técnicas de valoración de los riesgos sustentadas por organizaciones internacionales competentes.

No parece que la posición de la OMC sea persuasiva. Precisamente, el riesgo y la advertencia sobre su acaecimiento son de la naturaleza propia de la precaución o, dicho en otros términos, las medidas se justifican fundamentalmente porque la evidencia científica es insuficiente, inclusive considerando la ausencia de normas técnicas internacionales que a ese momento puedan afirmar, con su omisión, otro género de conclusiones.

Esto mismo se sostiene en **Australia-Measures affecting importation of salmon**<sup>68</sup>, sobre la prohibición de importación desde Canadá por razones de cuarentena. Se rechaza la medida por carencia de evidencia científica incontrastada.

Sin embargo, la estrechez en la aplicación del principio de precaución se modifica en el caso **Asbestos**<sup>69</sup> puesto que se establece con contundencia que nunca pueden calificarse como productos semejantes los términos de comparación uno de los cuales implica riesgo para la salud. El riesgo (precaución) a la salud de uno de los productos inhabilita su semejanza con otro que no lo posee.

En este sentido, se afirma, es indiscutido el derecho de los Miembros para determinar el nivel de protección de la salud que consideren adecuado en una situación dada, inclusive aunque la medida no cuente con el soporte de la opinión científica mayoritaria.

El principio de precaución, entonces, se refleja no sólo en el acuerdo SPS (artículo 5.7, artículo 3.3, sexto párrafo del Preámbulo) sino en el conjunto del sistema OMC, toda vez que el nivel de protección de la vida, salud, ambiente pueda verse comprometido en su supervivencia por riesgos determinados, aún cuando la evidencia científica no sea rotunda, mayoritaria o incontrovertible.

---

<sup>68</sup> WT/DS18/AB/R 20-3-2000

<sup>69</sup> E.C.-Measures affecting asbestos and asbestos containing products WT/DS135/AB/R 12-3-2001.

Naturalmente, el principio de precaución es un principio general del derecho internacional que no es incompatible con el sistema OMC, en el bien entendido que las medidas en que resulte se amparen en la buena fe y corrección del Estado que las aplica. Si se espera la certidumbre del riesgo, cuando aún no existe, se corre el peligro de prohibir cualquier actuación destinada a prevenirlo.

## **8. Las controversias ambientales.**

El primer panel **US-Restrictions on imports of tuna**<sup>70</sup> rechaza el embargo americano a la importación de atún pescado con redes que provocan la muerte de delfines por aplicación de una estricta territorialidad en el ámbito del país importador. Cada Estado podría determinar unilateralmente las políticas de conservación de los demás. Los límites del artículo XX obligan a no discriminar, a entender las medidas necesarias en sentido estrecho, esto es, sin método alternativo disponible y al linde con la propia jurisdicción.

El segundo panel **US-Restrictions on imports of tuna**<sup>71</sup> cambia la perspectiva del primero, puesto que admite la aplicación extraterritorial del país importador si bien limitando sus efectos a sus nacionales y barcos. Por lo demás, también se rechaza la posición americana por mor de la necesidad de la medida y su pretensión de dictar políticas a terceros Estados identificables con las propias.

El caso Atún I incluía, además, algunas conclusiones que ponían en evidencia su preocupación respecto a impedir la ampliación del principio de tratamiento nacional no sólo a los productos en cuanto tales, sino a los procesos y métodos de producción empleados para lograrlo. Para ello, cuestionaba la medida de los EEUU en el sentido que no puede legitimarse la restricción de las importaciones, simplemente, porque las políticas ambientales son diferentes. No obstante, en Atún II cabe una lectura en que la restricción de importaciones de determinados productos puedan fundarse en que los procesos y métodos de producción estén ligadas a las cualidades intrínsecas del producto. O sea, esta

---

<sup>70</sup> BISD 398/155-205, no adoptado.

<sup>71</sup> DS29/r 1994 no adoptado.

jurisprudencia lo que critica es la prohibición de importaciones de productos fabricados en modo contrario a las disposiciones legales del país importador.

Pero, implícitamente, acepta que ello pueda resultar legitimado cuando su comercio entraña un riesgo o daño a la vida, salud o ambiente en si mismo considerado.

Asimismo, el Atún II ofrece una proyección extraterritorial de las medidas que no son incongruentes con la ley internacional y cuyo efecto es la exclusión o moderación de la territorialidad en la protección de la vida, salud, ambiente puestos en peligro fuera de las fronteras<sup>72</sup>.

En Atún II, entonces, surge la justificación del artículo XX como medio de protección de animales o recursos fuera de la jurisdicción del Estado que toma la medida. O, lo que es lo mismo, “no hay razón válida que soporte la conclusión que el artículo XX (g) se aplica solo...a la conservación de los recursos naturales agotables localizados dentro del territorio de la Parte Contratante que invoca la norma”.

En **US Shrimp-Turtle** el Órgano de Apelación considera que la medida de los EEUU, pese a su naturaleza unilateral, tutela “un objetivo ambiental que es reconocido como legítimo ex art. XX g) GATT 1994”. La decisión abre la puerta a medidas unilaterales con efecto extraterritorial, siempre que se actúe de acuerdo al principio de buena fe de la ley internacional. Y ello pese a que el Órgano de Apelación rehúsa aceptar la medida en términos de arbitraria e injustificable discriminación por el modo y la naturaleza en que se implementa.

Asimismo, en este caso se recomienda la actuación concertada entre los Estados sea bilateralmente, multilateral o plurilateralmente, sea dentro de la OMC o en otro foro internacional, para proteger las especies en peligro o de todos modos proteger al ambiente. Es decir, el reconocimiento explícito que pueden adoptarse medidas discriminatorias basadas en deberes contenidos en acuerdos internacionales ajenos y externos al sistema OMC.

---

<sup>72</sup> E. O. Awuku WTO Dispute settlement practice and trade related environmental measures en The WTO Dispute Settlement cit. p. 345; D. Luff op. cit. p.151; reflexiones sobre la OMC y el desarrollo sostenible, G. Biggs, Santiago de Chile, 2000. “Después del fallo del GATT...La mortalidad de los delfines habría disminuido automáticamente (sic) debido al efecto del embargo norteamericano...”, p.22.

De la jurisprudencia Atún II se puede deducir la tolerancia hacia las medidas restrictivas al comercio en el que el proceso o método de producción está relacionado con las características intrínsecas del producto y de la **US-Shrimp** una tolerancia similar respecto a los PPM que no tienen relación con el producto, pero que suponen un daño ambiental. “La jurisprudencia OMC ha cortado el nudo gordiano permitiendo ciertos PPM ambientales sin crear una excepción que podía haberse tragado otras reglas GATT”<sup>73</sup>. Basta que exista una estrecha y genuina relación entre los fines y los medios.

El **US-Shrimp** es un giro importante dentro del sistema OMC. No sólo por cuanto se ha dicho, sino, porque, además, establece un concepto extensivo de recurso natural, la trascendencia del Preámbulo en cuanto al desarrollo sostenible y, en suma, como recomendación general para que entre los Estados se busquen fórmulas de concertación para equilibrar los intereses comerciales y no comerciales. En verdad, como afirma Wiers, el Órgano de Apelación en su interpretación del artículo XX ha hecho más por enverdecer la OMC que lo que hubiera sido concebible obtener a través de negociaciones intergubernamentales<sup>74</sup>.

En suma, el artículo XX y concordantes ofrecen una perspectiva general del sistema OMC que, a diferencia del sistema GATT anterior, propone un adecuado equilibrio entre los intereses comerciales y la vida, salud y ambiente de los Estados, un análisis de equilibrio y proporcionalidad atendiendo la razonabilidad de la medida restrictiva y, fundamentalmente, los intereses comunes y valores que se persiguen a su través.

La interpretación del sistema OMC resulta así encuadrado en la reconstrucción de su literalidad, partiendo de la evolución de las circunstancias y las preocupaciones de la comunidad internacional (interpretación evolutiva). La necesidad se aproxima a la **rule-of-reason**, a la razonabilidad en ese momento disponible y en base a la precaución y prevención, aunque el conocimiento científico no sea absoluto o unánime.

---

<sup>73</sup> Matshushita et alt. op. cit. p. 464

<sup>74</sup> Wiers op. cit. p. 424.

Pero, además, prolonga los efectos de las medidas restrictivas, o lo soporta, más allá de la territorialidad cuando se vea la amenaza o daño ambiental, vinculado o no al producto como tal.

El principio de orden público, en su estricta expresión de cumplimiento de la ley local o como mandato superior constitucional, inspira la actuación equitativa y eficaz de la imposición directa, básicamente, para evitar la erosión de la base imponible nacional mediante la elusión o evasión fiscal.

Las excepciones correspondientes a principios generales no pueden completarse sin el recurso a la interpretación de buena fe (**chapeau** del artículo XX y concordantes ), formulada por el artículo 31.1 Convención de Viena. La buena fe, dice Carreau, obliga a las partes contratantes a interpretar el tratado de una forma razonable<sup>75</sup>. La buena fe es un principio general consagrado por la jurisprudencia internacional antagónico del abuso de derecho, de la intencionalidad dañosa o la ocultación o simulación<sup>76</sup>.

El **chapeau** del artículo XX del GATT y concordantes es una de las expresiones del principio de buena fe en derecho internacional y una salvaguardia contra el abuso del derecho, que siempre exige que la invocación de un derecho amparado por un tratado se ejerza de **bona fide**, esto es, razonablemente.

Las excepciones contenidas en el sistema OMC ponen en evidencia los intereses o valores no comerciales, en paralelo al propósito comercial, cuyo desarrollo va más allá de la liberalización de los intercambios. Las excepciones vienen a ser la síntesis de bienes o valores comunes, que trascienden en sí mismos las fronteras nacionales, que pueden coadyuvar a la categoría de bienes públicos globales. El desarrollo sostenible es un bien público global: un bien es globalmente público cuando beneficia a más de un grupo de países y no discrimina contra ningún pueblo o generación.

---

<sup>75</sup> D. Carreau, *Droit International Paris* 1997, p. 145.

<sup>76</sup> N. Quoc Dinh – P. Daillier – A. Pellet *Droit international public*, Paris 1999, p. 349.

El desarrollo sostenible es un bien público global cuyos beneficios se extienden a todos los países, pueblos y generaciones<sup>77</sup>.

Paulatinamente, emerge el común denominador ambiental y la convicción que el futuro no se define en la prospectiva, sino en el orden actual, por cuanto si algo enseña el principio de precaución es que la omisión de los riesgos o daños, de las amenazas o peligros sobre el bien ambiental, repercuten en forma inmediata sobre la vida y salud de todas las especies vivas.

Es cierto que el principio de precaución puede adolecer de precisión, que le inhabilita para su plena consagración en el derecho internacional. Pero, no lo es menos que propone, aunque sea desde un punto de vista de **soft law**, de obligar a cada Estado a demostrar la inocuidad de la actividad potencialmente peligrosa, dentro o fuera de su territorio. La precaución supone, entonces, medidas de restricción o prohibición de actividades nocivas que podrían ser ambientalmente graves, aún en ausencia de prueba científica irrefutable.

La incertidumbre científica no es excusa para adoptar disposiciones que impidan la confirmación de las peores expectativas<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> I. Kaul - I. Grunberg – M.A. Stern, *Global public goods: International cooperation in the 21<sup>st</sup> century*, N. York, 1999; I. Kaul – P. Conceicao – K. Le Goulven – R. U. Mendoza, *Providing global public goods*, N. York, 2003.

<sup>78</sup> P. Martín – Bidou, *Le principe de précaution en droit international de l'environnement*, Paris, 1999, R. Generale de Droit International Public, n.3.

## **CAPÍTULO II. LAS REGLAS**

## 1. GATT (artículo I). La obligación de la nación más favorecida.

La obligación de la nación más favorecida prohíbe la discriminación mediante la aplicación de regulaciones, impuestos o tarifas sobre productos similares que provienen de alguno de los Estados miembros de la OMC.

Todas las ventajas, favores, privilegios o inmunidades acordadas a un producto cuyo país de origen es OMC debe inmediata e incondicionalmente extenderse a todos los productos similares originarios de los otros Estados. La obligación no sólo consta en el GATT, sino, también en el GATS y en el TRIPS.

El concepto de ventaja es amplio, comprendiendo cualquier clase de discriminación expresa entre productos en base a su origen o implícita en perjuicio de determinados Estados por exigencias procesales o referencias a condiciones de sus sistemas legales. La interdicción de la discriminación opera de iure o de facto: la diferencia formal de los productos extranjeros en razón de su origen o la aplicación de mayores obligaciones o deberes, aunque no aparezcan en la disposición legal o reglamentaria<sup>79</sup>.

La obligación NMF prohíbe la discriminación por su origen nacional de productos similares (**like products**), aunque es posible el tratamiento diferente de productos que no lo son.

El concepto de producto similar y su extensión es uno de los temas más debatidos, no sólo en este punto, sino, en el relativo al tratamiento nacional, antidumping, subvenciones, servicios y medidas compensatorias.

La semejanza es, antes que nada, un término relativo, susceptible de resolución caso por caso y cuya amplitud o estrechez cambia según las disposiciones OMC en juego, el contexto y las circunstancias de la situación. Tiene toda la connotación de un juicio discrecional<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> “La mutua concesión del beneficio de las ventajas comerciales suplementarias que puedan acordarse ulteriormente a terceros países, de modo incondicional...”. D. Carreau – P. Juillard, *Droit International Economique*, París, 2003, p. 174.

<sup>80</sup> Japón-Taxes on Alcoholic Beverages WT/DS8/AB/R 4-10-1996; Asbestos. cit.



Los Órganos de Apelación y los paneles no se sienten obligados por la definición de **like products** que resultan de otros acuerdos OMC<sup>81</sup>. En estas definiciones distintas a la del GATT o GATS la semejanza se aproxima a la **identidad** o a atributos de parecido próximo al producto considerado.

El producto similar, en sentido estricto o amplio, surge de la jurisprudencia OMC, señalando un conjunto de criterios aptos para su determinación que son interdependientes y que no pueden omitirse en el resultado final.

Primero, las propiedades físicas de los productos.

Segundo, la utilización final de los productos.

Tercero, los gustos y hábitos de los consumidores.

Cuarto, la misma clasificación arancelaria de los productos en cuestión.

Conviene anticipar que la similitud puede trascender estos criterios cuando aparece en juego, como en **EC-Asbestos**, la peligrosidad en algunos de los productos comparado, su riesgo para la salud, vida o ambiente, calificado por el consumidor que lo percibe distinto o incomparable. Esto puede suponer un punto de inflexión en el trabajoso recorrido del **like product**, integrando en su juicio los valores o intereses no comerciales. Y con igual criterio, los productos y procesos de producción que tengan efecto sobre las cualidades intrínsecas del producto o, aún más, que afecten principios (excepciones) atinentes a valores o intereses comunes.

“No vemos como esta diferencia física – la toxicidad en el caso Asbestos – no pueda ser un elemento a considerar”.

¿Por qué las fibras de amianto y los productos derivados no son similares a los productos sustitutivos (fibras de vidrio y de celulosa, fibras PVA?). La diferencia significativa está en que unos conllevan riesgo a la salud y los otros no. El factor tóxico o cancerígeno no puede reconducirse a elemento de prueba ordinario para confirmar o descartar la semejanza, sino que la inhabilita.

---

<sup>81</sup> Antidumping art. 2.6; SCM art. 15.1 nota 46; valoración en Aduana 15.2 b).

No puede, por ahora, establecerse la estricta fungibilidad entre el riesgo a la salud humana y los riesgos a otras especies o el ambiental; pero, no es menos cierto que el standard de semejanza, parecido, similitud entre productos no es equivalente siempre que pueda confirmarse el riesgo potencial o efectivo que suscita su acceso al mercado.

Uno de los elementos innovadores del sistema OMC respecto al GATT 1947 es el transporte, en algunos de los acuerdos, desde los productos a las personas. El desplazamiento de los efectos sobre las mercancías a los destinatarios, personas físicas o jurídicas. Esto conlleva la aplicación del tratamiento de la NMF a los proveedores de servicios en el GATS (art. II.1) y a los nacionales de los países miembros beneficiarios en el TRIPS (art. I.3).

La innovación es que tanto el GATS como el TRIPS poseen efecto directo en el ordenamiento jurídico local del país. En otras palabras, pueden invocarse y ser reconocidos en el plano de la jurisdicción, con prevalencia sobre las disposiciones nacionales que les contradigan.

Pero, aún más, una lectura combinada de la NMF y de la excepción sobre imposición directa (art. XIV) confirma el ingreso de los productores, que no los productos, de los empresarios, que no los servicios, en el sistema OMC<sup>82</sup>.

La obligación NMF establece, en consecuencia, la igualdad exterior entre los Estados, el tratamiento par en la frontera de los productos cuyo origen es alguno de los Estados miembros o están destinados. La finalidad es la de impedir la disparidad de tratamiento entre los países extranjeros en beneficio de algunos determinados.

El complemento de la obligación de la NMF es el tratamiento nacional.

---

<sup>82</sup> D. Carreau – P. Juilliard, op. cit. p. 178. Bien es cierto que la C.E. sostiene que el Acuerdo OMC y sus anejos no comporta, en general, un deber claro y preciso cuya ejecución y cuyos efectos no estén subordinados a algún acto ulterior. En especial, relativo al TRIPS todo depende si la U.E. ha legislado en la materia o no. Sólo en el primer caso, cae dentro de la competencia de los Estados que resolverán conforme a su decisión. TEJ Parfums Dior C-300/98 y C-392/98 14-12-2000.

## **2. El tratamiento nacional. Artículo III GATT.**

El artículo III GATT prohíbe toda medida nacional que trate en forma distinta los productos importados de los productos nacionales similares o competitivos y cuya finalidad efectiva o potencial sea la de proteger la producción local.

El tratamiento nacional, entonces, asegura en el mercado local la paridad interna, la asimilación entre las mercancías extranjeras y aquellas nacionales semejantes.

El tratamiento nacional puede leerse como el deber de igualdad de trato entre los productos cualquiera que sea su origen y los nacionales: “La regla básica es que ninguna forma legal, regulatoria o fiscal puede modificar en sentido adverso las condiciones de competición entre los productos importados similares a los productos domésticos en el mercado local”<sup>83</sup>.

La clave de la obligación del tratamiento nacional en el sistema OMC se resume en asegurar la igualdad de oportunidades en la competencia entre productos o servicios importados y los productos locales. La interdicción de la discriminación en el mercado nacional entre los productos similares de importación y los productos domésticos. En otras palabras, las regulaciones y la fiscalidad del Estado deben evitar el proteccionismo, “garantizando que las medidas internas no se apliquen a los productos domésticos o importados en forma tal de permitir la protección de la producción doméstica”<sup>84</sup>.

El tratamiento nacional no sólo cubre las mercancías, sino, también, los servicios y los proveedores de servicios y a los nacionales de los Estados en cuanto concierne a los derechos de propiedad intelectual<sup>85</sup>.

El principio común del artículo III GATT es, entonces, la prohibición de las medidas proteccionistas e informa todo su texto, sin alterar el propio significado de cada uno de sus apartados.

---

<sup>83</sup> Italy- Agriculture BISD 75/60. Italian discrimination against imported agricultural machinery.

<sup>84</sup> Japan-Taxes on alcoholic beverages, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R 1-11-1996.

<sup>85</sup> Art. XVII GATS y 3 del TRIPS.

La extensión del tratamiento nacional opera sobre los tributos internos (art. III.2), las leyes y reglamentos que afectan la venta, la distribución, la compra, el transporte o la utilización en el mercado local (art. III.4); las reglamentaciones locales cuantitativas inherentes a la mezcla, la transformación o proporción de determinados productos (art. III.5) y el control de los precios (art. III.9).

El artículo III.2 en su conjunto, ofrece un cuadro complejo de situaciones a examinar.

### **2.1. El artículo III.2. Primera frase.**

Los productos que provienen 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.

La obligación que se desprende del presupuesto de la primera frase del artículo III.2 GATT se desdobra en: el examen de similitud o semejanza entre los productos extranjeros y nacionales y si el producto importado está sometido a una fiscalidad interna más desfavorable, aunque sea mínima.

Cualquier diferencia fiscal en la imposición de productos similares es una vulneración de ésta norma. La dificultad de establecer la semejanza es obice para la conclusión: si la hay no puede coexistir con la disparidad fiscal de tratamiento.

El punto de partida no es demasiado alentador, porque el concepto de similar se logra caso por caso sin que se fije una noción precisa y absoluta válida para el conjunto del sistema OMC. Es una noción relativa y “evoca la imagen de un acordeón”. El acordeón de la “similitud” se ensancha y estrecha según las diferentes normas del OMC aplicables. La extensión del acordeón en cualquiera de los lugares donde aparece debe determinarse por la disposición particular en la que el término “semejante” se encuentra, así como por el

contexto y las circunstancias del caso. El acordeón de “similar” en el artículo III.2 primera frase debe interpretarse en sentido estricto (estrecho)<sup>86</sup>.

La semejanza, entonces, ocupa un espacio jurídico variable, que se dilata o contrae en función de las circunstancias en las que participa. Por eso es relativa por definición y discrecional en la resolución de las controversias.

No obstante, también hay que convenir que la jurisprudencia OMC adhiere en general a los criterios de comparación, en su momento propuestos, en base a la utilización final del producto en el mercado; los hábitos y gustos de los consumidores que cambian de país a país; las propiedades naturaleza y cualidades del producto y la clasificación arancelaria aduanera<sup>87</sup>. Pero, es una adhesión inconcluyente, puesto que la similitud queda en entredicho, a tenor del **E.C.-Asbestos**, si es que la peligrosidad, el riesgo a la salud, se añade como elemento de examen sea en la propiedad física del producto cuanto en los gustos o hábitos de los consumidores. No pueden ser similares productos uno de los cuales ofrece riesgos del que el otro carece. El acordeón se dilata, en vez de estrecharse.

Aún más, cabe interrogarse contra la opinión dominante, si procede la calificación articulada de los procesos y métodos de producción relacionados o no con el producto, como modo de establecer la similitud, con base a la quiebra significada por **US-Shrimp**. La pregunta es si la restricción mediante impuestos internos a un producto – por el modo en que se fabrica, siendo ello objetivamente nocivo, dañoso, de riesgo evidente; no sería motivo razonable, en si mismo, para alterar la similitud entre productos finales.

La interpretación debe recuperar el sentido prístino de la obligación de tratamiento nacional: la semejanza o similitud entre los productos interesa sólo en tanto y en cuanto sirve para acreditar que la disciplina legal o fiscal se aplica para favorecer la protección de los productos locales. La restricción prohibida es aquella que aventaja o beneficia mediante la regulación fiscal o no fiscal la producción o servicios domésticos. El efecto proteccionista es (debería ser) el

---

<sup>86</sup> Japan-Taxes on alcoholic beverages WT/DS8/X10/11/R 1-11-1996

<sup>87</sup> Working Party Report on Border Tax Adjustments 2-12-1970. BISD 18S/97 1970.

reproche central antes que la mera diferenciación, en este caso, fiscal entre productos similares.

Es razonable pensar que la semejanza deba atenerse al efecto proteccionista: “**so as to afford protection to domestic production**” (art. III.1).

La similitud debe determinarse no sólo en conformidad a los criterios ya señalados entre los productos, sino, además, a la luz del propósito del artículo III que pretende asegurar que no se apliquen las disciplinas legales y los impuestos en favor de la producción local<sup>88</sup>. En **Japan-Alcoholic Beverages**, el Órgano de Apelación adoptó un criterio estrictamente literal para negar el recurso al método del **aim and effect**<sup>89</sup>.

En particular, la solución del caso **U.S.-Automobiles** propiciaba la aceptación plena de la disciplina legal y fiscal ambiental como elemento de discriminación no prohibida respecto a la importación, puesto que carecía de finalidad proteccionista, para la producción local<sup>90</sup>. El impacto ambiental similar, que no proteccionista, habilita que el método **aim and effect**, sirva para diferenciar los productos por sus procesos de producción<sup>91</sup>. Mejor aún: para la igualdad en las relaciones competitivas entre el producto extranjero y el local similar.

## **2.2. El artículo III.2. Segunda frase.**

Los Estados no pueden aplicar tasas o impuestos internos sobre los productos importados en manera de permitir la protección de los productos nacionales directamente competitivos o sustitutivos<sup>92</sup>.

---

<sup>88</sup> U.S.-Measures affecting Alcoholic and Malt Beverages 19-6-1992, GATT BISD; US-Taxes on Automobiles 29-9-1994 GATT DS31/R, no adoptado. Estos los únicos casos en que se utilizó el **aim and effect**.

<sup>89</sup> Matshushita et alt. op. cit. p. 176 la base textual del método está en la frase “so as to afford protection”.

<sup>90</sup> R.A. Westin, Environmental tax initiatives and Multilateral Trade Agreements, Cambridge 1997, p-129.

<sup>91</sup> Resolución del Parlamento Europeo A4-D125/98, 30-4-1998

<sup>92</sup> Nota interpretativa: un impuesto conforme a los requisitos de la primera frase del artículo III.2 podría ser considerado incompatible con lo dispuesto en la segunda sólo en caso donde hubiera competencia entre, de una parte, el producto gravado y, en la otra, un producto directamente competitivo o sustitutivo que no fuera similarmente gravado.

El efecto proteccionista desdeñado por la mecánica cuantitativa en la primera frase asume especial trascendencia en la segunda, puesto que permite establecer si la reglamentación aplicable se ajusta o no al tratamiento nacional.

El impuesto no discriminatorio que se aplica sobre los productos importados y nacionales similares puede, en cualquier caso, violar el tratamiento nacional si no grava en el mismo modo otros productos locales que están en relación de competencia o sustitución con los importados.

El efecto proteccionista que no parece necesario en la primera frase, resulta imprescindible en la segunda. El principio informador del artículo III, caprichosamente interpretado, no tiene igual efecto en ambas situaciones. El Órgano de Apelación señala tres cuestiones en este supuesto: fijar la directa competencia y sustituibilidad entre los productos; si el gravamen aplicado es similar; si esto permite la protección de la producción local **Japan-Alcoholic Beverages**.

Los factores de comparación no son sólo los utilizables para definir la semejanza entre productos, sino, además, las preferencias del consumidor, el comportamiento de los productores, la elasticidad de sustitución en el mercado.

La similitud abarca en su contraste no sólo las propiedades físicas entre los productos importados y nacionales, si no si éstos son directamente competitivos o sustituyen a los primeros. A diferencia de la primera frase del artículo III.2 no se exige que se verifique una exacta igualdad de tratamiento fiscal, sin ni siquiera una diferencia de mínimos: el gravamen debe comportar una carga fiscal más severa para los productos importados<sup>93</sup>. Por último, la diferencia tributaria debe estar dirigida a proteger la producción doméstica: el diseño, la arquitectura, la estructura de la medida pone en evidencia su carácter proteccionista o no.

El acordeón de la semejanza se torna cada vez menos preciso. La noción de **like product** asume las propiedades físicas, las relaciones competitivas o el riesgo relativo en la comparación.

---

<sup>93</sup> Chile-Taxes on Alcoholic beverages WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R 13-12-1999.

Los impuestos internos podrían discutir la paridad de tratamiento incluso entre productos similares si encuentran la causa para desmentirlo, y si esto fuera razonable, equilibrado, congruente, sólo podría entenderse la violación de la segunda frase del artículo III.2, en sentido amplio, por mor del efecto proteccionista. Lo que hace reprochable la discriminación no es la disparidad de trato entre productos similares, sino la protección, abierta o encubierta, de la discriminación en favor de la producción local.

Así como pueden existir productos similares que no lo son por el riesgo que algunos de ellos conllevan; también, podría observarse productos nacionales competitivos o sustitutivos, v.g. porque respetan las normas ambientales o se identifican proactivos y que así resultan reconocidos por la ley local. La diferencia fiscal debe aceptarse siempre que no postule, al mismo tiempo, un efecto proteccionista que la invalidaría.

### **2.3. El artículo III.4**

El tratamiento nacional se aplica a toda la ley o reglamento que afecta la venta, la puesta en venta, la compra, el transporte, la distribución o la utilización de productos en el mercado interno.

Hay la obligación de no otorgar un trato menos favorable a los productos importados respecto a los productos nacionales similares. El ámbito de la posición está orientada a cualquier tipo de provisión no tarifaria ni fiscal que pueda afectar la relación competitiva entre los productos similares (productores) en el mercado.

De nuevo tuvo oportunidad de profundizar el Órgano de Apelación en la variable extensión y significado de la similitud.

El artículo III.1 articula un principio general en cuya virtud la disciplina legal y fiscal no pueden afectar las relaciones competitivas en el mercado entre los productos importados y locales, favoreciendo la protección de estos últimos.

La similitud en el artículo III.4 se determina en términos de relación competitiva entre productos, y, lo que es trascendente, es que no se advierte una distinción tajante entre la disciplina fiscal y la no fiscal. Hay distintos grados de



semejanza: estricto en el artículo III.2 primera frase; menos estricto en el mismo artículo, segunda frase, más amplio en el artículo III.4. Esto quiere decir que la definición de producto similar, producto competitivo y sustitutivo conforman la propia noción de similar en este punto: es más amplio que los otros, pero no lo es más que ambos (**EC-Asbestos**).

Podría decirse que la expresión de relación competitiva entre productos indica la similitud, cuando hay elementos objetivos de proximidad, física o competencia y sustituibilidad.

La semejanza (competitiva) en el mercado obliga a no dispensar un tratamiento menos favorable a los productos importados, modificando las condiciones, los requisitos de competencia.

El artículo III.4 ha dado lugar a dos de las actuaciones OMC más destacadas a nuestros fines. Por un lado, en la integración del riesgo para fijar la disimilitud entre productos (**EC-Asbestos**) y, por otra, para dar entrada a criterios ambientales vinculados a la cláusula de excepción ex. artículo XX g), que modificaron las posiciones precedentes.

En **U.S.-Standards for reformulated and conventional gasoline**<sup>94</sup> el Órgano de Apelación resolvió la incompatibilidad de la **Gasoline Rule** de los EEUU de cara al artículo III.4 en cuanto un producto similar – gasolina importada – se sometía a un trato más gravoso que el producto doméstico. Pero, aún así, lo principal fue la reorientación ambiental de las medidas adoptadas en el comercio internacional.

Primero, el aire puro es un recurso natural agotable.

Segundo, los Estados tienen una amplia potestad de actuación respecto a sus políticas ambientales con dos limitaciones: coordinación de las medidas comerciales y ambientales y respeto a los acuerdos OMC.

En su consecuencia, el Órgano de Apelación, aunque desaplicando el artículo III.4, concluye que la **Gasoline Rule** estaba dentro del campo de aplicación del

---

<sup>94</sup> WT/DS2/R y WT/DS2/AB/R de 20-5-1996.

artículo XX g), conservación de recursos naturales no renovables; pero, el Estado no cumplió con las condiciones del **chapeau** del artículo XX: discriminación injustificada y arbitraria y restricción encubierta.

### **3. La igualdad de las condiciones competitivas.**

El recorrido del artículo III ofrece una perspectiva compleja y sutil del desarrollo cuyo núcleo esencial es el principio general de igualdad en las condiciones competitivas entre los productos extranjeros y locales que puede verse menoscabado en ocasión de medidas legales o fiscales o, entre los productores (art. III.4).

La protección del producto local apareja o puede hacerlo una quiebra de la discriminación legítima y razonable.

La adquisición de la similitud es una verificación discrecional entre productos en relación competitiva tendente a determinar su compatibilidad o incompatibilidad con los intereses comerciales y no comerciales del sistema OMC, en suma, de sus valores.

El control de la OMC sobre las discriminaciones incompatibles se centra en la **relación de competencia** entre los productos importados y nacionales en el mercado. Esto va más allá del método **aim-effects** porque no sólo se dirige a determinar el propósito proteccionista de las disposiciones adoptadas, sino, la coherencia, congruencia, proporcionalidad de las mismas respecto a todos los intereses y valores del sistema OMC.

Cualquier medida legal o fiscal puede ser declarada incompatible posea o carezca de efecto proteccionista, si es que vulnera la igualdad entre las condiciones competitivas. El artículo XVII del GATS también recurre a las modificaciones que se produzcan en las condiciones de competencia entre servicios o proveedores de servicios para perfeccionar su definición del deber de tratamiento nacional.

El principio de igualdad en las condiciones de competencia, enunciado como **ratio** del artículo III en su conjunto ofrece un destacado impulso interpretativo, yendo más allá del que fuera utilizado en su literalidad, pero, parcialmente, relativo a la protección de los productos nacionales (“**so as to afford protection...**”).

La nueva dirección, sustituye la valorización del fin o propósito de las medidas del Estado o su desconsideración absoluta, por el fundamento del ejercicio de la potestad del Estado a la luz del sistema de valores que informan el ordenamiento OMC.

En verdad, la expresión de la igualdad de condiciones de competencia supone un énfasis en la reconstrucción axiológica de la interpretación: la conformidad o disconformidad de las medidas legales o fiscales se aprecia no ya por su adhesión a un fin o propósito, sino a los valores o intereses determinados en la particular situación histórica. La interpretación evolutiva no es sino la incorporación al sistema OMC de exigencias que, como la vida, salud, ambiente, no asumían la relevancia jurídica actual en el comercio mundial.

Y no es nada casual que en el mismo caso **Asbestos**, de donde se extrae el principio de igualdad, derive la matización del riesgo en la comparación entre productos similares.

La igualdad de condiciones desborda el marco del proteccionismo, puesto que define el acceso al mercado en un sentido positivo, esto es, buscando la compatibilidad de las discriminaciones legales y fiscales respecto a todos los valores contenidos en el sistema OMC y no solo con referencia al interés comercial y la protección del mercado local.

La razonabilidad de las medidas deben servir para la justificación de las discriminaciones legales o fiscales, siempre que sean coherentes, congruentes y proporcionales a los valores del sistema OMC.

De la valoración de conformidad de la **ratio** de la medida con el conjunto de valores del sistema OMC se llega a la pretensión, ya manifestada en algunos casos, de equilibrio entre los derechos y obligaciones del Estado Miembro, lo

cual supone la ponderación de los valores concurrentes o en conflicto en cada circunstancia. Esto supone, sin perjuicio de otros argumentos, la aplicación del **case by case balancing test**. El Órgano de Apelación no expresa una vocación resolutoria proyectada más allá del caso, aunque, bien es cierto, cada caso abre distintas proyecciones. Más bien, adopta resoluciones limitadas al presupuesto concreto y variable en razón de las circunstancias de hecho.

No es temerario afirmar que la emergencia del principio de igualdad en las condiciones de competencia tiene una proyección más amplia que la finalidad o propósito de las medidas legales o fiscales cuestionadas.

Las relaciones de competencia incluyen factores no comerciales que no obstante pueden suponer restricciones justificables al acceso al mercado local. El recurso al impuesto ambiental puede crear una desventaja para el país que lo utiliza, respecto a los que no lo hacen, evidenciando menos adhesión al cumplimiento de los deberes u obligaciones originadas por la conservación del ambiente, de los recursos naturales.

El acceso de los productos o servicios importados al mercado local no puede basarse en la ventaja competitiva derivada del desconocimiento del coste ambiental sufragado por los productos o servicios locales. No cabe referirse a efecto proteccionista de ningún tipo si la discriminación es consecuencia de medidas legales o fiscales justificadas en los valores o intereses no comerciales del sistema OMC, en el bien entendido que su ejecución no exhiba mala fe o abuso de derecho.

Y, por razón de simetría y equidad, los productos o servicios de exportación que absorben la carga fiscal ambiental deben beneficiarse de la devolución o el reembolso a su salida. La duda, no obstante, es si esto no cae dentro de la subvención prohibida del acuerdo SCM, una contribución financiera en beneficio de determinados agentes económicos. Cabe recordar que en el SCM ha desaparecido, desde el 2000, la categoría de **non actionable subsidies** entre cuyos propósitos destacaba la ayuda a la adaptación de las estructuras productivas a las exigencias ambientales. No sea que el reembolso o la devolución de impuestos ambientales pueda interpretarse como un ingreso

tributario debido al que se renuncia o no se recauda, o sea, una ayuda pública ilícita<sup>95</sup>.

El SCM no prohíbe determinados incentivos fiscales, aquellos conectados al consumo de inputs durante el proceso de producción de una mercancía exportada. Paradójicamente, como se ha hecho mención, teniendo en cuenta la estructura de los beneficios parece premiarse la alta y no la baja intensidad energética, un estímulo al superconsumo de energía o combustibles en la producción o manufactura<sup>96</sup>.

En suma, no parece al estado actual que el sistema OMC cierre o clausure la competencia como factor de exclusión de otros valores o intereses no comerciales. En un lento y trabajoso proceso de reconstrucción interpretativa podría afirmarse que sus conclusiones son integradoras: las relaciones de competencia entre productos o productores comprenden también el componente ambiental, vida y salud.

#### **4. Métodos de procesos y producción.**

El principio de igualdad competitiva puede autorizar o habilitar restricciones justificadas al comercio relativas a los métodos o procesos producción (MPP).

La definición de la OCDE señala que los “MPP son la manera en la cual los productos se manufacturan o procesan y los recursos naturales se extraen u obtienen”. Cabe distinguir entre el consumo y la producción del bien o mercancía. El MPP puede afectar las características del producto en modo que en si mismo contamine o degrade el ambiente cuando se consume o usa. El producto-vinculado al MPP.

---

<sup>95</sup> R. H.C. Luján Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation, Antwerp, 2003, p. 127.

<sup>96</sup> Anejo I SCM puntos h) e i). D. Luff op. cit. p. 1071, lo cual no implica que los Estados estén obligados a establecer los incentivos si no quieren.

Diversamente, un proceso o método en si mismo puede tener un impacto negativo sobre el ambiente por emisión de contaminantes en el aire o el agua o suelo durante el proceso de producción. El producto-no-vinculado al MPP<sup>97</sup>.

Ejemplos de los primeros son los residuos de pesticidas en los productos de alimentación o condiciones insalubres en los mataderos que pueden provocar enfermedades por el consumo de la carne en malas condiciones; y de los segundos son los MPP que pueden provocar una contaminación del aire, agua, suelo o provocar la desaparición de especies migratorias o de recursos biológicos comunes. Hay MPP que puede suscitar alarma ambiental porque ocasionan daño transfronterizo, global, sobre especies vegetales o animales o, por último, contaminación local<sup>98</sup>.

Los productos vinculados a los MPP en sus características intrínsecas efectiva o potencialmente nocivos para el consumo resultan cubiertos por los acuerdos TBT y SPS.

El acuerdo TBT incluye la aplicación al producto, método de proceso o producción de las regulaciones técnicas sobre embalaje, marcaje, etiquetado. Y dice Wiers referido incluso a MPP no relativos al producto<sup>99</sup>. El acuerdo SPS también protege medidas de los importadores disciplinando los MPP cuando se trata de protección de la salud en su territorio, la seguridad en el consumo alimentarios, v.g., sin riesgos para la salud<sup>100</sup>.

El núcleo del problema parece centrarse en los MPP que no están vinculados a las características del producto, aunque pueden ser ambientalmente perjudiciales.

El interrogante consiste en establecer si un Estado puede, en aplicación del principio de igualdad de competencia y los intereses no comerciales que pretende tutelar, disciplinar un tratamiento dispar entre productos parecidos o similares en base a como lo dichos productos han sido manufacturados, extraídos u obtenidos.

---

<sup>97</sup> OCDE, PPMs: Conceptual framework and considerations on use of PPM-based trade measures, 1997.

<sup>98</sup> O. Marzovilla op. cit. p. 118.

<sup>99</sup> Wiers op. cit. p. 299.

<sup>100</sup> G. Marceau-J.P. Trachtman art. cit. p. 325.

Una de las propuestas más sugestivas proviene de Howse y Regan. Estos autores sostienen que los MPP deben evaluarse dentro del artículo III, en un marco en el que interviene la prueba de la semejanza entre los productos. El **like product test** debe interpretarse como una investigación sobre las diferencias entre los productos justificativa de la diferente disciplina aplicable. Y refuerza su posición a raíz del caso **EC-Asbestos** que, abre la posibilidad a considerar distinciones basadas en los MPP en el contexto de los productos similares<sup>101</sup>.

El artículo III, en suma, no sólo provee la aplicación del principio común de igualdad de competencia entre productos como tales, sino que, también, abarca las medidas legales o fiscales que puedan afectar la venta, oferta de venta, distribución, etc, dentro del significado del propio artículo III y, por tanto, susceptible de ser cubierto por esa norma<sup>102</sup>.

Cualquier medida que aplique requisitos sobre productos importados y domésticos relativos a métodos sobre procesos o producción está dentro del ámbito de aplicación del artículo III GATT... “cualquier ley o regulación que modifique adversamente las condiciones de competición entre los productos domésticos e importados en el mercado interno”<sup>103</sup>.

La posición, por cuanto atractiva, fue rechazada en la jurisprudencia *Atún-Delfines*, que insistía en el cierre del artículo III al producto en cuanto tal, el foco está en el producto y no en el proceso o producción.

Pero, aún suponiendo que esto ha cambiado, básicamente después de **Shrimp-Turtle** y de **Asbestos**, tampoco queda configurado que pueda aplicarse el tratamiento nacional a los MPP que afectan al ambiente, la vida, la salud, sino, que así como la regla general no puede distinguir entre productos

---

<sup>101</sup> R. Howse-D.Regan, *The product/process distinction – An illusory basis for disciplining unilateralism*”, *Trade Policy* 11 EJIL.2 249,2000 y R. Howse – E. Turk, *The WTO impact on internal regulations a case study of the Canada – EC Asbestos Dispute*, en G. de Burca – J. Scott, *The EU and the WTO: legal and constitutional aspects*, Oxford, 2001.

<sup>102</sup> Wiers op. cit. p. 278.

<sup>103</sup> *Italian Agricultural Machinery*. cits. F. Ortino, *Basic legal instruments for the liberalisation of trade*, Oxford, 2004, p. 91: “el Informe del panel en *Asbestos* confirma que la línea divisoria entre el Artículo III y el artículo XI GATT se traza sobre la base si la medida en revisión es parte de un diseño regulador aplicable a los productos importados y domésticos aún si no es en forma idéntica”. El Artículo XI, restricciones cuantitativas, se aplica exclusivamente a los productos importados.

buenos y malos, tampoco, lo podría hacer de los MPP: “Cualquier clase de MPP, sin importar cuan irracional o tonto fuera, debería ser permitido”<sup>104</sup>.

El principio de igualdad en la competencia, en las relaciones y condiciones de competencia, entre productos importados y nacionales consiente, desde el artículo III GATT de localizar en el mercado no sólo el producto en cuanto tal, por sus características adjetivas, sino, también el presupuesto ambiental relativo al producto y al MPP. O sea, permite la lectura interpretativa de la medida en base al producto y al modo de manufactura. Y si resulta que éste no es compatible con la excepción (principio) ambiental, justificará la medida aunque restrinja el comercio.

La ponderación entre el valor comercial y no comercial exige la coexistencia entre la regla y al excepción, excluyendo de raíz la laminación de cualquiera de ellos. En relación a la materia comercial puede sostenerse que el interés comercial debe equilibrarse con el valor ambiental según las circunstancias de hecho, pero, con la garantía de mantener su dimensión (presencia, toma en consideración) allí donde se verifica.

La relación entre valores antagónicos no lleva a la incompatibilidad radical entre los mismos, sino a la recíproca contemporización. Y ese equilibrio no está sino entre el principio de igualdad en la competencia y el principio de protección de los recursos naturales no renovables y el ambiente, salud y vida. La contradicción entre dos principios se resuelve por la conciliación de los valores en causa<sup>105</sup>.

En el equilibrio entre el artículo III y XX b) y g) radica la coincidencia entre el comercio/ambiente por la coordinación de los valores e intereses en juego en el sistema OMC. Así, las medidas restrictivas sobre los MPP serán legítimas si cumplen con los requisitos exigidos por la cláusula de excepción y son de buena fe.

De modo que, las restricciones al comercio pueden imponerse al producto simplemente por la forma de su manufactura u obtención, si atenta contra

---

<sup>104</sup> Matshushita op. cit. p. 464.

<sup>105</sup> R. Dworkin, op. cit. p. 25,28.



valores reconocidos del sistema OMC. Es relevante al efecto que la disciplina afectando los MPP puede ser legal, o fiscal, influenciando la adecuación al mercado local del producto importado.

Otro punto relaciona la consideración sobre los MPP con los efectos extraterritoriales de la medida adoptada, puesto que, en principio, no resultaría admisible que un país fuera más allá de su territorio en la imposición de su disciplina de MPP sobre algunos otros.

La primera jurisprudencia del GATT 1947 excluía de modo absoluto la aplicación extraterritorial de la excepción ambiental del artículo XX.

La extraterritorialidad aparece recogida en el caso Atún II y en el **Shrimp-Turtle**.

El primero de los casos de Atún reservaba la protección a los seres vivos y recursos naturales situados en el Estado importador.

## **5. La localización de los recursos protegidos.**

En Atún II el panel señala que, al amparo del artículo XX g) GATT, las políticas nacionales de tutela de los recursos naturales agotables son susceptibles de aplicación dentro y fuera del territorio del país. Y, en especial, el comportamiento de sus barcos y ciudadanos fuera de su territorio. Esto se reitera en Shrimp-Turtle que declara la aplicación de la excepción ambiental a los recursos dentro y fuera del territorio nacional.

Pero, no sólo la localización de los recursos puede contener un radio extraterritorial. También se sostiene que las medidas restrictivas, con todas sus limitaciones objetivas y temporales, pueden, en principio dirigirse a afectar no sólo el producto en cuanto tal, sino los MPP, los productores. O sea, una prohibición de producto o proceso de producción no afecta **per se** automáticamente la política nacional del país importador.

La preocupación del sistema OMC no es la legitimación de los hechos ambientales nocivos, sino la salvaguarda del sistema comercial multilateral que impide habilitar a cada Estado a que imponga sus propias políticas ambientales sobre los demás. Pero, sin cuestionarse, desde entonces, la admisión del artículo XX para la conservación de los recursos naturales, inclusive los procesos productivos, que las afectan.

Las medidas restrictivas en contra de otras políticas solo puede entenderse o provisionalmente o en el marco de acuerdos multilaterales ambientales o bilaterales<sup>106</sup>.

El equilibrio entre los valores e intereses, entre los derechos y obligaciones de cada Estado respecto a los otros en el sistema OMC propugna el reconocimiento mutuo de sus respectivos ordenamientos jurídicos. En otros términos, el balance entre las menores restricciones comerciales y los menores perjuicios o daños ambientales, de salud o vida.

El propio Preámbulo OMC determina la naturaleza de las relaciones entre los Estados apoyada en el comercio, ambiente y desarrollo sostenible. Uno de los corolarios es el respeto entre los distintos ordenamientos jurídicos, aflorando, no obstante, la idea de equivalencia o reconocimiento mutuo, aún si las regulaciones son diferentes<sup>107</sup>.

Los ordenamientos jurídicos pueden afrontar los propósitos OMC mediante sus propios medios y mecanismos, siempre que cumplan con los valores o principios del sistema OMC, en su globalidad, por un solo convenio<sup>108</sup>. Parfraseando a Wiers puede, entonces, afirmarse que no hay razón alguna para defender que el derecho a invocar una excepción es inferior a los derechos sustantivos del artículo III<sup>109</sup>.

---

<sup>106</sup> Wiers op. cit. p. 295: “las medidas MPP sobre los productores son preferibles en términos del chapeau (art. XX), porque no suponen un peligro para el sistema comercial en comparación a las medidas dirigidas a los gobiernos”.

<sup>107</sup> Acuerdo SPS artículo 4 y TBT artículo 2.7.

<sup>108</sup> D. Carreau – P. Juillard, op. cit. p. 175, “Es todo el sistema GATT que fue reemplazado... por un nuevo sistema OMC, a título de un compromiso único, conciliando reciprocidad de obligaciones e igualdad entre las partes”.

<sup>109</sup> Wiers op. cit, p. 291.

Las medidas restrictivas, aún unilaterales y extraterritoriales pueden integrarse siempre que presuman la preservación y explotación de los recursos naturales locales o globales sobre bases de proporcionalidad entre los medios y los objetivos, en la transición hacia los acuerdos internacionales en la materia ambiental o, inclusive, ejecutando el **soft law** internacional.

Conviene reflexionar, anticipadamente, sobre el bien ambiental, a la salud y la vida como bienes públicos globales, que aprovechan a los recursos y seres vivos por encima de las nacionalidades o los territorios<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> I. Kaul – I. Grunberg – M.A. Stern Global Public Goods. New York, 1999.

## **CAPÍTULO III. LOS IMPUESTOS**

El artículo III GATT se aplica a la regulación legal y fiscal interna. El tratamiento nacional de los productos importados y nacionales debe evitar la protección de la producción nacional. Quedan excluidas de su ámbito de aplicación las tarifas aduaneras y las restricciones cuantitativas que afectan a las importaciones de mercancías (artículo II y XI), en su ingreso al territorio aduanero, y previas al acceso de la mercancía al mercado nacional.

La regulación legal o fiscal se califica de interna siempre que se aplique al producto importado y al producto nacional similar, aunque se imponga o cumpla en el momento o lugar de la importación<sup>111</sup>.

De modo que, una cosa es la manera que se disciplina la importación en el territorio y otra bien distinta es la que puede influir en las relaciones de competencia o en las condiciones de los productos importados en comparación a los productos nacionales similares en el mercado.

En otras palabras, el principio de igualdad competitiva se aplica en su plenitud una vez que la mercancía accede al mercado local. La calificación como arancel o tarifa aduanera depende si su aplicación ocurre en el momento y como condición para la entrada del bien en el país importador y, sobre todo, si grava exclusivamente al producto importado sin relación alguna con impuestos internos similares sobre productos similares locales. Al contrario, se considera impuesto interno si, por caso, actúa sobre el producto importado y el producto similar nacional, siempre que se recaude o ejecute en el caso del producto importado al momento de la importación<sup>112</sup>.

El artículo III.2 contiene dos frases. La primera, estricta en su literalidad, prohíbe los impuestos sobre las importaciones en exceso o en medida superior a los que se aplican, directa o indirectamente, a los productos locales similares. Esto significa la igualdad absoluta de imposición entre ambos productos, sin necesidad de prueba de la distorsión comercial. La segunda, impide que los impuestos internos en cualquier modo permita la protección de los productos domésticos. Esto sucede, por ejemplo, si el producto importado resultara gravado mientras no lo fuera un producto local directamente competitivo o

---

<sup>111</sup> Nota interpretativa artículo III.

sustitutivo. La frase segunda del artículo III.2 facilita una interpretación menos estricta porque la mera diferencia cuantitativa de gravamen no demuestra en si misma el efecto proteccionista, de la producción nacional<sup>113</sup>.

Un punto de vista consolidado entiende que el artículo III.2 identifica la imposición solo en cuanto afecte directa o indirectamente al producto. Los impuestos internos son aquellos que no se aplican a personas o empresas extranjeras, sino relativos al producto como tal. Los impuestos internos son los impuestos indirectos: ventas, valor añadido, accisas, timbres, transmisiones, inventarios y equipos, y cualquier clase de impuestos que no sean directos o aduaneros<sup>114</sup>.

### **1. Impuestos indirectos.**

Los impuestos internos que gravan directamente o indirectamente a las mercancías podría leerse comprensiva de todos los impuestos internos directos e indirectos. Los impuestos directos, en particular sobre la renta de las personas físicas o jurídicas, que se repercuten indirectamente sobre las mercancías, con efectos discriminatorios o proteccionistas. No obstante, desde su fundación, el GATT rechaza la repercusión del impuesto directo en el coste de producción del bien. El argumento es que la obligación del tratamiento nacional no implica a personas o empresas extranjeras, sino a los productos importados. Los productos como tales. Los impuestos indirectos se trasladan al comprador en el precio mientras que el vendedor o productor absorbe la carga fiscal directa<sup>115</sup>.

El centro de gravedad de los impuestos internos, sin perjuicio de lo que se verá después, es el impuesto que grava, directa o indirectamente, sobre el producto. El GATT 1947 no ceja en su foco sobre el producto, que no el productor y la doctrina establecida, que llega al actual sistema OMC conserva el dogma de que los impuestos internos aplicables sobre las importaciones deben basarse

---

<sup>112</sup> EEC-Regulation on imports of parts and components, BISD 37/S132, 16-5-1990.

<sup>113</sup> Japan-Taxes on Alcoholic beverages, WT/DS8,10 y 11/R; WT/DS8,10/AB/R, 1-11-1996.

<sup>114</sup> R.A. Westin op. cit. p. 73, definición en nota al Código de Subvenciones de 1979.

<sup>115</sup> D. Luff op. cit. p. 87.

en factores directamente conectados al producto, a la mercancía, que no a otros factores como el beneficio o renta del productor<sup>116</sup>.

El ámbito de los impuestos internos es sustancial y absolutamente el de la imposición indirecta, en la tradición dogmática GATT 1947. La jurisprudencia interpretativa del artículo III.2 rechaza su aplicación a los impuestos directos<sup>117</sup>.

Los impuestos indirectos considerados son los que gravan las ventas, las accisas, plurifásicos acumulativos (a cascada) y plurifásico no acumulativo – valor añadido -<sup>118</sup>.

La obligación del tratamiento nacional no precluye al Estado para que persiga cualquiera de sus finalidades de política fiscal nacional, siempre que no ocasione una discriminación en favor de los productos domésticos similares. “Si un impuesto sobre las ventas grava un producto sea con finalidad recaudatoria o para estimular el uso racional del recurso ambiental, no influye sobre la determinación de su elección como impuesto para el ajuste fiscal de frontera”<sup>119</sup>.

Aún más, se sostuvo que el principio contaminador-pagador no debía tomarse en consideración puesto que no integraba el sistema GATT. La vara de medir es la igualdad de tratamiento fiscal entre el producto importado y el producto local similar, cualquiera que sea la finalidad fiscal perseguida y su justificación.

La importancia de la calificación de los impuesto internos indirectos reside en que son la única categoría o clase de tributos idóneos para el ajuste fiscal en la frontera, con exclusión de aquellos definidos como impuestos directos o, asimismo, tarifas aduaneras.

---

<sup>116</sup> Canada-FIRA Administration of the foreign investment review Act, BISD 30S/140, 7-2-1984.

<sup>117</sup> Grupo de Trabajo de los Ajustes Fiscales en Frontera, 2-12-1970 IBDDD S18/105.

<sup>118</sup> Una nota aneja al Código de Subvenciones de 1979 propone como enumeración: ventas, accisas, valor añadido, timbres, transmisiones, inventarios y equipamientos, tasas de frontera y cualquier impuesto que no sea directo ni aduanero. El Grupo de Trabajo de 1970 no estaba convencido que entrasen en esta categoría los impuestos sobre timbres, registro y equipos, a los efectos del ajuste fiscal en frontera.

<sup>119</sup> U.S. Taxes on petroleum and certain imported substances, GATT Doc. L/6175, 17-6-1987, BISD 34 Supp. 136.

## **1.1. El ajuste fiscal en frontera.**

El ajuste fiscal en frontera (AFF) consiste en gravar la entrada de la mercancía importada en forma equiparable al impuesto sobre la mercancía nacional similar y la devolución a la exportación de una cantidad igual al impuesto satisfecho durante el proceso de producción y comercialización.

Los impuestos sobre las ventas o accisas se perciben en el Estado donde los productos se consumen y se reembolsan aquellos satisfechos por las exportaciones.

El principio del país de destino atribuye el poder tributario al país en que el producto se consume o se percibe la renta. Los ajustes fiscales en frontera son necesarios para evitar distorsiones entre el gravamen sobre los productos importados y los locales similares.

Por un lado, se aplica la compensación de gravámenes interiores exigiendo los impuestos sobre el volumen de ventas o accisas a las mercancías o servicios importados a los que están sujetos las mercancías locales similares.

Por otro, se aplica la exención o devolución de los impuestos internos satisfechos a la exportación de los productos.

El ajuste fiscal en frontera, de acuerdo a Cosciani, significa nivelar los impuestos incluidos en los precios, una garantía de uniformidad de imposición para los consumidores de un mismo mercado<sup>120</sup>.

No obstante, conviene tener en cuenta que el principio del país de destino no se reduce al impuesto indirecto; también se aplica a la renta percibida por el beneficiario en el país de residencia, independientemente de su lugar de origen o donde se producen. El ahorro de impuestos directos en operaciones de exportación, por ejemplo, a través de estímulos fiscales indebidos (subvención

---

<sup>120</sup> C. Cosciani, Istituzioni di Scienza delle finanze, Torino, 1970, p. 403.



fiscal) constituye un ejemplo de aplicación del principio de país de destino en impuestos distintos a los indirectos<sup>121</sup>.

En cambio, la devolución o reembolso correcto de los impuestos indirectos no se califican, en principio, de subvención, al amparo de los artículos VI.4 y XVI.4 GATT<sup>122</sup>.

En suma, la historia y la práctica sostienen que los impuestos indirectos sobre productos pueden compensarse a la importación y exportación, mientras que esto no puede ocurrir con los impuestos directos que afectan a las personas.

Una de las cuestiones abiertas es la del significado de las expresiones contenidas en el artículo III.2 respecto a que los productos importados no pueden sujetarse, directamente o indirectamente, a impuestos internos que excedan los aplicables a productos locales similares.

En concreto, si “indirectamente” supone el ajuste amplio de los insumos en los productos. Esta interpretación se funda en las discusiones sostenidas en el **Preparatory Committee**, donde se sostuvo que la palabra “indirectamente” cubre no sólo un impuesto que grava al producto, sino, también, el proceso de producción del producto<sup>123</sup>.

Esto implica que los impuestos sobre insumos relativos a los métodos de procesos y producción – empleo de energía, emisiones contaminantes – pueden ajustarse a la importación y en la exportación.

Implícitamente, por otra parte, los impuestos internos alcanzarían, más allá del producto, el método de proceso y producción, a su forma o modo de manufactura.

Los insumos comprendidos abarcan, en esta reflexión, tanto aquellos que se incorporan físicamente al producto o energía, combustibles, carburantes

---

<sup>121</sup> En el acuerdo SCM se califica como prohibida la subvención consistente en la exención total o parcial, renuncia, incluyendo el reembolso de impuestos, diferimiento de impuestos directos específicamente vinculados a la exportación. O sea, la disminución de la imposición personal en la imposición de la percepción de la renta.

<sup>122</sup> R.A. Westin op. cit. p. 70: “Las normas GATT permiten el reembolso de los impuestos indirectos de un producto de exportación. Pero, ningún beneficio se concede a la devolución de impuestos directos”.

<sup>123</sup> GATT Analytical Index, EPCT/A/PV/9, EPCT/W/181.

usados en el proceso de producción. Serían ajustables, en suma, las **taxes occultes**, tales como las denomina la OCDE: impuestos sobre el uso de bienes de equipo, material auxiliar, servicios empleados en el transporte y producción de otros bienes gravables. Los impuestos en publicidad, energía, maquinaria y transporte.

Además, el artículo II.2 a) GATT permite a los Estados gravar en forma equivalente, a un impuesto interno que grava de conformidad al artículo III.2, “un producto nacional similar o un artículo del cual la mercancía importada fue producida en todo o en parte”.

El término “artículo” bien puede significar un insumo que se incorpora físicamente al producto final o al que se consume o emplea durante su confección.

El Grupo de Trabajo de AFF declaró en 1970 una sustancial divergencia en torno a las **taxes occultes** como elementos de ajuste fiscal. En verdad, prevalece la orientación de sujetar al AFF a los impuestos sobre insumos que se hallan físicamente incorporados al producto final importado. Por tanto, un impuesto sobre la energía no podría imponerse al producto importado, “porque la energía se consume y no está físicamente incorporada al producto durante su manufactura”<sup>124</sup>.

La interpretación restrictiva de la palabra “indirectamente” es la dominante y la inclinación del sistema OMC, heredero del GATT 1947, condena a la inutilidad, por mor de excluirlos del AFF, a los impuestos ambientales más incisivos (emisiones contaminantes, desahorro de energía, uso de combustibles de origen fósil).

En la práctica se identifica la palabra “artículo” con los bienes que sirven para la fabricación del producto y que se le incorporan físicamente, excluyendo aquellos insumos empleados durante el curso de la misma. En **U.S.-Taxes on Petroleum**, se resuelve que pueden incluirse en el AFF de los productos importados los artículos usados para la manufactura de los productos locales similares. El impuesto grava la sustancia importada porque está producida a

partir de artículos químicos gravados por una accisa en los EEUU y el tipo de gravamen está determinado en relación a la cantidad de esos artículos químicos usados y no con relación a la sustancia importada.

El panel resuelve que no se viola la obligación de tratamiento nacional respecto a las sustancias importadas gravadas puesto que eran producidas desde elementos químicos ya gravados en los EEUU. El tipo de gravamen sobre la sustancia importada está en relación con la cantidad de elementos químicos usados y no en relación con el valor de la sustancia importada. El panel asumía como imposición equivalente (artículo II.2 a) un ejemplo histórico del GATT 1947. Si se grava un perfume por su contenido en alcohol, se debe tomar en cuenta valor del alcohol, del contenido, y no del perfume, el valor del todo. En suma, la medida de AFF era coherente con la obligación de trato nacional.

La posición GATT 1947, adoptada en el sistema OMC, bloquea la fiscalidad de un producto por los efectos ambientales nocivos de su MPP. Y esto se resume gráficamente en el ejemplo de la propia OMC. Un impuesto sobre el consumo de energía para producir una tonelada de acero sería un parámetro penalizado de aplicarse sobre el acero importado, aunque se perciba de la producción de acero de origen nacional<sup>125</sup>.

El principio de igualdad competitiva, si es con este fundamento, se transforma en una sanción impropia sobre la producción local ambientalmente correcta<sup>126</sup>.

La evolución, en paralelo, de la trascendencia de los MPP en los otros acuerdos del sistema OMC a la hora de establecer el cumplimiento con standards de procesos y de producción, integración que inclusive comporta su calificación en el artículo III.4 GATT relativo a la venta, ofertas de venta, distribución del producto<sup>127</sup>: en especial, los acuerdos TBT y SPS, delatan una incongruencia, en comparación a los resultados adquiridos en el GATT.

---

<sup>124</sup> Matsushita et alt. op. cit. p. 483.

<sup>125</sup> Declaración de Marruecos 3 (a).

<sup>126</sup> S. Maljean – Dubois op. cit. p. 263: “Las reglas actuales de la OMC en materia de AFF son susceptibles de reducir la competitividad de los productores nacionales obligados al pago de los impuestos ambientales...”

<sup>127</sup> J. Wiers op. cit. p. 300

El impuesto ambiental no puede ceñirse sólo y exclusivamente al producto final, entre otros motivos, porque la frontera entre producto y proceso no es neta, transmitiéndose, frecuentemente, sustancias nocivas incorporadas o usadas durante el proceso de fabricación (pesticidas). Por otra parte, tampoco comporta un ejemplo de igualdad competitiva el estímulo a los **free-riders**, beneficiarios del esfuerzo ambiental ajeno sin contribución propia equivalente. Y, por último, el ajuste fiscal en frontera de los impuestos sobre insumos, físicamente incorporados o no al producto final resulta de una exigencia de mera simetría de tratamiento entre importación y exportación.

En efecto, el acuerdo SCM (anexo I) exime de prohibición las subvenciones a la exportación de insumos consumidos en el procedimiento de manufactura (físicamente incorporados, energía, combustible y carburantes), o sea, estimula, para usar el ejemplo del acero, el mayor consumo de energía que lo contrario. Por tanto, si un Estado puede incentivar fiscalmente el insumo de energía, por fuerza tiene que tener idéntica potestad para ajustar la importación a su imposición interna sobre los productos locales similares.

Si así no se hace, sería recurrible la prohibición OMC en virtud del artículo XX, en materia de orden público-cumplimiento y ejecución de las leyes y reglamentos.

El impuesto ambiental no puede omitir, por decisión unilateral o preferiblemente multilateral o bilateral, afrontar el proceso de producción nocivo o dañoso del producto, aún con carácter extraterritorial. Así como es cuestionable la captura de atún con la mortalidad innecesaria de delfines o la pesca de mariscos provocando la pérdida de tortugas; no debe descartarse la iniciativa más genérica de las medidas fiscales, provisionalmente unilaterales, de naturaleza extraterritorial, con efecto restrictivo sobre la contaminación transnacional, siempre que ocurra un riesgo para la vida, salud humana, animal o vegetal o la conservación de los recursos naturales. Y ello en base a la excepción positiva o negativa de orden público constitucional. La aplicación inmediata, como conexión relativa a principios internacionales adecuados y conformes a la evicción de ley extranjera.

La experiencia de los Estados que han afrontado rigurosamente la reforma fiscal ambiental exhibe, además, que la preocupación nacional no es excluyente de la preservación de bienes públicos globales (global commons).

El Protocolo de Kyoto (artículo 2) señala un ámbito de medidas – eficiencia energética, energías renovables, remoción de distorsiones de mercado como subvenciones y transportes – que pueden asumir trascendencia sobre procesos de energía – intensivos mediante el impuesto sobre el carbón o energía.

Si esto se realiza, y así lo parece a partir del 16-2-2005, nada justifica impedir desde el sistema OMC los ajustes fiscales en frontera sobre importaciones y exportaciones derivados de la necesidad de compensación (igualdad competitiva) de los propios agentes económicos nacionales.

Es cierto que en el Protocolo de Kyoto no están todos los que debieran estar, por lo que, se afirma, los mercados de permisos de emisión (**certified emissions reductions**) estarían vedadas a los Estados no signatarios. Ello suscita algunas cuestiones de discriminación comercial en bienes o servicios. Pero, aunque así fuera se impondría el impacto mínimo menos restrictivo sobre el ambiente global que el correlativo sobre el comercio mundial<sup>128</sup>.

## 2. El impuesto indirecto ambiental.

Los impuestos ambientales pueden configurarse en modo diferente con el propósito común de gravar el consumo reputado nocivo. El consumo, general o particular, es aquel que define el respectivo hecho imponible del impuesto, identificado por su efecto contaminante. No se trata, como bien se afirma, de una valoración intrínseca del consumo, sino al efecto contaminante que el consumo produce y se entiende desalentar<sup>129</sup>.

---

<sup>128</sup> D. Brack – K. Gray Multilateral Environmental Agreements and the WTO, September 2003, p.21, The Royal Institute of international affairs. Sustainable Development Programme.

<sup>129</sup> F. Gallo – F. Marchetti, I presupposti della tassazione ambientale, Rassegna tributaria 1/1999 p. 142.

El principio de igualdad de competencia no se ve afectado en tanto el impuesto ambiental se aplique indistintamente sobre los productos importados y los productos locales similares (**U.S.-Superfund**), con prescindencia de la finalidad política perseguida por el legislador.

Aún más, en algunas ocasiones, a través del método de **aim-and-effect**, se estableció la legitimidad del impuesto ambiental en la medida que no dispusiera de efecto proteccionista respecto a la producción doméstica<sup>130</sup>.

Si esto fuera cierto, implicaría que, evitando el proteccionismo no hay semejanza que prevalega en relación de incompatibilidad con el artículo III. segunda frase. Pero, esto mismo fue motivo de rechazo en el **Japan-Alcoholic Beverages** que condena el método **aim-and-effect**, en ausencia de referencia textual en el artículo III, aún así, protección ambiental y proteccionismo son materias diferentes y no forzosamente antagónicas.

El elemento determinante es la configuración jurídica del hecho imponible, individualizando el estado de nocividad del producto destinado al consumo, en términos de juicio racional y previa valoración científica o técnica suficiente: CFC, bolsas de plástico, pesticidas y fertilizantes, neumáticos, papel no reciclable, pilas o baterías, latas de bebidas, cuchillas no reutilizables, etcétera.

En los casos **Canadá-Beer I y II** se acepta que el sistema de depósito-reembolso no vulnera la obligación del tratamiento nacional, siempre que no se dispense tratamiento más oneroso a los productos importados en cuanto a los sistemas de venta y recogida respecto de los productos locales. El depósito tiene un componente impositivo que se recauda sobre el producto en envase contaminante, que le será devuelto al usuario al momento de su restitución en el punto de recuperación determinado<sup>131</sup>.

La imposición indirecta compatible con el sistema OMC no sólo atiende aquellos productos cuyo consumo es indeseable, por el daño o peligro ambiental que suponen o su riesgo para la vida o salud de las personas; sino,

---

<sup>130</sup> U.S. – Taxes on Automobiles DS31/R 29-9-1994; U.S.-Measures affecting alcoholic and malt beverages BISD 39/S/206, 19-6-1992.

<sup>131</sup> Canada-Import, distribution and sale of alcoholic drinks by Canadian Provincial Marketing Agencies, GATT BISD 37, 22-3-1998 y BISD, 27 18-2-1992.

también, los insumos empleados, se hayan incorporado físicamente al producto final o se hubieran utilizado en el curso del proceso de producción (energía, combustibles, carburantes, transportes). Y los impuestos que los graven no deben, en principio, refutar su ajuste fiscal en frontera. Bien es cierto que al momento actual sólo se ha declarado la aplicación del AFF en cuanto a los insumos incorporados físicamente al producto final importado (**U.S.-Superfund**).

Pero, es previsible el cambio de actitud, tanto respecto a las **taxes occultes** como a las formas de imposición sobre la energía basada en el consumo de combustible de origen fósil. Y ello porque, de lo contrario, se premiaría la ruptura de las relaciones de competitividad, por mor de los menores costes ambientales que soportan los productos importados no gravados, comparativamente a los productos locales similares que si lo resultan.

Podría interpretarse que el menor o nulo coste ambiental en un Estado significa una subvención prohibida, porque otorga un claro beneficio a la exportación que tiene por fuente la renuncia o abandono de la imposición<sup>132</sup>.

El impuesto ambiental sobre el consumo, en forma general o específica, no significa, sin embargo, renunciar a la opción de impuestos especiales o accisas sobre la producción de determinados bienes o servicios dirigidos al mercado. El impuesto que grava la producción de emisiones contaminantes en el ámbito del proceso de fabricación está encuadrado en el campo de las accisas. La emisión contaminante es el núcleo de hecho imponible del impuesto sobre la producción, en su relación con la actividad de manufactura o fabricación. Las accisas son, en su mayor parte, la fórmula técnica más utilizada en la fiscalidad ambiental: emisiones de SO, MOx, CO2, de ruido, de vertidos en el agua, de vertidos de residuos sólidos, líquidos, tóxicos.

El interrogante es si los impuestos especiales, las accisas, están o no sujetas al AFF. Se afirma, por una autorizada doctrina, que estos impuestos no tienen por objeto productos como tales, sino que se construyen en relación con la manufactura, con la actividad productiva. Por lo que, el GATT clasificaría estos

---

<sup>132</sup> Matsushita et. alt. op. cit. p. 601

impuestos como impuestos directos pagados sobre el ingreso bruto o íntegro y, en consecuencia, no podrían incluirse en el ajuste fiscal de frontera<sup>133</sup>.

En verdad, calificar la accisa como impuesto directo no tiene sentido alguno, inclusive en el sistema OMC, partiendo de las definiciones propias adoptadas. Se trata de un impuesto típico sobre el valor o la cantidad que está dirigido a gravar particulares categorías de consumo que no son meritorios. Valga al respecto la lista taxativa de accisas compuesta en el marco de las directivas comunitarias europeas que incluyen productos petrolíferos y el gas, el tabaco, los licores, las bebidas alcohólicas, los juegos de azar, los espectáculos, la electricidad y las emisiones contaminantes<sup>134</sup>.

El hecho que se aplique el gravamen en la producción no significa que se grave directamente la actividad productiva, sino que debe entenderse como un modo de control de la Administración tributaria tendente a asegurar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias por parte de la empresa, sin que pueda desmentirse que el impuesto se incorpore en el coste de producción y en el precio del producto final.

El problema es que, teniendo en cuenta el hecho imponible de las accisas ambientales, vuelve a replantearse la discusión en torno a los insumos que se incorporan físicamente a la mercancía o se emplean durante su fabricación. No es el producto como tal, sino el efecto contaminante del proceso de producción que lleva a su culminación.

No puede afirmarse que existan reglas GATT relativas a las accisas, por lo que si se las asimila a los impuestos sobre los consumos “a cascada” debería excluirse del ajuste fiscal aquellos insumos que no se incorporan físicamente al producto. De nuevo, **U.S.-Shrimp** y **EU-Asbestos** parecen predicar una dimensión ambiental antes ignorada, en la convicción que el único límite es la buena fe de la medida y la garantía del principio de igualdad en la competición: la disciplina fiscal no puede ser en ningún caso menos favorable para los

---

<sup>133</sup> Matshushita et. alt. op. cit. p. 481.

<sup>134</sup> B.J./ M. Terra – P.J. Wattel, European tax law Deventer, 1993, p. 146: “Así los Estados Miembros pueden añadir por finalidad recaudatoria u otras finalidades – por ejemplo ambientales – otros impuestos indirectos a los productos”.



productos importados que la que se acuerda a los productos locales similares. No parece que las accisas ambientales, en si mismas consideradas, puedan concebirse como un riesgo contra el sistema GATT, siempre que se asegure la no discriminación de iure o de facto contra las importaciones<sup>135</sup>.

### **3. Los impuestos directos.**

La relación de los impuestos directos con el sistema OMC no está libre de contradicciones. La doctrina y práctica, en el seno GATT, provoca la negación del efecto de determinados tipos de impuestos sobre los productos, en particular, los que gravan la renta o patrimonio de las personas. La preocupación GATT siempre ha sido los productos, que no los productores. Por lo tanto, en esta primera aproximación la premisa es que los impuestos directos no son repercutibles en el coste de producción del bien y, su carga relativa no concurre a formar el precio. El artículo III.2 se aplica a los impuestos indirectos estrictamente.

El dogma que el efecto económico de los impuestos sobre beneficios lo absorbe el empresario sin trasladarlo no tiene soporte en doctrina<sup>136</sup>. El poder económico o las circunstancias del mercado permiten la eventual repercusión de la carga tributaria sobre otras personas en el coste de los productos o servicios.

La conclusión es que el ajuste fiscal en frontera sólo se verifica sobre los impuestos indirectos aplicados sobre el producto final (o en mi opinión también sobre ciertos procesos de producción). En cambio, aunque en teoría nada lo impide, no sucede con los impuestos directos<sup>137</sup>.

---

<sup>135</sup> S.O. Olin, *Ecotaxes, neutrality and competition in Environmental taxes and charges*, 1995, IFA, The Hague, p.19

<sup>136</sup> Matshushita et. alt. op. cit. p. 168; Luff op. cit. p. 87 no encuentra argumentos válidos para la exclusión de los impuestos directos del ámbito del artículo III.2, sin perjuicio de recoger que esto ha sido y es rechazado en el sistema GATT sobre mercancías.

<sup>137</sup> C. Cosciani op. cit. p. 400 y sigts: indica que los impuestos directos también pueden ser sometidos al principio del país de destino en cuyo caso se grava la renta en el país de residencia del perceptor con independencia del lugar donde se origina, por lo que de aceptarse su repercusión, aún a largo plazo, concurren a la formación del precio del producto.

Sin embargo, sería equivocado extender el rechazo al impuesto directo en el GATT a todo el conjunto del sistema OMC. El que no se admita sobre la mercancía, no supone que sí se haga en el comercio de servicios y en la apreciación de las subvenciones prohibidas a la exportación. La exclusión formal de los impuestos directos en el GATT no obsta para su integración formal y material en el marco del GATS y del SCM.

No hay razón para que la posición GATT sea teóricamente defendible. Por un lado, porque todo indica que los impuestos directos también se repercuten – a medio y largo plazo - sobre el precio del producto. Y, por otra, porque no aparece rotunda la ausencia del productor, que no sólo del producto, en el sistema GATT.

El artículo III.4 no se limita a medidas que se apliquen sólo a los productos en cuanto tales. Las regulaciones no fiscales aplicadas sobre los productores, mayoristas, distribuidores, importadores pueden afectar la venta o comercialización en el mercado local, cambiando las condiciones de competencia: afectar no es lo mismo que aplicar y significa un efecto sobre las condiciones de competitividad entre los agentes económicos extranjeros y nacionales<sup>138</sup>.

Nótese que esta interpretación es la que permite, también, abordar la aplicación del artículo III a los procesos y métodos de producción<sup>139</sup>.

Por último, en términos del principio de igualdad en la competencia habría de examinarse bajo un prisma de relativa equivalencia la prohibición de la subvención fiscal a la exportación en el SCM con la compensación de gravámenes directos internos a la importación o, conservando la prohibición de las subvenciones conseguir que el Estado importador aproxime su imposición directa a niveles comparables con el Estado exportador. La nula o baja presión fiscal directa sería, también, un elemento distorsivo del mercado nacional, respecto a los productos extranjeros.

---

<sup>138</sup> J. Wiers op. cit. p. 278.

<sup>139</sup> F. Ortino op. cit. p.91

Si embargo, este análisis no sería correcto. El principio de igualdad de competencia es ambivalente con referencia a la imposición indirecta y directa.

El principio de país de destino, si fuera de aplicación absoluta, propone que los impuestos sobre el consumo deben ser soportados en el país de destino y los impuestos directos en el de residencia<sup>140</sup>, lo cual fija la potestad tributaria en el lugar de residencia del receptor de la renta, que no donde se origina o tiene la fuente.

El Estado exportador exige, reembolsa, o devuelve los impuestos internos indirectos y grava la renta de sus residentes. El Estado importador fija los derechos compensatorios de los productos en equivalencia con los que gravan la producción doméstica similar, pero, carece de potestad para gravar la renta o el capital del no residente.

El artículo III del GATT se orienta a la actuación estricta del principio de país de destino de la imposición indirecta y, en este sentido, es una de las caras del principio de igualdad de competencia, no proteccionista ni discriminatorio.

La función de los impuestos directos en el comercio internacional revela la otra cara de la igualdad de competencia.

El Estado exportador no puede utilizar o manipular sus sistema tributario para crear ahorro fiscal indebido en las transacciones de exportación, sin incurrir en competencia fiscal lesiva<sup>141</sup>.

El Estado importador cuenta con la excepción a la obligación de tratamiento nacional siempre que la evasión o elusión fiscal del no residente o residente a él vinculado falsifique las condiciones de competitividad en el mercado nacional. A este propósito, no siempre la no discriminación supone vulnerar el tratamiento nacional. Las diferencias no vulneran la obligación de trato nacional, al contrario están tuteladas, siempre que se funden en la actuación equitativa y eficaz de los impuestos directos en el territorio del Estado que

---

<sup>140</sup> O. Buhler, Principios de Derecho Internacional Tributario, Madrid, 1968, p. 243.

<sup>141</sup> U.S.-Tax treatment for Foreign Sales Corporations WT DS108/AB/R 20-3-2000; DS108 AB/R 29-1-2002, WT/DS108/ ARB, 308-2002

resulta perjudicado en la erosión de su base imponible, por los extranjeros no residentes o residentes a ellos vinculados.

El artículo 3.1.a) del acuerdo SCM prohíbe la subvención fiscal de impuestos directos relacionados con la exportación de bienes. El campo de aplicación no comprende, por ahora, el comercio en servicios. El GATS establece en su artículo XV que los Estados deberán negociar la disciplina de las subvenciones a los servicios en orden a evitar distorsiones. No obstante, la documentación preparatoria OMC indica que casi la mitad de los Estados Miembros flanquean con ayudas los sectores de los servicios audiovisuales, transporte, turismo, bancarios, empleando beneficios fiscales y esquemas offshore<sup>142</sup>.

El acuerdo GATS en su artículo XIV d) permite la excepción al tratamiento nacional (artículo XVII), a pacto que la disciplina esté finalizada a garantizar la imposición o recaudación equitativa y eficaz de los impuestos directos en cuanto concierne los servicios o a los prestadores de servicios de otros Estados. El fundamento explícito es la de combatir la evasión o elusión fiscal del no residente.

La doctrina y práctica consolidada no parece suficiente para excluir los impuestos directos del acuerdo GATT. Sería erróneo obstaculizar o impedir la circulación de los principios generales OMC dentro del propio sistema.

La excepción al tratamiento nacional en el comercio de servicios en base a evasión y elusión fiscal no puede excluir los impuestos directos en el comercio de bienes. Lo que pasa es que de cara al GATT, la cláusula derogatoria debe derivarse del principio de orden público económico y, en particular, de las medidas necesarias para asegurar la aplicación de las leyes y reglamentos no incompatibles con el GATT, como es el ejemplo del ordenamiento jurídico tributario (artículo XX d)<sup>143</sup>.

Asímismo, deben considerarse reprochables las subvenciones fiscales conectadas a la exportación de bienes, como a las de servicios, sin perjuicio de su particular articulación procesal. En ambos casos, no cambian los motivos.

---

<sup>142</sup> WTO S/WPGR/W/25-1-1998, WTO/S/WPGR/W25, 29-5-2000 y 12-12-2000.

<sup>143</sup> Canada-Certain Measures concerning periodicals, WT/DS31/R, 14-3-1997.

En cualquier caso no parece arriesgado sostener que por vía de las subvenciones fiscales a la exportación o el incumplimiento de los deberes tributarios en el Estado de importación resultan seriamente perturbadas las condiciones de competitividad, las relaciones de competencia entre empresas extranjeras y locales quebrando la predicada igualdad en la competencia.

### **3.1. El concepto de impuesto directo.**

El Código de Subvenciones de 1979 ofrecía, en nota aneja, la siguiente definición: “El término impuestos directos puede significar impuestos sobre salarios, beneficios, intereses, alquileres, cánones y cualquier otra forma de rendimiento e impuesto sobre la propiedad inmobiliaria”. Esta clasificación de los impuestos directos (en rigor, la renta como producto) evoluciona hacia formas más actuales en el acuerdo SCM, si bien sin modificaciones sustantivas. Así, el concepto de impuestos directos incluye no sólo los impuestos sobre la renta y sociedades, sino también los impuestos sobre salarios, intereses, alquileres y cánones y los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria (Anejo I párrafo e) pie de página 58). Es cierto que hay un tránsito desde la imposición real sobre el producto hacia una cierta subjetivización de la renta personal.

Sin embargo, es en el acuerdo GATS donde se puede encontrar la definición moderna. La expresión de impuestos directos comprende todos los impuestos sobre la renta global, sobre el capital global o sobre elementos de la renta o del capital, incluidos los impuestos sobre los rendimientos derivados de la transmisión de bienes, impuestos sobre propiedad inmobiliaria, herencias y donaciones, así como impuestos sobre salarios pagados por las empresas y los impuestos sobre las plusvalías (Art. XXVIII o).

Los impuestos directos integran, en sentido amplio, cualquier clase de renta que afluye a la persona, la renta como ingreso, el capital (patrimonio) total, las variaciones patrimoniales a título oneroso o lucrativo y las cotizaciones a la Seguridad Social de las empresas.

Esta definición no puede confinarse al acuerdo GATS, debiendo entenderse como la manifestación completa de la voz impuesto directo en el sistema OMC

y ello no sólo por su contenido sustantivo, sino porque formalmente aparece en el texto del acuerdo y no a pie de página de alguno de los Anexos de otros acuerdos.

### **3.1.1. Las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las leyes.**

#### **El caso Argentina.**

En un caso reciente el panel tuvo la oportunidad de aproximarse a la configuración del artículo III.2 primera frase del GATT en su vínculo con los impuestos directos y el fundamento del orden público. Se trata de la decisión **Argentina-Measures affecting export of bovine hides and the import of finished leather**<sup>144</sup>.

El panel aplica el artículo III.2 ante una medida en la que el Estado importador –Argentina – establece un mecanismo de pre-pago de una parte del IVA y del Impuesto sobre Beneficios. La finalidad de la regulación fiscal era de la de facilitar la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta del importador de la mercancía. El tipo de gravamen aplicado se definía en relación al precio de la mercancía importada, pero, su propósito era conocer el valor aproximado del beneficio imponible del importador, por mor de la evasión en el sector. El prepago realizado se transformaba en deducción de la cuota del impuesto una vez liquidada su cuantía definitivamente.

La reclamación de la UE impugnó la combinación IVA-I.Beneficios y el mecanismo de pago anticipado fijado en ambos, sin cuestionar el derecho del Estado a realizarlos, por entender que violaba el artículo III.2 GATT porque los importadores soportaban una carga financiera superior que los compradores de productos locales similares.

Argentina sostuvo que el artículo III.2 no debía aplicarse a un impuesto directo sobre la renta. El panel responde que, en efecto, el impuesto sobre los beneficios no interesan a dicho artículo puesto que “no se aplica directamente sobre los productos”. Dicho esto, añade, que estando claro la inaplicación del artículo III.2 en supuesto de impuesto directo sobre la renta; no puede aceptarse que ello ocurra aún cuando se trate de una medida fiscal que grava a

los productos. Si el mero vínculo con un impuesto directo fuera suficiente, no sería difícil a los Estados circunvenir el artículo III.2 en base a cualquier conexión con el impuesto directo. O sea, el uso del impuestos sobre la renta, vino a decir, no supone automáticamente la exclusión del artículo III.2 cuando grava en forma directa las mercancías. Esta medida se aplica en modo manifiesto a las mercancías. “El simple hecho que esta medida concierne al impuesto sobre los beneficios no le excluye del campo de aplicación del artículo III.2”. El panel concluye que el sistema de pre-pagos supone una violación de la obligación de tratamiento nacional en cuanto crea distorsión en las condiciones competitivas en favor de la producción local. No es sólo que los tipos de nominales eran superiores en los productos importados que en los nacionales, sino que, además, estos gozaban de excepciones que se negaban a los primeros. Los productos importados se gravaban en exceso con respecto a los locales similares en oposición al tratamiento nacional.

Argentina sostuvo que la combinación entre IVA-I.Beneficios<sup>145</sup>, se establecía para combatir la evasión fiscal y, por tanto, en razón del artículo XX d) se trataba de una medida necesaria para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario. Asimismo, en adhesión al **chapeau** del artículo XX respetando las exigencias de evitar discriminación arbitraria e injustificada o restricción encubierta.

El panel declara que el diseño y la estructura genérica de las medidas fiscales se podían considerar necesarias sobre la base que Argentina puntualizaba la gravedad de la evasión fiscal en su territorio como justificación<sup>146</sup>. Pero, su conclusión fue que el sistema de pre-pago era evitable por existir medidas alternativas menos incompatibles para asegurar el cumplimiento de las leyes tributarias y, por tanto, la discriminación debía interpretarse como injustificable.

El panel expuso otras medidas alternativas que hubieran sido convincentes: el reembolso a los importadores del interés adicional pagado o no percibido, o un

---

<sup>144</sup> WT/DS155/R, 16-2-2001.

<sup>145</sup> RG3431 y RG3543, se establecía para combatir la evasión fiscal y, por tanto, en razón del artículo XX d).

<sup>146</sup> “Nosotros estamos satisfechos que Argentina aduzca argumentos y pruebas suficientes para fundar la presunción que las medidas impugnadas en su diseño y estructura general son necesarias, aún en la comprensión del término por la UE”.

crédito fiscal contra el IVA-I. Beneficios por el interés adicional perdido o pagado. Además, podían haberse eliminado las diferencias en los tipos de gravamen. Argentina no demostró por que estas medidas alternativas no fueron consideradas.

La resolución del caso es criticable bajo diversos aspectos.

En primer lugar, el Estado Miembro tuvo razón en cuestionar la aplicación del artículo III. La doctrina y práctica de la OMC excluye el impuesto directo de su ámbito de actuación. No puede sostenerse que su calificación fuera un acto del Estado en fraude de ley, para eludir mediante rodeo, la prohibición de tratamiento nacional. Y no puede hacerse porque está claro que el diseño y la estructura del sistema de pago anticipado pretendía el control del comportamiento ilegal de las empresas importadoras a la hora de determinar sus ganancias o beneficios. El IVA se aplica manifiestamente sobre las mercancías, pero, ello no ocurre con el Impuesto sobre Beneficios que pretende conocer el beneficio conseguido por el importador, partiendo del precio de las mercancías introducidas. O sea, el IVA se ofrece como vehículo de información para combatir la evasión fiscal.

Una de las dos: o el impuesto directo se excluye, como hasta ahora, del artículo III.2 o, se acepta dentro del ámbito de la disposición GATT. Pero, lo que no resulta para nada persuasivo es que se adopten ambas posiciones simultáneamente. El impuesto directo no puede calificarse en el mencionado artículo (su configuración jurídica es en fraude de ley) y, al tiempo, se le recalifica como impuesto indirecto que grava de modo claro los productos. Ni lo uno ni lo otro. El Estado articula el impuesto sobre la renta para identificar el beneficio de los importadores en combinación con el IVA, puesto que su punto de partida es el precio declarado de las mercancías.

Si así fuera, el límite de la actuación del panel no podría haber sido otra que la ponderación del sistema de prepago en el IVA, con prescindencia del Impuesto sobre Ganancias. Aún así, queda en entredicho la posición del Estado miembro en cuanto a su declarada voluntad de utilizar el sistema de prepagos como



medio de lucha contra la evasión fiscal, en base al principio de orden público económico.

En suma, si el principio de igualdad competitiva postula la paridad de tratamiento entre productos importados con relación a los productos locales, no puede trasladarse automática e inmediatamente a la comparación entre productores extranjeros y productores locales. La congruencia del tratamiento nacional exige que los términos de ponderación sean homogéneos: producto y producto, productor y productor, pero no lo es cuando la disciplina se aplica sobre importadores e importación de mercancías por mor de la evasión o elusión fiscal. En particular, ex GATS, si se trata de aplicar el impuesto equitativa y eficazmente so riesgo de erosión de la base imponible del país.

Argentina planteó la justificación en aplicación del artículo XX d). Y el panel la encontró satisfactoria. Esto es digno de relieve porque significa, como ya dije, la extensión del principio de orden público económico tributario en el GATT.

El panel atiende la necesidad de las finalidades del sistema de prepago sobre la base de que la evasión fiscal es común en el territorio del Estado.

La necesidad de la medida aparece entonces en su expresión relativa, condicionada por el mandato de orden público contra el fraude fiscal, la proporcionalidad entre las medidas y el objetivo pretendido y su débil incidencia comercial sobre el comercio de importación<sup>147</sup>.

Pero, una vez que el panel declara la congruencia entre las medidas y el objetivo infiere un estricto y rígido **dictum** basado en la injustificable discriminación del **chapeau** del artículo XX. En suma, el Estado hubiera debido emplear medidas alternativas compatibles con el GATT, idóneas para asegurar el cumplimiento de la ley tributaria.

---

<sup>147</sup> Corea-Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef, WT/DS161/ AB/R, WT/DS169/AB/R, 11-12-2000... “una medida que tiene una incidencia relativamente débil sobre los productos importados podrá más fácilmente considerarse necesaria que una medida que tiene efectos restrictivos profundos o amplios”.

En consecuencia, la relativa necesidad del artículo XX d), se transforma en una necesidad indispensable, inevitable de circular a través de otras medidas menos restrictivas.<sup>148</sup>

El mandato contra el fraude fiscal, aceptado en su legitimidad, resulta, a la postre, devaluado. En efecto, el resultado del caso suscita inquietud, porque significa vaciar de contenido la excepción del artículo XX d).

En otros términos, o las medidas impugnadas aseguran el objetivo expuesto o no lo hacen. En el primer caso, ello mismo decreta su compatibilidad con el GATT; en el segundo, su incompatibilidad. Pero, es criticable que sin impugnarse la congruencia entre los medios y los fines, se deduzca **a posteriori** su inconsistencia.

No obstante, el resultado del caso Argentina exhibe tres reflexiones a tener en cuenta.

En primer lugar, el mandato contra el fraude fiscal es un objetivo 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 en el comercio mundial. Las medidas que aseguren el cumplimiento de la ley tributaria no son, en principio, incompatibles con el sistema OMC, siempre que sean coherentes, congruentes, proporcionales al objetivo perseguido<sup>149</sup>.

En segundo lugar, las alternativas menos restrictivas no pueden invalidar ni deberían, afectar aquellas medidas que responden al propósito del Estado, a menos que fueran objetivamente arbitrarias, injustificables o contradictorias con las disposiciones GATT. Pero, nunca cuando siendo idóneas pueden ser mejorables. La ejecución de las medidas compatibles con el GATT no pueden sustituir, en ningún caso, aquellas que son adecuadas a la realización de objetivos compatibles con el GATT.

---

<sup>148</sup> F. Fortino op. cit. p. 140: “Además, el Informe Bovine Hides muestra una vez más que en orden a justificar una discriminación de iure basada en fines de política pública, el miembro debe satisfacer la muy pesada carga de probar que tal discriminación es inevitable”.

<sup>149</sup> T. Rosembuj, Intercambio internacional de información tributaria, Barcelona, 2004, p. 93 y sigts.

En tercer lugar, el punto de conexión entre el impuesto directo y el artículo III.2 se verifica toda vez que aspire a capturar información desde los productos gravados por el impuesto indirecto, que le es apta para reconstruir el beneficio, la ganancia, la renta del importador, que no ha sido declarada, liquidada o ingresada.

### **3.2. La subvención prohibida de impuestos directos a la exportación.**

El Órgano de Apelación de la OMC en el informe emitido sobre **U.S.-Tax treatment for Foreign Sales Corporation** establece que el régimen jurídico FSC conforma una subvención prohibida a la exportación, “en un modo que resulta o amenaza con producir la circunvención (de los EEUU) de sus obligaciones en materia de subsidios a la exportación. En consecuencia los EEUU actúan en forma incompatible con sus compromisos como miembro de la OMC”<sup>150</sup>. (Foreign Sales Corporation)

El subsidio a la exportación prohibido en el acuerdo SCM incluye la exención total o parcial, reembolso o diferimiento de impuestos directos específicamente relacionados a las exportaciones<sup>151</sup>.

Los EEUU desarrollan en 1971 la disciplina DISC (Domestic International Sales Corporation). La DISC se configura como una sociedad dedicada prevalentemente a la venta en el exterior de productos americanos concediéndosele el diferimiento del impuesto sobre el cincuenta por ciento de los beneficios obtenidos de la exportación, hasta el momento de su imputación a los accionistas. La parte restante se grava en la forma regular que corresponde a cualquier otra sociedad ordinaria. El régimen DISC concreta un estímulo fiscal directo a la exportación bajo el aplazamiento o postergación de una parte significativa de la renta vinculada al comercio exterior.

Las reglas GATT 1947 sancionan los subsidios a la exportación consistentes en la disminución o reducción fiscal, salvo que la actividad económica generadora de la renta se localice fuera del territorio del país exportador<sup>152</sup>.

El panel del GATT concluye, en 1976, que la DISC es un ejemplo de subsidio a la exportación bajo cobertura del diferimiento del impuesto, significando, en la práctica, un préstamo sin interés del Tesoro al contribuyente<sup>153</sup>.

---

<sup>150</sup> WT/DS 108/ R, 20-3-2000; WT/DS 108/AB/RW 29-1-2002; WT/DS108/ABR, 30-8-2002.

<sup>151</sup> Anexo 1 e). La nota a pie de página 59 precisa que no hay subvención a la exportación si se perciben intereses por el diferimiento de impuestos obtenidos por el beneficiario.

<sup>152</sup> J. Malherbe, Droit fiscal international Bruxelles 1994, p. 719 y sigts.

<sup>153</sup> Frommel, Imposición de filiales, sucursales, y subsidiarias, Madrid 1981, p 46; Daniel-Ault. Introduction to US international taxation, Cambridge 1989, p. 149; DISC, BISD Supp. 23 82.

La reacción del ordenamiento americano fue doble. Por un lado, conserva el régimen DISC siempre que no supere diez millones de dólares, aplicando el interés básico del Tesoro al aplazamiento del impuesto. Si antes el préstamo era gratuito, ahora devenga interés. Por otra, orienta el estímulo a la exportación mediante el nuevo régimen FSC.

La FSC es una sociedad no residente cuyo objeto es la venta de productos americanos fuera de los EEUU. De hecho, la FSC es una **paper company** establecida en un paraíso fiscal o en un ambiente de inmunidad fiscal<sup>154</sup>.

El principal atractivo de la fórmula FSC radica en que una parte de la renta obtenida por la exportación está exenta de impuesto en los EEUU, beneficiando su reparto al accionista, la sociedad matriz, sin gravamen ulterior<sup>155</sup>.

El régimen FSC ha sido calificado como incompatible con el acuerdo SCM, en cuanto emplea el beneficio fiscal de la exención del impuesto directo como subsidio ciego u oculto a la exportación<sup>156</sup>.

“Lo que – los EEUU – no pueden hacer es establecer un régimen de impuesto directo, conceder una exención de impuesto directo específicamente relacionada a las exportaciones y después sostener que está legitimado para otorgar tal subvención a la exportación porque es necesario para eliminar una desventaja a los exportadores creada por el propio sistema fiscal de los EEUU”. El Órgano de Apelación emplaza a los EEUU a retirar el esquema de subvención FSC y sus modificaciones posteriores. El régimen FSC es un procedimiento incompatible con el acuerdo SCM, pero, no es menos cierto que es un reproche convergente fundado en la competencia fiscal lesiva<sup>157</sup>.

El beneficio fiscal concedido a la exportación implica una ayuda pública en perjuicio del interés fiscal de los otros Estados. Concretamente, es una

---

<sup>154</sup> J. Isenbergh, *International taxation III*, 1997, 49.6; R. Doernberg, *International taxation*, Minnesota, 1997, p. 344; P.R. McDaniel, *The impact of trade agreements on tax system*, *Intertax*, 30,5,2002, p. 166

<sup>155</sup> T. Rosembuj, *La elusión fiscal de Estado mediante sociedad aparente. El caso de la Foreign Sales Corporation de los EEUU*, en *El Fisco Internacional*, 2000, mayo, 22., para más detalles del régimen FSC.

<sup>156</sup> SCM art. 3.1 a) y ciertas disposiciones del acuerdo sobre Agricultura.

<sup>157</sup> T. Rosembuj, *Derecho Fiscal Internacional*, op. cit. p. 282.

especificación de la competencia fiscal lesiva en términos de elusión fiscal de Estado. Por eso, el régimen FSC concentra en si mismo la vulneración del sistema OMC y el principio internacional de competencia fiscal lesiva mediante el beneficio fiscal acordado a las exportaciones a través de los impuestos directos del sistema tributario nacional.

En conclusión, el impuesto sobre la renta de las personas revela trascendencia jurídica en el sistema OMC bajo dos aspectos materiales.

Por un lado, denuncia el incumplimiento ilegal del contribuyente no residente o residente vinculado en el país de origen del beneficio. El principio del país de origen es el parámetro para establecer los deberes tributarios y los efectos de su incumplimiento; criterio derivado del acuerdo GATS (art. XIV) que es excepción al tratamiento nacional y cuya extensión influye, asimismo, en el GATT. En este último supuesto será la excepción de orden público, al fin de garantizar el respeto al cumplimiento de la ley tributaria.

Por otro, denuncia el comportamiento reprochable del Estado cuando falsifica la competencia mediante el otorgamiento de subvención fiscal a la exportación del impuesto sobre el beneficio, incurriendo, al tiempo, en competencia fiscal lesiva.

Esto lleva a que, en rigor, el discurso OMC no es sustantivamente diferente al que caracteriza la Unión Europea, en concreto, el inspirado por el Código de Conducta (1997) y los resultados de eliminar la competencia fiscal lesiva como instrumento de atracción de capitales extranjeros o la cobertura de ocultación de la renta de otros Estados o sus residentes (OCDE).

El comercio mundial define el principio de igualdad de competencia por la no discriminación respecto a los bienes o servicios importados, sin perjuicio que las personas (los importadores) deban cumplir con las obligaciones tributarias que les corresponde en el país de la fuente de la renta y la interdicción de las ayudas fiscales a las exportaciones (a los exportadores) que impliquen una alteración en las relaciones de competitividad.

### 3.3. Experiencias de fiscalidad ambiental en Europa.

La experiencia de Finlandia, Suecia, Dinamarca, Noruega, Holanda, entre otros, proveen la teoría y la experiencia necesaria de la eficacia de los impuestos cuyo valor sostenible es la unidad de emisión de aquellos elementos objetivamente dominantes. O sea impuestos que integran en su seno, no como propósito o finalidad, el valor sostenible y lo miden en función del bien ambiental. Concretamente, reducen unilateralmente, las emisiones de CO<sub>2</sub>, sin mengua de su competitividad<sup>158</sup>.

El primer avance en este aspecto lo realizó Finlandia al introducir, en 1990, la primera **carbon tax**, es decir la primera tasa que gravaba el contenido en dióxido de carbono. El consumo de energía industrial, desde entonces hasta ahora, ha disminuido en un tercio, lo cual pone de relieve que existe una relación de causa-efecto, entre la introducción del impuesto y la reducción de las emisiones de dióxido de carbono.

En Suecia, en 1991, se aprueba el impuesto sobre el contenido en carbón, petróleo, gas natural y gas embotellado y también se ha verificado una reducción significativa de las emisiones de dióxido de carbono.

Suecia mediante el concepto de **tax exchange**, intercambio fiscal, innova la fiscalidad ambiental. Básicamente, porque pretende el aumento de la imposición indirecta y la correlativa disminución de la imposición directa: desplazar los impuestos desde las personas a las cosas. O lo que es lo mismo, favorecer el doble dividendo: que haya recursos tributarios suficientes para la tutela del capital ambiental, pero, al mismo tiempo, aligerando la presión fiscal sobre los beneficios, el ahorro y la inversión.

Los ingresos tributarios en Suecia, por mor de los impuestos ambientales, representan actualmente casi el 4% del PIB. No se trata sólo del impuesto sobre CO<sub>2</sub>, sino, además, sobre dióxido de azufre, para desalentar su presencia en determinados combustibles y sobre el óxido de nitrógeno para

---

<sup>158</sup> T. Rosebuj, Fiscalidad ambiental. Presente y perspectivas en Medi Ambient, Tecnología y Cultura, 34, 10-2003, p.19, Departament de Medi Ambient de la Generalitat de Catalunya; Ch. E. Mc Lure Jr., Tax policies for the XXIst Century, en Visions of the Tax Systems of the XXIst Century, 50th IFA Congress, Geneva 1996, p.24

propiciar el uso de tecnologías menos contaminantes por parte de las empresas. Finalmente, se incorporan al IVA todos los carburantes.

Noruega, en 1991, incorpora gravámenes sobre el dióxido de carbono los cuales provocan una reducción en un 60% de las emisiones.

Dinamarca, en 1993, sigue el modelo sueco, incorporando, por otra parte, un mecanismo de reembolso de impuestos percibidos a las empresas que innoven su tecnología consiguiendo menores niveles contaminantes. El impuesto se convierte en un camino de ida y vuelta, se recauda para devolver siempre que el contribuyente haga un esfuerzo para internalizar el coste ambiental. El 5,6% del PIB procede de los impuestos ambientales.

En Holanda, en 1996, se establece el impuesto que grava el consumo de combustible de origen fósil y gas natural, gravándose el consumo de energía doméstica o familiar, a partir de un nivel determinado.

En Bélgica se aplica un impuesto sobre CO<sub>2</sub>, sobre el consumo familiar, con la particularidad que su recaudación se destina a financiar la seguridad social, mientras exime los combustibles utilizados por las empresas.

En Alemania, en 1999, se implanta una amplia selección de medidas fiscales que cubren el consumo de energía y fuel en los sectores industrial, comercial y doméstico.

En Reino Unido, en el 2001, establece la “**Climate Change Levy**” sobre el consumo de energía industrial y comercial, excluyendo la energía doméstica.

El impuesto ambiental no parece dañar la competitividad de los países que lo aplican. Al contrario, sirven para la tutela del capital ambiental, siendo incentivo para la adopción de tecnologías limpias. La clave consiste en su incorporación al sistema tributario regular y ordinario moderando correlativamente, las cotizaciones a la Seguridad Social y la fiscalidad sobre la renta y beneficio de las personas.



### **3.4. Del impuesto al sistema tributario.**

El principio contaminador pagador pone el énfasis sobre el valor presente estrictamente económico del intangible ambiental.

La actualidad económica del perjuicio o daño ambiental configura prevención y precaución sobre el autor o los autores o aquellos que producen el deterioro de los recursos y el auspicio de la proporcionalidad entre la capacidad contaminante y el pago<sup>159</sup>. Y por ello su alcance evita la reversibilidad o irreversibilidad de la perturbación provocada al bien ambiental. El principio contaminador pagador no está pensado para atender la irreproducibilidad, la insustitubilidad, la irremplazabilidad del recurso damnificado. Es un criterio sumamente exigente y válido en la prevención y precaución de la supervivencia del activo ambiental existente, pero fuera del límite de su extinción. De otro modo, podría llegarse al absurdo de justificar por precio la eliminación del bien ambiental, lo cual está fuera de cualquier razonabilidad.

Parece acreditar –afirma de Sadeleer- con su perfume neoliberal, la idea de un verdadero derecho a contaminar en contrapartida de un precio, equivalente monetario del daño ambiental sufrido<sup>160</sup>.

Por otra parte, la apelación original a la proporcionalidad entre la capacidad de contaminar y el pago a efectuar por el autor sustenta una difícil compatibilidad con la discriminación ponderada entre sectores según su potencialidad lesiva ambiental, porque entraría en conflicto con la diferenciación objetiva postulada por el principio de igualdad ante la ley, impidiendo la puntualización, aunque genérica, del valor o desvalor sostenible como criterio general de contribución al gasto público.

La proporcionalidad encorseta al principio de contaminador pagador en los puros términos de la relación coste-compensación del perjuicio ambiental ocurrido, en base a la proporcionalidad entre los medios empleados y el fin objetivo pretendido.

---

<sup>159</sup> OCDE Economics instruments for environmental protection, Paris, 1989, p.28

<sup>160</sup> N. De Sadeleer, Les principes du pollueur-payeur, de prevention et de precaution, Bruxelles, 1999, p.105

El principio contaminador pagador, de naturaleza económica y curativa carece de función redistributiva. Y si así se pretendiera choca con el principio de igualdad de tratamiento a paridad de circunstancias. El principio contaminador pagador, revela su utilidad en materia de responsabilidad, sanción o inclusive tasas o en prestaciones coactivas patrimoniales. Pero, su apego al valor económico impide su aplicación como criterio de aplicación general en el tributo ambiental, como cualidad y cantidad de la capacidad contaminante de la actividad o de los sujetos llamados a contribuir al gasto público.

No es que “quien contamina paga” no posea una función determinante en el derecho ambiental y, también, en la fiscalidad; si no que la misma es menos extensa que lo que algunos antes postulamos. Efectivamente, lo que no parece persuasivo en la actualidad es integrar en su ámbito el valor (económico y no económico) del intangible ambiental.

Por eso, la identificación entre el principio contaminador pagador y el constitucional de capacidad económica (C.E. art. 31.1) no alienta la suficiencia: Probablemente, porque quedaría fuera de interpretación el componente inmaterial que sustenta el bien ambiental.

La explicación de la fiscalidad del valor sostenible no se agota en la defensa del principio del contaminador pagador en su contacto con la capacidad de contribuir al gasto público, aptitud que se detectaría por determinados y específicos indicadores económicos, renta, patrimonio, consumo, aun cuando sea asumido por alguna doctrina y jurisprudencia de algunos Estados (Bélgica)<sup>161</sup>

La idea es que el valor sostenible es una referencia que supera la compensación, retribución o precio (aun público) por el uso o empleo del bien ambiental. La inmaterialidad domina la conservación atemporal del capital ambiental y su continuidad reproducible a través de la mejora de gestión (el crecimiento del fondo de comercio ambiental)

En consecuencia, es forzoso reconocer que la vinculación entre el hecho imponible del tributo ambiental y la contribución al gasto público no puede

identificarse exclusivamente en indicadores económicos, tales como la renta, el patrimonio, consumo.

El valor sostenible configura una forma de capacidad contributiva que no es equivalente al valor de mercado, a la estricta vinculación del hecho imponible seleccionable con la renta, patrimonio o consumo de la persona, y que, puede aplicarse en base a la sola decisión autónoma del legislador en respeto al principio de igualdad y generalidad tributaria. La definición del valor sostenible como eje del tributo ambiental supone recoger el activo subyacente y sus particulares exigencias de permanencia y continuidad en términos de **welfare** social actual y futuro.

La contribución al gasto publico resulta determinada por la preservación e incremento del valor sostenible, del capital ambiental; que no por la mera fuerza económica del evento o hecho reputado lesivo o nocivo.

El valor sostenible debe reseñar los indicadores de empeoramiento o mejora del capital ambiental –destrucción o no de recursos naturales, minimización o no de residuos, reducción o no de elementos claramente contaminantes (SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>)- y determinar el parámetro monetario en términos de cualidad ambiental.

La autonomía del legislador aparece contrastada por el debido respeto a los criterios constitucionales que debe inspirarla. En primer lugar, la objetividad debe presidir las diferencias de tratamiento entre los contribuyentes adecuada a la finalidad pretendida. En segundo lugar, la razonabilidad debe guiar la relación entre el medio y el resultado al que se aspira. En tercer termino, la ausencia de valor de mercado o su irrelevancia no empecé la adopción de valor monetario del bien ambiental en base al estado de la técnica.

La monetización fiscal del valor sostenible no puede advertirse en ningún modo como la traducción del hecho económico del mercado. Es una medida del intangible que, aunque compleja e incierta, intrínseca a la propia definición del valor sostenible, puede entenderse como la orientación dirigida a fijar el valor monetario del coste externo, la distancia que separa el coste privado del coste colectivo, social.

---

<sup>161</sup> T. Rosembuj, El tributo ambiental, Barcelona, 1994, p.31, de Sadeleer oc. cit. p. 369

El valor sostenible, en términos fiscales, debe objetivar, sobre bases técnicas y razonables, la conservación del capital ambiental y el fondo de comercio (welfare) ambiental y la reversibilidad de la utilización de los recursos naturales, sin perjuicio de reconocer que hay ecosistemas que carecen de reemplazo si se deterioran<sup>162</sup>.

La actuación del valor sostenible en cada tributo se modula en razón de su naturaleza específica.

La ratio del impuesto ambiental sobre el consumo contaminante debe discriminar entre el buen o mal consumo según su nulo o mayor efecto contaminante. Y, por consiguiente, el valor sostenible en un caso señalará mayor carga fiscal que en el otro. La precaución debe inspirar el catalogo de productos que son fuente de contaminación difusa y para los que existen sustitutos (buenos) disponibles: envases de bebidas, baterías, productos desechables, fertilizantes, pesticidas, bolsas de plástico no degradables, etcétera.

El hecho imponible del impuesto es el consumo (ambientalmente) nocivo o perjudicial y su valor sostenible implica hacer más gravoso su contenido contaminante.

La multiplicación de impuestos especiales sobre consumos nocivos ofrece la alternativa más válida, inspirada en una idea de M. Friedman, de ordenar a través de un único impuesto todos los supuestos de productos nocivos con efectos contaminantes perversos.

El impuesto sobre la contaminación añadida (**Pollution Added Tax**) permite la referencia simbólica del valor sostenible del producto nocivo con respecto al producto equivalente no contaminante<sup>163</sup> y un ejemplo en esa dirección son las ecotasas de la legislación belga<sup>164</sup>.

Asimismo, en igual sentido, cabe considerar el impuesto sobre el valor ecológico de Michel Bornier que se presenta como un adicional al IVA a un tipo

---

<sup>162</sup> J.P. Bardé, *Economie et politique de l'environnement*, Paris, 1992, p.40

<sup>163</sup> T. Rosembuj, *Los tributes y la protección del medio ambiente*, Madrid, p. 111 cit.

<sup>164</sup> V. Demey-Gallot. *L'introduction des ecotaxes en droit belge*. Bruxelles, 1994

de medio de gravamen del 0.5% al 1%, según el efecto contaminante de los productos.

Otro capítulo atañe al consumo de bienes ambientales escasos, en particular el agua. El valor sostenible no tiene otro propósito que el de su continuidad evitando el agotamiento de su fuente. El impuesto sobre el agua debería reflejar su valor real bajo el principio de la escasez, conforme a los resultados científicos de su preservación.

El gravamen sobre la producción de energía, bajo la figura de accisa, admite vías de configuración diferentes que, no obstante pueden ser complementarias, dependiendo de su configuración jurídica.

En primer lugar, definir en el interior del impuesto el valor sostenible en términos de reducción y desplazamiento de producción de emisiones contaminantes hacia combustibles que generen menos cantidad de CO<sub>2</sub>, concretamente el gas natural o la energía nuclear. En suma, atribuyendo valor sostenible a la minimización del consumo de combustible de origen fósil. O, igualmente, si se refiere a otras emisiones nocivas, en otros impuestos, SO<sub>2</sub> o NO<sub>x</sub>.

En segundo lugar, propiciar el gravamen como medio de conservación y ahorro de energía, a través de un tipo de gravamen determinado sobre kWh consumido, sea cual fuere la fuente. Es decir, la finalidad de ahorro de energía como finalidad extrafiscal del impuesto.

El fin extrafiscal, como es obvio, es externo a la categoría de tributo ambiental, fundándose, precisamente, en indicadores de capacidad económica directamente sugeridos por el mercado. Es un modo de gravar el consumo específico, persiguiendo otras finalidades reveladoras de costes sociales. Pero, teniendo en cuenta que su configuración jurídica clausura el hecho imponible en la tradición de aptitud o fuerza económica prescindiendo del valor sostenible. La accisa con el propósito de ahorro de energía no es distinguible de otros impuestos especiales con propósito distinto y estructura similar – tabaco, alcohol-.

La finalidad no convierte al impuesto en tributo ambiental, sin perjuicio que los ingresos que puede proporcionar puedan afectarse o engrosar el genérico objetivo de preservación del capital ambiental. (v.g. la **Climate Change Levy** en Inglaterra se destina en parte a financiar la disminución de cargas sociales y a la ayuda a los programas de economía de energía y desarrollo de energías renovables).

El valor sostenible queda, en cambio, perfectamente construido cuando se conforma el hecho imponible en base a las unidades de emisión que se pretenden restringir o anular, utilizando la capacidad económica autónoma del legislador que lo consiente.

La experiencia de Finlandia, Suecia, Dinamarca, Noruega, Holanda, entre otros, proveen la teoría y experiencia necesaria de la eficacia de los impuestos cuyo valor sostenible es la unidad de emisión de aquellos elementos objetivamente contaminantes. O sea, impuestos que integran en su seno el valor sostenible y lo miden en función de los objetivos propios del capital ambiental<sup>165</sup>.

La reestructuración de la imposición de los productos energéticos en el marco comunitario opta en su versión actual por la vía de la accisa, del impuesto especial, gravando la electricidad, en lugar de los combustibles utilizados para su producción. La extrafiscalidad predomina en toda su extensión con la lícita preocupación que los ingresos recaudados permiten “reducir las exacciones obligatorias sobre el empleo y contribuir a la disminución del desempleo” (sic). Cabe recordar que uno de los principios de la ETR (**Ecological Tax Reform**) es la hipótesis del doble dividendo. Los mayores ingresos de los tributos ambientales que sirvan para disminuir la carga fiscal sobre empresarios y trabajadores. Pero, claro, en el bien entendido que los tributos sean real y efectivamente ambientales. En otro caso, es una decisión política difícilmente calificable como resultado de la actuación pública ambiental<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> T. Rosembuj. Tendencias de la fiscalidad medioambiental en Europa en implicaciones de las nuevas tendencias medioambientales. Instituto de la Empresa Familiar. Barcelona, 20-10-1997.

<sup>166</sup> D. 2003/96/CE de 27 de octubre

La propuesta final comunitaria guarda extrema coincidencia con la idea británica (CHCL) y la doctrina que prefiere el uso eficiente de la energía aplicando el impuesto sobre cualquiera de sus formas (extrafiscalidad); antes que con la experiencia de aquellos países que han concebido el tributo sobre emisiones como un esfuerzo para desplazar el uso de combustibles contaminantes a menos, del carbón, al gas o la energía nuclear o la minimización de las emisiones de SO<sub>2</sub> y NO<sub>x</sub>.

Es una clara rectificación comunitaria de la propuesta inicial de 1992 en la que se trataba de contemporizar en la doble intención de mejorar la eficiencia energética y desplazar la demanda de energía hacia combustibles que producen menos cantidad de anhídrido carbónico. El fracaso de la **Carbon Tax**, no obstante, no supuso que algunos de los Estados miembros adoptaran el modelo, aplicándolo en sus fronteras. De modo que, la armonización actual comunitaria no establece un paso adelante en la fiscalidad ambiental, sino en la armonización de las accisas sobre productos energéticos de los países de la U.E. La objetiva exclusión del valor sostenible es lo que obliga a la sugerencia, en paralelo, de añadir un impuesto adicional (no armonizado) sobre los insumos en el caso de combustibles nocivos para el medio ambiente.

Por un lado, la armonización fiscal de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y, por otra, sin fuerza vinculante, la sugerencia a los Estados miembros para que establezcan impuestos basados en el valor sostenible –unidades físicas de emisión- sobre los combustibles contaminantes. A estos, para los que lo tienen y para otros que los pretenden establecer cabe denominarlos tributos ambientales.

La UE deja a los Estados que elijan, sin armonización, sobre cuales de los combustibles perniciosos cae el impuesto. O sea, la subalternización del tributo ambiental. Y esto sin contar con la ilusión financiera: el tributo sobre bienes de demanda inelástica se resuelve en un mero impuesto de consumo, al servicio de la financiación pública mediante imposición indirecta<sup>167</sup>.

---

<sup>167</sup> F. Forte, *Scienza delle finanze*, Milano, 2002, p.334

La evolución de la reforma tributaria ecológica se muestra como una realidad apreciable en distintos Estados. La fiscalidad de la energía, transportes, agua, residuos, productos nocivos avanza, aunque lentamente, en la línea del valor sostenible.

No obstante, la profundización fiscal ecológica no atina aun a liberarse de su especialidad, especificidad, su excise-vice, pegada al principio contaminador-pagador; cuando, probablemente, ha llegado el momento de afrontar la ambientalización de los impuestos generales sobre la renta, capital y consumo.

Nordhaus defiende la incorporación del factor ambiental en el impuesto sobre sociedades, no solo como incentivo, sino, también como beneficio gravable. Se trata de distribuir el coste ambiental a través de la industria conforme a su aptitud contaminadora. Pero, sin excluir a aquellas que aunque no demuestren tal aptitud se han visto beneficiadas por la actividad de las primeras. Para proporcionar el coste a todos los grupos, debería contribuir cualquiera que haya usado un vaso de plástico, o comprado productos de base química debería contribuir<sup>168</sup>.

“Los beneficios pasados de los productos que causaron problemas de residuos peligrosos y los de eliminación actuales se ha difundido ampliamente. Para distribuir proporcionalmente los costes a todos los grupos, cualquiera que haya usado aspirina, comprado pantys o envuelto un bocadillo en plástico debería ser gravado”<sup>169</sup>.

El criterio de reparto no es solo un instrumento en contra de los que crearon el problema –química, petróleo, cemento, plástico- sino de redistribución entre todos los que aprovechamos del problema y, que en la proporción que sea, debemos participar en la solución.

La socialización del beneficio apareja la del perjuicio ambiental. En 1984 durante la discusión del financiamiento del “Super Fund” en EEUU, Nordhaus introduce la idea de sustituir impuestos específicos sobre fertilizantes y residuos finales dirigidos a obtener recursos de sectores industriales

---

<sup>168</sup> T. Rosebuj, Fiscalidad Ambiental, RESE 31-32, 1999.

<sup>169</sup> Barnett, Toxic debt. North Carolina, 1994 y sigts.



determinados mediante la ampliación de la base de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades sobre el beneficio neto de todas las empresas, para conseguir la distribución de la carga fiscal sobre los beneficios de toda la industria. La crítica sostuvo que Nordhaus excedía del principio “quien contamina paga”, gravando industrias que nada tuvieran que ver con la manipulación de sustancias peligrosas y residuos tóxicos.

Una valoración distante confirmaría la razón de Nordhaus contra sus negadores: el tributo ambiental de amplia cobertura desborda el principio contaminador pagador y tiene convocatoria universal: los que lo provocaron y los que aprovecharon de los productos nocivos o lesivos, sea como insumos o en el consumo final.

La contaminación puede ser fuente de resultado contable para las industrias malas –petróleo, químicas, cemento-, pero, también, para las que utilizan sus insumos para desarrollar actividades buenas. Cada uno en su proporción podría quedar sujeto al IS.

El IVA también es un mecanismo de desincentivación de la industria que no es ambientalmente proactiva. Y a tal efecto cabría pensar en un conjunto de operaciones que no den derecho a deducción, haciendo imposible su ejercicio de las cuotas que les atañen. Las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios que se utilicen en una actividad económica nociva, contaminante, carecerían de derecho a la deducción. Por ejemplo, no son deducibles las cuotas soportadas por las adquisiciones, arrendamientos o importaciones de determinados bienes suntuarios (joyas, oro, platino) y ello podría extenderse al bien ambiental escaso como el consumo no favorecido de un bien de lujo. En Holanda se propone un IVA reducido sobre determinados bienes (colectores solares, vidrio, aislante, electricidad verde, ecoflores, pintura de agua, solventes orgánicos).

La frontera de la fiscalidad ambiental permanece extrañamente cerrada ante el sistema tributario ordinario y el uso ordinario de explotación de los recursos naturales aconseja su penetración en cada uno de los impuestos generales, adaptado a su naturaleza jurídica. No estaríamos hablando de tributo

ambiental, sino de ambientalización del sistema tributario, en los diversos niveles de gobierno<sup>170</sup>, sobre el mercado y la sociedad civil. Las tres economías.

### 3.5. Del sistema tributario a las tres economías.

Plater desarrolla su tesis de las tres economías que permite establecer la compleja interrelación entre mercado, sociedad y naturaleza<sup>171</sup>.

La economía de mercado es el pivote de la actividad económica. Es un ámbito poderoso guiado por el beneficio y que define todas las decisiones cotidianas de la empresa y del individuo. El mercado sólo tiene en cuenta el precio o valor de mercado, ignorando valores públicos o privados que no están relacionados con la búsqueda de los beneficios. Por lo tanto, el mercado expulsa o externaliza los costes de los bienes y servicios que no tienen precio.

La economía de la naturaleza, la segunda economía, es la fuente de los recursos necesarios para el funcionamiento del mercado y el destino de las externalidades negativas. La economía de la naturaleza genera recursos, pero, también servicios, las externalidades positivas, **unpaid costs**, agua limpia, aire claro, mantenimiento de la biodiversidad, de la fertilidad del suelo, la regulación del clima. La naturaleza recibe externalidades negativas del mercado y le suministra recursos y servicios imprescindibles y positivos. Se trata de servicios que al no ser identificados por el mercado no tienen precio, si bien son insustituibles o si lo son es a costes excepcionales.

La economía cívica-social es la tercera de las economías: es la armadura de las preocupaciones humanas y sociales, encauzando los valores públicos y colectivos, éticos, los beneficios y las pérdidas que moldean los intereses de largo plazo de la comunidad.

---

<sup>170</sup> T. Rosembuj, *Intangibles y Fiscalidad Ambiental*, Crónica tributaria, 2004, p.111

<sup>171</sup> Z. Plater, *The three economies: an essay in honour of Joseph Sax*, *Ecology Law Quarterly*, 25, 1998, p.411

La economía cívica-social se convierte así en receptora de las externalidades positivas de los servicios de la naturaleza y de las externalidades negativas que provienen del mercado sobre la vida y salud de las especies y su futuro. En especial, la protección de los valores públicos y de los recursos naturales a largo plazo, su sostenibilidad.

La gobernabilidad social, el depósito de valores, aconseja que el mercado asuma la dimensión sostenible en sus relaciones, sea con la comunidad cuanto con la naturaleza.

El Estado debe buscar que los valores cívicos sociales se integren en el valor del mercado y ello significa insertar el valor sostenible en la economía de mercado.

El impuesto directo ambiental es un instrumento de primer orden para enlazar los tres espacios relatados, porque asegura un criterio de reparto conforme a la capacidad contributiva que refleja las posiciones y las diferencias de las personas en la sociedad, con prescindencia de su factor dominical/propietario, de su poder de disposición sobre bienes y servicios.

Hay valores que pueden medirse monetariamente, pero carecen de componente patrimonial de mercado. Esos valores cívicos, la conservación sostenible de recursos naturales, puedan traducirse en impuesto directo en nombre y representación de la economía de la naturaleza, cobrando los costes no pagados de sus externalidades positivas y servicios creados para el beneficio particular.

El mercado paga a la economía cívica-social el uso de los recursos naturales; el retorno negativo debe ser un mayor coste para el agente económico y el retorno positivo, si lo hubiere, debe calificarse como un beneficio a recibir. El uso del capital ambiental.

La conservación de los recursos naturales no renovables o agotables es la excepción ambiental perfilada en el sistema OMC como el mandato nuclear de la protección ambiental. El artículo XX, entonces, centra la tutela del bien público ambiental en un momento previo al desarrollo sostenible: el **status quo**

de los procesos y sistemas ambientales que sirven de soporte a la vida y a la salud, la preservación de la biodiversidad y, en su razón, la sostenibilidad de las especies, de los ecosistemas, de los recursos naturales.

La conservación se impone como el **prius** lógico y cronológico de la sostenibilidad. Lo que no se conserva, difícilmente será sostenible.

El conjunto de los recursos naturales es parte del capital ambiental de un país, de una región, del planeta, que debe ser objeto de salvaguardia intergeneracional, impidiendo su extinción o la expulsión del uso, goce o disfrute común.

El impuesto directo ambiental, si se quiere, tiene una forma y sustancia determinada en conexión con la conservación de los recursos naturales. Sin perjuicio que, hasta ahora, el esfuerzo de la doctrina y práctica se concentra en la imposición indirecta ambiental; convendría reservar un lugar a la imposición directa, siempre que la referencia del gravamen se encuentre en el capital (patrimonio) de las personas físicas y jurídicas, residentes o no residentes en un territorio determinado.

El uso, disfrute, goce, la explotación o industrialización del recurso natural, para cada uno, no puede configurarse si no como impuesto directo. Es cierto que decir hoy impuesto directo es poco más que una fórmula verbal, pero, recogiendo la definición del GATS, su definición encauza la idea de un impuesto cuyo objeto es el capital ambiental, los recursos naturales.

La contribución al gasto público en base a la capacidad contributiva es un criterio de reparto entre los contribuyentes conforme a las posiciones diferentes en el seno de la sociedad. La capacidad contributiva podría ser un indicador relevante del impuesto directo ambiental no necesariamente vinculada a una propiedad o posesión patrimonial del contribuyente, sino resultante de la elección del legislador, en relación a intereses o valores sociales predominantes.

La medida, económicamente apreciable, de esta posición, en términos de capital ambiental no es en si misma criticable en cuanto sea adecuada al

principio de igualdad tributaria. El legislador, en suma, eleva a valor informador de capacidad contributiva la conservación de los recursos naturales y cuya medida económica no deriva inmediatamente de situaciones fungibles en el mercado de propiedad o disposición de renta, patrimonio, consumo<sup>172</sup>.

El fundamento del impuesto sobre el capital ambiental no es otro que el de preservar del peligro de agotamiento el empleo racional de los recursos naturales, asegurando sus ventajas y uso al mantenimiento de las condiciones para la continuidad (sostenibilidad) de su existencia.

La utilidad del uso del recurso natural no será igual para la empresa que para la persona física ajena a la actividad productiva. La medida del impuesto, en cualquier caso, deberá reflejar y modular la diferencia de posición entre los contribuyentes. Pero, en sentido amplio, la carga tributaria deberá distribuirse en relación proporcional a lo que cada uno contribuye en coste y beneficio a la conservación, según el valor de uso directo o indirecto del activo o bien ambiental.

No obstante, sí cabe rechazar la calificación de los recursos naturales como bienes suntuarios o de lujo<sup>173</sup>.

El uso del recurso natural no puede compararse al consumo suntuario, aunque se trate de un bien escaso. Que el recurso natural sea escaso no significa que sea de lujo, y esto por cuanto no puede predicarse la existencia de recursos naturales alternativos que puedan compensar la extinción o desaparición de alguno. En sentido absoluto, el agotamiento del recurso es el final de su uso, fruición, disfrute colectivo, presente o futuro, efectivo o potencial.

El recurso natural es un bien ambiental, colectivo e indivisible, cuyo uso no puede suscitar exclusión, que no traiga por causa exclusivamente su conservación.

---

<sup>172</sup> F. Gallo, IRAP e principio di capacità contributiva, Giurisprudenza Commerciale 2/02.I, p.131, donde desarrolla su nota tesis de legitimación de la capacidad contributiva como criterio de reparto despegado del principio de propiedad privada, en el sentido que podría justificarse una contribución al gasto público que tiene sus raíces en el vivir en sociedad, índice que no es estrictamente intercambiable con el mercado, sino que, precisamente, está desapatrimonializado y puede ser elegido por el Estado en

---

aplicación del criterio de la razonabilidad. Y del mismo modo A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, I, 2003, p.24; refiriéndose a los ecotributos.

<sup>173</sup> F. Marchetti, en *La tassazione ambientale*, Roma, 1995, p.14

## **CONCLUSIÓN**

## CONCLUSIÓN

“Al final del día, las preocupaciones comunes embargan a la gente. Todos quieren participar en una economía global de mercado que sea justa y estable. Todos buscan un remedio definitivo a las enfermedades como el SIDA o la tuberculosis. Todos esperan beneficiarse de la naturaleza. Y todos desean la paz. Estas cuestiones también obligan a las naciones. Son preocupaciones que no sólo han tenido eco en las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial o el G-8, sino, también y quizá más, en las calles. Y estos son los bienes públicos globales”<sup>174</sup>.

La Organización Mundial del Comercio es vehículo del intercambio comercial en la pugnaz búsqueda de equilibrio entre los Estados entre libertad y equidad. El medio ambiente es uno de los elementos que ponderan la apertura, siempre que no sea para su extinción, daño o riesgo de conservación. La OMC no es una Agencia Mundial Medio ambiental; pero, es, por su propia definición convencional, portadora, además, de intereses o valores no comerciales: precisamente, el ambiente, salud o vida de las especies.

Hay un credo fundacional de doble lectura: las excepciones y los principios junto a las reglas. No hay jerarquía que se imponga, ambas están obligadas a la coexistencia.

Por tanto, el bien público global del libre comercio no puede sacrificar ni la equidad del reparto de sus beneficios entre los partícipes, ni, tampoco, concebir que es una ventaja la extinción, el menoscabo, el riesgo de otros bienes públicos globales de interés no comercial.

La competencia entre empresas mediante productos semejantes o que tienen como fundamento bienes sustitutivos no puede ampararse en un falso concepto de neutralidad fiscal, evitando la interferencia o la intervención del tributo en el mercado mundial, so pretexto de competencia casi perfecta; que es inexistente cuando sus resultados pueden afectar otros intereses o valores, por lo menos, de igual jerarquía que los puramente comerciales.

---

<sup>174</sup> I.Kaul-P.Conceicao-K.Le Goulven,R.U.Mendoza;Providing global public goods,cit.p.53



Esto, por de pronto, significa que so capa de neutralidad fiscal, no puede auspiciarse la equidistancia sobre la elección que los agentes económicos practiquen entre los distintos métodos y procedimientos de producción, cualquiera sea su localización, en la medida que transmitan daño o nocividad más allá de lo aceptable, tanto sea reflejado en el producto, como si no. Me refiero, al daño o nocividad ambiental, la vida o la salud de las especies. O, aún más, confrontándose con principios internacionales adecuados a la mayor parte de los ordenamientos jurídicos nacionales en términos de orden público constitucional y económico.

Los impuestos ambientales concurren, con otros instrumentos económicos, a la igualdad competitiva incorporando elementos que prevean las imperfecciones que repugnan el estado actual de la globalización. Por lo tanto, el esquema fiscal debe integrar la corrección medioambiental, de protección de la vida y de la salud, en el interior del intercambio, dentro del mercado, como acento de la competencia.

No sería difícil encontrar la justificación de cualquier mal público global, desde la esclavitud, la explotación infantil o la destrucción de los recursos naturales, con el argumento que otros lo hicieron antes. Pero, esto es un argumento perverso. Lo que se ha hecho de malo antes es lo que nos enseña ahora lo que no debe hacerse. Primero, porque sabemos más y tenemos la información suficiente para reaccionar y, segundo, porque el coste del mal público global es muy superior al que supone el bien público, sea en cambio climático, transmisión de enfermedades infecciosas o, por último aunque no finalmente, pudiendo preservar, en la destrucción de otras especies.

Desde la Conferencia de Estocolmo de 1972 hasta el Protocolo de Kyoto suma y sigue la comprensión de los problemas de todos, en cualquier parte del mundo y en cualquier momento. Estamos, sin duda, mejor. Lo que se impone en la actualidad es que los impuestos ambientales, entre otros, directos e indirectos, integren en la igualdad competitiva los factores intangibles que nutren la sostenibilidad.

## **Siglas y abreviaturas**

**SPS:** Agreement on the application of Sanitary and Phytosanitari Measures - Acuerdo sobre la aplicación de medidas sanitarias y fitosanitarias.

**SCM:** Agreement on Subsidies and Countervailing Measures - Acuerdo sobre Subvenciones y medidas compensatorias.

**TBT:** Agreement on Technical Barriers to trade - Acuerdo sobre barreras técnicas al comercio

**TRIPS:** Agreement on trade-related Aspects of Intellectual Property Rights - Acuerdo sobre Aspectos de los Derecho de Propiedad Intelectual relacionados al comercio.

**GATT:** General Agreement on Tariffs and Trade 1947,1994 - Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y Comercio.

**GATS:** General Agreement on Trade in Services - Acuerdo General sobre comercio de servicios.

**OMC:** Marrakech Agreement establishing the World Trade Organisation 1994 - Acuerdo de Marruecos creando la Organización Mundial del Comercio. 1994.

**NMF:** nación más favorecida.

**OCDE:** Organización para la cooperación y desarrollo económico.

**PMM:** Procedimientos y métodos de producción.

**AFF:** Ajustes fiscales en frontera.

# **ANEXO. Artículos indicados de los Acuerdos OMC.**

## **Acuerdo General sobre Aranceles aduaneros y Comercio (GATT) 1994.**

### **Artículo I. Tratamiento general de la nación más favorecida.**

1. Todas las ventajas, beneficios, privilegios o inmunidades acordadas por una parte contratante a un producto originario de, o destinado a cualquier otro país serán inmediatamente y sin condiciones extendidas a todos los productos similares originarios del, o destinados al territorio de todas las otras partes contratantes. Esta disposición comprende los aranceles aduaneros y las imposiciones de cualquier género que gravan las importaciones o exportaciones, o que son percibidas en ocasión de importaciones o exportaciones, así como aquellos que gravan las transferencias internacionales de fondos efectuadas en la disciplina de las importaciones y exportaciones, así como para lo que concierne al modo de percepción de tales aranceles e imposición, el conjunto de las reglamentaciones y de las formalidades relativas a las importaciones y exportaciones, como también las cuestiones objeto de los párrafos 2 y 4 del art. III.

### **Artículo II. Listas de concesiones.**

2. Ninguna disposición del presente artículo impedirá a una parte contratante percibir en cualquier momento, sobre la importación del producto:

a) Una imposición interna equivalente a una tasa interna que grave, en conformidad con el par. 2 del artículo III, un producto nacional similar o un artículo del cual la mercancía importada ha sido producida en todo o en parte.

### **Artículo III. Tratamiento nacional en materia de imposiciones y de reglamentaciones internas.**

1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y las otras tasas internas, así como las leyes y reglamentos y las prescripciones 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 internas que requieran la mezcla, la 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.

2. Los productos provenientes del territorio de cualquiera de las partes contratantes importados en el territorio de cualquiera otra parte contratante no serán gravados, directamente o indirectamente, por impuestos internos u otras tasas internas de cualquier clase, en medida superior a las que gravan directamente o indirectamente los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante 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.

4. Los productos del territorio de cualquier parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no serán sometidos a un tratamiento menos favorable del que se acuerde a los productos similares de origen nacional en cuanto concierne a cualquier ley, reglamento o prescripción relativa a la venta, a la oferta en venta, a la compra, al transporte, a la distribución y utilización de estos productos en el mercado interno. Lo dispuesto en el presente párrafo no impedirá la aplicación de tarifas diferenciadas para los transportes internos, fundadas exclusivamente sobre el uso económico de los medios de transporte y no sobre el origen del producto.

### **Notas y disposiciones adicionales anexas en relación al artículo III y el artículo III.2**

Cualquier impuesto u otra tasa interna o cualquier ley o reglamento o prescripción considerada en el par.1 que se aplica al producto importado como al producto nacional similar y que es percibido o exigido en el caso del producto importado, al momento o en el lugar de importación, será, no obstante, considerada como un impuesto interno u otra

tasa interna, o una ley, reglamento o prescripción considerada en el par.1 y estará sujeta en consecuencia a las disposiciones del art. III.

#### **Par. III.2**

Un impuesto que sea conforme a los requisitos de la primera frase del par.2 será considerado incompatible con las disposiciones de la segunda frase sólo en los casos en los que la competencia suponga, de una parte, el producto gravado, y por otra, un producto directamente competitivo o substitutivo no gravado similarmente.

#### **Artículo XX. Excepciones generales.**

Bajo la condición que estas medidas no sean aplicadas en modo de constituir o un medio de discriminación arbitraria o injustificada entre los países donde existen las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional, nada en el presente Acuerdo será interpretado en el sentido de impedir la adopción o la aplicación por cualquier parte contratante de medidas:

- a) Necesarias para proteger la moralidad pública.
- b) Necesarias a la protección de la salud y de la vida de las personas, de los animales o la preservación de los vegetales.
- d) Necesarias para asegurar la aplicación de las leyes y reglamentos no incompatibles con las disposiciones del presente Acuerdo, cuales, por ejemplo, las leyes y reglamentos que se refieren a la aplicación de las resoluciones aduaneras, al mantenimiento en vigor de los monopolios administrativos conforme al par.4 del art. II y al art. XVII, a la protección de las patentes, de las marcas de fábrica, de los derechos de autor o de reproducción y a las resoluciones adecuadas para impedir las prácticas que pueden inducir a error.
- g) Relativas a la conservación de los recursos naturales agotables, si tales medidas se aplican conjuntamente a restricciones de la producción o del consumo nacionales.

#### **Artículo XXIII. Protección de las concesiones y de las ventajas.**

1. En el caso en que una parte contratante considerase que una ventaja resultante para ella directamente o indirectamente del presente Acuerdo se anule o perjudique o que la realización de uno de los objetivos del Acuerdo quede comprometido por el hecho:

- a) Que otra parte contratante no cumple con las obligaciones asumidas en el sentido del presente Acuerdo;
- b) O que otra parte contratante aplica una medida, más o menos contraria a las disposiciones del presente Acuerdo;
- c) O que exista cualquier otra situación,

tal parte contratante podrá a fin de conseguir una solución satisfactoria de la cuestión, manifestar o efectuar propuestas escritas a la otra u otras partes contratantes que, según su criterio, serían las causantes. Cualquier parte contratante así solicitada examinará comprensivamente las manifestaciones o propuestas que le fueran sometidas.

#### **Acuerdo sobre la aplicación de las medidas sanitarias y fitosanitarias (SPM).**

#### **Artículo 1. Disposiciones Generales.**

El presente Acuerdo se aplica a todas las medidas sanitarias y fitosanitarias que podrían, directamente o indirectamente, incidir sobre el comercio internacional. Tales medidas deben elaborarse y aplicarse conforme a las disposiciones del presente Acuerdo.

#### **Artículo 2. Derechos y deberes fundamentales.**

1. Los Miembros tienen el derecho de adoptar las medidas sanitarias y fitosanitarias para la tutela de la vida y la salud humana, de los animales o de los vegetales, siempre que dichas medidas no sean incompatibles con las disposiciones del presente Acuerdo.

Los Miembros deben asegurarse que cualquier medida sanitaria o fitosanitaria que se aplique, sólo en la medida necesaria para proteger la tutela de la vida o de la salud humana, de los animales o de los vegetales, se base en criterios científicos y no sean mantenidas en ausencia de pruebas científicas suficientes, salvo las disposiciones del art. 5.7.

3. Los Miembros deben asegurarse que sus medidas sanitarias o fitosanitarias no comportan una discriminación arbitraria o injustificada entre los Miembros en los que existen condiciones idénticas o análogas, en particular entre su propio territorio y el de los otros Miembros. Las medidas sanitarias y fitosanitarias no se aplican en modo tal de constituir una restricción encubierta del comercio internacional.

#### **Artículo 3. Armonización.**

1. A fin de armonizar las medidas sanitarias y fitosanitarias sobre una base lo más amplia posible, los Miembros fundan sus medidas sanitarias o fitosanitarias sobre normas, directivas o recomendaciones internacionales, cuando existan...

#### **Artículo 5. Valoración de los riesgos y determinación del nivel de protección sanitaria o fitosanitaria adecuado.**

1. Los Miembros actuarán en modo que sus medidas sanitarias o fitosanitarias sean fundadas en una valoración, según las circunstancias, de los riesgos para la vida o salud humana, de los animales o de los vegetales, teniendo en cuenta la valoración de los riesgos puesta a punto por las organizaciones internacionales competentes.

2. En la valoración de los riesgos, los Miembros deben tomar en cuenta las pruebas científicas disponibles; los procesos y métodos de producción pertinentes; los métodos de inspección, muestreo y prueba oportunos, de la difusión de enfermedades específicas o plagas, de la existencia de zonas libres de plagas o de enfermedades, las relevantes condiciones ecológicas y ambientales así como las medidas de cuarentena u otras intervenciones.

4. Las medidas sanitarias y fitosanitarias que sean conformes a las pertinentes disposiciones del presente Acuerdo se presumen conformes a los deberes de los Miembros bajo las disposiciones del GATT 1994 que se relacionan con el uso de medidas sanitarias y fitosanitarias, en particular las disposiciones del Artículo XX (b).

7. En los casos en que las oportunas pruebas científicas no sean suficientes un Miembro puede temporalmente adoptar medidas sanitarias o fitosanitarias sobre la base de las informaciones pertinentes disponibles, comprendidas las que provienen de las organizaciones internacionales competentes así como por las medidas sanitarias o fitosanitarias aplicadas por otros Miembros. En tales casos los Miembros deben tratar de obtener las informaciones suplementarias necesarias para una valoración de los riesgos más objetiva y proceden por tanto, a una revisión de la medida sanitaria o fitosanitaria dentro de un período razonable.

#### **Anexo A.**

1. Por medida sanitaria o fitosanitaria se entiende cualquier medida aplicada al fin de:

- a) Proteger en el ámbito territorial del Miembro la vida o la salud de los animales o de los vegetales de los riesgos derivados del contacto, del establecimiento o de la difusión de parásitos, enfermedades, organismos portadores de enfermedad o agentes patógenos;
- b) Proteger en el ámbito territorial del Miembro la vida o salud humana, o de los animales de los riesgos derivados de aditivos, contaminantes, toxinas o agentes patógenos presentes en los alimentos, en las bebidas, en los piensos;
- c) Proteger en el ámbito territorial del Miembro la vida o la salud humana de los riesgos derivados de enfermedades de las que sean portadores los animales, los vegetales o de sus productos, o del contacto, del establecimiento o de la difusión de plagas; o
- d) Impedir o limitar en el ámbito territorial del Miembro otros daños provocados por el contacto, el establecimiento o por la difusión de plagas.

Las medidas sanitarias y fitosanitarias comprenden todas las leyes, decretos, reglamentos, los deberes y los procedimientos pertinentes, incluidos entre otros, los criterios en materia de productos terminados, procesos y métodos de producción, procedimientos de prueba, inspección, certificación y autorización, cuarentena y obligaciones pertinentes asociadas al transporte de los animales o de los vegetales, o a los materiales necesarios para su supervivencia durante el transporte, disposiciones relativas a los métodos estadísticos, procedimientos de muestreo y métodos de valoración de riesgos, así como los requerimientos en embalaje y etiquetado directamente relacionados con la seguridad alimentaria.

#### **Acuerdo sobre barreras técnicas al comercio (TBT).**

##### **Anexo 1.**

###### 1. Reglamentación técnica.

El documento que determina las características del producto o sus procedimientos y métodos de producción relativos, incluyendo las normas administrativas aplicables, cuyo cumplimiento es obligatorio. También debe incluir o tratar exclusivamente con la terminología, símbolos, embalaje, requerimientos de marca o etiquetaje como se aplican al producto, proceso o método de producción.

###### 2. Standard.

El documento aprobado por un ente reconocido, que provee, para uso común y repetitivo, reglas, orientaciones o características para productos o procedimientos y métodos de producción relativos, cuyo cumplimiento no es obligatorio. También debe incluir o tratar exclusivamente con terminología, símbolos, embalaje, requerimientos de marca o etiquetaje como se aplican al producto, procedimiento o método de producción.

###### 3. Procedimientos de valoración de conformidad.

Cualquier procedimiento usado, directamente o indirectamente, para determinar que los requerimientos relevantes de las reglamentaciones técnicas o standards, se han completado.

#### **Artículo 2. Elaboración, adopción y aplicación de reglamentos técnicos por parte de entes del gobierno central.**

Por cuanto concierne a los entes de sus gobiernos centrales:

2.1. Los Miembros harán en modo que, respecto a los reglamentos técnicos, los productos importados del territorio de otro Miembro reciban un tratamiento no menos favorable del acordado a productos análogos de origen nacional y productos análogos originarios de cualquier otro país.

2.2. Los Miembros harán en modo que los reglamentos técnicos no vengán elaborados, adoptados, aplicados en forma de crear o conseguir un efecto de obstáculos indebidos al comercio internacional.

A tal fin, los reglamentos técnicos no podrán ser más restrictivos a los efectos del comercio de cuanto sea necesario para conseguir un objetivo legítimo, habida cuenta de los riesgos que supondría no conseguirlo. Se consideran objetivos legítimos, entre otros; las exigencias en materia de seguridad nacional; la prevención de prácticas engañosas; la tutela de la salud o seguridad de las personas, la protección de la salud o de la vida del mundo animal o vegetal y del ambiente. En la valoración de los riesgos se debe tener en cuenta entre otras; los datos técnicos y científicos disponibles, la relativa tecnología de proceso y la destinación final de los productos.

2.3. Los reglamentos técnicos no deben mantenerse si las circunstancias o los objetivos que dieron origen a su adopción ya no existen o si, por razón de los cambios acaecidos, tales circunstancias y objetivos pueden ser objeto de reglamentos técnicos menos restrictivos.

2.4. Cuando sean necesarios reglamentos técnicos y existan o estén por elaborarse definitivamente normas internacionales apropiadas, los Miembros emplearán tales normas o las partes pertinentes de las mismas como base de sus reglamentos técnicos, salvo en los casos en que las tales normas internacionales o partes de las mismas fueran instrumentos ineficaces o inadecuados para conseguir los objetivos legítimos, por ejemplo a causa de factores climáticos o geográficos básicos o de problemas tecnológicos fundamentales.

#### **Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del GATT 1994 (Dumping).**

##### **Artículo 2. Determinación del dumping.**

2.6. En el presente Acuerdo, la expresión "producto similar" se debe entender en el sentido de un producto idéntico, esto es similar bajo todos los aspectos al producto considerado, o, en ausencia de un producto tal, en el sentido de un producto que, aunque no sea similar bajo todos los aspectos, presenta características muy cercanas a las del producto considerado.

#### **Acuerdo sobre las subvenciones y medidas compensatorias (SCM).**

##### Artículo 1. Definición de subvención.

1.1. A los fines del presente Acuerdo se entiende que existe una subvención toda vez que:

a.1) Un gobierno o un organismo público en el territorio de un Miembro acuerde una contribución financiera, o sea en los casos en los que:

- i) Una práctica gubernamental implique la transferencia directa de fondos, por ejemplo, subsidios, préstamos, aportaciones de capital, potenciales transferencias directas de fondos u obligaciones, por ejemplo, garantías de préstamos.
- ii) Un gobierno renuncie o no proceda a la recaudación de ingresos de otro modo exigibles, por ejemplo con estímulos fiscales como créditos de impuesto.

b) Sea conferida una ventaja.

##### **Subvenciones prohibidas.**

##### **Artículo 3. Prohibición.**

3.1. Salvo lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura están prohibidas las siguientes subvenciones en el sentido del art. 1:

a) Subvenciones condicionadas, de derecho o de hecho, singularmente o en el marco de otras condiciones generales, a los resultados de exportación, comprendidas las que se ilustran en el Anexo I.

#### **Anexo I. Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación.**

- e) Exención, reembolso o diferimiento, total o parcial, de impuestos directos o de cotizaciones provisionales pagadas o debidas por empresas industriales, o comerciales, específicamente, en relación a las exportaciones.
- f) Deduciones especiales directamente conectadas a la exportación o a los resultados obtenidos en las exportaciones, añadidas a aquellas concedidas con referencia a la producción destinada al consumo interno, en el cálculo de la base imponible para los impuestos directos.
- g) Exención o reembolso, por lo que respecta a la producción y la distribución de los productos exportados, de impuestos indirectos que superen aquellos recaudados sobre la producción y la distribución de productos similares vendidos para el consumo interno.
- h) Exención, reembolso o diferimiento de impuestos indirectos a cascada recaudados en etapas anteriores sobre bienes o servicios utilizados para la producción de las mercancías exportadas, que superen las medidas de exención, reembolso o diferimiento de impuestos indirectos análogos a cascada recaudados sobre etapas anteriores sobre bienes y servicios usados para la producción de productos similares vendidos para el consumo interno; dejando en claro, no obstante, que la exención, o el diferimiento de los impuestos indirectos a cascada recaudados en las etapas anteriores pueden acordarse para los productos exportados aunque no lo sean para los productos similares vendidos para el consumo interno, siempre que tales impuestos indirectos a cascada recaudados en las etapas anteriores graven los insumos que se consumen en la producción del producto exportado, teniendo en cuenta la merma normal. Cuando precede debe interpretarse de conformidad a las directrices sobre el consumo de factores productivos durante proceso productivo contenidas en el Anexo II.

#### **Anexo II. Directrices sobre el consumo de insumos durante el proceso de producción.**

Los insumos consumidos durante el proceso de producción son los insumos físicamente incorporados, energía, combustible y aceites usados en el proceso de producción y catalizadores que se consumen en el curso de su empleo para obtener el producto exportado.

1. Los esquemas de devolución de los impuestos indirectos pueden permitir la exención, reembolso o diferimiento de los impuestos indirectos acumulativos, a cascada, aplicados sobre insumos en etapas anteriores, que son consumidos en la producción del producto exportado, teniendo en cuenta la merma ordinaria...

2. La Lista ilustrativa de Subvenciones a la Exportación en el Anexo I de este Acuerdo hace referencia a los términos "insumos que son consumidos en la producción del producto exportado" en los párrafos h) e i). Respecto al párrafo h) el esquema de devolución de impuestos indirectos puede constituir un subsidio a la exportación en la medida que resulte en una exención, reembolso o diferimiento de los impuestos indirectos acumulativos, en cascada, aplicados en etapas anteriores, en medida superior a la cuantía de tales impuestos realmente aplicados sobre los insumos que resultan consumidos durante el proceso de producción del producto exportado.

#### **Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS).**

#### **Artículo II. Tratamiento de la nación más favorecida.**



1. En cuanto concierne a las medidas contempladas en el presente Acuerdo, cada Miembro está obligado a acordar a los servicios y a los prestadores de servicios de cualquier otro Miembro, en forma inmediata e incondicional, un tratamiento no menos favorable del acordado a servicios y prestadores de servicios de cualquier otro país.

#### **Artículo XIV. Excepciones generales.**

Bajo la condición de no aplicar las resoluciones en manera de causar discriminaciones arbitrarias o injustificadas entre los países donde rigen condiciones análogas, o restricciones encubiertas al comercio de servicios, nada de cuanto está contenido en el presente Acuerdo puede entenderse como un impedimento a la adopción o aplicación de los Miembros de medidas:

- a) necesarias a salvaguardar la moral pública o a mantener el orden público;
- b) necesarias a los fines de la tutela de la vida o de la salud de las personas y del mundo animal o vegetal;
- c) necesarias para garantizar la observancia de las leyes y reglamentos que no sean incompatibles con las disposiciones del presente artículo, comprendidas aquellas relativas.
  - i/a) La prevención de prácticas engañosas y fraudulentas o el tratamiento de los efectos de un incumplimiento respecto a los contratos de servicios;
  - ii) a la tutela de la vida privada de personas físicas en relación a la elaboración y a la difusión de datos personales así como a la protección de la intimidad de registros y documentos contables de personas físicas;
  - iii) a la seguridad.
- d) incompatibles con el artículo XVII siempre que el tratamiento diferenciado esté dirigido a garantizar la imposición o la recaudación equitativa y eficaz de impuestos directos en cuanto se refiere a los servicios o los prestadores de servicios de otros Miembros;
- e) incompatibles con el artículo II, siempre que el tratamiento diferenciado resulte de un acuerdo contra la doble imposición o de disposiciones contra la doble imposición, contenidas en otros acuerdos o tratados internacionales a los que el Miembro esté vinculado.

#### **Artículo XVII. Tratamiento nacional.**

1. En los sectores incorporados en su lista a pacto de eventuales condiciones y requisitos indicados en la misma, cada Miembro acuerdo a los servicios y a los prestadores de servicios de otro Miembro un tratamiento no menos favorable que el que aplica a los análogos servicios y proveedores de servicios nacionales, en cuanto se refiere a todas las medidas relativas al suministro de los servicios.

2. Un Miembro puede cumplir con el deber del par. 1 concediendo a los servicios y proveedores de servicios de cualquier otro Miembro un tratamiento formalmente idéntico o formalmente diverso respecto al que se acuerda a análogos servicios y prestadores de servicios nacionales.

3. Un tratamiento formalmente idéntico o formalmente diverso se considera menos favorable cuando modifique las condiciones de la competencia a favor de servicios o proveedores de servicios del Miembro respecto a análogos servicios o prestadores de servicios de un otro Miembro.

#### **Artículo XXVIII. Definiciones.**

o) La expresión "impuestos directos" comprende todos los impuestos sobre la renta total, sobre el capital total o sobre elementos de renta o del capital, comprendiendo los impuestos sobre rendimientos derivados de la enajenación de

bienes, impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, herencias y donaciones, así como impuestos sobre los salarios pagados por las empresas y los impuestos sobre las plusvalías.

#### **Acuerdo sobre los aspectos de los derecho de propiedad intelectual relacionados al comercio (TRIPS).**

##### **Sección 5. Patentes.**

##### **Artículo 27. Objeto de la patente.**

2. Los Miembros pueden excluir de la patentabilidad las invenciones cuya explotación comercial en su territorio debe impedirse por motivos de orden público o de moralidad pública, así como para proteger la salud o la vida humana, de los animales o de los vegetales o para evitar graves daños ambientales, siempre que la exclusión no sea dictada únicamente por el hecho que la explotación está prohibida por sus legislaciones.

3. Los Miembros pueden además excluir de la patentabilidad:

a) Los métodos diagnósticos, terapéuticos y quirúrgicos para la curación humana o de los animales;

b) los vegetales y los animales, salvo los microorganismos y los procedimientos esencialmente biológicos para la producción de vegetales o animales, salvo los procesos no biológicos y microbiológicos. Sin embargo, los Miembros prevén la protección de las variedades vegetales mediante patentes o mediante un eficaz sistema sui generis o una combinación de los dos. Las disposiciones de esta letra se someterán a examen cuatro años después de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo OMC.