

00781
V-1

28
24.
2vol.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**ARMONIZACIÓN FISCAL, UN ESTUDIO SOBRE LA ARMONIZACIÓN FISCAL
EN LA UNIÓN EUROPEA Y POSIBLES APLICACIONES EN AMÉRICA DEL
NORTE COMO CONSECUENCIA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
DOCTOR EN DERECHO
P R E S E N T A :**

YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO

TUTOR: LICENCIADO AUGUSTO FERNÁNDEZ SAGARDI

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F.

ABRIL DE 1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Derechos reservados

**Copyright © 1997 por Yolanda Cristina Ramirez Soltero
Laboristas #131, E-101, México, D.F.**

Queda hecho el depósito que marca la ley

**IMPRESO EN MÉXICO
PRINTED IN MÉXICO**

Registro del Derecho del Autor Núm. 142305

DOCTORADO POR INVESTIGACIÓN DE LA DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM.

DOCTORANDA: LIC. YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO.

TEMA: "Armonización fiscal, un estudio sobre la armonización fiscal de la Unión Europea y posibles aplicaciones en América del Norte como consecuencia del Tratado de Libre Comercio".

SINTESIS

La hipótesis central del trabajo refiere la expectativa de armonización tributaria para América del Norte como consecuencia del Tratado de Libre Comercio considerando la posibilidad de rescatar elementos validos para este contexto de la experiencia europea.

Por su tipo la tesis resulta un estudio de derecho comparado el cual infiere un proceso de análisis histórico-jurídico sistematizado, en el que se efectúan confrontaciones y se indican marcos de reflexión.

Para la realización del examen del tema central, la investigación se divide en tres partes con objetivos claramente diferenciados; dos referidos a ubicación histórica de los procesos económicos y tributarios y un tercero en el que se señala el alcance del proceso de armonización tributaria a partir del Tratado de Libre Comercio del Norte y sus posibles escenarios.

PRIMERA PARTE: Una cuestión previa al estudio de la armonización tributaria, el contexto histórico, y las diferencias entre el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado de la Unión Europea.

SEGUNDA PARTE: Armonización Tributaria en la Unión Europea con dos capítulos; referidos el primero a la armonización tributaria como un concepto meramente instrumental, y el segundo a la armonización tributaria de la Unión Europea, realidades y expectativas.

TERCERA PARTE: Posibles aplicaciones de armonización tributaria en América del Norte como consecuencia del Tratado de Libre Comercio.

En cada uno de los capítulos se señala la hipótesis, objeto y finalmente nuevas líneas de investigación.

Doctorate on research, of the postgraduate studies division of the law of the National Autonomous University of Mexico (UNAM). Applicant to Doctor's degree: Ms. Yolanda Cristina Ramfres Soltero.
Topic: "Tax harmonization, a study on tax harmonization of the European Union and plausible applications in North America as a result of NAFTA".

SYNTHESIS

The Central Hypothesis of this work lies on the tax harmonization expectations for North America as a consequence of the North American Free Trade Agreement, taking into consideration the possibility of recovering valid elements from the European experience for this context.

Due to the kind of dissertation this represents, it is a study of compared law, which assumes a systematic historical juridical analysis process, in which confrontations are made and where thought patterns are established.

In order to examine the central topic, the investigation is divided into three parts with clearly different objectives. Two relate to the historical location of the economic and tax harmonization process as of the North American Free Trade Agreement and its possible scenarios.

PART ONE: A matter prior to the study of tax harmonization, the historical context, and the differences between the North American Free Trade Agreement and the European Union Treaty.

PART TWO: Tax harmonization in the European Union with two chapters. The first one on the tax harmonization merely as an instrumental concept, and the second one on the tax harmonization of the European Union, reality and expectations.

PART THREE: Possible applications of the tax harmonization in North America as a consequence of the Free Trade Agreement.

In each one of the chapters, the hypothesis, object and finally the new lines of investigation are established.

IN MEMORIAM
DE LIDIA PATRICIA VILLALOBOS SCHMIDT

Maestra de muchas generaciones en la licenciatura en Derecho en las materias "Teoría general del Estado" y "Ciencia política" de la UNAM; para ti, mi eterno agradecimiento por guiar en forma absolutamente desinteresada mis primeros pasos en la investigación jurídica.

Y lo caído en la buena tierra, son aquellos que oyen con el corazón recto y bien dispuesto y guardan consigo la palabra y dan fruto en la perseverancia.

Lucas 8:15

AGRADECIMIENTOS

Agradecer resulta obligado ante el cúmulo de apoyo recibido durante la realización de mi formación profesional y, en especial, durante la elaboración de esta investigación doctoral. En primer lugar a Dios porque durante el ensueño de la vida desperté y pude encontrarlo; luego, y en consecuencia, a quienes se manifestaron presentes con su respaldo y comprensión: mis padres y esposo, mis hijos y hermanos.

A cada uno de mis maestros en los diversos grados escolares por su nivel de exigencia y entrega.

A mis alumnos de las diversas instituciones educativas, en quienes me observo con el mismo afán de conocimiento, por todo lo que contribuyen a mi propia formación.

Asimismo, me es grato reconocer la labor de mi tutor académico el maestro Augusto Fernández Sagardi, dilecto amigo, por sus sabios consejos y acucioso sentido jurídico, su exigencia ante la verdad y, sobre todo, su tiempo. Al comité tutorial de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, en especial al magistrado Gonzalo Armienta Calderón, ejemplo de hombre íntegro aplicado al conocimiento del derecho, de apasionado sentido de la docencia y la investigación jurídicas, así como a mis compañeros del doctorado por su apoyo moral.

A los doctores Jonathan Pratters y Thomas Heavens profesores de tiempo completo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Austin, Texas, en los que pude reconocer el mismo sentido de generosidad intelectual y material que aprecié a quien *in memoriam* dedico todo el esfuerzo de esta investigación.

Un especial reconocimiento a la señorita Anne Coudrón de la Representación de la Unión Europea en México, así como a la licenciada Karina Pérez Delgadillo, Directora general adjunta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, por su incondicional apoyo documental en el proceso de investigación, y más aún por su entrañable amistad.

También, la expresión de mi especial agradecimiento al maestro Samuel Ramírez Moreno, Presidente de la Comisión de Estudios Legislativos de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., por su inigualable calidad humana y su generosidad en el material bibliográfico proporcionado que coadyuvó en el avance de la presente investigación; en igual medida al licenciado Manuel E. Tron, secretario del International Fiscal Association Grupo Mexicano, A.C, por permitirme el libre acceso al acervo de esta organización.

Por otra parte, es necesario reconocer el apoyo que, en la etapa final, recibí del doctor David Vega Vera, coordinador del Doctorado por Investigación, hombre que se significa por su alto compromiso en la labor que desempeña, así como el incondicional apoyo de María Rosa Martínez, Julio Malagón, Julio Antonio Hernández, Rosa Guevara, Luz María Téllez, Rocío Macide, Leticia Ramírez y Josué Rosales, así como a Lidia, Carmelita y Rafael por su alta estima espiritual.

Volanda Cristina Ramírez Soltero

AGRADECIMIENTOS

Por otra parte, a los servidores públicos de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por su cálida recepción y generoso apoyo bibliográfico.

Del mismo modo, agradezco infinitamente el apoyo en informática que desinteresadamente recibí de los ingenieros Luis Manuel García, Alejandro Montes de Oca, Antonio Arias y, particularmente, del licenciado Francisco Núñez.

Por último y muy especialmente a quienes han colaborado conmigo para que pudiese combinar la maternidad, el estudio, la docencia y el ejercicio profesional; por todo su apoyo muchas gracias Clarita, Amedita, Mary y Tensi. Probablemente omita a muchas otras personas a quienes debo mi agradecimiento; a todas ellas, gracias.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

ÍNDICE

Prólogo.....	I
Introducción.....	II
Método.....	IV
Siglas.....	VI
Advertencia.....	IX

PRIMERA PARTE

DIFERENCIAS ENTRE EL TRATADO DE AMÉRICA DEL NORTE Y EL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO I

Sumario.....	1
Hipótesis y objeto capitular.....	2
Contexto histórico.....	3
1. Importancia del análisis comparativo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado de la Unión Europea.....	8
2. Diferencias en cuanto a desarrollo histórico de los tratados.....	13
a. Tratado de la Unión Europea: de los tratados constitutivos al Tratado de Maastricht.....	19
i. Trascendencia jurídica del GATT.....	22
i. 1. Principios constitutivos del GATT.....	23
ii. Naturaleza jurídica de los tratados constitutivos.....	31
ii. 1 Principio <i>In dubio pro communitate</i>	32
ii. 2. Las fuentes del derecho comunitario.....	35

II.3 El estrecho vínculo entre el concepto de supranacionalidad y los principios de soberanía y subsidiaridad comunitaria.....	38
b Del Tratado de Comercio Estados Unidos-México de 1942 al Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), de 1994.....	48
I. Naturaleza jurídica del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.....	61
II. Primacía del Tratado de Libre Comercio y supremacía constitucional.....	62
3. Diferencia en cuanto a principios inspiradores.....	68
a. Los principios de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en el Tratado de la Unión Europea.....	69
b. Los principios de trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.....	73
c. Justificación de los principios en la Unión Europea; posibilidad de su desarrollo en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.....	77
d. Resultados en materia de Comercio Exterior e Inversión Extranjera del TLCAN 1994-1996.....	79
4. Consideraciones finales del capítulo.....	82
5. Notas bibliográficas del capítulo.....	85

SEGUNDA PARTE

LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO II

Sumario. Derecho fiscal de la Unión Europea y la armonización tributaria como un concepto instrumental.....	93
Hipótesis y objeto capitular.....	94
1. Derecho Fiscal de la Unión Europea y la armonización tributaria como un concepto instrumental.....	96
2. Derecho de la Unión Europea: un concepto simultáneo al Derecho Fiscal interno de los Estados y diverso al Derecho Internacional Fiscal en sentido amplio.....	97
a. Derecho Fiscal de la Unión Europea originario.....	99
b. Derecho Fiscal de la Unión Europea derivado.....	102
c. Derecho Internacional Fiscal.....	105
3. Soberanía y potestad tributaria en la Unión Europea.....	108
4. La armonización tributaria, un concepto instrumental.....	116
5. Principios de armonización tributaria del Comité Fiscal y de Finanzas de la CEE.....	122
6. Consideraciones finales del capítulo.....	124
7. Notas bibliográficas del capítulo.....	126

CAPÍTULO III

Sumario. Armonización tributaria en la Unión Europea, realidades y expectativas.....	129
Hipótesis y objeto capitular.....	130
NOTA PARA EL LECTOR.....	131
1. Armonización tributaria en la Unión Europea, realidades y expectativas.....	133
2. Marco normativo de la armonización tributaria en la Unión Europea.....	142
3. Armonización tributaria en contribuciones indirectas.....	144
a. De la instalación del IVA a la Sexta Directiva.....	155
b. Regímenes de transición y definitivo en materia de IVA.....	166
c. Armonización en impuestos de consumos específicos.....	173
4. Armonización tributaria en contribuciones directas.....	182
5. Armonización tributaria en materia de seguridad social.....	193
6. Armonización tributaria en materia aduanera y comercio exterior.....	209
7. Política y coordinación fiscal de la Unión Europea.....	214
8. Expectativas de armonización tributaria.....	232
9. Consideraciones finales del capítulo.....	234
10. Notas bibliográficas del capítulo.....	236
11. Anexo.....	242
• Inventario de contribuciones en impuestos directos.....	

TERCERA PARTE

POSIBLES APLICACIONES DE LA EXPERIENCIA EUROPEA DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA DEL NORTE

CAPÍTULO IV

Sumario.....	260
Hipótesis Capitular y objeto.....	261
1. ¿Armonización tributaria para América del Norte?.....	262
2. Alcance Tributario del TLCAN.....	263
3. ¿Armonización Tributaria a partir del TLCAN?.....	272
a) El Federalismo Fiscal de las partes del TLCAN.....	277
1.1) El Federalismo en Estados Unidos.....	281
1.2) El Federalismo en Canadá.....	282
1.3) El Federalismo en México.....	283
1.4) Reflexiones sobre el Federalismo de las Partes.....	283
4. Posibles aplicaciones de la experiencia de armonización tributaria de la Unión Europea en América del Norte, como consecuencia del Tratado de Libre Comercio....	286
5. Técnicas de armonización.....	298
6. Consideraciones finales del capítulo.....	301
7. Notas bibliográficas del capítulo.....	303
8. Anexos.....	306
Conclusiones de la tesis.....	319
Bibliografía general.....	321
Anexos finales.....	336
• Acuerdo general sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Texto íntegro. Ginebra. Julio de 1986.	
• Diario Oficial de las Comunidades, Sexta Directiva del Consejo en materia de IVA, 17 de Mayo de 1977.	

A cargo del Dr. Gonzalo Armienta Calderón.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

INTRODUCCIÓN

El estudio sobre la armonización fiscal en la Unión Europea y las posibles aplicaciones en América del Norte como consecuencia del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, resulta un tema de sobrada inquietud para los investigadores de las formas contemporáneas del derecho tributario .

La concurrencia de jurisdicciones fiscales en los diferentes periodos históricos, los procesos de complementación económica , no son producto exclusivo y distintivo del siglo XX ; en todo tiempo, los procesos de integración económica y política han obligado a las diversas formas sociales a una revisión y armonización de sus estructuras tributarias en atención a su política económica, por primaria que ésta fuera.

A finales del siglo XX, y de frente a un nuevo milenio, el proceso de armonización tributaria por su magnitud y complejidad resulta en un caldo de cultivo natural para todo investigador; su proceso y alcance, así como sus realidades muestran un sendero de experiencias recuperables y valorativas en cuanto a su pertinencia o no en el tiempo y en las formas de aplicación para otros procesos de integración económica, como es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN).

Experiencia ésta última muy temprana (de 1994 a la fecha), y que por lo tanto resulta aventurado señalar que su destino pueda estar determinado de acuerdo a sus limitados alcances y ante un proceso de integración similar al de la Unión Europea; sólo el devenir de la historia marcará el sendero final de estos procesos de integración de las formas tributarias de cara a un nuevo milenio, donde los esquemas del derecho fiscal serán revisados y rebasados por las generaciones futuras.

El compromiso ante la verdad obligó a la realización de esta investigación cuya hipótesis central se ubica en el alcance del proceso de armonización tributaria para los países que, por hoy, han suscrito el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y la posibilidad de rescatar en este proceso la experiencia de la Unión Europea.

Para la realización del examen del tema central, la investigación se divide en tres partes con objetivos claramente diferenciados; dos referidos a la ubicación histórica de los procesos económicos y tributarios y una tercera en la que se señala el alcance del proceso de armonización tributaria a partir del Tratado de Libre Comercio para América del Norte y sus posibles escenarios, a saber:

PRIMERA PARTE: Una cuestión previa al estudio de la armonización tributaria, el contexto histórico y las diferencias entre el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado de la Unión Europea, dentro del capítulo I.

SEGUNDA PARTE: La armonización Tributaria en la Unión Europea en los capítulos II y III; referidos el primero a la armonización tributaria como un concepto meramente instrumental, y el segundo a la armonización tributaria en la Unión Europea, sus realidades y expectativas.

TERCERA PARTE: Posibles aplicaciones de armonización tributaria en América del Norte como consecuencia del Tratado de Libre Comercio.

En cada uno de los capítulos se señalan las hipótesis y su objeto como resultado de inquietudes generadas durante el proceso de investigación. Cabe señalar que el desarrollo de su diseño, la recopilación de la información, la integración de los cuadros y los anexos que se acompañan son producto de un análisis exhaustivo, cuya realización (cuatro años) dio como resultado en una de las experiencias más significativas de todo incipiente investigador; la ignorancia y el reto en la búsqueda de la verdad y la justicia de las formas tributarias, llevó finalmente a reconocer con toda humildad que todo proceso resulta inacabado, como lo es la presente investigación.

Por ende, las sociedades deben generar nuevos marcos de investigadores comprometidos con su presente y futuro, en un continuo y permanente esfuerzo por aportar reflexiones y en su caso los señalamientos correspondientes.

MÉTODO

Los investigadores realmente originales, no sólo produjeron conocimientos nuevos, sino también produjeron nuevos métodos para la obtención de conocimientos. Pero cuando estos nuevos métodos se legitiman y se convierten en el único método de hacer algo "científico", lo que se hace es dificultar una producción de conocimientos radicalmente nuevos

*Tomás Vasconi*¹

La hipótesis central que se propone en la tesis supone un proceso histórico de sistematización, confrontación, especulación y reflexión ante posibles escenarios de armonización tributaria, a partir del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, considerando la experiencia en la materia de la Unión Europea.

Por su tipo, resulta ser un estudio de derecho comparado, que de acuerdo a lo expresado por el doctor Roberto Meisel Lanner se presenta "...como consecuencia directa de una evolución sistemática y no como producto de una ruptura,"²; en tanto que por sus características se manifiesta como un estudio histórico de carácter exploratorio.

Esta categoría de investigaciones de derecho comparado encuentra su precedente más preciso en la apertura comercial del siglo XIX, continuada luego en el siglo XX, como un proceso natural de transculturación normativa. Filósofos de la talla de Kant³ (véase "Crítica de la razón pura I y II) y Hegel⁴ ("Lecciones sobre la historia de la filosofía") o el geopolitólogo Montesquieu⁵ (en su obra "Del espíritu de las leyes") son quienes realizan los primeros estudios comparativos; sin embargo, es recién a principios del siglo XX cuando en 1900 se efectúa la Primera Gran Conferencia de Derecho Comparado celebrado en la ciudad de París, en donde se reconocería la importancia de estas investigaciones, que se confirmarían después con el establecimiento del Comité Internacional de Derecho Comparado auspiciada por la naciente Organización de las Naciones Unidas, para la Cultura, la Sociedad y la Educación, en el año 1949.⁶

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

El método histórico utilizado en los estudios de derecho comparado encuentra su soporte principalmente en las bases empíricas obtenidas a partir, de la búsqueda bibliográfica y hemerográfica. El proceso histórico impone así el rescate histórico de la propia experiencia de cada región; no obstante, "El estudio de la historia no nos ofrece un manual de instrucciones que pueda aplicarse automáticamente; la historia enseña por analogía, dándonos luz sobre las probables consecuencias de situaciones comparables. Mas cada generación deberá determinar por sí misma cuáles circunstancias de hecho son comparables."⁷

En la realización de la presente investigación se aplicó una metodología histórica que parte de técnicas plurales inductivas y deductivas, y en atención a la honestidad intelectual a que me siento obligada, es menester reconocer que las apreciaciones y reflexiones a las que finalmente he arribado, son producto del análisis de la historia aportada por los vencedores, en el ambiente neoliberal de comercio internacional que vertebra el devenir histórico en el cual estamos insertos.

Sea pues esta breve reflexión el punto de partida para la realización del examen de los tres temas centrales de esta investigación.

SIGLAS

ALALC	Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (Tratado de Montevideo)
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
CECA	Comunidad Económica del Carbón y del Acero
CEE	Comunidad Económica Europea
CEI	Comunidad de Estados Independientes
CV	Convención de Viena
DF	Distrito Federal
DOF	Diario Oficial de la Federación
EUA	Estados Unidos de Norteamérica
EURATOM	Comunidad Europea de la Energía Atómica
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>, por sus siglas en inglés)
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicio Social de los Trabajadores del Estado
IFA	International Fiscal Association
IVA	Impuesto al Valor Añadido (UE), mientras que para México, por ejemplo, es Impuesto al Valor Agregado

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

MIGA	Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones
MERCOSUR	Mercado Común del Sur
ONC	Organización Mundial de Comercio
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OIT	Organización Internacional del Trabajo
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
SBC	Salario Base de Cotización
SECOFI	Secretaría de Comercio y Fomento Industrial
SMGDF	Salario Mínimo General del Distrito Federal
SMGZ	Salario Mínimo General de la Zona
TCECA	Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero
TCEE	Tratado de la Comunidad Económica Europea
TLC	Tratado de Libre Comercio
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UNCTAD	Conferencias de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

BE	BÉLGICA
DI	DINAMARCA
AL	ALEMANIA
ES	ESPAÑA
FR	FRANCIA
GR	GRECIA
IR	IRLANDA
IT	ITALIA
LU	LUXEMBURGO
HOL	HOLANDA
PO	PORTUGAL
RU	REINO UNIDO
ING	INGLÉS
FR	FRANCÉS
AL	ALEMÁN
HOL	HOLANDÉS
IT	ITALIANO
FL	FLAMENCO
DA	DANÉS
ES	ESPAÑOL
PO	PORTUGUÉS

ADVERTENCIA

El diseño de la obra, su desarrollo, contenidos y conclusiones, así como las citas provenientes de fuentes extranjeras (inglesas, francesas e italianas) que se insertan en el texto traducidas al español, son responsabilidad de la autora.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

PRIMERA PARTE

DIFERENCIAS ENTRE EL TRATADO DE AMÉRICA DEL NORTE Y EL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO I

SUMARIO: Hipótesis y objeto capitular. Contexto histórico. 1. Importancia del análisis comparativo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte y el Tratado de la Unión Europea. 2. Diferencias en cuanto a desarrollo histórico de los tratados. a. Tratado de la Unión Europea: de los tratados constitutivos al Tratado de Maastricht. I. Trascendencia jurídica del GATT. I.1 Principios constitutivos del GATT. II. Naturaleza jurídica de los tratados constitutivos. II.1 Principio *In dubio pro communitate*. II.2 Las fuentes del derecho comunitario. II.3 El estrecho vínculo entre el concepto de supranacionalidad y los principios de soberanía y subsidiaridad comunitaria. b. Del Tratado de Comercio Estados Unidos-México de 1942 al Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), de 1994. b.1 Naturaleza jurídica del Tratado de Libre Comercio de América del Norte. b.2 Primacía del Tratado de Libre Comercio y supremacía constitucional. 3. Diferencia en cuanto a principios inspiradores. a. Los principios de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en el Tratado de la Unión Europea. b. Los principios de trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte. c. Justificación de los principios en la Unión Europea; posibilidad de su desarrollo en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte d. Resultados en materia de Comercio Exterior e Inversión Extranjera del TLCAN 1994-1996. 4. Consideraciones finales del capítulo. 5. Notas bibliográficas del capítulo.

HIPÓTESIS

- El soporte de los tratados internacionales contemporáneos en materia de libre comercio tiene su antecedente común en el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).
- Las razones históricas, económicas y sociales, determinan en el siglo XX los procesos de integración económica.
- El Tratado de la Unión Europea (TUE) y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), señalan niveles de integración diversos por los principios que los fundamentan y por sus propios objetivos.

OBJETO: Establecer y analizar las diferencias básicas entre el TLCAN y el TUE en cuanto a sus principios inspiradores y objetivos para dejar aclarado en forma previa el contexto de armonización de cada uno de ellos.

" Un sistema de libre comercio de todo el Continente -- con el TLC como paso inicial -- daría a las Américas un papel importante, ocurriese lo que ocurriese. Si en realidad prevalecen los principios de la Ronda de Uruguay del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) negociada en 1993, el continente americano será participante vital en el desarrollo económico global."

*Henry Kissinger **

CONTEXTO HISTÓRICO

La armonización tributaria en materia de comercio exterior y política aduanera es producto derivado de la integración de la economía mundial de mediados del siglo XX, que hizo necesario el establecimiento de zonas de libre comercio vía el acuerdo de tratados multilaterales en donde se prevé un proceso de armonización como un mero instrumento de eliminación de barreras arancelarias y de homogeneización de los procesos aduaneros, de esta forma se comparte la idea de Cayón, Faicón y de la Hucha Calador, respecto del carácter instrumental de la armonización, que resulta en un instrumento facilitador de los procesos de integración económica; más no un fin en sí mismo. *

Sin embargo, este mecanismo de armonización se abre a las nuevas experiencias en la materia como la que nos proporciona el TUE, lo que permite la armonización tributaria en impuestos indirectos, (véase capítulo III inciso 3 del presente trabajo de investigación) así como en legislaciones diversas en atención a la concreción de un mercado interior. La armonización legislativa como producto derivado de la historia resulta en un instrumento necesario mas no espontáneo; por ello, es menester conocer los precedentes contemporáneos para medir su alcance y trayectoria en el contexto de un nuevo orden económico internacional, dominado por la Organización Mundial de Comercio (OMC).

La constitución de la OMC suscrita el 15 de abril de 1994 como propuesta toral de la última ronda de negociaciones del GATT, iniciada en Punta del Este, Uruguay, en 1986 y culminada en Ginebra, Suiza, en el año 1993, establece las bases de un orden comercial internacional ampliado y ambicioso en cuanto a sus objetivos, de tal suerte que para América Latina se abre la posibilidad de participar -a la luz de la situación y requerimientos internacionales- en una conveniente apertura económica de mayor alcance, que albergue los intereses regionales negociados entre los grupos de poder desde Alaska hasta el Cabo de Hornos.

Semejante aseveración lleva a formular hipótesis diversas que conmueven en su esencia los diversos ordenamientos jurídicos tradicionales —de corte europeo o angloamericano hoy vigentes— en el continente americano, los cuales consideran en sus bases los principios rectores del siglo XVIII y XIX, tales como nación, soberanía, autodeterminación, primacía de nacionales frente a extranjeros, los que hoy resultan muchas veces rebasados por la realidad concreta, y hace de suyo urgente un revisionismo continuo de los propios contenidos constitucionales y legales.

Este hecho implica la relatividad de los conceptos jurídicos generados a partir de la integración de las formas de estado que hoy conocemos (como derivaciones históricas de las entonces naciones-estado resultantes de la paz de Westfalia de 1648) ¹⁰, obligando a una constante búsqueda de un derecho positivo adecuado a la realidad imperante.

En ese sentido, la respuesta inmediata de participación en un contexto internacional dominado por el liberalismo económico, responde a la escuela del pensamiento norteamericano triunfante en este siglo XX, que considera como normal "...un orden global internacional fundamentado en la democracia, el libre comercio y el derecho internacional". ¹¹

La segunda parte del siglo XX se ha visto convulsionada por los grandes e impensados hechos políticos y económicos, como una respuesta abrumadora a la insuficiencia de los programas políticos y económicos que resultaron no funcionales y propiciaron la ruptura del sistema de las repúblicas soviético-socialistas, la caída del muro de Berlín, el fortalecimiento de la Organización del Tratado del Atlántico del Norte (OTAN), y la creación del programa expuesto por el presidente Clinton denominado "Sociedad para la paz", que supone agrupará a los desmembrados países de la ex Unión Soviética; situación que presumo como ficticia, toda vez que el único camino para los nuevos estados es incorporarse al planteamiento económico de su vecina, la Unión Europea.¹²

Es así que la realización de los tratados constitutivos regionales que culminan en el Tratado de Maastrich y dan origen a la Unión Europea, y los acuerdos arancelarios previos realizados por México sobre todo con Estados Unidos y del cual deriva la firma del TLCAN, no resultan en un mero accidente histórico. Sabemos que todos los tratados de libre comercio son el resultado de una incidencia de intereses regionales, políticos, económicos e incluso sociales, y el devenir histórico del mundo occidental responde a la transculturación producida en el siglo XX de los modelos económicos liberales¹³ y neoliberales¹⁴ que, si bien se encuentran en crisis, han soportado los esquemas económicos contemporáneos. Asimismo, este siglo se caracteriza eminentemente por la pugna de poderes de los intereses económicos de características apátridas, que definen en cierta medida el contexto y la evolución histórica de los países de corte occidental.¹⁵

Es en este contexto de intereses económicos que se gestan los primeros esfuerzos de integración económica regional en el siglo XX, en intentos por fortalecer las economías zonales, ante las presiones, sobre todo, de los bienes y servicios asiáticos de buena calidad y bajo precio, que de alguna manera provocan el deterioro de las economías locales no competitivas.

Es a partir del final de la segunda guerra mundial y como producto de haberse constituido la Organización de las Naciones Unidas, que se inicia formalmente un proceso de establecimiento de zonas de libre comercio a través del GATT. Aparecen así, las primeras expresiones de integración económica regional, bajo el modelo de zona de libre comercio como son; en América, la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), el Mercado Común Centroamericano, el Acuerdo para la Recuperación Económica de la Cuenca del Caribe, el Mercosur, el Pacto de San José, el Acuerdo de libre Comercio entre Estados Unidos y Canadá; mientras que se constituye en Europa el Tratado de la Unión Europea, y en Medio Oriente el Mercado Común Árabe, entre otros.

Estos esquemas de integración responden a la connotación que el GATT otorga a las zonas de libre comercio, considerando el texto de su artículo XXIV, inciso 8,A y B que expresa:

XXIV, 8, A (Aplicable al esfuerzo de unión aduanera propio del Tratado de Maastrich).

A los efectos de aplicación del presente acuerdo,

a) se entenderá por unión aduanera, la sustitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera: i) que los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV, y XX) sean eliminados con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la Unión o, al menos, en lo que concierne a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de dichos territorios, y ii) que, a reserva de las disposiciones del párrafo 9, cada uno de los miembros de la Unión aplique al comercio con los territorios que no están comprendidos en ella derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en substancia, sean idénticos.

XXIV, 8, B (aplicable a zonas de libre comercio en general)

Se entenderá por zona de libre comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales, restrictivas, con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio. ¹⁶

Es precisamente como producto de este esfuerzo de eliminación arancelaria sobre los productos y servicios de ciertas regiones, que resultan los procesos de armonización constitucional, legal, financiera y tributaria, como meros instrumentos de indispensable acercamiento hasta el punto donde se logra el objetivo común buscado.

Los procesos de integración económica y de acercamiento legislativo entre diversos países responden a un proceso económico e histórico racional ¹⁷; por ende, resulta meridiano y relevante precisar el acontecer histórico que derivó en la realización de ambos tratados internacionales con objetivos últimos claramente diferenciados.

1. IMPORTANCIA DEL ANÁLISIS DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE Y EL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA

Los planteamientos que haremos se centran en las siguientes interrogantes: ¿por qué resultan indispensables ambos tratados para los países que en ellos participan?; ¿acaso, sin su participación en los mismos, estos países realizan comercio exterior en condiciones claramente desventajosas? , si fuera así, entonces ¿por qué sujetarse a acuerdos que internamente los han obligado tanto a adecuaciones constitucionales como legales?

En cuanto al TLCAN, los anteriores cuestionamientos obligan a una profunda revisión de los intereses involucrados entre los países signatarios del tratado, sobre todo para Estados Unidos, para quien, a la luz de la coyuntura histórica específica resulta en la apertura de una zona de libre comercio que eliminando las barreras técnicas y normativas al libre tránsito de bienes, servicios y capitales, le garantiza en atención a la tecnología de punta que posee, un mercado superior a los 300 millones de consumidores desde el río Yukón hasta el río Suchiate.¹⁸

Resulta pues evidente que el primer interesado en esta apertura es el líder económico del siglo XX, en otro intento más de franco control al proceso de integración del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA).

Al momento de redactar el presente texto, el último avance hemerográfico obtenido a través del periódico *El Financiero* de México, señala el fortalecimiento de los acuerdos de Cartagena, Colombia, en donde los representantes de 34 países de América reafirmaron "...el compromiso de concluir las negociaciones, a más tardar, en el año 2005 y de lograr avances concretos para alcanzar este objetivo a finales de este siglo... Los principios adoptados para la construcción del ALCA incluyen aumentar la apertura de los mercados a través de un estricta disciplina en los acuerdos existentes y un pleno respeto a las disposiciones de la Organización Mundial del Comercio (OMC)... Estas normas buscan evitar que la creación de grupos regionales conaspire, imponiendo barreras a otras naciones, contra la meta adoptada en la Cumbre de las Américas, celebrada en Miami en 1994, de crear una zona hemisférica de libre comercio en el año 2005."¹⁹



ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO

ÁREA DE LIBRE COMERCIO DE LAS AMÉRICAS

TLC MÉXICO - CHILE 1991
TLC MÉXICO - COSTA RICA 1994
TLC MÉXICO - BOLIVIA 1994

MERCADO COMÚN CENTROAMERICANO

- COSTA RICA
- EL SALVADOR
- GUATEMALA
- HONDURAS
- NICARAGUA

PACTO ANDINO

- BOLIVIA
- COLOMBIA
- ECUADOR
- PERÚ
- VENEZUELA

TLCAN - BRASIL
- CANADA
- ESTADOS UNIDOS
- MÉXICO

TLC GRUPO DE LOS TRES (1988)
- COLOMBIA
- MÉXICO
- VENEZUELA

PAÍS DEL MERCOSUR
- ARGENTINA
- BRASIL
- PARAGUAY
- URUGUAY

EUROASIA

OTAN

TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA

SOCCIEDAD POR LA PAZ

EUA-CHINA

EUA-INDIA

ACUERDO EUA-JAPÓN

ÁFRICA

CONVENCIÓN DE LOMÉ (1978)
CI PRIMO DE
AFRICA
CENTRAL

CONVENCIÓN DE YAUNDÉ

CONVENIO DE YAUNDÉ

Resulta entendible la pretensión de Estados Unidos al integrarse en los tratados de libre comercio, pero sus resultados también se manifiestan de interés para las otras economías de los países que, como Canadá, tienen que sujetarse al beneficio nacional y al interés que Estados Unidos presenta como *primus inter pares*, respecto de los otros países desarrollados o en vías de desarrollo.²⁰

En el caso de México, ésta se incorpora al proceso de mundialización económica después de experimentar varios sexenios de una economía cerrada, centrada en la sustitución de importaciones, iniciados con un proyecto neoliberal que propiciaba que "...junto a la integración económica propuesta tendría lugar un proceso de homogeneización cultural que [como lo preconiza Breezinski], permitiría superar la estrechez de la conciencia nacional para entronizar definitivamente el amplio horizonte de la conciencia global".²¹ No existía alternativa posible para México; la hiperinflación, los altos niveles de deuda pública interna y externa, alcanzados, los conflictos del embargo atunero y de cuotas compensatorias por parte de Estados Unidos hacia productos exportados, propiciaron durante el sexenio de Miguel de la Madrid Hurtado la suscripción de dos acuerdos: el de Subsidios y el Acuerdo Marco con Estados Unidos, y otro de carácter multilateral al ingresar al GATT.

Sin embargo, la actitud de EUA hacia México tuvo por resultado un marco de dureza institucional; al respecto, Stephen-Lande cita que "...durante este periodo no hubo para México la apertura correspondiente estadounidense. Al contrario, Estados Unidos: *i*) impuso grandes restricciones a México para sus exportaciones de acero; *ii*) siguió aplicando, con un poco más de flexibilidad, grandes restricciones a las exportaciones mexicanas de textiles y ropa; *iii*) redujo en la lista del Sistema General de Preferencias el número de productos que podían entrar libre de impuestos; *iv*)... restricción a las exportaciones mexicanas de productos perecederos hechos a base de recursos naturales, los de maquiladoras y los agrícolas perecederos, y *v*) la iniciativa de la Cuenca del Caribe y el Acuerdo de Libre Comercio entre Estados Unidos y Canadá",²² que colocó a nuestro país en una notable desventaja.

De acuerdo a esa situación no quedaba otra alternativa viable para el país más que consolidar las gestiones para la celebración de un tratado trilateral que le permitiera, sobre bases jurídicas de mayor equidad, realizar el comercio internacional apoyado en parámetros de mayor beneficio que los soportados en el GATT; es por ello que México realiza - en forma insuficiente - los cambios constitucionales y legales para adecuarse a las pretensiones del TLCAN.

De esta manera, se aprecian las reformas de corte liberal realizadas en los artículos 27 y 130 constitucionales, efectuando un duro revés a la génesis social de los constituyentes del 17, más aún cuando se aprecia en las reformas al artículo 27 la entrada libre de capitales nacionales y extranjeros al campo mexicano, provocando en un proceso gradual e incontenible la destrucción del campo de los pobres, y dando cobijo franco al capital rapaz y apátrida que como todo proceso provocará en el futuro próximo una franca reversión a los beneficios fiscales que hasta el momento se han proveído a los productores del campo en nuestro país.

Respecto de la insuficiencia en las reformas se encuentran los propios artículos 32 y 131 constitucionales que hoy, resultan ante el embate del TLCAN, los únicos reductos que garantizan, el primero; primacía del nacional frente al extranjero en materia laboral y el segundo salvaguarda la capacidad del ejecutivo federal de legislar en materia de comercio exterior y que obviamente se confrontan con el espíritu del TLCAN de un trato de nacionales a residentes y no residentes y la prohibición de medidas arancelarias o subvenciones proteccionistas.²³

En el caso de la Unión Europea su proceso de integración se inicia bajo otro contexto histórico, el del sueño de unidad de Napoleón, de Bismark y de Hitler, que lo habían fundamentado en la *raison d'état*; absurdamente se realiza bajo un parámetro de *realpolitik*, a saber: en la conveniencia económica y regional como única salida para que su presencia en el comercio internacional alcanzara significación.

Es a partir de lo señalado que resulta de meridiana importancia precisar que en el nuevo orden internacional, las integraciones económicas regionales son las que establecen las bases de sobrevivencia económica. Este nuevo orden manifestará ahora la fortaleza real de los bloques económicos; no existe ya la lucha ideológica del capitalismo *versus* el socialismo, el viejo fantasma del comunismo ha desaparecido y las naciones europeas ya no tendrán necesidad de alianzas militares por el temor a intromisiones armadas.²⁴

De suyo la orientación en las estrategias para el siglo XXI variarán, y es en este contexto donde resulta que estos acuerdos mercantiles internacionales influyen reformas sustantivas en el ámbito del derecho internacional, que ahora se proyecta sobre la legislación interna de los estados en diversos niveles. Los países se ven obligados, a la luz de los tratados, a armonizar sus estructuras de comercio exterior y de aduanas, y en el caso particular de la Unión Europea y por tratarse de la integración de su mercado interior se observa un proceso paralelo de armonización en diversos contenidos legislativos, incluyendo la materia referida a impuestos indirectos, materia objeto de análisis en el capítulo III de la presente investigación.

En síntesis existe (rumbo al siglo XXI), una readecuación legislativa necesaria de acuerdo a los nuevos parámetros de la realidad internacional; de aquí la importancia alcanzada por la integración de los tratados de libre comercio.

2. DIFERENCIAS EN CUANTO A DESARROLLO HISTÓRICO DE LOS TRATADOS.

Quénes ignoran la historia se ven condenados a repetirla.
Santayana.

En los estudios internacionales, probablemente más que en ningún otro campo jurídico, el estudioso necesita un continuo contacto con la realidad, so pena de grave riesgo de infecundidad para sus trabajos. El jurista que penetra en el campo de lo internacional tiene que estar en contacto con los hechos, precisa de la utilización de los datos fácticos, y la mayor dificultad de su trabajo radica en una cuestión de mesura acerca no sólo del *quantum*, sino del cómo de aquella utilización.

García Pecourt ²⁵

La concreción de la UE y del TLCAN si bien responden a dos marcos históricos claramente diferenciados, ambos se realizan como un mecanismo de supervivencia económica dentro del mundo actual. Por ello surgen las siguientes reflexiones : ¿es posible acercar ambas experiencias?; ¿el GATT constituye el previo obligado a la conformación de los tratados constitutivos de la Comunidad Económica Europea y más tarde del TLCAN? La respuesta parece ofrecerla la misma historia ya que en Europa: "...el orden que surgió de la Paz de Westfalia duró 150 años. El sistema internacional creado por el Congreso de Viena se mantuvo durante 100 años; el orden internacional caracterizado por la Guerra Fría terminó después de 40 años (el acuerdo de Versalles nunca funcionó como un sistema al que se hubieren adherido las grandes potencias, y fue poco más que un armisticio entre dos guerras mundiales). Nunca antes los componentes del orden mundial, su capacidad de interactuar y sus objetivos han cambiado con tanta rapidez, tanta profundidad o tan globalmente." ²⁶

DIFERENCIAS EN CUANTO A DESARROLLO HISTÓRICO

En el año 1932 en América, surgió la tesis de Herbert Eugene Bolton presentada ante la Asociación de Historia en la que expresaba la necesidad de entender unitariamente la historia del hemisferio occidental; dentro de ella sostenía la idea de que existía una "epopeya de la gran América" que debía abarcar las trayectorias históricas de las Américas sajona y latina. Esta tesis se basaba en el supuesto de que ambos grupos sociales habían recorrido etapas comunes. De acuerdo con sus palabras:

Durante 300 años todo el Hemisferio Occidental vivió en estado colonial. Los pueblos europeos ocuparon el continente, trasplantaron sus culturas y se adaptaron al ambiente americano ...Desde el borde del continente estos colonizadores fueron extendiéndose hacia el interior y crearon nuevas minas, nuevas misiones, nuevos plantíos, nuevas haciendas, nuevos puestos de comercio... En todas partes, el contacto con el ambiente de la frontera y de los nuevos pueblos indígenas tendía a modificar a los europeos y sus instituciones. Esto sucedía tanto en las colonias latinas como en las sajonas.

Luego vino la revolución americana. Tampoco esto fue un fenómeno local. Duro medio siglo, desde 1776 hasta 1826 y comprendió la separación política de Europa de la mayor parte de América. El acontecimiento era quizá inevitable... La siguiente fase fue lograr la unificación nacional, el crecimiento económico y poblar las zonas desocupadas. Como todas las fases anteriores tampoco ésta quedó confinada a una nación americana sino que comprendió todo el continente.²⁷

En tanto que en América Latina, mientras gran parte de su historia --durante el siglo XX-- estuvo dominada por regímenes totalitarios (militares o presidencialistas), es recién a partir de los años 80 que se reinicia un proceso de democratización, con la excepción del régimen de Castro Ruz en Cuba. De este modo, a inicios del siglo XX, al mismo tiempo que América se encontraba aún inmersa en regímenes de tipo totalitario, en Europa las naciones-Estado vislumbraban los primeros escollos que desembocarían en la primera gran conflagración.

Estamos entonces en presencia de dos antecedentes históricos paralelos en el tiempo pero diversos en sus consecuencias. Al respecto, cabe destacar que la experiencia de integración económica regional aparece como un producto de la segunda guerra mundial; su primera expresión formal fue la integración del GATT conocido como Acuerdo General sobre Aranceles

DIFERENCIAS EN CUANTO A DESARROLLO HISTÓRICO

Aduaneros y Comercio, suscrito el 30 de Octubre de 1947 por 23 países. ²⁸ Éste es un acuerdo de carácter multilateral en el cual se establecieron reglas relativas a "...salvaguardas, subsidios, seguridad nacional, trato de nacionales y acuerdos comerciales", ²⁹ elementos que han sido objeto de fuertes críticas por su ambigüedad y que fueron retomados en el Acuerdo de Punta del Este , Uruguay.

Jurídicamente es un acuerdo de carácter multilateral, aunque la fuerza del mismo en los diversos países que lo han suscrito al parecer no es la misma; en este tema existe un interesante estudio de John J. Jackson, quien se pregunta ... ¿ qué es la ley del GATT?; el investigador arriba a cuatro conclusiones que, dada su trascendencia en el presente, considero necesario transcribir:

Primero, "...Como Charles Evan Hughes dijo acerca de la Ley Constitucional de los Estados Unidos de América, 'Nosotros estamos sometidos a la Constitución, pero la Constitución es lo que los jueces dicen que es'."

De esta primera conclusión se derivan algunas reflexiones que merecen ser apuntadas, el GATT surge a iniciativa de Estados Unidos, país que suscribe el acuerdo con fundamento en la sección 10 del artículo 1 de la Constitución de los Estados Unidos Americanos, en donde se indica: " Sin el consentimiento del Congreso, ningún Estado podrá... celebrar acuerdos o pactos con otro Estado o con alguna potencia extranjera, a menos que sea invadido o esté en un peligro tan inminente que no admita dilación ." ³⁰

De acuerdo a esto, resulta una potestad exclusiva del gobierno federal de Estados Unidos suscribir acuerdos que deberán resultar aprobados por las dos terceras partes de su Congreso; en otras palabras, " ...para los Estados Unidos es un acuerdo congresional que requiere de una ley de implementación para regir en los estados de la Unión y, en consecuencia, no tiene aplicación directa a semejanza de México". ³¹ Por lo tanto, si en Estados Unidos el acuerdo del GATT no tiene fuerza de ley, es entendible la posición y oposición del Congreso, a que coarten sus medidas comerciales; al respecto, existen casos claros en la historia:

DIFERENCIAS EN CUANTO A DESARROLLO HISTÓRICO

Uno de ellos se dio en el período inmediato a la conclusión de la segunda guerra mundial. La hostilidad del Congreso hacia la Organización Internacional de Comercio, la cual habría requerido que los países miembros de la misma conformaran sus políticas comerciales internas a un código internacional de conducta, forzó al presidente Truman a anunciar que los Estados Unidos no podían pertenecer a una organización concebida y negociada por los Estados Unidos. Veinte años más tarde el Congreso rechazó algunos de los resultados de las Negociaciones Comerciales Multilaterales de la denominada Ronda Kennedy, celebrada bajo los auspicios del GATT, por lo cual los Estados Unidos no cumplieron los términos de un acuerdo internacional relativo a las medidas antidumping, propuesto precisamente por el gobierno de ese país.³²

Y sin embargo, para la realización de los tratados de libre comercio suscritos por Estados Unidos, en primer término con Canadá en 1987 y posteriormente el Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN), aprobado por el Senado de la República mexicana el 22 de noviembre de 1993, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1993, y en la propia constitución de la OMC, aprobados por el Congreso norteamericano; se invocan los precedentes del GATT de 1947 y 1994.

Segunda, suponiendo la analogía de legalidad: " ...se debe responder, que la ley del GATT es lo que el proceso del panel diga que es". De esta forma el proceso de esa aprobación resultan negligente y criticable, y de esta forma el Consejo del GATT alguna de las veces resulta indulgente consigo mismo por "impedimentos de ambigüedad" en la sección relativa, situación que deja en el aire la "predicción de legalidad".

Tercera, "...regresando una vez más a la típica doctrina de legalidad internacional, podría uno responder a la pregunta de ¿ qué es la ley del GATT? contestándose que ésta es lo que cada una de las naciones-Estado 'miembro' consideran dentro de la práctica de esos estados en el tiempo."³³

Cuarta, está referida al efecto legal del GATT, por lo que los países atienden al concepto en referencia con sus respectivas necesidades económicas.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

DIFERENCIAS EN CUANTO A DESARROLLO HISTÓRICO

Esto coloca a México en una relativa desventaja, toda vez que una vez suscrito el acuerdo y publicado mediante decreto en el Diario Oficial de la Federación, el 26 de noviembre de 1986, con base en la potestad constitucional conferida en exclusividad al Ejecutivo Federal, por el artículo 133 para celebrar tratados, y aprobada por el Senado de la República en los términos del artículo 76, I de la Carta Magna, el GATT para México tiene fuerza de Ley Suprema de la Unión, en tanto que para otros países éste puede carecer de fuerza frente a sus normas internas.

Cabe destacar que México suscribe un Protocolo de Adhesión al GATT que se analiza en el punto A.1.1. el cual es publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de 1986, pero éste no es el texto íntegro del GATT, cuya publicación se exige en el ahora vigente artículo 2o. de la "Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales" publicado en el Diario Oficial el día 24 de diciembre de 1986, que a la letra señala lo siguiente: "El Diario Oficial de la Federación es el órgano del gobierno constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, de carácter permanente e interés público, cuya función consiste en publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos expedidos por los Poderes de la Federación en sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de que éstos sean aplicados y observados debidamente".³⁴

Por tal razón se ha cuestionado el alcance de un acuerdo con fuerza de ley interna, desconocido en su texto íntegro por no haber sido publicado, razón por la cual y una vez obtenido su contenido, se acompaña en el anexo final de la presente investigación.

A pesar de las incoherencias legales de la calidad jurídica que se le otorgue al GATT, por las diversas formas legales de los diversos países, éste ha crecido en fuerza y alcance de tal suerte que para el año 1994 los países signantes conforman casi el 90% del comercio mundial. A iniciativa del entonces presidente, de los Estados Unidos Mexicanos, licenciado Carlos Salinas de Gortari, en la ciudad de Davos, Suiza, contando con el apoyo de Canadá y Francia, se solicitó la conformación de la Organización Mundial de Comercio, organismo dependiente de la ONU, cuya presidencia Salinas pretendió en su momento.³⁵ Para una mayor consideración del tema, a continuación pueden observarse las rondas de negociaciones celebradas por el GATT desde 1947 hasta 1994.

DIFERENCIAS EN CUANTO A DESARROLLO HISTÓRICO

RONDAS DE NEGOCIACIÓN DEL GATT

1947	Ronda de Ginebra, celebrada en Ginebra, Suiza.
1949	Ronda de Annecy , celebrada en Annecy, Francia.
1951	Ronda de Torquay, celebrada en Torquay, Inglaterra
1955-56	Ronda de Ginebra, celebrada en Ginebra, Suiza
1960-61	Ronda de Dillon, celebrada en Ginebra, Suiza
1964-67	Ronda Kennedy , celebrada en Ginebra, Suiza
1973-79	Ronda de Tokio , celebrada en Ginebra, Suiza
1986-93	Ronda de Punta del Este, Uruguay, culminada en Ginebra ,Suiza
1994	Integración de la Organización Mundial de Comercio en la ciudad de Marruecos.

Por lo señalado, resulta innegable la trascendencia que en el mundo del comercio exterior y arancelario representó el GATT en su momento, y el soporte para el despegue de nuevos acuerdos considerando los principios aportados a través de este acuerdo comercial. Es así que el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio sentó las bases de los acuerdos de libre comercio hoy vigentes en casi todos los países del mundo occidental.

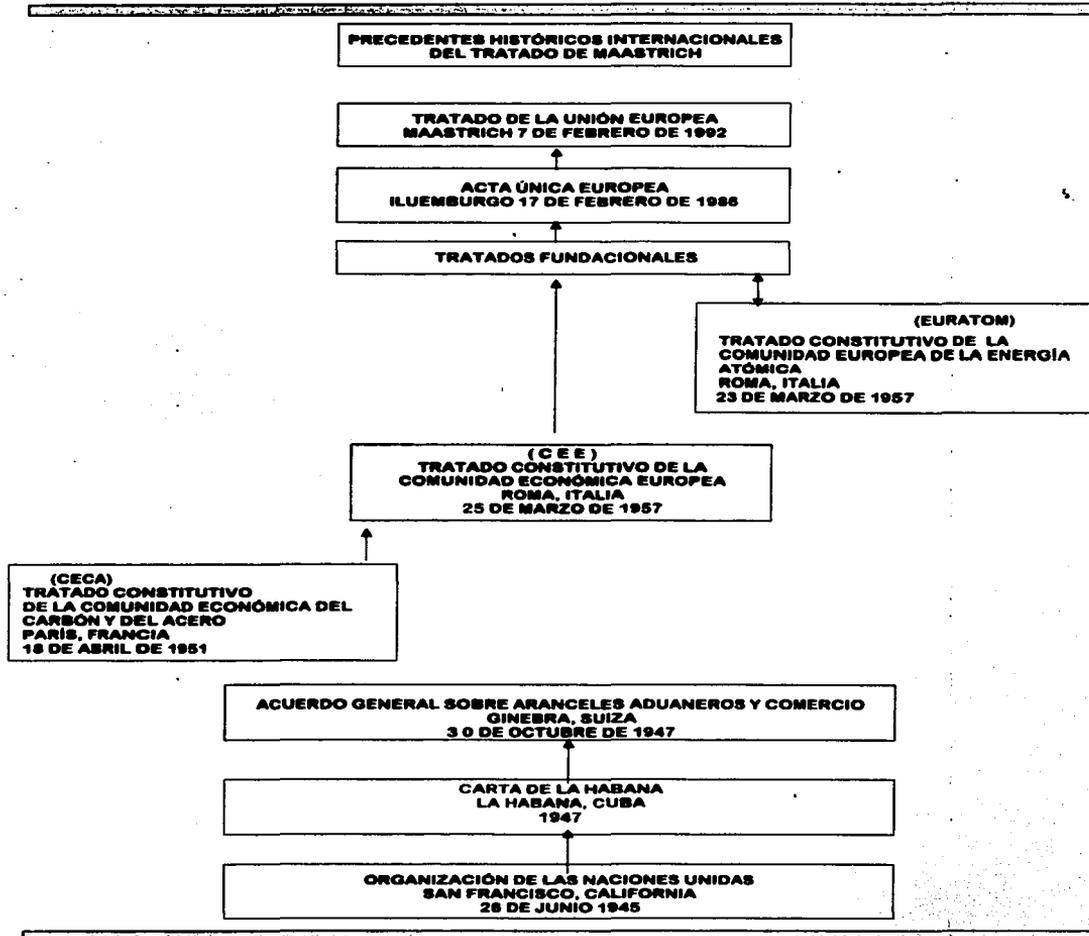
a. TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA: DE LOS TRATADOS CONSTITUTIVOS AL TRATADO DE MAASTRICHT

Indudablemente se oyeron consignas del pasado: Las glorias de Carlomagno, de los papas, de la civilización occidental, etc. Pero no fueron ellas las que impulsaron la Comunidad del Carbón y del Acero, la Comunidad de la Energía Atómica, el Parlamento Europeo, la corte de justicia, o la Comunidad Económica. El impulso fundamental proviene de los objetivos económicos convergentes imbricados en la vida burocrática, pluralista e industrial de la Europa moderna ³⁶

La Unión Europea resulta ser un enorme laboratorio político, jurídico, económico y social del siglo XX al que el mundo contemporáneo presta especial atención por las implicaciones de hecho y de derecho que en ella se han manifestado y resuelto --en no pocas ocasiones-- con resultados inesperados. A continuación se muestran gráficamente los precedentes históricos internacionales del Tratado de Maastrich:

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

TRATADOS CONSTITUTIVOS



Yolanda Cristina Ramírez Soltero

El proceso histórico de su conformación se inicia como producto de la culminación de la segunda guerra mundial, manifestándose en sus inicios con la integración de la Organización de las Naciones Unidas, lo cual limita su campo de acción con base en el artículo 2o. de la Carta de la ONU en la cual se cita " ...que ninguna disposición de esta Carta autorizará a las Naciones Unidas a intervenir en los asuntos que esencialmente son jurisdicción interna de los estados, ni obligará a los miembros a someter dichos asuntos a los procedimientos de arreglo conforme a la presente Carta."; además, los estados son libres y soberanos para realizar los acuerdos y tratados internacionales en las materias que sean congruentes y respetuosas con la Carta de los Derechos Humanos.

De esta forma se abre la puerta a una segunda fase del Derecho Internacional Público, de primacía de la buena voluntad de las partes en la concertación de los tratados internacionales. Las condiciones económicas derivadas de la segunda guerra mundial, y del ambicioso e imperante período de reconstrucción económica internacional, lleva a Estados Unidos a la realización de las reuniones de la Carta de La Habana, donde diversos países latinoamericanos y algunos europeos establecieron las bases de una incipiente apertura comercial que finalmente no entró en vigor. ³⁷

I. TRASCENDENCIA JURÍDICA DEL GATT

Considerando la necesidad de un nuevo orden que facilitara el comercio internacional, se firma en la ciudad de Ginebra, Suiza, en 1947, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), documento que establecerá los principios generales del Derecho Internacional Mercantil que hoy son recogidos en múltiples tratados bilaterales y multilaterales.

El documento consta de cuatro apartados que incorporan un total de XXXVIII artículos con sus relativos anexos, el que es signado en sus inicios por 24 países, los cuales reconocen " ...que sus relaciones comerciales y económicas deben tender al logro de niveles de vida más altos, a la consecución del pleno empleo y de un nivel más elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva, a la utilización de los recursos mundiales y al acrecentamiento de la producción y de los intercambios de los productos"; en el mismo texto se determina el ámbito material de aplicación, al citar " ...deseosos de contribuir al logro de estos objetivos, mediante la celebración de acuerdos encaminados a obtener, a base de reciprocidad y de mutuas ventajas, la reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales, así como la eliminación del trato discriminatorio en materia de comercio internacional".³⁸

Con la aplicación material del tratado, se dejan establecidos a nivel enunciativo los siguientes principios internacionales en materia de comercio exterior, y cabe destacar que algunos de ellos proceden de otros convenios; resulta la aseveración anterior tan importante que se dispone en el artículo XXIX del GATT el compromiso de recoger los principios estipulados en la Carta de La Habana, aún cuando ésta no entrase en vigor, a saber:

I.1 PRINCIPIOS CONSTITUTIVOS DEL GATT

I. Trato general de nación más favorecida (Parte I, artículo I,1 del GATT)

"1) ...cualquier ventaja o favor, privilegio o inmunidad concebido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado".

II. Trato nacional en materia de tributación y reglamentaciones interiores (Parte II, artículo III, 1 y 2 del GATT)

"1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional."

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1."

III. Derechos antidumping (Parte II, artículo VI, 1, a y b del GATT)

"1. Las partes contratantes reconocen que el dumping, que permite la introducción de los productos de un país en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, es condenable cuando causa o amenaza causar un perjuicio importante a una producción existente en una parte contratante o si retrasa sensiblemente la creación de una producción nacional. A los efectos de aplicación del presente artículo, un producto exportado de un país a otro debe ser considerado como introducido en el mercado de un país importador a un precio inferior a su valor normal, si su precio es:

a) menor que el precio comparable, en las operaciones comerciales normales, de un producto similar destinado al consumo en el país exportador; o

b) a falta de dicho precio en el mercado interior de este último país, si el precio del producto exportado es: i) menor que el precio comparable más alto para la exportación de un producto similar a un tercer país en el curso de operaciones comerciales normales; o ii) menor que el costo de producción de este producto en el país de origen, más un suplemento razonable para cubrir los gastos de venta y en concepto de beneficio.

Se deberán tener debidamente en cuenta, en cada caso, las diferencias en las condiciones de venta, las de tributación y aquellas otras que influyan en la comparabilidad de los precios. "

IV. Regla del aforo (Parte II, artículo VII, 2 a y b del GATT)

"2.a) El aforo de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía a la que aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en los valores arbitrarios o ficticios.

b) El 'valor real' debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia."³⁹

En la parte IV del documento, artículo XXXVI y XXXVII se establecen los principios, objetivos y compromisos que se observarán, retomados en los tratados fundacionales de la Unión Europea. Respecto de los compromisos más relevantes se encuentran:

XXXVII, 1,

"a) conceder una gran prioridad a la reducción y supresión de los obstáculos que se oponen al comercio de los productos cuya exportación ofrece o puede ofrecer un interés especial para las partes contratantes poco desarrolladas, incluidos los derechos de aduana y otras restricciones que entrañen una diferenciación razonable entre esos productos en su forma primaria y después transformados;

b) abstenerse de establecer o aumentar derechos de aduana u obstáculos no arancelarios a la importación respecto a productos cuya exportación ofrece o puede ofrecer un interés especial para las partes contratantes poco desarrolladas."⁴⁰

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

Estos principios se observan actualmente, al haber sido retomados en los tratados constitutivos de la Unión Europea. Con el propósito de entrar al análisis de estos tratados constitutivos se hace necesario dar a conocer parte de la historia que llevó a la concreción de los mismos.

El general De Gaulle y su equipo de asesores se sensibilizaron en la necesidad de crear un nuevo orden en Europa, que por un lado permitiese frenar las pretensiones de dominio económico de Estados Unidos, y por el otro, poner límite territorial a las presiones ejercidas por parte de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas.

Y las condiciones estaban dadas, ya que : "Los alemanes sentían intensamente el estigma de culpa heredada del período nazi y buscaban un camino para recuperar la respetabilidad internacional. Los italianos compartían este sentimiento. Ambos hacían responsable de su situación a una anterior ideología nacional y, por ende, no valoraban mucho sus identidades nacionales. Los mismos franceses se sentían como una potencia derrotada, casi incapaces de controlar la inflación y de iniciar su reconstrucción económica, y viviendo la sombra protectora de los anglosajones. Los países del Benelux experimentaban con más agudeza que nunca su dependencia y debilidad después de haber visto ignorada su neutralidad y manejado su comercio exterior por fuerzas ajenas a su control".⁴¹

Como países aislados era muy difícil reactivar la economía europea en forma pronta y exitosa; Francia estaba consciente de que era el único país con la fuerza de convocatoria suficiente en el momento, pero debía sujetar y controlar las pretensiones de Alemania e Italia, puesto que si pensaba en una integración económica de al menos de los seis países con capacidad de respuesta de la zona, no permitiría de nueva cuenta que el control fuere asumido por ninguno de los países que conformaron el Eje.

Es así como Jean Monnet, en ese momento comisario del plan francés de modernización, y Robert Schuman, ministro de Asuntos Interiores, inician un nuevo movimiento mesiánico que halla su soporte en el compromiso político de lograr la paz y el bienestar social para Europa, en tanto que económicamente evitarían que los grupos siderúrgicos pusieran en jaque a las comunidades dependientes de los insumos de carbón y el acero, eliminando la intención de Estados Unidos de rearmar a Alemania Occidental.⁴²



De esta manera, es elaborando el llamado Plan Schuman, cuya declaración de principios se realiza el 9 de mayo de 1950, y donde "...el gobierno francés propone la producción conjunta franco-alemana del carbón y del acero, sobre la base de una autoridad común, en una organización abierta a otros países europeos ...Hemos partido de consideraciones que son mucho menos económicas que políticas [la de]. Desintoxicar las relaciones entre Francia y Alemania. ...Garantizar la paz, crear un clima de cooperación en toda Europa".⁴³

Es así que el 18 de abril de 1951 se firma, en la ciudad de París, el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que fuera ratificado por Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos el 10 de Agosto de 1952, y con vigencia por cincuenta años. Se había colocado la primera piedra que soportaría la base de una Europa económica y socialmente unida. Para 1954 se presume necesario un proyecto de defensa consumado el 30 de agosto de 1954, que es rechazado por Francia; pese a este fracaso, era necesario seguir afianzando el ideal de una Europa con un mercado interior sin fronteras que incorporase políticas agrarias, sociales, comerciales y de servicios comunes, que estimularan la investigación y la educación, que permitiese controlar el aspecto de la energía basada en tecnología de punta, y la energía nuclear, y sobre todo un proyecto que planteara propuestas sólidas de comercio exterior.

De esta manera "...en junio de 1955 se decidió en Messina un paso adelante por iniciativa del Estado del Benelux: Paul-Henry Spaak, Jan Beyers y Joseph Bech. El Tratado de Roma, texto fundacional de la Comunidad Económica Europea y del EURATOM, se firmó el 25 de marzo de 1957, acelerado por una serie de acontecimientos exteriores (crisis de Suez, represión en Hungría) que forzaron a Europa a cerrar filas de nuevo".⁴⁴

Comprobamos así que el único instrumento para concretar los deseos de un reordenamiento económico y social lo constituye el derecho internacional, único mecanismo que apuntala la instrumentación jurídica de los acuerdos. Al efecto, y para un análisis más objetivo y de carácter comparado se presenta a continuación un cuadro que incorpora las generalidades de los tratados constitutivos.⁴⁵

CUADRO COMPARATIVO DE ASPECTOS GENERALES DE LOS TRATADOS CONSTITUTIVOS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA)	Comunidad Económica Europea (CEE)
Consejos	Comunidad Económica Europea (CEE)
Firma	28 de marzo de 1957
Lugar	Roma, Italia
Estructura	6 Partes 13 Títulos 16 Capítulos 248 Artículos 4 Anexos 3 Protocolos
Vigencia	Tiempo limitado, artículo 240
Personalidad Jurídica	[...] La Comunidad gozará en cada uno de los Estados miembros de la más amplia capacidad jurídica [...] representados por sus instituciones", artículo 211
Instituciones de la Comunidad	Parlamento Europeo (artículos 157-166) El Consejo (artículos 165-183) El Tribunal de Justicia y Tribunal de Cuentas (artículos 184-188)
Competencia material	CEE (3ª y 4ª) a) Administración regular del mercado. b) Igualdad de acceso a las fuentes de producción. c) Fijación de precios al nivel más bajo posible. d) Desarrollo y mejora en la capacidad productiva empresarial. e) Políticas racional en la explotación de recursos naturales. f) Mejoría en la vida y trabajo de los trabajadores. g) Desarrollo de los intercambios internacionales. h) Expansión y modernización de la producción. i) Supresión de aduanas. j) Supresión de medidas discriminatorias entre productores, compradores o exportadores. k) Supresión de subvenciones o ayudas.
Facultades supranacionales en materia de competencias.	CECA (48) "[...] Establecer exenciones sobre la producción del carbón y de acero."
Finanzas comunitarias	CEE (3, 9 y 20, 96 y 99) - Supresión de derechos aduaneros entre los estados miembros. - Establecimiento de un arancel aduanero común. - Trato tributario interno igual a nacionales. - Eliminación de subsidios. - Eliminación de gravámenes compensatorios. - Armonización de legislaciones relativas a impuestos sobre el volumen de negocios. - Ingresos provenientes del arancel aduanero común. - Contribuciones financieras de los Estados miembros. - Vigilancia por un Tribunal de Cuentas.
Mecanismos de resolución	CECA (88) Tribunal de Justicia, conocer: - Recursos de nulidad por incompetencia. - Violación del tratado. - Violación a normas relativas a su ejecución. - Denegación de poder de la alta autoridad. También interpuso por uno de los estados miembros, el recurso en primera instancia de personas jurídicas o físicas. CEE (189, 170, 171, 178, 180, 182, 183) Conocer de: - Recursos fundados de supuestos incumplimientos de obligaciones financieras contra el tratado. - Recusar pronunciamientos con carácter prejudicial: - Sobre interpretación del tratado. - Sobre la validez o interpretación de las actas adoptadas por las instituciones de la comunidad. - Sobre la interpretación de los estatutos de los organismos creados por un acto del consejo. - Litigio sobre indemnización de daños. - Ordenar la suspensión de la ejecución del acto impugnado.
Órgano Ejecutivo de las Resoluciones	CECA (46, 92 infra) - Ejecución forzosa en el territorio de los estados miembros a través de sus propios órganos legales. CEE (172) - Competencia respecto de las sanciones previstas en el Consejo.

Comunidad Europea de la energía atómica (EURATOM)	Acta Unica europea
25 de marzo de 1957	17 de febrero y 28 de febrero de 1958
Roma, Italia	Luxemburgo y la Haya
6 Títulos	4 Títulos
13 Capítulos	4 Capítulos
225 artículos	23 artículos
	20 Declaraciones
	1 Acta
	1 Decisión del Consejo
Tiempo ilimitado Artículo 208	
... La Comunidad gozará en cada uno de los Estados miembros la más amplia capacidad jurídica que las legislaciones nacionales reconocen a las personas jurídicas	
... Representada por la Comisión - Artículo 184 y 115	
Parlamento Europeo (108-114)	
El Consejo (115-123)	
La Comisión (124-131)	
El Tribunal de Justicia (132-148)	
Tribuna de cuentas	
EURATOM (17 y 41)	
a) Desarrollo de investigación y difusión de los conocimientos técnicos	
b) Establecimiento de normas de seguridad uniformes para la protección sanitaria de la población y de los trabajadores	
c) Realización de inversiones para el desarrollo de la energía nuclear de la comunidad.	
d) Abastecimiento regular y equitativo en minerales y combustibles nucleares de todos los usuarios de la comunidad	
e) Evitar que los materiales nucleares sean utilizados para fines distintos	
f) Propiedad sobre los materiales fisionucleares especiales	
g) Creación de un mercado común de materiales y equipos especializados	
h) Libre circulación de capitales para inversiones en el campo de la energía nuclear.	
i) Promover la utilización pacífica de la energía nuclear.	
EURATOM (173)	
- Establecer exacciones a los estados miembros previa consulta al Parlamento Europeo	
EURATOM (214)	
- Contribuciones financieras	
- Establecer exacciones	
- Solicitar empréstitos	
- Aplicación a gastos de administración seguridad, investigación	
- Vigilancia por un tribunal de cuentas	
EURATOM (141, 142, 144)	
- Recursos fundados de supuestos incumplimientos de obligaciones fijadas conforme al tratado.	
- Recursos fundados para la concesión de licencias o subvenciones por parte de la comisión.	
.. Recursos por incompetencia	
.. Vicios sustanciales de forma	
.. Violación del tratado	
.. Deseo de poder	
.. Recursos que interpongan personas jurídicas o físicas contra decisiones derivadas de replanteo.	
EURATOM (159, 164)	
- Las sentencias tendrán fuerza ejecutiva por las normas de procedimiento civil vigentes en el territorio en que se lleve a cabo.	

Los contenidos propios de los tratados constitutivos abren una gama de inquietudes jurídicas que se observan en esta nueva experiencia del Derecho de las Comunidades Europeas. Esta consideración conduce a planteamientos que rompen con el esquema occidental del Derecho Continental, toda vez que se observa el surgimiento de un Derecho Comunitario, del que es necesario concretar su naturaleza jurídica, el alcance del principio de subsidiaridad, cuáles son, las fuentes normativas de este nuevo derecho, reflexionar sobre la constitucionalidad de los tratados de integración, qué significa el término supranacionalidad en este nuevo orden del derecho. Reflexiones que en forma obligada han abierto una enorme veta de investigación para los estudiosos del derecho Comunitario de la Unión Europea.

II. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRATADOS CONSTITUTIVOS

El Derecho Internacional Público provee de los elementos necesarios para una adecuada clasificación; de esta forma los tratados constitutivos son instrumentos plurilaterales, que se estatuyen en el marco del derecho objetivo como tratados-ley. "Estos son tratados firmados, generalmente por un número importante de Estados, abiertos a la adhesión de otros, y destinados a establecer reglas generales, aplicables con independencia del número o de la importancia política de las partes ." ⁴⁶

Los principios internacionales *pacta sunt servanda* (los tratados deben ser cumplidos), *res inter alios acta* (los tratados sólo crean obligaciones entre las partes), *ex consensu advenit vinculum* (el consentimiento es la base de la obligación jurídica) ⁴⁷, operan en los tratados constitutivos como una tradición jurídica derivada del Derecho Internacional Público, aún cuando dichos principios serian recogidos plenamente en el mundo del derecho internacional a partir de la Convención de Viena de 1986. Lo interesante de este modelo de tratados-ley comunitarios es que plantea conflictos entre el derecho comunitario y el derecho interno de los estados signatarios, donde priva el principio *in dubio pro communitate*.

II.1 PRINCIPIO IN DUBBIO PRO COMMUNITATE

El principio establece como obligada la supremacía de la norma comunitaria respecto de las leyes internas: " La primacía del derecho comunitario está incuestionablemente ligada a las competencias de la Comunidad: las normas comunitarias prevalecen sobre las internas, ante todo porque son la expresión legítima de un poder que los tratados le confieren y que los Estados han consentido al suscribir aquéllos." ⁴⁸ Supuesto jurídico que ha sido ratificado en múltiples resoluciones por parte del Superior Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a saber:

Asunto 6/64 Costa-ENEL, 15 de junio de 1964, y asunto Walt Wilhelm:

... sería contrario a la naturaleza de tal sistema admitir que los estados miembros pudiesen adoptar o mantener en vigor medidas susceptibles de comprometer el efecto útil del Tratado; la fuerza imperativa del Tratado y de los actos adoptados en aplicación del mismo no podrían variar de un estado a otro por efecto de actos internos sin perturbar el funcionamiento del sistema comunitario y sin poner en peligro la realización de los fines del Tratado.

Asunto Simmental, de fecha 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, jurisprudencia:

...en virtud del principio de la primacía del Derecho comunitario, las disposiciones del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen como efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, no sólo hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, cualquier disposición contraria a la legislación nacional preexistente, sino también y en la medida en que dichas disposiciones y actos forman parte integrante, con rango prioritario del orden jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los estados miembros. ⁴⁹

Asunto Internationale Handelsgesellschaft, 17 de diciembre de 1970:

...la invocación de atentados contra los derechos fundamentales tal y como son formulados por la Constitución de un Estado miembro sea contra una estructura constitucional nacional, no podría afectar a la validez de un acto de la Comunidad o a su efecto directo sobre el territorio de ese Estado...el respeto a los derechos fundamentales forma parte integrante de los principios generales del derecho cuyo respeto el Tribunal de Justicia asegura.⁵⁰

Lo anterior queda circunscrito a los campos de competencia que se indican en cada uno de los tratados constitutivos y que se han mostrado en el cuadro de generalidades de los tratados. Este hecho resulta significativo toda vez que nos encontramos ante un tratado-ley que finca, a través de mecanismos propios, normatividad con categoría de inmediatez de tal forma que las disposiciones se convierten en ley interna de los Estados.

¿Existe pues un efecto de supraordenación del derecho comunitario sobre las disposiciones constitucionales y leyes internas de los Estados signantes?; al respecto existen algunas opiniones, todas ellas referidas al ámbito competencial de los tratados, a saber:

* Catalano y Lagrange ...ha explicado que no se trata de una primacía en el sentido de jerarquía entre un Derecho comunitario preeminente y los derechos nacionales subordinados, sino la sustitución del Derecho nacional por el Derecho comunitario, en los dominios en que las transferencias de las competencias ha sido operada: en estos dominios es, en lo sucesivo, la regla del Derecho comunitario la que se aplica.⁵¹

Algunos otros lo ubican como un derecho comunitario supranacional, según la opinión de Manuel Medina:

...las Comunidades europeas constituyen un nuevo tipo de organización internacional, en el que, junto a las características normales de las organizaciones internacionales (instituciones permanentes, poderes propios y transferencia de atribuciones o limitación de competencias por parte de los Estados) se da una nueva característica, que se designa con el nombre de "supranacionalidad", y que consiste en que su ordenamiento jurídico es directamente aplicable en la esfera interna de los estados miembros sin ningún acto de aceptación o recepción por parte de éstos.

Al respecto existe una tesis del Superior Tribunal de Justicia de las Comunidades, asunto Costa/ENEL, en los siguientes términos:

...a diferencia de los tratados internacionales ordinarios. El Tratado de la CEE ha instituido un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado y que se impone a sus jurisdicciones; ...en efecto, al instituir una Comunidad de duración ilimitada, dotada de instituciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, con capacidad de representación internacional y, sobre todo, con poderes reales que proceden de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los estados a la Comunidad, aquéllos han limitado, aunque sólo sea en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos y creado así un cuerpo de derecho aplicable a sus súbditos y a ellos mismos. ⁵²

Incluso, como se pudo observar en el Cuadro de generalidades de los tratados constitutivos, todos ellos cuentan con mecanismos autónomos de resolución de conflictos por medio de recursos que se interponen ante el Superior Tribunal de Justicia de las Comunidades, que tiene como propósito la nulidad de los actos y de suspensión en caso de extremo daño, si el tribunal así lo considera conveniente.

II.2 LAS FUENTES DEL DERECHO COMUNITARIO

Manuel Medina, en su interesante estudio, presenta las fuentes en los siguientes términos:

1. Los Tratados Comunitarios, que constituyen una especie de derecho constitucional de las comunidades.
2. Reglamentos del Consejo o de la alta autoridad.
3. Reglamentos de la Comisión.
4. Directrices.
5. Reglamentos internos de ciertas instituciones comunitarias.
6. Los principios generales del derecho (comunitarios y de los estados).

En el derecho comunitario no existen leyes por considerar como tales los contenidos de los tratados. De esta forma se realiza una interesante segmentación entre las leyes comunitarias originarias y las derivadas; las primeras estarían integradas por los textos de los propios tratados y los reglamentos que tienen fuerza de ley interna para los estados, y las segundas referidas a los demás instrumentos que requieren para su aplicación de la instrumentación jurídica interna de cada uno de los estados.

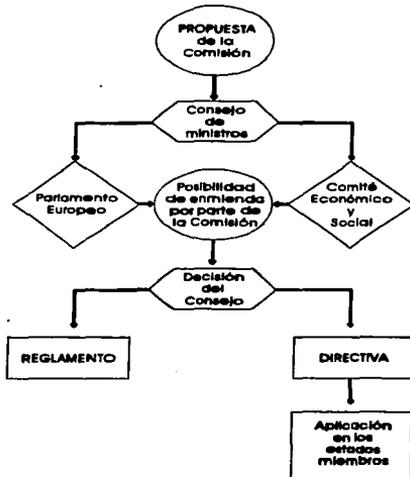
Como cada uno de los tratados constitutivos refiere contenidos particulares simétricos, se muestra a continuación para mayor entendimiento un esquema que muestra los instrumentos del derecho comunitario y el soporte normativo de las fuentes contenidas en ellos mismos y el proceso legislativo de integración de los Reglamentos y Directivas.

TRATADOS CONSTITUTIVOS

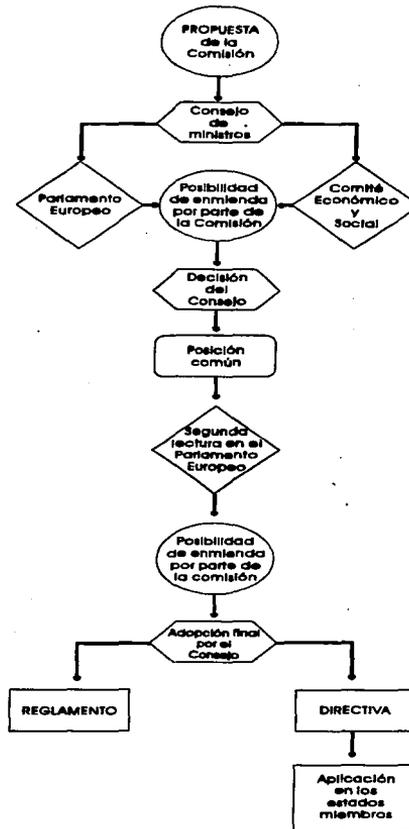
TCECA (14)	TCEE (189-192) EURATOM (161-164)
<p>Actos de la alta autoridad:</p> <p>A) <u>Decisiones.</u> Obligatorias en todos sus elementos</p> <p>B) <u>Recomendaciones.</u> Obligan en cuanto a los objetivos fijados en ellas, pero dejan a sus destinatarios la elección de los medios apropiados para alcanzar tales objetivos.</p> <p>C) <u>Dictámenes.</u> No serán vinculantes</p>	<p>Actos del consejo y la comisión:</p> <p>A) <u>Reglamento.</u> Tendrá un alcance general, obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada estado miembro.</p> <p>B) <u>Directiva.</u> Obliga al estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios.</p> <p>C) <u>Decisión.</u> Obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios.</p> <p>D) <u>Recomendaciones y Dictámenes.</u> No son vinculantes</p>
<p>(TCECA 15)</p> <p>Medio de comunicación: Decisiones y recomendaciones individuales se notificaran, las generales se publicaran.</p>	<p>EURATOM (163) TCEE (191)</p> <p>Medio de comunicación:</p> <p>a) Reglamentos. Diario Oficial de las Comunidades</p> <p>b) Directiva y Decisión. Notificación directa a sus destinatarios, surtirán sus efectos a partir de su comunicación.</p>

LEGISLACIÓN CEE DESDE EL PRINCIPIO HASTA EL FINAL (DIRECTIVAS Y REGLAMENTOS)

PROCEDIMIENTO DE CONSULTA



PROCEDIMIENTO DE COOPERACIÓN



Fuente: Comisión de las Comunidades Europeas, " Mercado Interior, situación al 1º de enero de 1993, supresión de los controles en las fronteras ", Luxemburgo, p. iv.

II.3 EL ESTRECHO VÍNCULO ENTRE EL CONCEPTO DE SUPRANACIONALIDAD Y LOS PRINCIPIOS DE SOBERANÍA Y SUBSIDIARIDAD COMUNITARIA.

Existe una estrecha y lógica relación entre los principios jurídicos contemporáneos que fortalecen a la hoy Unión Europea referidos a la supranacionalidad, soberanía y subsidiaridad comunitaria que, al parecer, por sus novedosos contenidos se enfrentan con la doctrina tradicional occidental, por ello se ha pensado necesario trabajar sobre estos tres conceptos descubriendo que ellos fortalecen jurídicamente la funcionalidad de las decisiones de las Comunidades.

¿Qué significa esta tríada jurídica? y ¿cómo se vinculan?, son las hipótesis centrales del análisis que a continuación se presenta.

El concepto de supranacionalidad es aportado por Jean Monnet en la propia declaración de Robert Schuman, con fecha 9 de mayo de 1950; su idea partía de un tratado que en relación con el objeto material de la CECA funcionara como un acuerdo de voluntades originarias de los estados integrados en una forma federal, situación con la que difería el propio Schuman al considerar a la CECA "...como a mitad de camino entre las organizaciones internacionales y federales".

La idea de un ente supranacional con injerencia en los aspectos de libre comercio concertado, o bien en materia de política agraria, servicios, energía, protección del medio ambiente, no lleva implícita la idea de una integración política al crear un nuevo prefederalismo. Los doctrinarios europeos han intentado determinar el propio contenido a partir de ideas estructurales, en este sentido Ernst Hass refiere que la supranacionalidad "...significa la existencia de autoridades gubernamentales más cercanas al arquetipo de la federación que cualquier organización internacional del pasado, pero no idénticas a él".⁵³

En realidad se está en presencia de un simple acuerdo de voluntades estatales, al decir del Dr. Gabriel Casado Ollero, citando a Muñoz Machado" ...en el estado actual de la evolución de las constituciones europeas, sería impensable pretender crear una organización supranacional con poderes ilimitados: parece claro que los pueblos de Europa no se constituyen en Comunidades, sino que son los estados miembros los que, con base en sus constituciones, instituyen a las Comunidades".⁵⁴ Por ello, aceptar los reglamentos y directivas de carácter obligatorio para los estados, normativa que en muchas ocasiones se confronta con la legislación interna, sugiere un posible detrimento de la soberanía de los estados miembros; en realidad tal menoscabo no existe, lo que se observa es un autorespeto a la decisión de fortalecer, con la obediencia, los tratados constitutivos signados en su momento.

Son pueblos --según las palabras de la Doctora Aurora Arnaiz Amigo, distinguida profesora de Teoría General del Estado de la Facultad de Derecho de la UNAM-- "que se dignifican en la obediencia, porque se obedecen a sí mismos"⁵⁵. De esta forma el concepto tradicional de soberanía centrada en el poder omnímodo de los estados, aspiración máxima de los doctrinarios contractualistas Thomas Hobbes, Jean Jacques Rousseau y Jean Bodin⁵⁶, se ve superado al quedar sentada en las bases constitucionales de los propios estados la posibilidad de la transferencia de la soberanía nacional a nivel comunitario.

Transferencia de soberanía que permite la conformación de un ordenamiento separado y distinto del estatal y --la articulación de unas relaciones en las que destaca el efecto directo la aplicabilidad inmediata-- de las normas comunitarias y su prevalencia sobre las normas de los Estados miembros, cualquiera que sea el rango de aquéllas que pudieran resultar contradictorias.⁵⁷

Existen al respecto tesis contrarias como la del reconocido economista europeo Joachim Schöne quien expresó la convicción de que "...el supranacionalismo no es un medio apropiado para lograr la integración, y que es preferible la cooperación intergubernamental".⁵⁸ Apreciación que llega en forma tardía, ya que la constitución de las comunidades ha dado plena prueba a la fecha de una alta funcionalidad.

Por su parte los estados miembros han realizado esfuerzos de modificaciones constitucionales y de legislación interna con el propósito de evitar aberraciones jurídicas entre éstos y los acuerdos de los tratados constitutivos. Al respecto:

Varias de las constituciones de los estados miembros incluyen cláusulas que prevén la transferencia de competencias soberanas a organizaciones internacionales. En el espíritu internacionalista que inspiró el periodo constitucional de la segunda posguerra, las constituciones francesa, italiana y alemana, adoptadas entre 1945 y 1950, previeron de modo expreso la posible integración en organizaciones supranacionales. El párrafo 15 del preámbulo de la Constitución francesa de 1946, aún hoy vigente según el preámbulo de la Constitución de 1958, estableció que "bajo reserva de reciprocidad, Francia consiente en las limitaciones de soberanía necesarias para la organización y la defensa de la paz". Igualmente, la constitución italiana de 1947 tuvo en cuenta la limitación de las facultades soberanas que resultaron necesarias para garantizar la paz y la justicia entre las naciones y su participación en organizaciones internacionales que se propusieran estas finalidades (art. 11). (En tanto que en Alemania), el artículo 24-1 de su la ley fundamental de Bonn autoriza a la Federación, a transferir, mediante ley, poderes soberanos a organizaciones intergubernamentales.⁵⁹

Con el objeto de dar fortaleza jurídica a la normatividad emitida a nivel comunitario, es que en el Tratado de Maastrich se incorpora el artículo 3b que aporta el elemento de la subsidiaridad como un principio casi constitucional de las comunidades (se cita, ya que no es dable la existencia de una constitución cuando no se habla de integración de poderes políticos). De acuerdo a esto, se expresa lo siguiente:

La Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente Tratado y de los objetivos que éste le asigna. En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiaridad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los estados miembros y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado.⁶⁰

Además : Determinadas políticas que con anterioridad caían en la órbita de la responsabilidad de los Estados miembros se integran cada vez más en la esfera comunitaria. Entre éstas se incluyen las relativas al medio ambiente, a la estrategia industrial, a la sanidad, a la educación, a la defensa de los consumidores, la política de investigación y desarrollo, y la cultura ...En consecuencia, el Tratado incluye disposiciones que se ajustan perfectamente al principio de subsidiaridad, en virtud del cual los trabajos se llevan a cabo y las decisiones se adoptan a escala local o nacional a no ser que ello pueda hacerse mejor a escala comunitaria.⁶¹

En relación con el estudio doctrinario del principio de subsidiaridad, escasos resultan los estudios hemerográficos españoles, alemanes e italianos; sin embargo, sólo dos estudios italianos cubren los requisitos de rigor metodológico, uno de Luciano Vandelli *Il principio de sussidiarietà nel riparto di competenze tra diversi livelli territoriali a propósito dell' art.3B del Trattato sull' Unione Europea* y el otro de Giromalo Strozzi, con el tema: *Il ruolo del principio de subsidiaridad del sistema dell' Unione Europea* ⁶²; ambos estudios aportan elementos jurídicos de sobrado interés que invitan a la reflexión jurídica respecto del alcance de este principio. Dada la densidad y alcance de los documentos, me permito enumerar en forma por demás sintética las conclusiones a las que arriban tan distinguidos estudiosos del Derecho Comunitario, a saber:

El principio de subsidiaridad se conforma:

"a) Como un principio 'constitucional', toda vez que a través del mismo es posible legitimar el ejercicio del poder normativo de la comunidad en lugar o en sustitución de aquéllos que eran propios de los estados miembros, mismo que constituye el principio teleológico que permite legitimar la atribución de la nueva competencia a la Unión Europea.

b) Como un mecanismo que permite armonizar la experiencia jurídica comunitaria con la experiencia jurídica de los estados miembros, integrando a las mismas una nueva normatividad comunitaria que se convierte en norma interna de carácter obligatorio.

c) Como una manifestación del incremento del poder comunitario sobre el poder estatal provocando una erosión sistemática de la soberanía estatal, lesionando con ello fuertes tradiciones jurídicas a nivel nacional y regional.

d) Como una primera respuesta comunitaria para delimitar la competencia comunitaria respecto de los Estados o regiones en donde la misma se manifiesta en forma concurrente, definiendo la supremacía de los intereses comunitarios respecto de los estatales o regionales.

e) Una función particular de la subsidiaridad radica no tanto en la legitimación del ejercicio de una competencia de carácter concurrente comunitaria, sino porque resguarda el contenido y alcance de la propia intervención comunitaria.

f) Es necesario reconocer la limitación del principio de no poder realizar una clara y transparente repartición de competencias en forma vertical, por ende resulta en un elemento moderador del ejercicio de la propia competencia comunitaria, resulta en un intento por racionalizar las acciones al interior del sistema comunitario, evitando la superposición de acciones nacionales y comunitarias.

g) Resulta un principio formalmente consagrado en pro del propio principio de integración de ahí la importancia de que se refuerce el proceso democrático en el mismo.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

h) La subsidiaridad y el poder implícito se distinguen en atención a que el segundo se manifiesta a la luz del artículo 235 del Tratado de Roma, por virtud del cual aun cuando el asunto no se encuentre dentro del marco de competencia señalado, se podrán adoptar con fuerza comunitaria resoluciones a problemas particulares en cualquier materia que afecte gravemente la integración europea o dañe el ambiente, previa aprobación por unanimidad del Consejo.

i) Opera como una norma vinculante de rango superior.

Estas son a nivel enunciativo algunas de las reflexiones que nos comparten los doctrinarios italianos en la materia de subsidiaridad que de forma trascendente legitima la acción jurídica supranacional. Este principio está inserto en el Tratado de Maastrich suscrito el 7 de febrero de 1992 y cuyo antecedente se remite a la presidencia de Jacques Delors, en la Comisión Europea durante 1985, quien visualizaba que a pesar de los progresos realizados en el tiempo las barreras físicas y técnicas mantenían fragmentado el espacio mercantil único de los doce integrantes económicos comunitarios, por lo que decidió reforzar el mercado interno con el fin de fortalecer su mercado exterior e iniciar de este modo un proceso de alta exportación para lo que se requería consolidar la idea de una Europa unida, libre de barreras, que cristalizara los principios inspiradores del Tratado de Roma y pusiera en marcha una segunda e importante fase: la de la unión monetaria que proveyese a los participantes comunitarios comunitarios de una moneda alternativa -denominada ecu (en lo futuro euro), que permitiría reducir los costos de las transacciones resultantes de la diversidad de monedas en el mercado común.

Así, se suscribió el Tratado de la Unión Europea (TUE), en la ciudad de Maastrich, Suecia, con la solicitud de inclusión de Austria, Finlandia, Noruega y Suecia, todos ellos miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio; no obstante al momento en que se redacta este estudio el referéndum solicitado por Noruega no tuvo buena acogida, por lo que se imposibilitó su inclusión en la Unión Europea.

En 1996 se dio inicio a la revisión de los tratados fundacionales y del propio Tratado de la Unión Europea con el propósito de que al término del mismo se dé seguimiento a las peticiones de ingreso de Chipre, Ucrania, Bielorrusia y Kazajistán, los tres últimos miembros de la Comunidad de Estados Independientes (CEI). También, a través de reportes periodísticos se tiene conocimiento de las peticiones de ingreso de Polonia, Hungría, Bulgaria, la República Checa, Rumania, Eslovaquia, Letonia, Lituania, así como la pretensión de Eslovenia de unirse a este grupo. A continuación se muestra gráficamente el crecimiento de la Unión Europea, ⁶³ y un cuadro de generalidades del propio tratado.



1952
EUR 6



1973
EUR 9



1981
EUR 10



1986
EUR 12

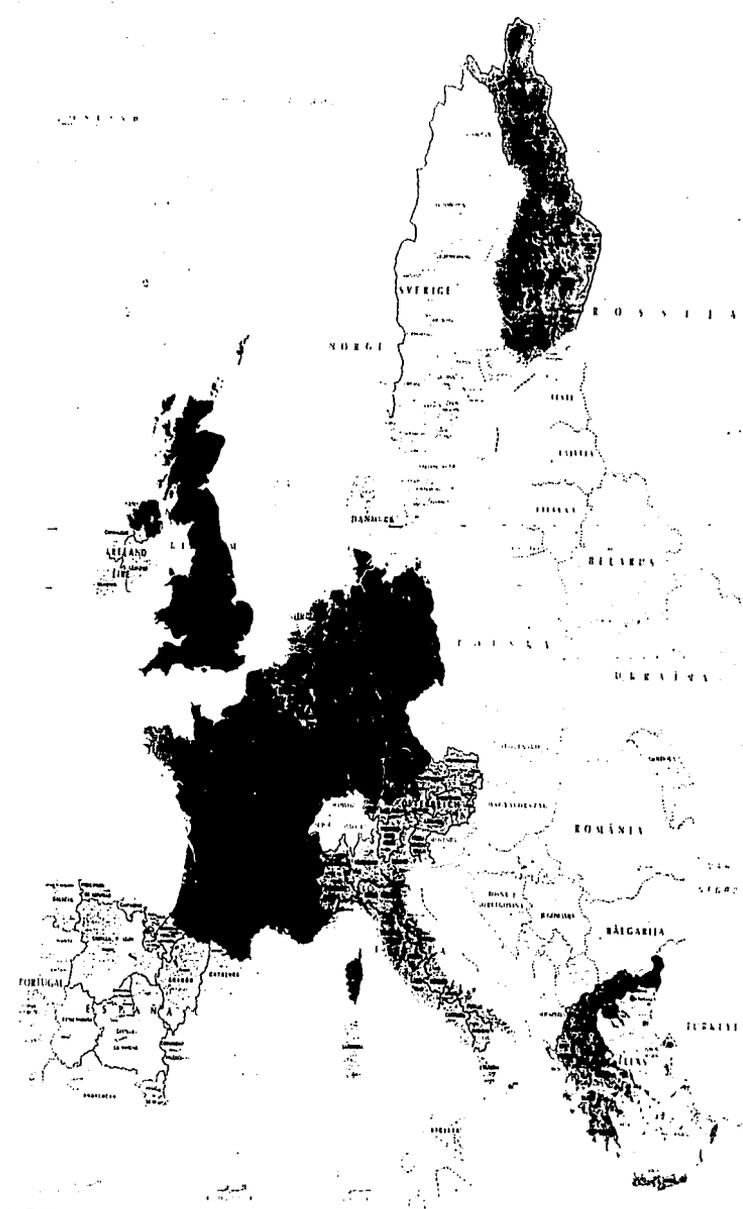
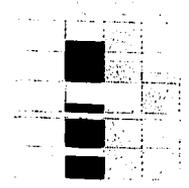


1990
EUR 12



LA UNIÓN EUROPEA

ESTADOS MIEMBROS
REGIONES
Y UNIDADES ADMINISTRATIVAS



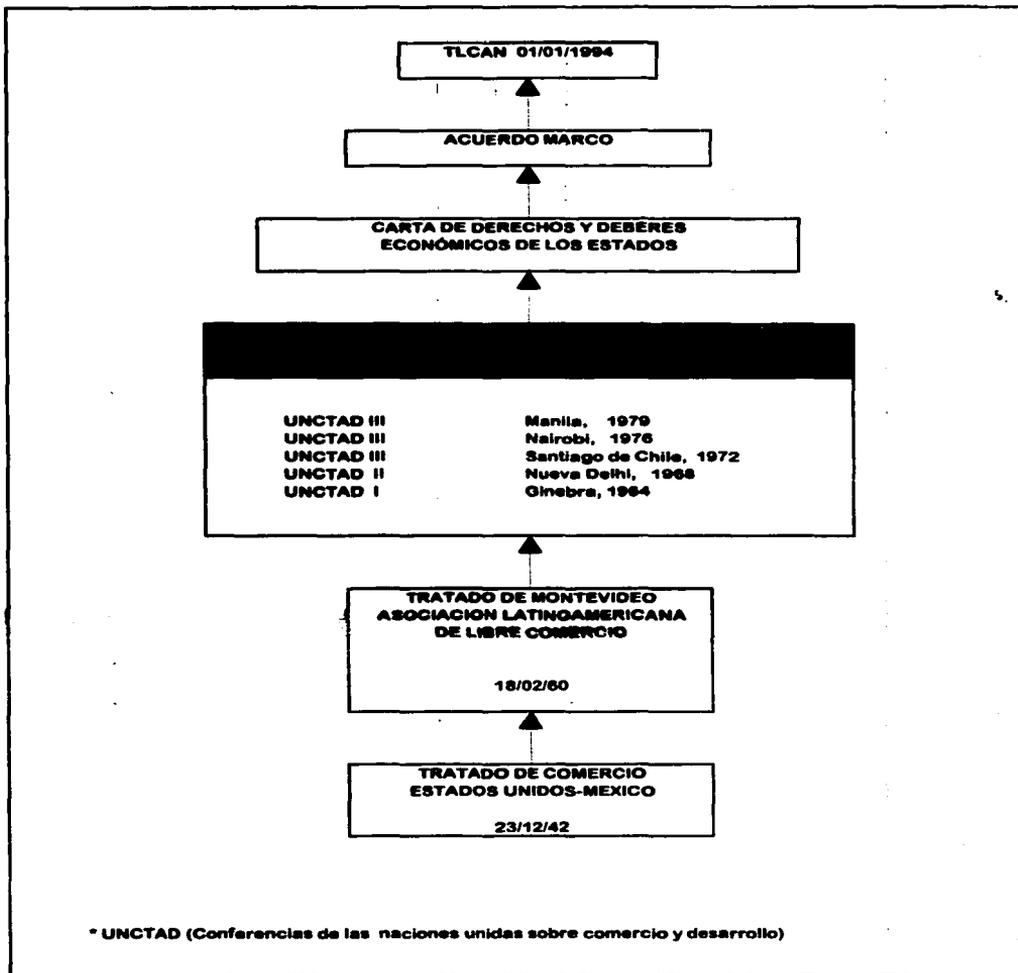
GENERALIDADES DEL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA (TRATADO DE MAASTRICHT)	
FECHA, LUGAR	7 de Febrero de 1992, Maastricht, Suecia
PAISES SIGNATARIOS	Bélgica, Dinamarca, Alemania, Grecia, España, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.
VIGENCIA	Tiempo ilimitado (208)
PERSONALIDAD JURÍDICA	"[...] gozará de la más amplia capacidad jurídica presentada por la comisión." (208)
INSTITUCIONES DE LA COMUNIDAD	(4,4a) Parlamento Europeo Consejo - Comité Económico y Social. - Comité Regional. Comisión - Tribunal de Justicia. - Tribunal de Cuentas o Auditoría. - Sistema Europeo de la Banca Central. - Banco Central Europeo.
COMPETENCIA MATERIAL	(8, F, 3b) - Promover el progreso económico y la cohesión social. - Establecer una unión económica y monetaria. - Establecer una política exterior y de seguridad común. - Introducir la ciudadanía de la unión. - Establecer los lazos de justicia. - Aplicar el principio de subsidiaridad con el objetivo de lograr los propósitos del tratado.
FACULTADES SUPRANACIONALES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES	"El Consejo deberá, previo consenso unánime de la comisión y después de consultar al Parlamento y al comité económico y social, adoptar las provisiones necesarias que permitan armonizar la legislación relativa a modificar impuestos indirectos; tan amplia la armonización como sea necesaria para establecer el adecuado funcionamiento del mercado interior".
FINANZAS COMUNITARIAS	IDEM CEE (199-209)
MECANISMOS DE RESOLUCIÓN Y FUERZA EJECUTIVA DE LAS RESOLUCIONES	IDEM CEE (169,170,172,177,178,180,182,185)

b. DEL TRATADO DE COMERCIO ESTADOS UNIDOS-MÉXICO DE 1942 AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE (TLCAN), DE 1994

Los canadienses nos sentíamos inseguros en el medio latinoamericano. Pensábamos que esa área era una especie de selva impenetrable de problemas políticos, complicaciones económicas, malestar social y golpes militares. Pensábamos en Latinoamérica como un área enorme del mundo subdesarrollado, hacia la que algún día prestaríamos atención, pero pensando siempre en términos del mañana

*Paul Martin*⁶⁴

Así como para Canadá sólo Estados Unidos era reconocido como un mercado viable, el primer país no significaba para México un mercado económico ampliamente admitido. México llega en forma tardía al proceso de mundialización al igual que el resto de los países de Latinoamérica. A continuación se muestran en un cuadro sumario los precedentes internacionales para México en materia de comercio exterior:



Para México la experiencia en tratados comerciales no es nueva; el primero de ellos con elementos aproximados a una propuesta de libre comercio, se realiza durante la segunda guerra mundial en el cual se convierte en un socio cautivo, sin ventajas, de Estados Unidos.

Dadas las condiciones impuestas por la segunda guerra mundial, que cerró las posibilidades de comercio con Europa, la economía de guerra de Estados Unidos y la urgente necesidad que México tenía de colocar sus productos garantizando la provisión a los llamados países Aliados, se realiza " ...la celebración de un contrato [en forma previa al tratado] en julio de 1941, que reservaba durante 18 meses la venta exclusiva a Estados Unidos de toda la producción exportable de materiales estratégicos [cobre, plomo, zinc, cadmio, grafito, manganeso, tungsteno] y de fibras duras. A cambio los norteamericanos se comprometían a vender a México productos que le eran esenciales." ⁶⁵ Para Estados Unidos, cubrir la demanda de hidrocarburos, carne y otros insumos resultaba prioritario, por que acelera de *motu proprio* las negociaciones y se firma el primer tratado comercial México-Estados Unidos el 23 de diciembre de 1942.

En el tratado se incluía la cláusula incondicional de nación más favorecida y se establecía la obligación de consulta entre las partes antes de establecer cuotas o restricciones a las exportaciones o importaciones y siempre y cuando dichas medidas se aplicaran por igual, a otros países; se eliminaron así, por lo menos en el papel, las barreras a la importación del petróleo mexicano. Las tarifas arancelarias de los dos países se modificaron sustancialmente, México redujo las correspondientes a más de doscientos artículos. ⁶⁶

Pocas veces el comercio exterior de México se ha concentrado tanto en un sólo país como durante la Segunda Guerra Mundial, cuando más del 90% del intercambio se efectuó con los Estados Unidos. El conflicto bélico había hecho perder a México los mercados europeos y asiáticos. ⁶⁷ Al respecto, debe considerarse que desde 1934 México había intentado un tratado bilateral de comercio con Estados Unidos; sin embargo, la política de expropiación del entonces presidente Lázaro Cárdenas había congelado las relaciones. No obstante, dos años después, en 1944, se firman dos convenios particulares para concertar la exportación exclusiva a los Estados Unidos de hule, ixtle, garbanzo, pescado, sal y otros productos; cabe destacar que durante esta fase México negoció con gran desventaja, toda vez que Estados Unidos cubría los afores con base en precios de 1939.

Si bien en el siglo XIX Estados Unidos ya había intentado crear una unión aduanera propuesta en la Primera Conferencia Internacional Americana, la que quedó finalmente sin efectos en su aplicación, es al término de la segunda guerra mundial cuando Estados Unidos presenta los primeros planteamientos económicos multilaterales, que dieron lugar a las reuniones internacionales de Ginebra, Nueva York y La Habana, las que también fracasaron ante la negativa del Congreso norteamericano de ratificar la Carta de la Habana.

Comienza entonces, un proceso recesivo de la industria en Estados Unidos, que a su vez provocara en México problemas de carácter interno obligándolo a buscar nuevos mercados en Latinoamérica; se adhiere a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, conocida como el Tratado de Montevideo (ALALC) y en 1960, al Mercado Común Centroamericano, y en 1967 al Mercado Común Latinoamericano.⁶⁸

El Tratado de Montevideo resultó de importancia para México ya que le facilitaría incrementar en forma significativa su intercambio comercial con los otros países signatarios, Argentina, Brasil, Chile, Paraguay, Perú y Uruguay:

Entre 1960, la fecha de la firma del Tratado de Montevideo que crea esta organización, y 1976, México obtuvo de los países miembros 9981 concesiones arancelarias, otorgó por su parte concesiones similares para 2586 productos provenientes de la zona;⁶⁹ [asimismo] los socios comerciales más importantes para México resultaban ser los EUA con una participación en materia de importaciones y exportaciones del 61%, con la Comunidad Económica Europea del 11.6% y con los países del Tratado de Montevideo del 5.1%⁷⁰

La etapa comprendida en la década de los años 80, produjo en México un período de petrolización de la economía, impactado por la política internacional que en materia petrolera resultó manejada por los intereses que pugnaban por su predominio en Medio Oriente. Período que en el plano interno implicó para México un incremento en su política proteccionista, caracterizada por una mayor intervención en la economía por parte del Estado, así como la estatización de la banca y el inicio de un proceso inflacionario, de devaluación y recesión económica que hicieron necesario un replanteamiento de su política comercial tanto interna como externa.⁷¹

De esta forma, durante el sexenio del presidente Miguel de la Madrid se hace necesario el ingreso al GATT, al que se adhiere en el año 1986. Este compromiso involucró el inicio de un proceso de armonización y desgravación arancelaria multilateral, y el cumplimiento de principios generales de comercio internacional muchos de ellos ya reconocidos en el Tratado de Montevideo y otros en las Conferencias de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), que se manifestaban en las resoluciones del GATT, en lo que resultaba ser como una especie de vasos comunicantes, de los mismos principios.

Paralelamente, respecto de Canadá se determinó un dilatado acercamiento político y económico, desde el establecimiento de relaciones diplomáticas el 16 de marzo de 1944; desde esa fecha hasta los años 90, destacan las reuniones ministeriales de 1968 y 1975, que culminaron con el establecimiento de consulados honorarios canadienses, de 1980 a 1990, y el programa de trabajadores agrícolas temporales, de 1974. Resulta ampliamente entendible la distancia existente entre Canadá y Latinoamérica, ya que su trayectoria histórica lo ubica como un país de origen anglosajón y a la vez francés ubicado en el continente americano; su comercio depende esencialmente de Estados Unidos y en un proceso creciente a partir de la firma del Acuerdo de Libre Comercio (ALC), con este país.

De la negociación realizada por los dos países, para la firma del acuerdo, se opinó lo siguiente: "Washington dio muy poco y ganó mucho cuando firmó el Acuerdo de Libre Comercio entre Canadá y Estados Unidos (ALC). A cambio de eliminar sus aranceles a lo largo de la frontera canadiense, garantizó la eliminación de los aranceles canadienses, que en promedio ascendían al doble. Conservó intacta la soberanía del Congreso para aprobar nuevas medidas comerciales que pudieran invalidar el acuerdo de comercio. Evitó negociar una definición de "subsidio" que pudiera emporar el alcance de sus acciones compensatorias en contra de los productores o que exentara a los exportadores canadienses de la aplicación de sus otras leyes proteccionistas."⁷²

A pesar que Canadá pertenece al grupo de los siete países más ricos del mundo y el nivel de vida de su población lo ubica en el segundo lugar, también se ha visto afectado por el proceso recesivo internacional debiendo negociar en desventaja con Estados Unidos, además de afrontar una crisis política interna por la pretensión separatista de la provincia francófona de Quebec. Su adhesión al Tratado de Libre Comercio de América del Norte, posteriormente, se presentó también como una posibilidad coyuntural de buscar nuevos mercados, sólo que se encontró con la franca imposibilidad de competir con el proceso mercadológico de Estados Unidos con quien actualmente materializa el 75% de su comercio exterior. Esta dependencia económica resulta peligrosa cuando el tratado en Canadá tiene fuerza constitucional al mismo tiempo que en México se convierte en Ley Suprema de la Federación, mientras que para Estados Unidos las disposiciones del TLCAN no prevalecen sobre la legislación subsecuente aprobada por su congreso.

Esta asimetría legal le permite a Estados Unidos conservar ...gran parte de su soberanía, mientras que su creciente banda de jóvenes socios quedan estrictamente ligados por medio del TLC, y posteriormente por el Acuerdo de Libre Comercio del Hemisferio Occidental, en una nueva dependencia postnacional en donde una de las principales funciones de sus gobiernos será la de asegurar que se cumplan las políticas estadounidenses en su territorio ...Clinton ignorará las disciplinas del TLC mientras que sus socios más jóvenes despreocupadamente atan sus brazos detrás de sus espaldas y, lo que es más importante, los de sus sucesores en el poder."⁷³

En múltiples ocasiones se ha mencionado que el costo de la denuncia del tratado por alguna de las partes resultaría mucho más alto que permanecer en el mismo, aun cuando lo anterior implique la ampliación de la inversión angloamericana en sustitución de las inversiones regionales, al parecer dentro de un proceso de mundialización económica difícil de contener.⁷⁴

Es dentro de este proceso que se rescata la estructura del Acuerdo Comercial Canadá-EU y se realiza una revisión y ampliación de sus contenidos, sobre todo en materia ambiental y laboral a través de los Acuerdos Paralelos. A continuación se muestra un cuadro comparativo de los principios generales para el comercio mundial, insertos en los ordenamientos del GATT, ALALC y TLCAN.

**PRINCIPIOS GENERALES PARA EL COMERCIO MUNDIAL A LA LUZ DE LOS
CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR MÉXICO**

**SISTEMA
GENERALIZADO DE
PREFERENCIA
(NACIÓN MAS
FAVORECIDA)**

**TRATO NACIONAL EN
MATERIA DE
TRIBUTACIÓN Y DE
REGLAMENTACIÓN
INTERIORES**

**ELIMINACIÓN DE
SUBSIDIOS Y
ARANCELES
PROTECCIONISTAS**

GATT (1947-1986)	ALALC (1960)	TLCAN (1994)
<p>"Cualquier ventaja a favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado." (Parte I, Artículo primero,)</p>	<p>"Cualquier ventaja, favor, franquicia, inmunidad o privilegio que se aplique por una parte contratante en relación con un producto originario de o destinado a cualquier otro país, será inmediata e incondicionalmente extendido al producto similar originario de o destinado al territorio de las demás partes contratantes." (Capítulo IV, Artículo 18)</p>	<p>"[...] Significarán, respecto a un Estado o provincia, un trato no menos favorable que el trato más favorable que dicho Estado o Provincia conceda a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos, según el caso." (Capítulo III, 01 301,1162,1202,1405, 1703)</p>
<p>"Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean superiores a los aplicados directa o indirectamente, a los productos nacionales similares." (Parte II, Artículo III, 2)</p>	<p>"[...] Las partes, contratantes eliminarán gradualmente, para lo esencial de su comercio recíproco, los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquier parte contratante." [Aplicable sólo en materia de comercio exterior.] (Capítulo II, Artículo 3)</p>	<p>"[...] Ninguna de las partes podrá incrementar ningún arancel aduanero existente, ni adoptar ningún arancel nuevo, sobre bienes originarios. [...] Cada una de las partes eliminará progresivamente sus aranceles aduaneros sobre bienes originarios." (302,1 y 2, 2103)</p>

Los incipientes esfuerzos por ingresar al proceso de mundialización económica internacional no fueron suficientes para detener la caída bursátil en México, con un resultado altamente inflacionario y recesivo, al que Carlos Salinas de Gortari enfrentó con planes denominados de concertación como fue el Pacto de Solidaridad Económica, iniciando una etapa de cambio de imagen de México hacia el exterior, lo que permitió llevar a buen término el Plan Brady para reestructurar la deuda externa.⁷⁵

Hacia 1987 se firma con Estados Unidos el Acuerdo Marco en materia de comercio exterior, que es modificado en 1989, y que no resulta suficiente para acoger los requerimientos de divisas de México por lo que se inician a partir de 1990 los encuentros y negociaciones con Canadá y Estados Unidos, por la vía del *fast-track*, que culminan con la firma del tratado por sus representantes, el 17 de marzo de 1992.

En forma simultánea se inician las negociaciones de los Acuerdos Paralelos en materia de cooperación ambiental y laboral, exitosamente culminados, los que entran en vigor en la misma fecha que el Tratado de Libre Comercio, el día 1 enero de 1994.

De esta manera, las estructuras formales del TLCAN y de los Acuerdos Paralelos resultan acordes con las bases de negociación multilateral,⁷⁶ por las siguientes características:

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO PARA AMÉRICA DEL NORTE

Bases de México para la negociación (Jaime Serra Puche)

Primer área de negociación (Acceso a mercados)

- Ingreso ágil, claro y permanente de bienes a los mercados de Canadá y Estados Unidos.
- Eliminación de cuotas, permisos y cualquier otra barrera a las exportaciones.
- Aplicación para México del Sistema Generalizado de Preferencias.
- Diseñar un conjunto de normas que eviten la triangulación de productos que no incorporen un mínimo valor agregado regional.
- Acceso estable y permanente de exportaciones agrícolas.
- Evitar discriminación en las adquisiciones que realicen los Gobiernos.
- Eliminar aranceles y barreras fitosanitarias innecesarias.
- Alcanzar elevados niveles de competitividad a través del logro de economías de escala, especialización y tecnologías derivadas.

Segunda área de negociación (Reglas de Comercio)

- Diseñar mecanismos para evitar prácticas desleales.
- Evitar estándares técnicos que sustituyan a las barreras tradicionales de protección (aranceles).

Tercer área de negociación (Servicios)

- Elaborar un marco legal que incorpore principios de aplicación general en materia de servicios (finanzas, seguros, transporte terrestre, telecomunicaciones).

Cuarta área de negociación (Inversión)

- Promoción de inversión nacional y extranjera.

Quinta área de negociación (Propiedad Intelectual)

- Promover y proteger invenciones mexicanas.
- Atraer nuevas tecnologías del exterior.

Sexta área de negociación

- Creación de un mecanismo de soluciones de controversias comerciales.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

Primera Parte: (Aspectos generales)

I. Objetivos

II. Definiciones Generales

Segunda Parte: Comercio de bienes

III. Comercio de Bienes

IV. Reglas de Origen

V. Procedimientos Aduanales

VI. Energía y Petroquímica Básica

VII. Sector Agropecuario y medidas sanitarias y fitosanitarias

VIII. Medidas de emergencia

Tercera Parte: Barreras técnicas al comercio

IX. Normalización

Cuarta Parte: Compras del Sector Público

X. Compras del sector publico

Quinta Parte: Inversión y Servicios

XI. Inversión

XII. Comercio transformación de servicios

XIII. Telecomunicaciones

XIV. Servicios Financieros

XV. Competencia, monopolios y empresas de Estado

XVI. Entrada temporal de personas de Negocios

Sexta Parte: Propiedad Intelectual

XVII. Propiedad Intelectual

Séptima Parte: Disposiciones Administrativas Institucionales

XVIII. Publicación, notificación y administración de leyes

XIX. Antidumping y cuotas compensatorias

XX. Solución de controversias

Octava Parte: Disposiciones Finales

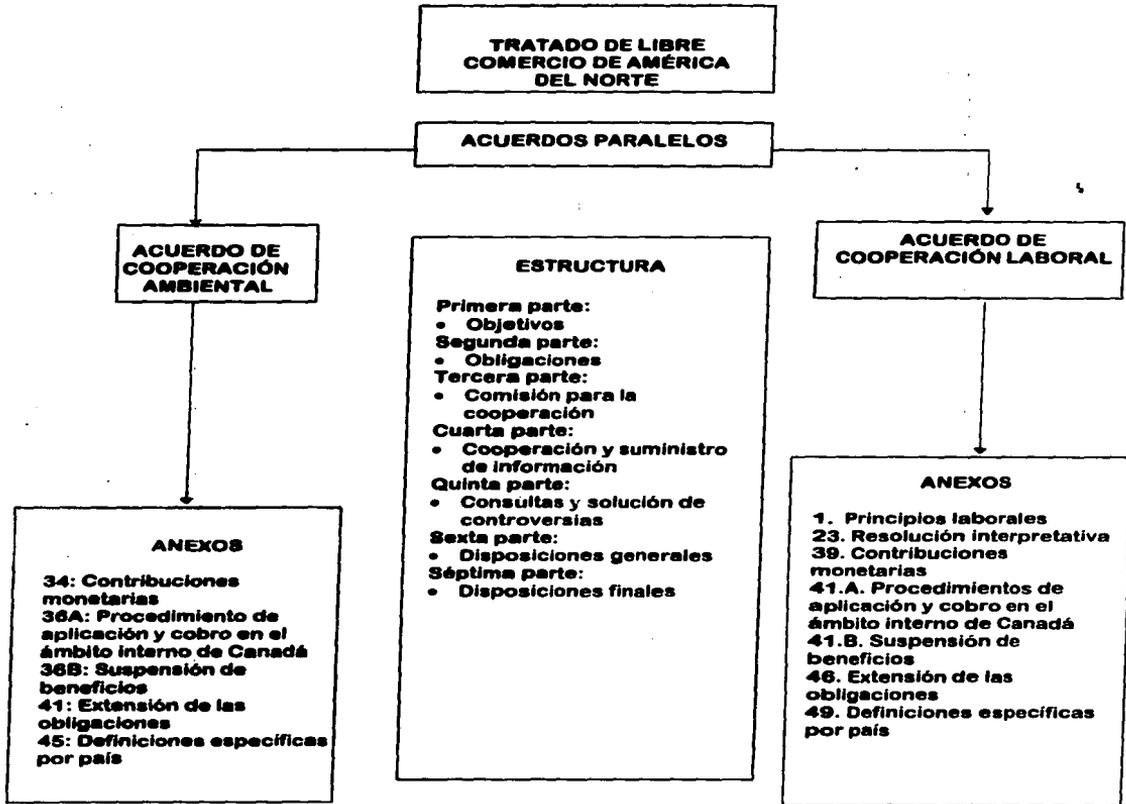
XXI. Excepciones

XXII. Disposiciones finales

Notas

Anexos 401

Yolanda Cristina Ramírez Soltero



OBJETIVOS

TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE. (TLCAN)

(GATT XXIV)

- Establecer una zona de libre comercio.
- (TLC, 102)
- Eliminar obstáculos al comercio.
 - Facilitar la circulación transfronteriza de bienes y servicios.
 - Promover condiciones de competencia leal.
 - Estimular las inversiones.
 - Proteger los derechos de propiedad intelectual en el territorio de cada una de las partes.
 - Establecer procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento de este tratado.
 - Establecer lineamientos para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral.

ACUERDO DE COOPERACIÓN AMBIENTAL (ACA)

FUNDAMENTOS:

Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano de 1972.
Declaración de Río sobre el Medio Ambiente Desarrollo de 1992.

- Promover políticas para prevenir la contaminación.

(ACA, 1)

- Apoyar las metas y objetivos ambientales del TLCAN.
- Evitar la creación de distorsiones o de nuevas barreras en el comercio.
- Elaborar y mejorar las leyes, reglamentos, procedimientos, políticas y prácticas ambientales.
- Alentar la protección y mejoramiento del ambiente.
- Promover políticas para prevenir la contaminación.

ACUERDO DE COOPERACIÓN LABORAL (ACL)

- Promover los principios laborales.
 - Libertad de asociación.
 - Negociación colectiva.
 - Derecho de huelga.
 - Prohibición de trabajo forzado.
 - Trabajo de menores.
 - Restricciones sobre el trabajo de menores.
 - Condiciones mínimas de trabajo.
 - Eliminación de la discriminación en el empleo.
 - Salario igualitario para hombres y mujeres.
 - Prevención e indemnización en casos de lesiones y enfermedades ocupacionales.
 - Protección de los trabajadores migratorios.
- Mejorar condiciones de trabajo y niveles de vida.
- Promover la innovación, niveles de productividad y calidad.
- Aplicación efectiva de la legislación laboral.

I. NATURALEZA JURÍDICA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

Este es un tratado-ley de carácter multilateral "...que más que un tratado de libre comercio es un tratado de inversión que abarca mercancías [bienes] y servicios." ⁷⁷ Por lo tanto, resulta una experiencia única por la conjunción de dos modelos del derecho: el angloamericano, y el de corte continental romano-germánico, según Rabaza.

Obvio es citar lo valioso que en el mundo del derecho internacional económico representa esta nueva experiencia, y de forma sobrada las estructuras jurídicas de los previos tratados multilaterales o bilaterales, en materia de comercio exterior suscritos en Latinoamérica, situación que abre una nueva línea de estudio que por su dimensión y trascendencia debería ser objeto de otra investigación doctoral.

Se deben nombrar los esfuerzos que en ese sentido ha iniciado el doctor Sergio López Ayllón en México, quien señalara con precisión el conflicto que para este país significa, "...la introducción directa en el derecho mexicano de un sistema de solución de controversias inspirado en conceptos del *Common Law*, tales como el de "defensa" (*deference*) o el de "decisión de agencias especializadas (*decisión-marking by specialized agencies*), entre otros, que hizo del primer procedimiento ante un panel un caso de primera impresión en derecho mexicano", ⁷⁸ en referencia a que el TLCAN se derivó de un acuerdo previamente negociado por dos países que pertenecen predominantemente a la tradición del *Common Law*.

Por otra parte, también es un tratado de naturaleza fiscal, toda vez que incorpora mecanismos de eliminación arancelaria, de supresión de políticas antidumping que dan lugar a cuotas compensatorias; en otras palabras, se acuerda en materia de comercio exterior y de aduanas que resultan conceptos propios de las contribuciones exteriores.

II. PRIMACÍA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO Y SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL

En este supuesto el principio de primacía del tratado refiere como precedente el soporte normativo del GATT, y la primacía opera sólo en la medida de la incompatibilidad del tratado respecto de los precedentes del GATT.

El fundamento normativo se cita en el capítulo primero, artículo 3, según el cual:

"Relación con otros tratados internacionales.

1. Las partes confirman los derechos y obligaciones existentes entre ellas conforme al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y otros acuerdos de los que sean parte.
2. En caso de incompatibilidad entre tales acuerdos y el presente tratado, éste prevalecerá en la medida de la incompatibilidad, salvo que en el mismo se disponga otra cosa".⁷⁸

El respeto en el derecho público internacional manifiesto en el principio *pacta sunt servanda* (los pactos son para ser cumplidos) es vital, fuente propia de la fuerza y credibilidad de la norma internacional. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia Federal ha indicado que para México los tratados internacionales no pueden someter el texto constitucional, toda vez que una vez acordados por el Ejecutivo con base en el artículo 133 de nuestra Constitución política y aprobados por el Senado de la República con base en el artículo 76, I de la misma carta magna se convierten en ley suprema de la Unión con jerarquía jurídica inferior a los contenidos de la Constitución; a continuación se presenta la opinión de ese máximo tribunal:

LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanan de ella, como los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan ambos el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.

Amparo en revisión 2099/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Sergio Pañares y Lara. El tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en curso, por unanimidad de dieciocho votos. México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

Esta postura eminentemente constitucionalista pudiera no coincidir con el criterio reconocido por México en el Convenio de Viena, donde en el artículo 46, fracción 1, se señala la obligación de los estados de observar los tratados aún cuando exista violación de su derecho interno, en el sentido de que no puede argumentarse por un Estado signatario del tratado, vicio en el consentimiento para no cumplir lo acordado (27, 1, V), salvo cuando la violación sea manifiesta y afecte una norma de importancia fundamental de su derecho interno. Situación que conforme a nuestra corriente jurídica impide realizar acuerdos internacionales similares a los de la Unión Europea (1992) o del Tratado de Asunción (integrado por Paraguay, Uruguay y Brasil, 1991), en donde la supranacionalidad es permitida y, en consecuencia, ha propiciado las respectivas reformas constitucionales a la luz de un nuevo derecho comunitario.

En el caso del Mercado Común del Sur, ese derecho Comunitario resultará velado por un órgano jurisdiccional independiente a los estados signatarios, con fuerza de ejecución con base en los propios parámetros internos de los estados, siendo capaz de crear sus propios precedentes jurisprudenciales, que para efectos de la Unión Europea ya se encuentra en funcionamiento desde el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero, de 1951.

La supremacía constitucional en México resulta tan determinante que, al incluir estas letras, se comunicaba a través del periódico El Financiero, del 8 de abril de 1996, la no adhesión al Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones, bajo la siguiente declaración:

Por razones estrictamente de soberanía, México no firmará el convenio de adhesión al Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones (MIGA), mediante el cual los países en desarrollo aseguran recursos para fines productivos superiores a los mil millones de dólares anuales ...La explicación al hecho de que nuestro país no haya firmado ni ratificado el MIGA, dice el Banco Mundial, se debe al sistema internacional de arbitraje para resolver controversias legales, con motivo de su interpretación y aplicación. El arbitraje internacional es concebido por México ...como violatorio de su soberanía y autodeterminación económica y contrario a la cláusula Calvo, contenida en la fracción I del artículo 27 constitucional ...México no acepta la costumbre de incluir cláusulas que obligan al arbitraje internacional en los tratados de inversión."⁸⁰

Por ello es menester, previo al análisis del proceso de Armonización tributaria existente en los tratados, que es el objeto de estudio de la presente investigación, precisar el marco histórico de referencia en que se realizan los tratados de libre comercio, poniendo especial énfasis diferencial en cuanto a los objetivos políticos, económicos y sociales que se intentan lograr.

La tradición jurídica mexicana supone un concepto de soberanía indivisible, manifestación del poder de la autodeterminación del pueblo (artículo 39 constitucional). Pero, ¿acaso no resulta una expresión soberana delegar ciertas atribuciones en materia de resolución de conflictos a un ente internacional bajo el esquema de una adecuada negociación entre las partes y la buena fe de las mismas? ¿En realidad requiere una revisión el texto constitucional referido a la soberanía e insertar la posibilidad de delegación de la misma a organismos supranacionales, evitando así el sacrificio de oportunidades económicas para las generaciones presentes y futuras?

Es obvio que nos encontramos insertos en nuevos esquemas que requieren, a su vez, una revisión profunda de los principios y contenidos constitucionales; sin embargo, se considera que en ejercicio de esa potestad soberana es posible ceder ámbitos de atribuciones jurídicas de carácter federal, en caso de ser estrictamente indispensable. Pareciera una reflexión altamente riesgosa, es cierto, pero probablemente ha sido un planteamiento no ajeno a las determinaciones que sobre la materia han adoptado los países de la UE o del MERCOSUR.

Es evidente que la anterior reflexión nos lleva a deducir que con todas las modificaciones que la Constitución mexicana de 1917 ha tenido, lo menos deseable a la fecha son más reformas. Probablemente la confusión se encuentra en su propia estructura; si la Carta Magna mexicana sólo contuviera los principios máximos, es posible que su instrumentación permitiese tal flexibilidad que resultaría posible que el resto de la legislación interna se adecuara a los requerimientos históricos sin lesionar los contenidos constitucionales; no obstante, el estudio de esta circunstancia es propio de los constitucionalistas y se mantiene como una asignatura pendiente para ellos.

Lo que si es un hecho, comprobable, es toda la revisión y modificación a que ha sido sometida la legislación interna mexicana con base en el capítulo XVIII del TLCAN, artículo 02, que obliga a cada una de las partes a asegurarse de que " ...sus leyes, reglamentos, procedimientos y resoluciones administrativas de aplicación general que se refieren a cualquier asunto comprendido en este tratado se publiquen a la brevedad o se pongan a disposición para conocimiento de las personas o partes interesadas".

En un estudio de seguimiento e integración de las reformas legislativas que se han realizado a la legislación interna mexicana, aprobadas por el Congreso de la Unión, de 1991 a enero de 1995, la doctora Lucinda Villarreal reporta más de 60 reformas legislativas y constitucionales. A nivel enunciativo se citan las siguientes: Ley sobre la Celebración de Tratados; Ley General de Bienes Nacionales; Ley del Impuesto General de Importación; Ley del Impuesto General de Exportación; Ley de Instituciones de Crédito; Ley para Regular las Agrupaciones Financieras; Código de Comercio; Ley Federal de Metrología y Normalización; Ley del Mercado de Valores; Ley General de Educación; Ley de Inversiones Extranjeras; Reglamento de Comercio Exterior; Disposiciones Aduaneras relacionadas con el Comercio Exterior, entre otras.⁸¹

Es obvio que los principios inspiradores de los tratados y acuerdos internacionales parten de la buena fe de las partes, y buscan - al menos doctrinalmente - un justo equilibrio entre ellas en la medida de su igualdad o desigualdad en un sentido aristotélico, resultando que los principios inspiradores se contienen en normas para su debida observancia y cumplimiento. Por ello se hace indispensable ubicar cuáles son los principios inspiradores de la Unión Europea, respecto de los fundamentos del TLCAN.

PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA UNIÓN EUROPEA

CIRCULACIÓN
DE MERCANCIAS



CIRCULACIÓN
DE PERSONAS



CIRCULACIÓN
DE SERVICIOS



CIRCULACIÓN
DE CAPITALES



3. DIFERENCIA EN CUANTO A PRINCIPIOS INSPIRADORES

Los fundamentos inspiradores en la integración de la hoy Unión Europea, son citados en el origen del Tratado de la Comunidad Económica Europea (1957) y se centran en uno de los conceptos filosóficos del hombre: la libertad. Son cuatro las libertades que se indican: de mercancías, de personas, de servicios y de capitales.

El concepto de libertad resulta natural en los tratados de libre comercio internacional en la segunda parte del siglo XX. Sin embargo, los conceptos de libertad con los contenidos propios que otorgan los tratados constitutivos de la hoy Unión Europea, difieren en gran medida de los principios que inspiran el TLCAN.

El TLCAN esboza principios centrados en el elemento de igualdad de las partes en el trato comercial, dentro de los que destacan: trato nacional, trato de nación más favorecida, transparencia, eliminación de restricciones cuantitativas, liberación arancelaria y, en el supuesto exclusivo para México, se invoca la aplicación del Sistema Generalizado de Preferencias que en algunos rubros le permiten dilatar en el tiempo la eliminación arancelaria de ciertos productos con el propósito de que éste país, que presenta un menor grado de desarrollo que sus contrapartes, pueda establecer parámetros internos que le permitan competir en términos de igualdad; si no, fuese así, en este caso, el trato igual entre desiguales se convertiría en injusticia.

Pero se hace necesario precisar, para un mayor entendimiento, el alcance de los principios inspiradores en ambos tratados para comprender las distinciones y objetos de los mismos.

a. LOS PRINCIPIOS DE LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS, PERSONAS, SERVICIOS Y CAPITALS EN EL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA

Los principios que inspiran un acuerdo son significativos y definen el sentido normativo y de actuación de las partes. La libertad como elemento central de la inspiración de las comunidades europeas, es un concepto difícil en cuanto a su connotación aislada.

Por libertad se entiende en su acepción filosófica " ...como una consecuencia de la naturaleza racional del hombre "82 , que le permite elegir entre bienes de mayor o menor valor; sin embargo, una expresión que parece más sencilla para su comprensión indica que el límite de la libertad se ubica donde comienza la libertad de los demás. Y en este mutuo respeto de libertades es que se establecen como contenidos normativos los principios inspiradores del Tratado de la Comunidad Económica Europea, a saber:

El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente tratado. (artículo 6 a, II del TCEE)

LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS

Fundamento legal
(9 -37 y 85-91 TCEE)

OBJETIVOS:

- ..Libre circulación de productos originarios de los estados miembros.
- ..Supresión de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente.
- ..Reducción de obstáculos comerciales.
- ..Constitución de una Unión Aduanera.
- ..Eliminación de restricciones cuantitativas a la exportación.
- ..Exclusión de toda discriminación entre los nacionales de estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

- ..Prohibición de toda práctica que tenga por objeto impedir, restringir o falsear el juego de la competencia.
- ..Eliminación de prácticas *dumping*.

LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS

Fundamento Legal

Título III, 48-58 TCEE

(OBJETIVOS:)

- ..Libre circulación de trabajadores.
- ..Abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad de los trabajadores.
- ..Derecho de residencia en el territorio de los estados miembros.
- ..Realización de un derecho social comunitario.
- ..Eliminación de restricciones al establecimiento de empresas, sociedades o personas.
- ..Trato de nacionales a sociedades constituidas bajo la legislación de un estado miembro.

El Tratado de la Unión Europea amplía los siguientes objetivos:

- ..Circulación de personas sin sacrificar seguridad o protección.
- ..Obtención de la ciudadanía de la Unión Europea (artículo 8, TUE).
- ..Coordinación en la lucha contra el terrorismo y las drogas.
- ..Eliminación de los controles de identidad.
- ..Garantía del derecho de residencia a jubilados, pensionistas, estudiantes, ciudadanos con o sin empleo, profesionales.
- ..Control del visado a nacionales de un tercer país, no miembro de la Unión Europea.
- ..Establecimiento del intercambio de una fuerza policíaca europea (Europol).⁵³

LIBRE CIRCULACIÓN DE SERVICIOS

Fundamento Legal

Capítulo 3, 59-66 y 74-84 TCEE

(OBJETIVOS:)

- ..Eliminación de restricciones a la libre prestación de servicios en actividades industriales, mercantiles, artesanales y profesiones liberales.
- ..Realización de una política común de transportes.
- ..Normas comunes aplicables a los transportes internacionales.

El Tratado de la Unión Europea avanza en sus contenidos al plantear nuevos alcances:

Estímulo a la formación de profesionales bajo los parámetros siguientes:

- “..Facilitar la adaptación a las transformaciones industriales, especialmente mediante la formación y la reconversión profesionales.
- ..Mejorar la formación profesional inicial y permanente, para facilitar la inserción y la reinserción profesional en el mercado laboral.
- ..Facilitar el acceso a la formación profesional y favorecer la movilidad de los educadores y de las personas en formación, especialmente de los jóvenes.
- ..Estimular la cooperación en materia de formación entre centros de enseñanza y empresas.
- ..Incrementar el intercambio de información y de experiencias sobre las cuestiones comunes a los sistemas de formación de los estados miembros.”²⁴
- ..Aceptar las respectivas cualidades educativas y profesionales como equivalentes.

LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

Fundamento Legal

OBJETIVOS:

Capítulo IV, 67-73 TCEE

- ..Liberalización de servicios bancarios y de seguros vinculados a los movimientos de capitales.
- ..Supresión a restricciones en los movimientos de capitales.
- ..Eliminación de discriminaciones de trato por razón de nacionalidad o residencia de las partes.

El Tratado de la Unión Europea intenta eliminar las barreras físicas y técnicas a la libre circulación de capitales para el año 1999, por lo que ha establecido los siguientes objetivos:

- ..Establecimiento de un mercado europeo de servicios financieros.
- ..Establecimiento de un mercado unificado de valores mobiliarios.
- ..Eliminación de los obstáculos al uso del ecu.
- ..Integración del sistema europeo de bancos centrales.
- ..Coordinación mas estrecha en los ámbitos monetario, fiscal y presupuestario.

b. LOS PRINCIPIOS DE TRATO NACIONAL, TRATO DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA Y TRANSPARENCIA EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

Los principios reconocidos en el texto del TLCAN se fundamentan a su vez en los principios internacionales en materia de comercio exterior del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, denominado GATT, por su nombre en inglés.

Aún cuando Estados Unidos no fue parte del GATT en el año de su constitución 1947, por resolución de su propio Congreso, ni por lo tanto aplicó los Códigos de Conducta respectivos, sí reconoce sus principios a nivel internacional a la luz de la rúbrica del TLCAN y de su ingreso a la Organización Mundial de Comercio (antes GATT) con fecha 15 de abril de 1994. En lo que respecta a Canadá y México ambos países pertenecían al GATT previamente a la concertación del TLCAN.

En cuanto a sus objetivos, con base en su artículo 2 , primera parte, capítulo I, el TLCAN especifica:

- a) Eliminar obstáculos al comercio y facilitar la circulación transfronteriza de bienes y de servicios entre los territorios de las partes;
- b) promover condiciones de competencia leal en la zona de libre comercio;
- c) aumentar sustancialmente las oportunidades de inversión en los territorios de las partes;
- d) proteger y hacer valer, de manera adecuada y efectiva, los derechos de propiedad intelectual en el territorio de cada una de las partes;
- e) crear procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento de este tratado, para su administración conjunta y para la solución de controversias, y
- f) establecer lineamientos para la ulterior cooperación trilateral, regional y multilateral encaminada a ampliar y mejorar los beneficios de este tratado."

De los objetivos antes señalados se puede observar la pretensión de facilitar la circulación transfronteriza de bienes y servicios, así como de capitales y de las personas involucradas en acuerdos comerciales.

PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL TLCAN



De acuerdo a esto, los principios que inspiran el tratado son los siguientes:

1. TRATO NACIONAL

(Fundamento legal, Artículo III del GATT)

Capítulo III, artículo 01 acceso de bienes al mercado (TLCAN)

Capítulo X, artículo 03 compras del sector público (TLCAN)

Capítulo IX, artículo 02 inversión, servicios (TLCAN)

Capítulo XII, artículo 02 comercio transfronterizo de servicios (TLCAN)

Capítulo XIV, artículo 05 servicios financieros (TLCAN)

Objetivo:

"Un trato no menos favorable que el trato más favorable que dicho estado o provincia conceda a cualquiera -bienes, servicios, inversiones, licitaciones similares- competidores directos o sustitutos, según sea el caso, de la parte de la cual sea integrante."

2. TRATO DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA

(Fundamento legal, artículo I, del GATT)

Capítulo X, artículo 03 compras del sector público (TLCAN)

Capítulo XI, artículo 03 inversión (TLCAN)

Capítulo XII, artículo 03 comercio transfronterizo de servicios (TLCAN)

Anexo IV. Excepciones al trato de nación más favorecida (listas de México, Canadá y Estados Unidos)

Objetivo:

"Cada una de las partes otorgará a los --concurantes, inversionistas, capitalistas-- de otra parte trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a los --concurantes, inversionistas, capitalistas-- de cualquier otra parte o de un país que no sea parte."

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

3. TRANSPARENCIA

Capítulo XIII, artículo 06 Telecomunicaciones (TLCAN)

Capítulo XIV , artículo 11 Servicios Financieros (TLCAN)

Capítulo XVIII, artículo 02 Publicación (TLCAN)

Objetivo:

"Cada una de las partes se asegurará de que sus leyes, reglamentos, procedimientos y resoluciones administrativas de aplicación general que se refieran a cualquier asunto comprendido en este tratado se publiquen a la brevedad o se pongan a disposición para conocimiento de las personas o partes interesadas." (1802, TLCAN)

Los contenidos plurales de los XXII capítulos, con sus casi 300 artículos integrados en el TLCAN, instrumentan las siguientes acciones:

- **Beneficios del TLCAN sólo a bienes originarios de los territorios de las partes.**
- **Disminución arancelaria en lapsos diversos para Canadá, Estados Unidos y México.**
- **Eliminación de cuotas o restricciones cuantitativas.**
- **Eliminación de prácticas desleales (subsídios a la exportación, subsidios a la producción).**
- **Eliminación de prácticas *dumping* (vender a un precio inferior al de mercado).**
- **Eliminación de transferencias de fondos, por pagos de contratos, compraventas.**
- **Incremento en los porcentajes de participación accionaria en instituciones de crédito y de seguros.**
- **Eliminación de barreras a servicios transfronterizos.**
- **Reglamentación en el uso de redes de comunicación y de servicios de valor agregado.**
- **Simplificación de procedimientos a la entrada temporal de personas dedicadas a las negociaciones.**
- **Eliminación de discriminación tratándose de propiedad intelectual.**

c. JUSTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS EN LA UNIÓN EUROPEA; POSIBILIDAD DE SU DESARROLLO EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

Algunos conferencistas extranjeros han expresado que probablemente la experiencia de América del Norte se sitúa a 40 años de la acontecida en la Unión Europea, por lo que ésta resulta de sobrado interés como adecuado marco de referencia, ya que el antecedente primigenio de lo sucedido en las Comunidades Económicas de los años 50 pudiera servir de base para el futuro del libre comercio en América del Norte.⁸⁵

No obstante estas opiniones, y a la luz de los resultados del avance de esta investigación, se puede afirmar que ambos acuerdos comerciales y fiscales parten de experiencias claramente diferenciadas en la historia, lo cual no obsta para asumir alguna experiencia válida de la Unión Europea y aplicarla en el contexto del TLCAN.

En realidad el punto de partida para ambos proyectos económicos fue una apremiante necesidad de reactivar el comercio exterior bajo esquemas de seguridad jurídica y de trato justo para las partes, eliminando en lo posible los esquemas de prácticas comerciales desleales que alteran la certidumbre del quehacer económico internacional. Pero en el alcance de los mismos, aun comparando las etapas iniciales en ambos tratados, sólo se encuentran acercamientos en las pretensiones.

Para Europa y dado el contexto continental de la posguerra, resulta entendible y conveniente en función de un nuevo orden económico internacional la integración de un mercado interior que no hace indispensable la integración política, aunque ésta sea deseable para muchos. Por ello resultan justificables los principios que inspiraron a la naciente Unión Europea; la pretensión del fortalecimiento económico y social de la región evidencia en una solución inteligente que impedirá, en el futuro, las posibles exportaciones que deficientes regimenes económicos y sociales puedan realizar a estas regiones de alto desarrollo económico.

Este proceso con más de 40 años de esfuerzo constitutivo deriva, como se ha observado, en un arduo desarrollo de las experiencias de integración que buscan fortalecer las finanzas comunitarias Europeas tratando de consolidar el mercado internacional.

PRINCIPIOS INSPIRADORES TLCAN

Por otro lado, para Estados Unidos resulta meridiano participar y establecer una zona de libre comercio en América, sin que esto involucre la importación de problemas de carácter social. De aquí que uno de los puntos que se dejó fuera de negociación en el TLCAN fuera el del trato a indocumentados procedentes de cualquiera de los países signatarios o de terceros, y no se trabaja en aspectos relativos al libre tránsito de las personas, acordándose sólo facilidades de tránsito a personas involucradas en negocios, comercios, inversiones o actividades profesionales (anexo 1603 y apéndice 1603.D.1 del propio TLCAN).

Debe quedar muy claro que el establecimiento de zonas de libre comercio --donde se trabaja sobre todo en aspectos de disminución de aranceles y simplificación administrativa en materia aduanera-- no implica la creación de un mercado interior donde se eliminan barreras físicas y técnicas en el libre tránsito de bienes, servicios, capitales y personas, como si se tratara de un sólo territorio, situación que por lo pronto deja fuera del contexto del TLCAN la aplicación de los principios inspiradores de la Unión Europea.

d. RESULTADOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR E INVERSIÓN EXTRANJERA DEL TLCAN, 1994-1996

De acuerdo a los resultados obtenidos por México, el hecho de participar en el TLCAN ha sido sumamente positivo en el ámbito de su comercio exterior; siendo, al parecer, el único proyecto de Salinas de Gortari que no ha resultado en un conjunto de ilusiones.

La anterior aseveración se fundamenta en los datos estadísticos proporcionados, a dos años de vigencia del TLCAN, por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI); en un documento informativo que se divide en dos grandes ítems, el primero dedicado al comercio, el otro, a la inversión extranjera:

COMERCIO

.Incremento comercial superior a 20.5% en 1994 con respecto a 1993; de 13% para 1995 y de 18% en el año 1996, siempre en comparación con el año inmediato anterior.

.Incremento en las exportaciones mexicanas de 29% en 1995 respecto de 1994 y de 58% en 1996 en relación al ejercicio 1995.

.Exportación de México a Estados Unidos dos veces superior a lo que exportan los países del grupo ALADI en su conjunto, y diez veces más que lo exportado por los países de Centroamérica.

.Exportación de México a Canadá de 33% en 1995 más que en 1994 y 5.8% mayor para 1996 respecto de 1995.

.Incremento de las importaciones de Estados Unidos y Canadá en 8.3% y 2.3%, respectivamente, para 1995.

De acuerdo a estas cifras, en 1996 México se ubicó como el tercer país exportador a Estados Unidos, después de Canadá y Japón.

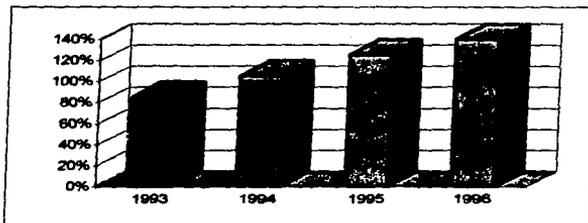
INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA

.Entrada de 2635.7 millones de dólares que representan el 19.8% del capital extranjero total, materializado a partir de la entrada en vigor del TLCAN y de las modificaciones a la Ley de Inversión Extranjera. Las que permiten participar en casi 80% de las actividades que componen el PIB en México como son la extracción de minerales de hierro, producción de autopartes, servicios de telefonía, banca múltiple.

.Realización de inversiones y alianzas estratégicas.⁶⁶

A continuación se muestra en las siguientes gráficas publicadas por SECOFI en 1995, el nivel alcanzado por el intercambio comercial entre México y Estados Unidos.

(INTERCAMBIO COMERCIAL MÉXICO - ESTADOS UNIDOS.)

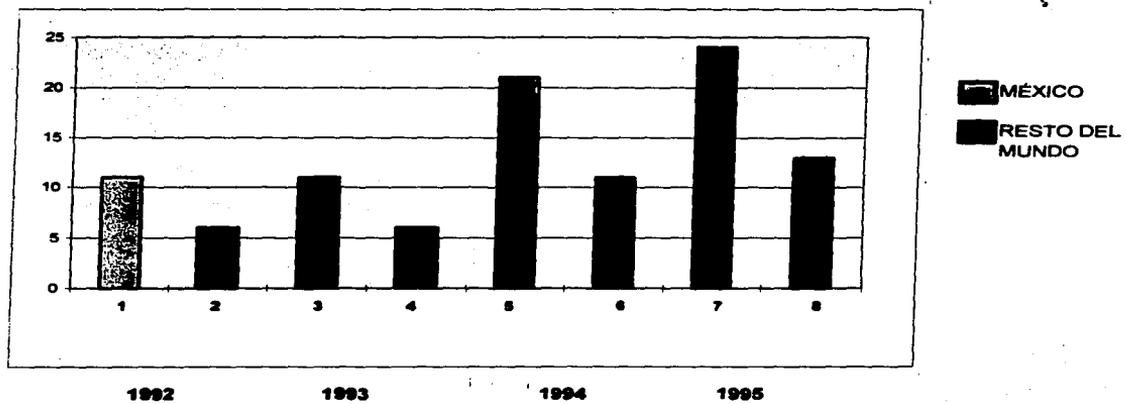


Fuente: **SECOFI**
(incluye maquila)

IMPORTACIONES PROCEDENTES DE ESTADOS UNIDOS
(enero-noviembre de 1995, en miles de millones de dolares)

MÉXICO	56 847
ALADI	26 917
CENTROAMÉRICA	5 718
ALEMANIA Y REINO UNIDO	58 071
HONG KONG, COREA DEL SUR Y SINGAPUR	48 603

IMPORTACIONES DE EUA
(Variación porcentual anual)



4. CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

- 1. Los acuerdos comerciales de libre comercio del siglo XX, resultan ser simples instrumentos de control hegemónico comercial, convenientes para quienes lo integran, pero fundamentalmente para aquéllos que fincan allí sus intereses de control y poder mundial.**
- 2. El soporte económico de las decisiones políticas e intereses de control regional determinan el alcance de los tratados de libre comercio; la nueva estructura mundial en un apretado esquema, tiene sus referentes en tres grandes bloques económicos regionales, la zona de libre comercio de América, La Unión Europea, el Sudeste Asiático integrado por la Asociación de Naciones del Sudeste de Asia (Indonesia, Brunei, Singapur, Tailandia y Filipinas, entre otros), así como los países de la Cuenca del Pacífico: (Japón, China, Corea del Sur, Hong Kong y Taiwan).**
- 3. Los tratados de libre comercio son instrumentos plurilaterales de naturaleza preponderantemente económica y fiscal, sobre todo en lo relativo a comercio exterior y aduanas.**
- 4. Se establece en el siglo XX la primacía del modelo angloamericano, relativo a un orden global internacional fundamentado políticamente en la "democracia", el libre comercio y el derecho internacional.**
- 5. El GATT 1947 y la Organización Mundial de Comercio (1994), con la participación de 125 países que representan el 90% del comercio internacional, conforman la materialización del modelo angloamericano que garantiza la expansión geoeconómica estadounidense bajo esquemas francamente preferenciales .**
- 6. La asimetría jurídica existente en los diversos ordenamientos estatales en los que se encuentra la expresión "tratado internacional" como constitucional, o bien en leyes internas, comparados a modelos que permiten la no observancia de los acuerdos internacionales frente a disposiciones internas emitidas en forma posterior (como es el modelo angloamericano) ubican en una franca desventaja normativa a los estados, a quienes la observancia del tratado al que estén asociados limita su poder de decisión.**

7. La estrategia contemporánea de control hegemónico se finca en el establecimiento de un derecho internacional vinculante como método de sujeción y control político de los estados firmantes.

8. La pretensión de Estados Unidos de liderar para el año 2005 el área de libre comercio de las Américas hace necesario para este país la transculturación de sus modelos económicos, abriendo nuevas zonas al libre comercio con la intención de lograr la participación de capital estadounidense en campos estratégicos, aglutinando intereses económicos regionales, coaligando y sustituyendo o simplemente desplazando a las inversiones nacionales.

9. Canadá y México se vieron obligados ante la coyuntura recesiva e inflacionaria internacional a suscribir los acuerdos comerciales y finalmente el TLCAN, que rompe definitivamente con los esquemas de protección interna a pesar de las salvaguardas que en el texto del propio tratado se expresan.

10. Para México y el resto de los países que deseen incorporarse al TLCAN, el lenguaje jurídico angloamericano que en el mismo se cita, resultará ineludiblemente en una adquisición de nuevas estructuras jurídicas que se confrontan con el modelo de derecho continental germano-romano que priva en la inmensa mayoría de las estructuras jurídicas latinas; baste citar los capítulos XI, XIX y XX del TLCAN que remiten a mecanismos de resolución de controversias soportadas en el arbitraje internacional, con dispositivos muy particulares en la integración de los paneles de negociación y el proceso de resolución.

11. La integración del mercado interior europeo dista en el tiempo, forma y ámbito competencial, del proceso primario de integración de la zona de libre comercio de América del Norte; resultando entonces que estamos en presencia de dos realidades con objetivos claramente diferenciados.

12. Los cuatro principios de libertad y de igualdad a que se obligan en la Unión Europea por estar suscritos a la Organización Mundial de Comercio tienen el objetivo preciso de apuntalar la realización del mercado interior europeo.

13. La idea de una Europa fortalecida y equilibrada en cuanto a su desarrollo social, económico, laboral, educativo y agrario, entre otros, busca consolidar el área como un verdadero bloque económico *inter pares*.

CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

14. Por el momento la Unión Europea no requiere para la consecución de sus fines de una integración política; sin embargo, es posible que dadas las condiciones de ideologización regional derivada de una ciudadanía común, libre tránsito y residencia, a futuro deba resultar como última consecuencia en una integración política.

15. El derecho comunitario europeo halla su soporte en los principios de supranacionalidad y subsidiaridad normativa.

16. El derecho comunitario se genera por un acto previo de voluntad de los estados miembros, que se obligan a través de lo que denominan cesión de soberanía a la observancia normativa emitida por la comunidad, con base en el principio de subsidiaridad, que reconoce que la comunidad puede regular para el establecimiento del mercado interno en forma más precisa y en función de la eliminación de cualquier barrera física o reglamentaria.

17. El principio *in dubio pro communitate* aplicado en la Unión Europea, establece como obligada la supremacía de la norma comunitaria respecto de las leyes internas.

18. El principio de subsidiaridad legitima el poder normativo de la Unión Europea.

19. Para el TLCAN resultan suficientes los principios de igualdad en él invocados concretamente referidos a trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia, en atención a que busca eliminar obstáculos al comercio y facilitar el comercio exterior de bienes, servicios y capitales; no se expresa nunca la eliminación de barreras físicas como la supresión de fronteras, la integración de una unión aduanera ni muchos menos el libre tránsito de personas como lo es en el proceso de la Unión Europea; por ende, como se puede observar, se trata de dos experiencias diversas.

20. El proceso de globalización económica exige la adecuación constitucional de los países involucrados en los Tratados de Libre Comercio a las pretensiones liberales comerciales insertas en los mismos, sin considerar las consecuencias y costos sociales (desempleo, destrucción de la economía local, etcétera) que ello conlleva, toda vez que bajo este modelo se supone - ilusamente - la sustitución de economías poco desarrolladas, por las economías de punta con un alto contenido de capital transnacional.

5. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO

- ¹ Citado por Witker, Jorge, *La Investigación jurídica*, México, McGraw Hill, Serie Jurídica 1995, p. 1.
- ² Meisel Lanner, Roberto, *Derecho Aduanero Comparado*, Bogotá, Colombia, Ediciones Librería del Profesional, 1ª edición 1991, p. 14.
- ³ Kant, Immanuel, "Crítica de la razón pura I y II, 2a. Edición, México, D.F., Editorial Colofón, S.A., 1989.
- ⁴ Hegel, G.W.F., "Lecciones sobre la historia de la filosofía I, II y III", Primera reimpresión, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, 1977
- ⁵ De Secondat, Carlos Luis, barón de la Brède y Montesquieu, "Del Espíritu de las leyes", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., tercera edición, 1977, p. XXV.
- ⁶ Meisel Lanner, *op.cit* para mayor referencia léase el capítulo I, Orígenes del Derecho Comparado, pp. 11-20
- ⁷ Kissinger, Henry, *La Diplomacia*, México, Fondo de Cultura Económica, trad. Mónica Utrilla, 1995, p. 22.
- ⁸ Kissinger, Henry, *op.cit.*, p. 830
- ⁹ Cayón, Faicón y de la Hucha Celador, *La armonización en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario Español*. Incidencia y convergencia, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, p. 12.
- ¹⁰ Andrade Sánchez Eduardo, *Teoría general del estado*, México, D.F., Editorial Harla, 1987, p. 155 o bien; Arnaiz Amigo, Aurora, *Ciencia del Estado II*, México, D.F., Antigua librería de José Porrúa e hijos, Sucs. 1981, p. 213.
- ¹¹ Kissinger, Henry, *op.cit.*, p. 12.
- ¹² Para mayor abundamiento se sugiere el texto de Kissinger, Henry, *op.cit.*, capítulo XXXI, pp. 801-835.

¹³ Definición de economía liberal. Punto de vista económico.- "... Actividad natural autorregulada por el mercado que fija mediante los precios, las retribuciones al capital y al trabajo, y ... la libertad económica es total, tanto a nivel interno como a nivel de los intercambios entre países (división internacional del trabajo)"

Witker, Jorge, *Introducción al Derecho Económico*, México, D.F., Editorial Harla, 1995, p 17

Punto de vista político.- "... es la ideología de la clase burguesa ...régimen constitucional y legal de garantías, para los intereses de la clase de la burguesía..." y González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1972, pp. 646-647.

¹⁴ Definición de economía mixta o neoliberal.

"...Aspira a una reestructuración a fondo del sistema internacional capitalista en función a un diagnóstico y unas perspectivas que en lo fundamental corresponden a la forma como los perciben las cúspides del capital financiero y transnacional". Cordera Rolando y Tello Carlos, *México, la disputa por la nación perspectivas y opciones del desarrollo*, México, D.F., Editores siglo XXI, 1981, p. 81.

En cuanto a formas de intervención "El estado dirige la política económica mediante los instrumentos directos (política monetaria, fiscal, comercio exterior, empresas públicas) e indirectas (políticas salariales, de empleo, seguridad social, educativa, cuantitativa y tecnológica, etcétera)". Witker, Jorge, *op.cit.*, p. 21.

¹⁵ Para este tema se recomiendan ampliamente las dos obras del compilador Antoni Kuklinski, a saber; Kuklinski, Antoni, *Aspectos Sociales de la Política y de la Planeación Regional*, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981, y Kuklinski Antoni, *Desarrollo Polarizado y Políticas Regionales en Homenaje a Jacques Boudeville*, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica 1985.

¹⁶ Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, Ginebra, julio de 1986, p. 46.

¹⁷ Para mayor abundamiento consultese la obra de Kuklinski Antoni, *Desarrollo Polarizado y Políticas Regionales en Homenaje a Jacques Boudeville*, *op.cit.*, 1995 y la obra compilada de S. Wionczek, Miguel, "Integración de América Latina, experiencias y perspectivas", México - Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 1984, pp.3-13.

¹⁸ Para profundizar en el tema se sugiere la lectura del discurso de Serra Puche, Jaime, *Bases de la negociación del Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos*, México, D.F., junio 12 de 1991.

- ¹⁹ *El Financiero*, nota periodística internacional, sección economía, 22 de marzo de 1996, p. 20.
- ²⁰ Se sugiere para este tema el texto de Adriacoli, Bárbara y Vereza Mónica, *La administración Clinton*, México, D.F., Centro de Investigaciones sobre América del Norte, UNAM, 1995.
- ²¹ Cordera, Rolando y Carlos Tello, *México: la disputa por la nación, perspectivas y opciones de desarrollo*, México Siglo XXI, p. 82.
- ²² Torres Palma y Pamela Falk, *La adhesión de México al GATT*, repercusiones internas e impacto sobre las relaciones México-Estados Unidos, incluye artículo de Stephen-Lande, "Posibilidades de ampliar el intercambio comercial entre Estados Unidos y México", El Colegio de México, 1989, p.304.
- ²³ Véase el texto constitucional mexicano, *Congreso de la Unión*, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, IFE, 1996.
- ²⁴ Para mayor abundamiento en el tema véase Kissinger Henry, *op.cit.*, capítulo XXXI, pp. 801-835.
- ²⁵ García Pecourt, "La soberanía de los estados ante la ONU", Barcelona, España, Ediciones Sagitario, , 1982, p. 11
- ²⁶ Kissinger Henry, *op. cit.*, p.803.
- ²⁷ Maira, Luis, *Estados Unidos, una visión latinoamericana*, selección en el tema "Estados Unidos y la América Latina" cita a Herbert Eugene Bolton, *The big Epic of the Great América*, México, D.F., Centro de Investigación y Docencia Económicas y Fondo de Cultura Económica, 1984, pp. 491-492.
- ²⁸ "Los 23 países originarios fueron los siguientes: Australia, Reino de Bélgica, Birmania, Estados Unidos del Brasil, Canadá, Ceylan, República de Cuba, República Checoslovaca, República de Chile, República de China, Estados Unidos de América, República Francesa, India, Líbano, Gran Ducado de Luxemburgo, Reino de Noruega, Nueva Zelandia, Reino de los Países Bajos, Pakistán, Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Rhodesia del Sur, Siria y Unión Sudafricana". Fuente: Doctora Lucinda Villarreal, TLC, *Las Reformas Legislativas para el Libre Comercio*, México Editorial Pac, 1995, p. 21.
- ²⁹ Kluwer, *Studies in transnational economic law*, vol. 5, 2a. edición, *the new Gatt round of multilateral trade negotiations, legal and economic problems*, Editor Ernst Ulrich, 1987, pp. 501-502.
- ³⁰ Congreso de la Unión, "Constitución política de los Estados Unidos de norteamérica", Servicio Informativo y Cultural de Estados Unidos, 1987, pp. 31 y 41

- ³¹ Witker, Jorge, *El Tratado de Libre Comercio de América del Norte, resolución de controversias comerciales*, Valparaíso, Chile, Editorial Edeval, 1995, p. 18.
- ³² Torres Blanca y Pamela L., un estudio de Gustavo Vega, *"El Comercio de México y Estados Unidos y el Congreso Estadunidense"*, pp. 272-273.
- ³³ Kluwer, *op. cit.*, pp. 11-13
- ³⁴ Congreso de la Unión. "Leyes y Códigos de México", México, D.F., Colección Porrúa, Editorial Porrúa, S.A., p. 927.
- ³⁵ El financiero nota periodística nacional de Gustavo Sauri/Victor Felipe Piz, *"Retraso de un año en el ajuste económico"*, sección análisis, sábado 24 de diciembre de 1994, p. 58
- ³⁶ Haas, Ernst B., *Partidos políticos y grupos de presión en la integración europea*, Buenos Aires, Instituto para la Integración de América Latina, INTAL BID, 1966, p. 17.
- ³⁷ Copias fotostáticas proveídas por la representación de la Organización de las Naciones Unidas en México, sin referencia autorral, sin embargo; el texto referido de Torres Palma y Pamela Falk, *La Adhesión de México al GATT*, *op. cit.*, refiere un breve estudio al respecto, pp. 272 y ss.
- ³⁸ Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y de Comercio, *op. cit.*, p. 1
- ³⁹ *Ibid.*, pp. 2, 6, 10 y 12.
- ⁴⁰ *Ibid.*, p. 59
- ⁴¹ Haas, Ernst B., *op. cit.*, p. 11
- ⁴² Para mayor entendimiento del contexto histórico véase el texto de Hans Ernst B., *Partidos Políticos y grupos de presión en la integración europea*, Buenos Aires, Instituto para la integración de América Latina, INTAL BID, 1966, pp. 7-26
- ⁴³ Comisión de las Naciones Europeas, "Un futuro construido en común", Bruselas, 8 de mayo de 1990, p. 52
- ⁴⁴ Fontaine Pasacal, "Una idea nueva para Europa", Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1990.
- ⁴⁵ Oficina de Publicaciones de la Comunidades Europeas, "Tratados constitutivos de las comunidades europeas (CECA, CEE, CEEA)", edición abreviada, 1987.
- ⁴⁶ Sorensen, Max, *Manual de Derecho Internacional Público*, México, Fondo de Cultura Económica, 1a. reimpresión, 1978, p. 157.
- ⁴⁷ Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, Porrúa, México, 1979, pp. 61-69.

- ⁴⁸ Jiménez González, Antonio Coord. "Grandes Temas del Derecho Tributario"; ponencia de Gabriel Casado Ollero, con el tema "Ordenamiento comunitario europeo y ordenamiento tributario interno", Gobierno del Estado de Jalisco, Unidad Editorial 1995. p. 167.
- ⁴⁹ *Ibid.*, p. 168.
- ⁵⁰ Muñoz Machado, Santiago, *El ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea y la Constitución española*, Editorial Civitas, p. 40-41
- ⁵¹ Muñoz Machado, Santiago, *op. cit.*, p. 27
- ⁵² Muñoz Machado, Santiago, *op. cit.*, pp. 110-111.
- ⁵³ Haas Ernst B., *op. cit.*, p. 116
- ⁵⁴ Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 170.
- ⁵⁵ Notas de clase de Teoría General del Estado, Facultad de Derecho, 1979.
- ⁵⁶ H. Sabine, George, "*Historia de la Teoría Política*", México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, séptima reimpresión, 1981, pp. 108, 303-305, 428-431.
- ⁵⁷ Muñoz Machado, Santiago, *op. cit.*, p. 33
- ⁵⁸ Haas. Ernst B., *op. cit.*, p. 207.
- ⁵⁹ Medina, Manuel, *La Comunidad Europea y sus principios constitucionales*, Madrid, Editorial Tecnos, 1974, p. 142.
- ⁶⁰ Europe Document, *Text in full of the treaty on the European Unión*, Agence Europe, 1992, p. 4
- ⁶¹ Comisión de las Comunidades Europeas, "Del mercado único a la Unión Europea", Luxemburgo, 1992, p. 21.
- ⁶² Chiti, Mario y Guido Greco, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, Giufree Editore, 1993, (Strozzi, volume 3, issues 2, and 2, pp. 59-89); (Vandelli, 1993, volume 3, issue 3, pp. 379-397).
- ⁶³ Comisión de las Comunidades Europeas, "*La comunidad de los doce*", cifras clave, 6-7-1991.2.
- ⁶⁴ Barry Farrel B., *América Latina y Canadá frente a la política exterior de los Estados Unidos*, México, Fondo de Cultura Económica, sección economía, 1975, p. 348.
- ⁶⁵ Torres Blanca, *op. cit.*, p. 156.
- ⁶⁶ Torres Blanca, *op. cit.*, p. 160.
- ⁶⁷ Barry Farrel B., *América Latina y Canadá frente a la política de los Estados Unidos*, México Fondo de Cultura Económica, 1975, p. 48.
- ⁶⁸ Grien Raúl, *La integración económica como alternativa inédita para América Latina*, México, D.F., Fondo de Cultura Económica/Economía Latinoamericana, pp. 247-307.

- ⁶⁹ De la Peña, Rosa María, *Las preferencias del comercio internacional*, México, UNAM, 1980, p.45.
- ⁷⁰ López Rosado, Diego G., *Problemas económicos de México*, México, Textos Universitarios UNAM, Datos estadísticos 4a. edición, p. 349.
- ⁷¹ Quijano José Manuel, Sánchez Hilda y Antía Fernando, *"Finanzas desarrollo económico y penetración extranjera"*, problemas financieros de México y América Latina, 2a. colección pensamiento económico, Puebla, Puebla, México, Editorial Universidad Autónoma de Puebla, primera edición, 1985, pp. 69-139, 240-261.
- ⁷² Gutiérrez y Vera, *Canadá en transición, participación de Stephen Clarkson con el tema "Tratados de comercio como constituciones: la experiencia de Canadá como Estado postnacional"*, México, Centro de Estudios sobre América del Norte 1994, p. 135.
- ⁷³ *Ibid.*, p. 143.
- ⁷⁴ Presentación del libro de Schettino Macario, *"Tratado de Libre Comercio; ¿Qué es y como nos afecta?"*, México, D.F., Grupo editorial Iberoamérica, 1994.
- ⁷⁵ Correo Electrónico, Stephen L. Abrahams, Jefe de División de Mercados de Capital, Internet, documento fechado 25 de septiembre de 1995. Refiere el lanzamiento al mercado de los Bonos Brady a través del Banco Interamericano de desarrollo como bonos tipo swap de intercambio de deuda pública, la emisión fue suscrita por "... un grupo de entidades financieras colidereadas por Crédit Suisse, Union Bank of Switzerland y Merrill Lynch Capital Markets, se emiten bonos de los siguientes países:
- Argentina (Bono Discount, Bono FRB, Bono PAR)
 Brasil (Bono C, Bono Discount-Z, Bono PAR).
 México (Bono Discount, Bono PAR)
 Venezuela (Bono DCB, Bono PAR)
- Los Bonos fueron propuestos por el secretario del tesoro de los Estados Unidos, Nicholas Brady, quien señaló la emisión de los Bonos como parte de un plan para la deducción de la deuda en países en vías de desarrollo."
- ⁷⁶ Serra Puche, Jaime, *Basas para la negociación del Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos*, SECOFI, 1991, p. 3-19.
- ⁷⁷ Wilker, Jorge, *Introducción al Derecho Económico*, Editorial Harla, colección de textos jurídicos, 1995, p. 156.

- ⁷⁸ López Ayllón Sergio, "El Capítulo XIX del Tratado de Libre Comercio de América del Norte: desafíos en la interpretación de los tratados internacionales en la reconciliación del Civil Law y del Common Law en la zona de libre comercio", Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Revista de Derecho Privado*, año 7, núm. 20, México mayo - agosto de 1996, p. 41
- ⁷⁹ Congreso de la Unión, "*Tratado de Libre Comercio*", SECOFI, texto oficial, primera reimpresión, marzo de 1994, p. 8.
- ⁸⁰ El Financiero nota periodística internacional de Gerardo Flores, "Rechazo de México al convenio de desarrollo MIGA", México, 8 de abril de 1996.
- ⁸¹ Para mayor precisión en el alcance de las reformas se recomienda la lectura del texto de la Doctora Lucinda Villarreal, *TLC, las reformas legislativas para el libre comercio*, México Editorial Pac, pp. 80-138.
- ⁸² Diccionario jurídico mexicano, tomo I-O, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1994, p. 1987.
- ⁸³ Comisión de las Comunidades Europeas, "Circular Libremente", Luxemburgo, 1994, pp. 1-10.
- ⁸⁴ Comisión de las Comunidades Europeas, "La Unión Europea", 1989, pp. 5-51.
- ⁸⁵ Conferencia de la Doctora Araceli Mangas Martín, en el *Seminario sobre Derecho Fiscal Internacional y la Unión Europea: Un sistema de integración*, realizado en la ciudad de Cuernavaca, Morelos, México, el día 31 de enero de 1997.
- ⁸⁶ SECOFI, "Impacto del TLC de América del Norte: a dos años de vigencia", México SNCL, enero-febrero de 1996, pp. 1-3.

SEGUNDA PARTE

LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO II

Derecho fiscal de la Unión Europea y la armonización tributaria como un concepto instrumental. Hipótesis y objeto capitular 1. Derecho Fiscal de la Unión Europea y la armonización tributaria como un concepto instrumental. 2. Derecho de la Unión Europea: un concepto simultáneo al Derecho Fiscal interno de los estados y diverso al Derecho Internacional Fiscal en sentido amplio. a. Derecho Fiscal de la Unión Europea originario. b. Derecho Fiscal de la Unión Europea derivado. c. Derecho Internacional Fiscal. 3. Soberanía y potestad tributaria en la Unión Europea. 4. La armonización tributaria, un concepto instrumental. 5. Principios de armonización tributaria del Comité de Fiscal y de Finanzas de la CEE. 6. Consideraciones finales del capítulo. 7. Notas bibliográficas del capítulo.

CAPÍTULO III

Armonización tributaria en la Unión Europea, realidades y expectativas. Hipótesis y objeto capitular. Notas para el lector. 1. Armonización tributaria en la Unión Europea, realidades y expectativas. 2. Marco Normativo de la armonización tributaria en la Unión Europea. 3. Armonización tributaria en contribuciones indirectas. a.1. De la instalación del IVA a la Sexta Directiva. a.2. Regímenes de transición y definitivo en materia de IVA. a.3. Armonización en impuestos de consumos específicos. 4. Armonización tributaria en contribuciones directas. 5. Armonización tributaria en materia de seguridad social. 6. Armonización tributaria en materia aduanera y comercio exterior. 7. Política y coordinación fiscal de la Unión Europea. 8. Expectativas de armonización tributaria. 9. Consideraciones finales del capítulo. 10. Notas bibliográficas del capítulo. 11. Anexo. Inventario de contribuciones en impuestos directos.

SEGUNDA PARTE

LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO II

DERECHO FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA COMO UN CONCEPTO INSTRUMENTAL

Hipótesis y Objeto Capitular. 1. Derecho Fiscal de la Unión Europea: y la armonización tributaria como un concepto instrumental. 2. Derecho de la Unión Europea un concepto simultáneo al Derecho Fiscal interno de los Estados y diverso al Derecho Internacional Fiscal en sentido amplio. a. Derecho Fiscal de la Unión Europea Originario. b. Derecho Fiscal de la Unión Europea Derivado. c. Derecho Internacional Fiscal. 3. Soberanía y potestad tributaria en la Unión Europea. 4. La armonización tributaria, un concepto instrumental. 5. Principios de Armonización Tributaria del Comité Fiscal y de Finanzas de la CEE. 6. Consideraciones del capítulo. 7. Notas bibliográficas del capítulo.

CAPÍTULO PRIMERO

HIPÓTESIS

La armonización fiscal es un mero instrumento y se manifiesta de esta manera en los tres niveles del derecho de la Unión Europea.

OBJETO Distinguir el alcance de la armonización tributaria a partir de sus manifestaciones en el derecho fiscal de la Unión Europea.



1. DERECHO FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA COMO UN CONCEPTO INSTRUMENTAL

Es en el contexto de un acuerdo internacional de libre comercio como lo es el Tratado de la Unión Europea mejor conocido como el Tratado de Maastricht - que involucra una serie de tratados comunitarios en algunos aspectos de naturaleza fiscal -, que aparece el término de armonización tributaria.

Este se realiza en un proceso conjunto de integración del Derecho Fiscal de la Unión Europea, cuyo propósito reside en la eliminación de distorsiones que afecten el mercado interior; sin embargo, resulta necesario precisar que este proceso de armonización tributaria se realiza a su vez dentro de un desarrollo dinámico, proceso en el que han transcurrido alrededor de 40 años de estudios, propuestas y realizaciones en la materia, que ha permitido la concreción de un Derecho Fiscal de la Unión Europea fundamentado en el texto de los Tratados Constitutivos; derecho fiscal a través del cual se han forjado las bases de financiamiento de la estructura de operación de las comunidades y se han armonizado, sobre todo, aspectos de contribuciones indirectas y de comercio exterior, que en su momento resultaban altamente distorsionadores para la integración del mercado interno comunitario.

La armonización legal y, en particular, la armonización tributaria han permitido la realización de un mercado interior en donde se observan los cuatro principios inspiradores de los Tratados Constitutivos (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, analizados en el capítulo I, inciso 3.a.) materializados en reglamentos y directivas.

Esta experiencia lleva a reflexiones relativas a la legalidad de su integración, la ubicación de la soberanía y la potestad tributaria en un contexto comunitario. Se hace necesario entonces delimitar con la mayor claridad posible el alcance conceptual y los principios que operan en el proceso de la armonización tributaria.

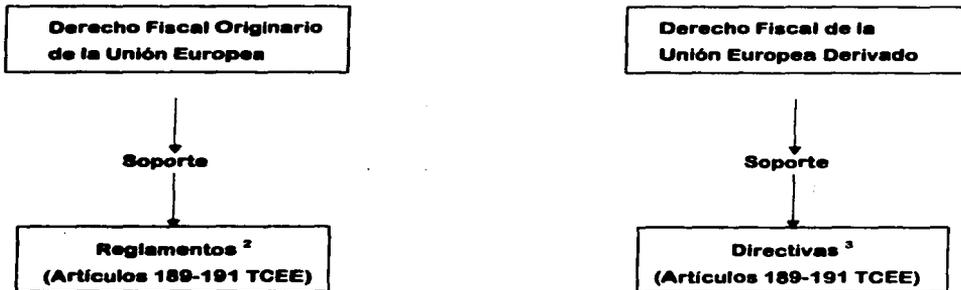
2. DERECHO FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA: UN CONCEPTO SIMULTÁNEO AL DERECHO FISCAL INTERNO DE LOS ESTADOS Y DIVERSO AL DERECHO INTERNACIONAL FISCAL EN SENTIDO AMPLIO

El estudio del proceso de armonización tributaria en la hoy Unión Europea, hace necesario dilucidar - previamente - a la luz de los propios contenidos normativos de las comunidades, la existencia de un Derecho Fiscal de la Unión Europea autónomo, definir su alcance y establecer en qué medida ese derecho fiscal europeo se torna derecho fiscal interno para los estados miembros, así como su distinción respecto al Derecho Internacional Fiscal.

El derecho fiscal europeo, cita Mario Burgio "...es el derecho fiscal que resulta de una manifestación de voluntad común de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea ... "Las disposiciones fiscales del Tratado de Roma constituyen el derecho fiscal europeo original o del tratado en cuanto a que son *self executing* o de aplicación inmediata".¹

En realidad el Derecho Fiscal de la Unión Europea (se utiliza este concepto toda vez que el término "derecho fiscal europeo" de M. Burgio resulta demasiado ambicioso respecto de los países que continentalmente conforman la Unión Europea), es un conjunto de competencias materiales delegadas por los estados soberanos que suscriben los tratados.

Proveniente del análisis realizado sobre su contenido normativo, se ha encontrado que el ámbito de competencia delegada a la Unión Europea se abre en dos claras vertientes.



a. DERECHO FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA *ORIGINARIO*.

El Derecho Fiscal originario de la Unión Europea está referido al contenido en los Tratados Constitutivos (TCECA, TCEE, TUE), lo que da lugar a reflexionar que obviamente de él mismo surge el Derecho Fiscal derivado de la Unión Europea.

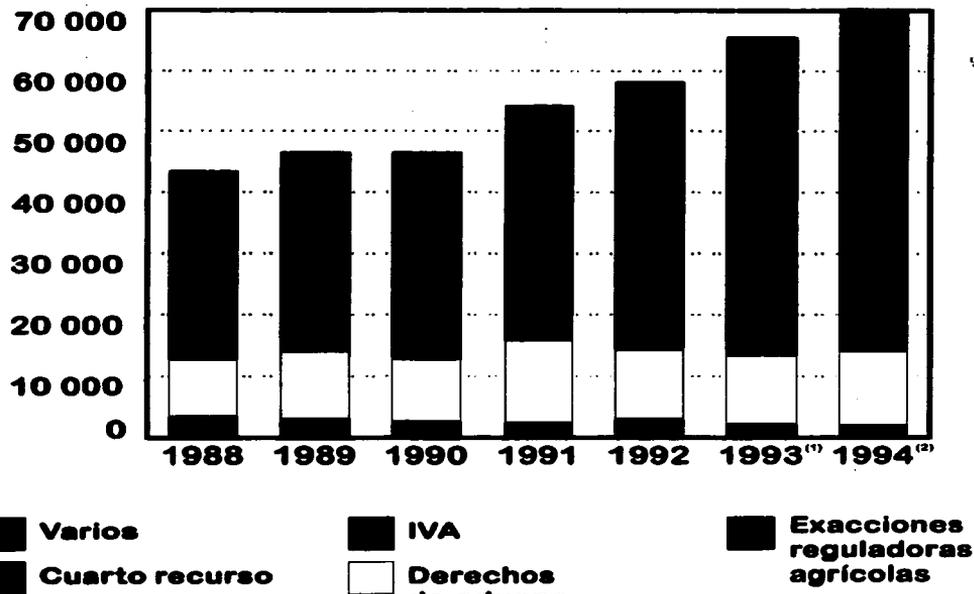
Esto es verdad; sin embargo, es necesario destacar que en él se fundamentan las contribuciones de carácter comunitario, destinadas a soportar la carga financiera requerida para solventar las disposiciones prácticas acordadas en el seno del Parlamento Europeo con base en los propios Tratados Constitutivos.

A la fecha, los ingresos propios de la Unión Europea incluyen los derechos de aduana, las tasas agrícolas percibidas con cargo a los productos importados del exterior de la Unión, el 51.3% de los ingresos del impuesto al valor añadido, el impuesto sobre sueldos y salarios de los funcionarios comunitarios, y las contribuciones a la financiación del régimen de pensiones. Asimismo, se encuentra el establecimiento de exacciones sobre la producción del carbón y del acero (artículo 49 del TCECA), y el establecimiento de impuestos ecológicos sobre la utilización de recursos naturales escasos y energía - algunos de ellos aún en estudio - como el impuesto por la emisión de bióxido de carbono con el propósito de obtener un ingreso equivalente al 1% del PIB de la comunidad europea (artículo 130 r, del TCEE).

En síntesis en el Derecho Fiscal originario se consignan contribuciones comunitarias destinadas a cubrir los requerimientos financieros de la Unión Europea en cuanto al desarrollo de la política agraria común, promoción de empleos, transporte, cultura, energía y política exterior, entre otras. En las gráficas que a continuación se presentan se muestran las fuentes de financiamiento y su aplicación al gasto público de la Unión Europea.⁴

**Financiación del presupuesto general 1988 - 1994
(ejecución, en créditos de pago)**

millones de ecus

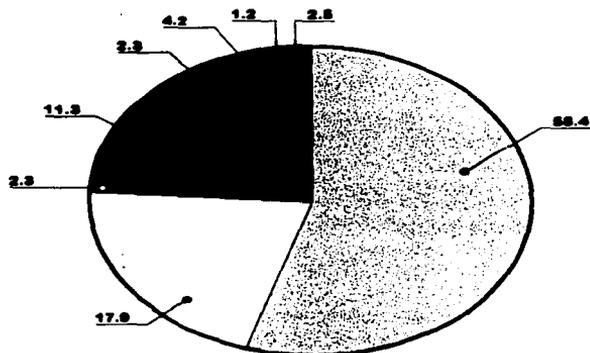


⁽¹⁾ Cifras provisionales

⁽²⁾ 1994 = Presupuesto

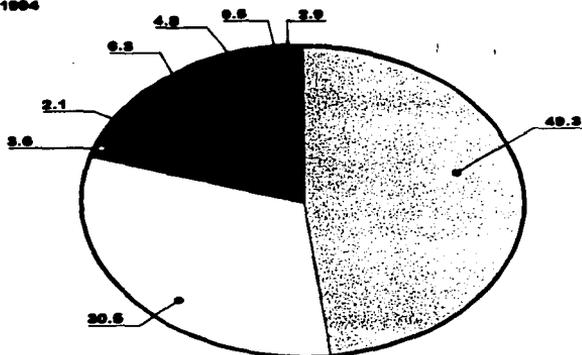
FUENTE: Comisión Europea, " El presupuesto de la Unión Europea", Luxemburgo, 1994, p.4

1988



-  Agricultura (FEOGA "Garantía")
-  Acciones estructurales
-  Investigación
-  Otras políticas internas
-  Acciones exteriores
-  Administración
-  Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA)
-  Fondo Europeo de Desarrollo (FED)

1994



FUENTE: Comisión Europea, "El presupuesto de la Unión Europea", Luxemburgo, 1994, pp. 1.4

b. DERECHO FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA *DERIVADO*

En segundo término, el Derecho Fiscal derivado de la Unión Europea tiene como propósito establecer obligaciones a los estados miembros, para que estos no desarrollen determinadas actividades fuera de consenso, tal y como lo señalan los contenidos de los artículos 9, 12, 95 y 98 del TCEE, a saber:

Artículo 9, apartado 1, del TCEE:

“ La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición , entre los estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.”

Artículo 12 del TCEE:

“Los estados miembros se abstendrán de establecer entre sí nuevos derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de derecho equivalente y de incrementar los que ya estén aplicando en sus relaciones comerciales recíprocas.”

En relación con el artículo 13 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, los estados miembros suprimieron progresivamente los derechos de aduana de importación y exportación al interior del ámbito territorial de la Comunidad Económica Europea. Sin embargo, resultó meridiano precisar la prohibición de exacciones de derecho equivalente como medidas proteccionistas de los mercados económicos estatales, de esta forma, “...la noción de impuesto de efecto equivalente, muestra la intención de prohibir no sólo las medidas revestidas ostensiblemente de la forma aduanera clásica sino también de todas aquellas que, presentadas bajo otras denominaciones o introducidas a través de otros procedimientos, concluirán con los mismos resultados discriminatorios o protectores que los derechos de aduana.”

La definición de impuesto equivalente fue determinada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en un juicio contra Italia, que fue condenada el 1 de julio de 1969 por haber percibido un impuesto a la importación y habiendo faltado a las obligaciones que le correspondían en el sentido de los artículos 9 y 12 (Proceso 24-68, Comisión de la CEE contra la República Italiana).

El tribunal ha precisado que "...una carga monetaria, unilateralmente impuesta aunque sea mínima, cualquiera que sea su denominación y su técnica, que grave a las mercancías nacionales o extranjeras que franqueen la frontera sin ser un derecho de aduana propiamente dicho, constituyen un impuesto de efecto equivalente en el sentido de los artículos 9,12,13 y 16 del tratado, aun cuando el Estado no lo haya percibido en su propio beneficio, que no ejerza ningún efecto discriminatorio o protector y que el producto impuesto no se encuentre con una producción nacional."⁵ De esta manera queda precisada la prohibición en materia de comercio exterior.

Por otra parte, los artículos 95 y 96 del TCEE consagran medidas antidiscriminatorias en materia de contribuciones internas evitando medidas impositivas proteccionistas para los productos nacionales respecto de los productos de otros estados miembros, situación que no afecta de manera alguna las soberanías de los estados toda vez que al decir de Terra y Wattel " ...los estados miembros son libres de organizar sus sistemas impositivos en el sentido que consideren conveniente y determinar las tasas que ellos consideren adecuadas ...el artículo 95 tiene un efecto directo, el que puede ser invocado por los individuos con el propósito de solicitar a sus cortes nacionales que se modifique la validez de la ley doméstica incompatible con la misma".⁶ El texto de los artículos referidos se citan a continuación:

Artículo 95 del TCEE:

" Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás estados miembros con tributos internos cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún estado miembro gravará los productos de los demás estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones."

Artículo 96 TCEE:

"Los productos exportados al territorio de uno de los estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente."

De esta forma, con la emisión de los reglamentos y directivas notificadas a los estados miembros - en primer lugar a través del Diario Oficial de las Comunidades y luego por vía de la notificación a los destinatarios - es que se establece un Derecho Fiscal de la Unión Europea originario y derivado, que resulta paralelo en su ámbito de aplicación de validez espacial, temporal y territorial de la norma jurídica, respecto de los mismos ambientes de validez de la norma tributaria interna de cada uno de los estados que conforman la Unión Europea, e independiente al Derecho Internacional Fiscal.

El problema vuelve nuevamente a manifestarse, ¿existe concurrencia de la norma tributaria europea y de los estados miembros en el aspecto material?; por supuesto que no, toda vez que en este aspecto la norma tributaria delegada como norma vinculante se convierte a través de las directivas europeas en norma interna de los estados, quedando para estos últimos la forma de su instrumentación; claro está que las entidades comunitarias asumen el compromiso de abrogar o derogar aquellas disposiciones internas que sean contrarias a las resoluciones comunitarias en la materia. Y es así que se concreta en forma independiente el Derecho Fiscal de la Unión Europea -en el sentido de respeto en la distribución de competencias materiales de la norma tributaria-, respecto de la autonomía interna de cada uno de los estados miembros en la autodeterminación de su modelo tributario.

Este nuevo Derecho Fiscal de la Unión Europea se diferencia del Derecho Internacional Fiscal, al que se lo reconoce con toda la fuerza legal que tienen los acuerdos que en la materia se hayan suscrito en forma previa a la integración de la propia Comunidad Europea. Derecho Internacional Fiscal cuya historia se ha gestado en el mundo contemporáneo tal y como hoy lo conocemos desde principios de siglo.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

c. DERECHO INTERNACIONAL FISCAL

Múltiples tratadistas de la materia aún no acuerdan sobre la precisión del concepto; sin embargo, para realizar una distinción respecto al Derecho Fiscal de la Unión Europea se considera propia la definición que aporta Ottmar Buhler que la define en sentido amplio como "...las normas de origen internacional más las normas nacionales que constituyen normas de conflicto".⁷

En este sentido, en el mundo contemporáneo el Derecho Internacional Fiscal se conforma por la expresión de voluntades de los estados en materia de tratados internacionales tributarios que tienen por objeto evitar la distorsión en el mercado internacional de precios en bienes y servicios, o de efectos de doble tributación a partir de las políticas tributarias internas de los propios Estados signatarios. Tales acuerdos son signados en forma bilateral o multilateral, en donde se establecen mecanismos y tasas de imposición que pretenden evitar la doble o múltiple tributación jurídica y económica internacional; por ende, la apreciación de Ottmar Buhler es acertada cuando refiere que el Derecho Internacional Fiscal es parte del Derecho Internacional Económico.

Por ello es comprensible que en aras de estimular el comercio internacional y evitar efectos económicos no convenientes para la libre realización del mercado, en especial de las transnacionales, es que se ha realizado un sobrado esfuerzo internacional que aporta a la fecha más de 2 600 tratados en materia tributaria registrados en la ONU, provenientes de más de 181 países.⁸

Es necesario destacar que existen en el mundo actualmente tres modelos en materia de tratados fiscales internacionales: el modelo ONU, el de la OCDE, y el de Cartagena; los modelos ONU y OCDE plantean la posibilidad de acuerdos bilaterales o multilaterales en la prevención de doble o múltiple tributación sobre rubros específicos de ambos; el modelo OCDE, aún cuando no todos los países lo han adoptado, es observado en múltiples negociaciones.

La OCDE "...es un organismo internacional, cuyos objetivos fundamentales son: el intercambio de información, la armonización de las políticas entre sus países miembros en un gran número de áreas, la promoción del bienestar económico y social de los ciudadanos de los países miembros de la misma, todo ello, basado en la buena marcha de la economía mundial ...La convención que dio origen a *L'organization de Coopération et de Développement Economiques*, fue firmada el 14 de diciembre de 1960 y entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, (en París, Francia) viniendo a sustituir a *"L'organization Européenne de Coopération Economique (OECE)*, creada esta última el 16 de abril de 1948 bajo el Plan Marshall, para la reestructuración de la Europa de la postguerra".⁹

En tanto que el modelo ONU suscrito en 1980 y publicado con el nombre de "Convenio modelo para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo," tiene sus precedentes en la Liga de las Naciones en donde ya en los años 20 se dieron a conocer modelos de convenios bilaterales en materia tributaria. El modelo ONU tiene como objetivo principal "...que se distribuya de mejor manera la riqueza entre las naciones ya que, a diferencia del modelo de la OCDE, tiende a darle un poco más de relevancia a la fuente de riqueza en vez del lugar de residencia, tratando con ello de nivelar las diferencias entre los países exportadores de capitales, bienes intangibles y servicios, con respecto a los importadores de ellos".¹⁰

En estos modelos priva la buena fe de las partes y el debido cumplimiento a lo acordado convirtiéndose -en múltiples países el contenido de los tratados -en legislación interna, como es el caso de México.¹¹

De esta manera se observa que en uso del ejercicio de su soberanía, los estados han concretado acuerdos internacionales para evitar la doble o múltiple tributación. Es entonces comprensible que de acuerdo al texto del Tratado de la Comunidad Económica Europea y ya que la Unión Europea goza "...en cada uno de los estados miembros de la más amplia capacidad jurídica que las legislaciones nacionales reconocen a las personas jurídicas",¹² sea previsible a mediano plazo y en atención a los propios procesos y alcances de la armonización en tributos directos, la probabilidad de que sean suscritos tratados internacionales tributarios, ante terceros por la propia Unión Europea.

Cabe destacar que a la luz del artículo 220 del TCEE los estados miembros han realizado negociaciones con el fin de "...asegurar en favor de sus nacionales ...la supresión de la doble imposición dentro de la comunidad".

En cumplimiento a esta disposición se publicó el 20 de Agosto de 1990, con el Número. L 225/10, en el Diario Oficial de las Comunidades (véase notas para el lector en el capítulo III) el convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, en el que se incluyen procedimientos amistosos y arbitrales para la resolución de conflictos; lo anterior resulta en un precedente de gran interés, toda vez que representa la observancia a nivel multilateral de la norma comunitaria en lugar de los añejos tratados internacionales para evitar la doble tributación.

Cabe destacar que los nuevos acuerdos comunitarios no afectan los derechos y obligaciones de los convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del TCEE con base en su propio artículo 234; de esta forma se observa que existe una clara distinción entre estos tres modelos de normativa tributaria (Derecho Fiscal originario, Derecho Fiscal derivado y Derecho Internacional Fiscal) que hacen obligatorio un análisis más preciso en cuanto a la competencia en cada una de ellas, a la luz de una revisión de los conceptos tradicionales de potestad y soberanía tributaria.

3. SOBERANÍA TRIBUTARIA Y POTESTAD TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

Pocas cosas son tan sensibles como el dinero
¡la llave de la soberanía fiscal!¹³

Stitt

Resulta de obligada reflexión jurídica estudiar como se relacionan ambos conceptos y determinar, en la medida de lo posible, el alcance del ámbito de su validez en la relación del Derecho Fiscal de la Unión Europea, originario y derivado.

Soberanía tributaria y potestad tributaria son dos conceptos que han sido considerados juntos en la doctrina internacional; algunos doctrinarios los han apreciado como sinónimos, aunque ambos conceptos resultan claramente diferenciados.

Por soberanía tributaria, indica Ottmar Buhler, se entiende "...la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial".¹⁴ Este concepto resulta coherente con el contenido tradicional de soberanía referida al poder de los pueblos en la autodeterminación de sus contribuciones internas.

Poder tributario también llamado "...poder fiscal o potestad tributaria [por Berliri], o poder de imposición [por Ingresso y Blumenstein], es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. Según Giuliani Fonrouge, significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".¹⁵ Poder Tributario que resulta limitado por las garantías constitucionales consagradas en cada uno de los Estados.

De esta manera la soberanía pertenece al pueblo, y el poder tributario es el poder normativo derivado de la propia soberanía al Estado. Resultando necesario distinguir entre "...potestad tributaria [como poder normativo] y potestad de imposición [como actuación administrativa]".¹⁶

La percepción jurídica de su trascendencia a nivel del derecho fiscal de los estados resulta perfectamente entendible; no obstante, cuando ambos conceptos trascienden al nivel del Derecho Fiscal de la Unión Europea los interrogantes jurídicos se presentan: ¿es posible la delegación de segmentos de soberanía tributaria?, ¿resulta válida la delegación de competencias tributarias a partir del principio de subsidiaridad?

Al respecto Cayón Gallardo, Falcón y Tella y Celador de la Hucha refieren que a "...cada avance de la armonización, perciben de inmediato una renuncia a la parcela de su soberanía en materia tributaria, quedándoles sólo en ciertos casos, una franja de autonomía en la que deben encontrar espacio suficiente para desenvolver sus políticas fiscales internas y obtener la financiación necesaria para atender sus demandas presupuestarias".¹⁷

En este mismo sentido Manuel Medina hace suya la posición de Paul Reuter al indicar que "...la transferencia de competencias o poderes soberanos de los Estados a las Comunidades constituye una de las notas diferenciadoras de las organizaciones supranacionales frente a las restantes organizaciones internacionales ... Toda organización internacional supone una limitación de competencias soberanas de los Estados o, si se quiere, una transferencia de derechos de soberanía de los Estados a las organizaciones internacionales".¹⁸

En ambos casos se asimila la transferencia de competencias a la transferencia de poderes soberanos, situación de la que se disgrega, toda vez que el poder soberano como potestad soberana de los pueblos se manifiesta en la transferencia de la competencia quedando sin lesión la soberanía originaria. El respeto a la soberanía fiscal de las partes se manifiesta claramente a través del principio de subsidiaridad, que se aplica en materia tributaria a nivel del Derecho Fiscal de la Unión Europea originario y derivado.¹⁹

La subsidiaridad, tal y como se consagra en el TUE, exige que la Unión intervenga en los asuntos europeos sólo en la medida en que los objetivos de la concreta acción europea pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los estados miembros, salvo que el propio tratado atribuya en la materia competencia exclusiva a la Unión ...En suma, el poder europeo sólo podrá intervenir en la vida de los individuos y las relaciones sociales e interferir en los poderes de los estados cuando éstos, individualmente considerados, no puedan lograr objetivos de dimensión continental o global. La subsidiaridad encierra, así pues, un principio federalista y un elemento de libertad.²⁰

El concepto de soberanía es tan importante para los estados miembros de la Unión Europea que sólo se sujetan a los procesos de armonización tributaria directa e indirecta en atención a eliminar las distorsiones que la diversidad de los sistemas fiscales provocan en el establecimiento del mercado interior, con base en los artículos 99 y 100 del propio TCEE.

Sin embargo, no existe la intención de unificar en el presente ni en el futuro próximo las diversas estructuras fiscales de los estados miembros, situación que se manifiesta claramente con la inserción en el TUE de los artículos 73, B y D, los cuales derivan, por una parte, en la sujeción a las disposiciones de la Unión siempre y cuando se realice en atención a la no distorsión del mercado interior y a su vez en la expresión de los estados de retener su soberanía tributaria, a saber:

Artículo 73 B, apartado 1.

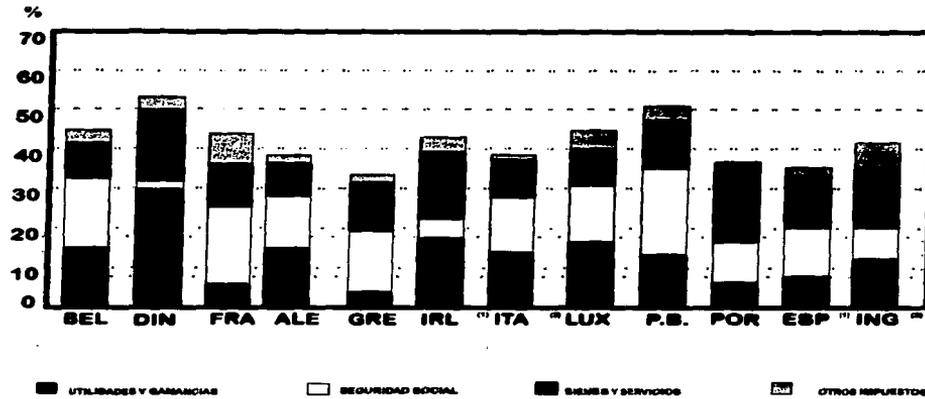
"1. En el marco de las disposiciones del presente Capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre estados miembros y terceros países."

Artículo 73 D, apartado 1, a y b.

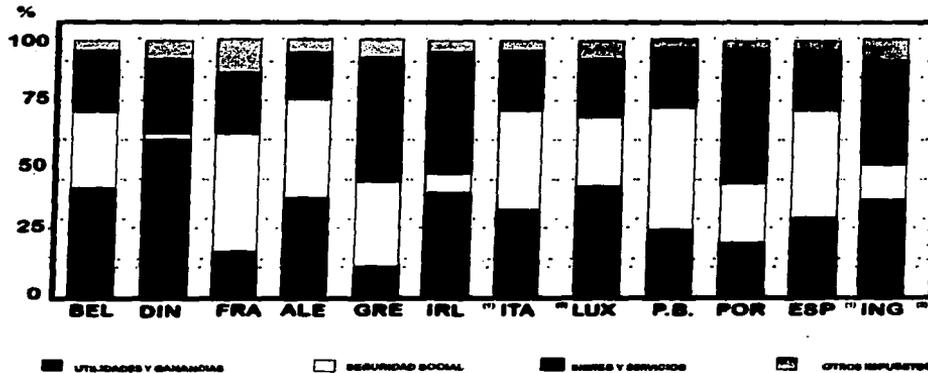
"1. Lo dispuesto en el artículo 73B se aplicará sin perjuicio del derecho de los estados miembros a:
a) aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras".²¹

Resulta absolutamente entendible que los estados deseen retener el poder tributario en la medida de lo posible; lo anterior derivado de las propias estructuras federales hacendarias que les permiten cubrir sus obligaciones de gasto social. Al respecto se presentan algunas investigaciones fiscales de carácter comparado realizados por Iain Stitt en un estudio presentado en *The Journal of Corporate Taxation*²² que muestra la estructura e importancia que revirtió para algunos de los principales países de la entonces Comunidad Europea (1988) los porcentajes de ingreso por algunos de los rubros más importantes en materia de contribuciones, a saber:

**GRÁFICA 1
IMPUESTOS (COMO PORCENTAJE DEL PIB) - 1988**

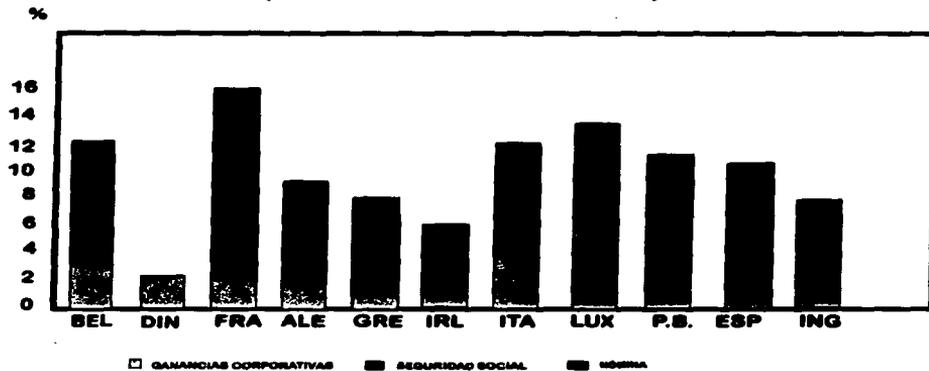


**GRÁFICA 2
IMPUESTOS COMO PORCENTAJE DE LA IMPOSICIÓN TOTAL**

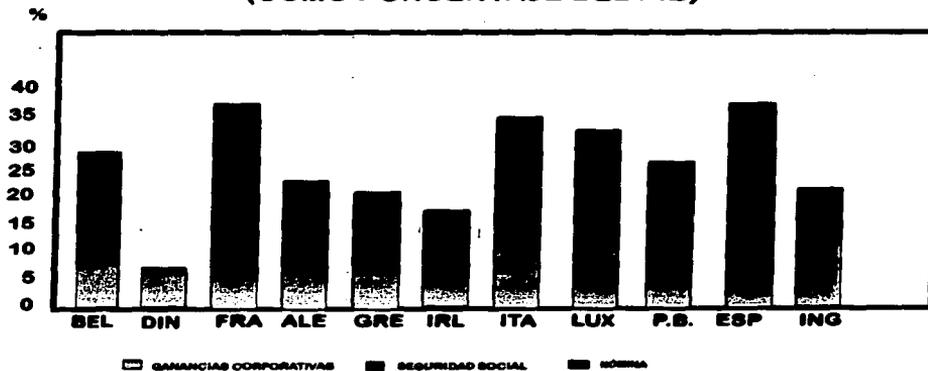


FUENTE: STITT, LAIN, *THE JOURNAL OF CORPORATE TAXATION*, 1992.

**GRÁFICA 3
PRINCIPALES IMPUESTOS DIRECTOS
(COMO PORCENTAJE DEL PIB)**



**GRÁFICA 4
PRINCIPALES IMPUESTOS DIRECTOS
(COMO PORCENTAJE DEL PIB)**



FUENTE: Stitt, Isin, *THE JOURNAL OF CORPORATE TAXATION*, 1992.

En síntesis, las fuentes de ingreso de los estados que permiten su existencia resultan vitales para justificar el hecho imponible, con contenidos eminentemente tributarios o extra-tributarios (éstos últimos generalmente de carácter económico) que justifiquen al sujeto pasivo como deudor tributario en ese espacio territorial y espacial de validez a nivel estatal y comunitario.

En tanto no exista una integración política de la Unión Europea, esta última emitirá reglamentos y directrices para cumplimentar los acuerdos de gasto de la comunidad, así como para evitar distorsiones en el libre comercio, respetando en cada uno de los estados miembros la libre integración de sus estructuras tributarias, especialmente en materia de impuestos directos, siempre y cuando se reitera, éstas no distorsionen el libre comercio.

Se realiza aquí un pequeño paréntesis para considerar el contenido posible de distorsión para efectos fiscales; L. Reboud dice que "...se entiende como un fenómeno de [turbulencia] que podría ser nocivo a la realización de la finalidad del sistema económico, aquélla en la que se ha inspirado o justificado ...por lo que esta base de referencia se constituye [como ideal] en el óptimo equilibrio alcanzado por la economía en un Estado de libre comercio ...en la concepción abstracta de una economía sin impuestos o en presencia de impuestos iguales".²³

Es con el propósito de eliminar las distorsiones del mercado que se cumplimenta el TCEE al asumir decisiones de carácter comunitario derivado, mediante directrices. Lo anterior aplicable en materia de contribuciones indirectas con base en el artículo 99 del TCEE. Asimismo, se han emitido directrices en materia de contribuciones directas apoyados en los artículos 100 y 235 del mismo tratado que citamos, situación que plantea múltiples interrogantes que son objeto de estudio en el capítulo III, secciones 3, 4, y 5 de la presente investigación.

La característica particular en materia de contribuciones indirectas, referidas básicamente a conceptos de consumo de los miembros de la Unión Europea, es que la normatividad se concrete en directivas siendo su característica particular "...obligar al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios". (art. 189 TCEE)

En materia tributaria se delegan competencias materiales reconociendo que estas directivas se convierten por ende en derecho tributario interno de las partes. Cuando esta normativa contravengan las disposiciones internas, y mientras éstas no lesionen las garantías constitucionales de los sujetos, las partes se verán obligadas a modificar su legislación interna, aun cuando existen algunos doctrinarios (Doctora Araceli Mangas Martín, española, entre otros) que indican la primacía de estas directrices incluso sobre las disposiciones constitucionales. Reflexión que no se comparte, toda vez que la ejecución material de la transgresión a la norma comunitaria se realiza a través de las propias instancias internas de cada uno de los estados, mismas que no podrían atentar contra el propio ordenamiento constitucional, que resguarda al menos las garantías individuales mínimas de sus nacionales.

Derivado del análisis anterior se puede concluir que no existe poder soberano encomendado a la hoy Unión Europea, sino una delegación de competencias materiales por parte de las partes con base en su poder soberano originario.

4. LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA, UN CONCEPTO INSTRUMENTAL

...la pregunta crucial concerniente a la coordinación impositiva no es, como parece, qué tantos impuestos pueden ser igualados a la brevedad posible, sino por el contrario, cuanta diversidad puede ser permitida sin que interfiera con el establecimiento del mercado común y más lejos con la integración económica y monetaria de la Unión.

Suhran Gossen²⁴

Existen dos momentos cruciales en el proceso de la armonización tributaria como un producto derivado del Derecho Fiscal de la Unión Europea. La primera fase se refiere a la etapa de establecimiento de los Tratados Constitutivos de las Comunidades, al Acta Única Europea (aproximadamente 30 años 1957-1986); la segunda está referida a la firma del Tratado de la Unión Europea, 1992, es decir a los albores del siglo XXI.²⁵

Se debe comprender que aun para los propios europeos de la Unión Europea les ha sido necesario entender su propio proceso de armonización fiscal, los límites en la competencia de las comunidades y la necesidad de los estados de defender su soberanía tributaria, entre otros trascendentales aspectos.

De aquí que sólo el tiempo y los resultados de los propios procesos habrán definir el rumbo de lo que hoy se vislumbra como consecuencia necesaria en una segunda etapa de armonización fiscal en la Unión Europea, que es objeto de análisis en un posterior capítulo.

Es necesario recordar que la base histórica de las comunidades fueron suscritas sólo por seis países del continente europeo (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos), hoy en día son quince sus integrantes y existen otros tantos en negociación. Todos ellos, países con estructuras fiscales federales complejas, diversas entre sí, con contenidos jurídicos propios, lenguajes jurídicos particulares y objetivos claramente diferenciados.²⁸

Menuda tarea le esperaba a la CEE en la década de los 60, ya que obligaba a partir del 25 de marzo de 1957 a la armonización de las contribuciones de acuerdo a una perspectiva clara: el establecimiento de un mercado interior de competencia perfecta, pero confusa en cuanto a la forma y la pertinencia del propio proceso de armonización.

En el Tratado de Roma se insertan en la tercera parte, relativa a la política de la comunidad, dos capítulos referidos a la materia de armonización tributaria, uno, a disposiciones fiscales, y el otro, a la aproximación de las legislaciones. En ninguno de los artículos que lo integran se precisa el concepto de armonización, sólo se expresa el fin, a saber:

Artículo 99 CEE

"El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A."

Por ello fue necesario que se realizaran trabajos especializados en la materia, con el propósito de medir el alcance material de las disposiciones relativas a su viabilidad en el concierto internacional. De la época resultan estudios relevantes dentro de los que destaca el Reporte del Comité Fiscal y Financiero, mejor conocido como el Informe Neumark, en mérito de quien presidiera tan importante organismo, el tres veces doctor y dos veces maestro Fritz Neumark, de Francfort. Este comité se constituyó el 5 de abril de 1960, casi tres años después de la firma del TCEE e inició sus trabajos el 21 de julio de 1960 hasta culminarlos el 8 de julio de 1962, con dos líneas básicas de investigación:

- a) "Examinar en qué medida las disparidades existentes actualmente en las finanzas de los estados miembros impiden parcial o totalmente el establecimiento de un mercado común creando y garantizando las condiciones necesarias para el establecimiento de un mercado interior; y
- b) Examinar en qué dimensión es posible eliminar esas disparidades que obstaculizan considerablemente la formación y el funcionamiento del mercado común.

La idea fundamental es que el Comité deba realizar en consecuencia trabajos referidos a la posibilidad de establecer un mercado común, el cual cree y garantice las condiciones necesarias para un mercado interior".²⁷

He aquí el inicio en los tropiezos del mercado común y los múltiples estudios relativos al proceso de su armonización fiscal, en aras de lograr las condiciones de un mercado interior que no distorsionaran el libre tránsito de bienes dentro del nuevo mercado interior.

De la lectura del informe se desprende el establecimiento de sugerencias y de fases como corolario para el propio proceso de armonización tributaria, tanto en impuestos indirectos como directos, pero no se aclara el concepto de armonización.

Al respecto se localizaron diversos estudios hemerográficos en los que se expresan propósitos diversos, a saber: el establecimiento de un mercado común (*Tax Fundation*, 1968, y Sijbren Cnossen, 1976),²⁸ la obtención de la neutralidad impositiva en las operaciones mercantiles de un país a otro (Hans von der Groeben, 1976), o como un mecanismo para eliminar políticas discriminatorias y distorsionantes del mercado interior (FCC Report). Sin embargo, un estudio más contemporáneo la precisa jurídicamente como "...una potestad conferida por los tratados a las instituciones comunitarias, ...el término armonización hace referencia a una finalidad, a un resultado de fondo o material, y no a un cauce ni a una vía concreta. Es decir se considera, tomando una idea contenida en el informe Van den Temple, que la armonización puede consistir tanto en aproximar como en unificar o en coordinar, dependiendo de la opción técnica que aparezca más adecuada para conseguir un propósito, pues normalmente será posible alcanzar un resultado con diferentes soluciones".²⁹

Es posible determinar la viabilidad del contenido conceptual toda vez que la experiencia de armonización de los primeros treinta años unificará, aproximando y coordinando diversa normatividad fiscal, sólo en la medida que se suponga necesaria para permitir las cuatro libertades (circulación de mercancías, personas, servicios y capitales) consagradas en el Tratado de la TCEE. Dada la trascendencia del Informe Neumark es que se considera pertinente -pese a las críticas de que fue objeto en estudios posteriores -enunciar sus conclusiones, muchas de ellas visionarias en el tiempo, que establecieron la pertinencia de tres fases para la realización del proceso de armonización tributaria, a saber:

Primera fase

- Armonización del impuesto al volumen de las ventas como la materia más importante y urgente, sustituyendo todos los impuestos en cascada por un impuesto al valor añadido como un previo obligado a la supresión de las fronteras fiscales.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

- **Armonización del nivel impositivo en dividendos e intereses.**
- **Resolución a la doble imposición con base en el modelo de la OCDE, si no es posible concluir en la primera fase una convención multilateral.**

Medidas preparatorias para la segunda fase:

- **Armonización en los impuesto directos sobre la renta y sobre las sociedades.**
- **Consolidación de mecanismos de control fiscal .**
- **Conclusión de la Convención para evitar la doble imposición entre los estados miembros.**
- **Realización de la unión aduanera.**

Segunda Fase

- **Entrada en vigor del impuesto armonizado sobre las sociedades.**
- **Preparación de la armonización del impuesto sobre la renta.**
- **Realización de una convención multilateral para evitar la doble tributación.**

Trabajos preparatorios para la tercera fase:

- **Estudios preparatorios respecto del impuesto sobre herencias, que estaría destinado a completar el impuesto personal sobre la renta.**
- **Estudio sobre derechos sucesorios**
- **Eliminación de otros impuestos indirectos, incorporando sus bases en la estructura del impuesto al valor añadido.**

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

Tercera fase

- Aplicación de las fases anteriores.
- Crear un servicio común de datos de control fiscal.
- Creación de un Tribunal de la CEE para la resolución de asuntos fiscales que no puedan ser suficientemente resueltos por los tribunales nacionales.

Medidas fiscales preparatorias

- Supresión a los movimientos de capital.
- Armonización de los impuestos al transporte y respecto de los recursos energéticos.³⁰

Como es posible observar, este estudio resultó de gran claridad como proyecto orientador en la gran tarea de la armonización fiscal que comenzaba en los años 60, y posteriormente resultó franca y fructífera de acuerdo al alcance logrado en los años 90. Pero para tal cometido fue necesaria la definición de principios para la armonización tributaria que fueron elaborados en su momento por una comisión especializada de estudios fiscales: el Comité Fiscal y de Finanzas de la CEE.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

5. PRINCIPIOS DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DEL COMITÉ FISCAL Y DE FINANZAS DE LA CEE.

Con el objeto de establecer líneas específicas para la armonización tributaria que permitiesen la eliminación de las distorsiones impositivas, que estimulaban la evasión y la defraudación fiscal, así como la fuga de capitales, el Comité Fiscal y de Finanzas de la CEE estableció cuatro principios básicos:

***CONSISTENCIA EN LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS;
SIMILITUD EN LA REACCIÓN;
SIMILITUD EN LA INCIDENCIA, Y
NO DISTORSIÓN***

PRINCIPIO DE CONSISTENCIA EN LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS

Los sistemas fiscales deben adaptarse con facilidad a los cambios estructurales del mercado, sean éstos de capital, inversión, servicios o de seguridad social. Para esto, deben ser eliminadas las distorsiones que afectan la libre competencia tal y como son los subsidios gubernamentales a bienes y servicios, exenciones, impuestos proteccionistas, obstáculos a la libre circulación de bienes, servicios, capitales o mano de obra.

PRINCIPIO DE SIMILITUD EN LA REACCIÓN

Se evitarán estructuras impositivas que desalienten la inversión en alguno de los países miembros, toda vez que resulta más importante que la diferencia en tasas impositivas "...la repercusión e incidencia impositiva en las inversiones de nuevos establecimientos y de subsidiarias, de reinversión de utilidades, el efecto impositivo en los precios, el impuesto a las ventas".

PRINCIPIO DE SIMILITUD EN LA INCIDENCIA

Éste referido el efecto de modificación en los precios y costos de los bienes y servicios, de forma tal que, independientemente de la nación que los produzca o realice en cuanto a su costo y precio, éstos no resulten distorsionados por los efectos de los respectivos sistemas tributarios, evitando con ello que se encuentren artificialmente manipulados.

PRINCIPIO DE NO DISTORSIÓN

Este principio difiere de la regla de Edimburgo ³¹ de la época liberal, de la que realiza un profundo estudio el doctor Fritz Neumark en su obra *Los principios de la imposición*. El sentido que asume el comité se refiere "...al imperativo de evitar el llamado exceso de carga ocasionado por los impuestos ...La consecuencia que puede deducirse de todo ello es doble; por una parte de carácter negativo: la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y político sociales considerados como de rango superior (incluidos los principios de justicia); por otra parte, de carácter positivo: parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta por razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social, hayan de considerarse como perjudiciales".³² Esfuerzo que resultó necesario en su momento con la clara intención de establecer directrices en los criterios de armonización.

Para comprender en su plenitud el proceso de armonización tributaria en el tiempo resulta necesario, a la luz de la normatividad comunitaria, precisar el alcance material de la armonización en impuestos indirectos y directos, así como el propio proceso de eliminación arancelaria y de unión aduanera, refiriendo cuáles han sido los mecanismos de armonización y sus alcances y limitaciones, materias que se abordan en el capítulo III de la presente investigación.

6. CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

- 1. El Derecho Fiscal de la Unión Europea es el resultado de una manifestación de competencias materiales delegadas por los estados soberanos.**
- 2. El Derecho Fiscal de la Unión Europea se expresa en dos vertientes, el Derecho originario de los *tratados fundacionales* en los que se contempla el establecimiento de contribuciones comunitarias, y el Derecho derivado que permite la armonización de contribuciones a través de directivas.**
- 3. El límite a la competencia material delegada se expresa en el principio de subsidiaridad en virtud del cual sólo se realizarán ordenamientos fiscales mediante directivas cuando éstas resuelvan cuestiones de distorsiones en mejores términos que los estados partes de la Unión Europea.**
- 4. Resulta el principio de subsidiaridad en una manifestación de respeto a las propias soberanías de los estados por cuanto sólo se utiliza el mecanismo de emitir normas comunitarias cuando resultan convenientes para la realización del mercado interior.**
- 5. El Derecho Fiscal de la Unión Europea resulta autónomo del Derecho Internacional Fiscal en cuanto a sus fuentes y a sus objetivos.**
- 6. La soberanía tributaria pertenece al pueblo; el poder tributario, el poder normativo derivado de la propia soberanía, al Estado.**
- 7. La armonización tributaria resulta en una potestad conferida a través de los tratados a las instituciones comunitarias para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.**

CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

- 8. El proceso de armonización se manifiesta en aproximaciones, unificaciones o coordinaciones fiscales.**
- 9. El proceso de armonización legal en otras áreas como el derecho mercantil, el derecho contable, o en materia de comunicaciones, entre otros, se realiza en forma paralela en el tiempo a la armonización tributaria.**
- 10. La pretensión expresa de armonización integral en el informe Neumark quedó superada en el tiempo por la realidad de los hechos.**
- 11. Los estados mantienen su soberanía tributaria al diseñar, en la materia fiscal no delegada, sus propios esquemas tributarios en los términos del artículo 73 apartado 1 a y b, del Tratado de la Unión Europea.**

7. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO

SEGUNDA PARTE, CAPÍTULO PRIMERO

- ¹ Burgio, Mario, *Derecho Fiscal Europeo*, Bruselas, Escuela Superior de Ciencias Fiscales I, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p.13.
- ² *Reglamento* "...es una ley vinculante y aplicable directamente en todos los estados miembros sin que requiera ninguna legislación nacional aplicable. Tanto el Consejo como la Comisión pueden adoptar reglamentos", Luxemburgo, Comisión de las Comunidades Europeas, "Mercado interior, situación al 1 de enero de 1993. Supresión de los controles en las fronteras, p. iii.
- ³ *Directiva* "...es una ley de la Comunidad Económica Europea vinculante de los estados miembros en cuanto al objetivo para el que fue creada, pero cada país elige el procedimiento de aplicación. En la mayoría de los casos cada Estado miembro tiene que ponerla en práctica de acuerdo con su legislación nacional aplicable. Este es un aspecto importante, ya que las actividades a las que afecta una directiva tienen que tomar en cuenta tanto la legislación nacional aplicable como la directiva", Luxemburgo, Comisión de las Comunidades Europeas, "Mercado Interior, situación al 1 de enero de 1993. Supresión de los controles en las fronteras, p.iii.
- ⁴ Comisión Europea, "El presupuesto de la Unión Europea", Luxemburgo, 1994, p. 3 y 6.
- ⁵ Burgio, Mario, *op.cit.*, p. 23.
- ⁶ Terra y Wattel, *European Tax Law, Kluwe law and taxation publishers*, Boston, Denver, 1993, pp. 4-5.
- ⁷ Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, versión castellana de Fernando Cervera Torrejon, Editorial de Derecho Financiero, 1988, p.5.
- ⁸ United Nations *"Multilateral Treaties Deposited with the Secretary General"*, Status as at 31 december 1994, p. 355 y ss.
- ⁹ Lomelín Martínez y Cisterna Márquez, *Compilación de tratados tributarios*, I, México, Dofiscal Editores, julio de 1994, p. 3.

- ¹⁰ *Ibid.*, pp.1.13-14.
- ¹¹ Congreso de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, D.F., IFE, 1986, artículo 133.
- ¹² *Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas (CECA, CEE, CEEA)*, ed. abreviada, Luxemburgo, 1987, p. 305.
- ¹³ Stitt Iain, "Corporate Taxation in the EC", *British Tax Review*, Londres, Swett and Maxwell p. 77.
- ¹⁴ Buhler Ottmar, *op.cit.*, p. 173.
- ¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1994.
- ¹⁶ Cazorla Prieto, Luis María, *El poder tributario en el estado contemporáneo: un estudio*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p.11.
- ¹⁷ Cayón Gallardo, Falcón y Tella y Celador de la Hucha, *La armonización en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, p. 30.
- ¹⁸ Medina, Manuel, *La Comunidad Europea y sus principios constitucionales*, Madrid, Editorial Tecnos, p. 141.
- ¹⁹ Cisnal de Ugarte, Fernández Liesa y Moreiro González, "*Tratado de la Unión Europea*", Madrid, España, Editorial Edigrafos, S.A., 1993, artículo 3 B, p. 115.
- ²⁰ Cecchini, Paolo, Walker Garrigues y Ortiz Illescas, *La Unión Europea, eficacia y democracia*, McGraw Hill, 1994, p. 132-133.
- ²¹ Cisnal de Ugarte y Moreiro González, *Descripción, análisis y comentarios al Tratado de la Unión Europea*, Madrid, McGraw Hill, 1993, pp. 120-121.
- ²² Stitt, Iain, Taxation in the Single Market, *The Journal of Corporate Taxation*, 1992, p. 219-220.
- ²³ Reboud L., *Systems Fiscaux et Marche Commun*, Paris, Recueil Sirey Paris, Rechercher Économiques, 1961, p.5.
- ²⁴ Sijbren Cnossen, The tax harmonization issues in the European Community, *The American Journal of Tax Policy*, 1989, p.267.
- ²⁵ Véase TCECA artículo 97, TCEE artículo 240, TEURATOM artículo 208, señalados en el cuadro comparativo de aspectos generales de los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas, en la primera parte de la presente investigación.

- ²⁶ Para mayor profundización véase la obra de la Comisión Europea, *"European Economy, Towards greater fiscal discipline"*, número 3, Editorial Directorate- General for economic, and financial affairs, 1984.
- ²⁷ Communauté Economique Européene, *"Rapport du Comité Fiscal et Financier"*, 1963, p.3
- ²⁸ Armonización cuyo objeto es establecer el mercado común europeo, "El principal objetivo es la creación de un mercado único en el cual los países miembros de la Comunidad Económica Europea, permitan el libre flujo de personas, capital y factores de la producción en el área del mercado común, permitiendo alcanzar altos niveles de empleo e ingreso, y sosteniendo un crecimiento económico en toda el área", "Tax Armonization in Europe and US., business", Cap. 2, Estados Unidos, Tax Fundation, 1988, USA, p.7; "...puede ser descrito particularmente dentro del contexto de la Comunidad Europea, como un proceso para remover los obstáculos impositivos en la formación del mercado común en tanto que los estados miembros retienen la flexibilidad máxima para determinar sus propios sistemas impositivos" y en Cnossen Sijbren "The tax Armonization issues in the European Community", *The American Journal of Tax policy*, 1976, Estados Unidos, p.259-260; y, armonización como neutralidad impositiva "...no significa que el sistema impositivo deba ser uniforme, sin embargo debe ser mutuamente adaptado en la medida que sea necesario entre ellos, para neutralizar los efectos desde el punto de vista de la competencia y para alinear los sistemas impositivos ...tres factores son considerados particularmente: las diferencias en las cargas tributarias de los estados miembros, las diferencias en las distribuciones de los impuestos directos e indirectos en los diversos estados miembros y, la diferencia en las estructuras impositivas de los estados miembros", citando a Hans von der Groeben en Sijbren, *op.cit.*
- ²⁹ Cayón, Falcón Celador y de la Hucha, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, pp.77 y 8, respectivamente.
- ³⁰ "Rapport du Comité Fiscal et Financier", *op.cit.*, p. 90-92.
- ³¹ Refiere el principio de neutralidad de la imposición, la regla señala que "... la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa (comparativa) de los contribuyentes" <<leave - them - as - you find - them - rule of taxation>> Newmark, Fritz, *"Principios de la Imposición"*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp.62-63.
- ³² FFC Report, "Principles of tax Harmonization", Economic Growth, apéndice E, pp. 187-191.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA, REALIDADES Y EXPECTATIVAS

CAPÍTULO III

Hipótesis y Objeto Capitular. Notas para el Lector. 1. Armonización Tributaria en la Unión Europea, realidades y expectativas. 2. Marco Normativo de la Armonización Tributaria en la Unión Europea. 3. Armonización tributaria en contribuciones indirectas. a.1. De la instalación del IVA a la Sexta Directiva. a.2. Regímenes de transición y definitivo en materia de IVA. a.3. Armonización en Impuestos de consumos específicos. 4. Armonización tributaria en contribuciones directas. 5. Armonización tributaria en materia de Seguridad Social. 6. Armonización tributaria en materia Aduanera y Comercio Exterior. 7. Política y coordinación fiscal de la Unión Europea. 8. Expectativas de armonización tributaria. 9. Consideraciones finales del Capítulo. 10. Notas bibliográficas del Capítulo. 11. Anexo.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

CAPÍTULO III

HIPÓTESIS

- **La armonización tributaria en la Unión Europea es un proceso inacabado como resultado de la dinámica política, económica y fiscal de cada uno de los estados que la componen.**

OBJETO **Aclarar los procesos de armonización, evaluar sus alcances y vislumbrar sus expectativas.**

NOTAS PARA EL LECTOR

Para una mayor comprensión de las referencias jurídicas de la Unión Europea, a continuación se presenta una breve descripción sobre tipos de documentos.

La Comisión Europea publica en forma regular libros denominados *blancos y verdes*. La primera acepción está referida a un documento que presenta en forma detallada aspectos plurales para su discusión y decisión política, los que constituyen orientaciones para las diferentes comisiones. El libro verde es un documento que se presenta para la discusión y debate público.

En el caso de la lectura de referencias a publicaciones, se cita un ejemplo y su significado en este caso:

"DO L 113 25.05.71. p.13. (EE 02 V2 p.33) "

DO	=	Diario Oficial
L 113	=	Ley número 113
25.05.71	=	Fecha de publicación en el Diario Oficial
p. 13	=	Primera página del acto en el DO
EE	=	Edición Especial
02	=	Capítulo 02 (Unión aduanera y libre circulación de mercancías)
V2	=	Volumen 2 del capítulo 02
p. 33	=	Primera página del acto en el volumen

Las referencias de los actos modificatorios aparecen en letras mayúsculas:

C...	completado por
D...	derogado
E...	extendido
G...	creado
I....	interpretado
K...	coordinado
M...	modificado
O...	aplicado
P...	prorrogado
S...	suspendido
V...	mencionado

En tanto que la forma jurídica del acto también se expresa en letras mayúsculas:

A...	Acuerdo
B...	Presupuesto
D...	Decisión
K...	Recomendación de la CECA
L....	Directiva
R...	Reglamento
S...	Decisión General de la CECA
X...	Otro tipo de actos
Y...	Otro tipo de actos (publicados en la serie C del DO)¹

1. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA, REALIDADES Y EXPECTATIVAS

La actividad consistente en la elaboración del derecho fiscal derivado, se conoce como actividad de [armonización fiscal...]. Esta actividad trata de modificar las estructuras de los sistemas fiscales de los estados miembros".²

Mario Burgio

La armonización tributaria en la hoy denominada Unión Europea se realiza como un proceso obligado, pero limitado por las competencias fiscales materiales delegadas por los estados miembros a la propia Unión Europea.

La armonización tributaria tiene su justificación válida proveniente del periodo previo necesario para la eliminación de las barreras arancelarias y aduaneras, ya que estas significaban elementos altamente distorsionadores para la constitución del mercado interior.

La pluralidad de estructuras fiscales de las partes intervinientes en materia de contribuciones, con el énfasis puesto en los impuestos indirectos, encarecía los precios de los productos y servicios originando - en consecuencia - competencias fiscales desleales. Es por esto que los primeros estudios y esfuerzos de armonización se centran en el análisis de los impuestos indirectos, sobre todo al consumo. A la fecha los esfuerzos de armonización en materia tributaria se realizan en las siguientes áreas:

- impuesto sobre el valor añadido.
- impuestos al consumo, denominados impuestos especiales .
- impuestos directos.
- en materia de seguridad social.
- materia aduanera y de comercio exterior.

A continuación se muestra un cuadro cuyo objeto es presentar una visión integral de la normatividad emitida de 1967 a 1996, como resultado del proceso de armonización tributaria de la CEE hoy Unión Europea (las fuentes respectivas son múltiples, y se citan en la bibliografía capitular respectiva) ³, a saber:

ARMONIZACIÓN FISCAL APROXIMACION

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
ARTICULOS 99-100 TCEE

PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 67227/CEE DO 71, del 11 de Abril de 1967, en materia de armonización de legislaciones de los estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios

- OBJETO: * Adaptación por todos los estados miembros del impuesto Sobre el Valor Añadido.
* Fecha máxima para la introducción del IVA 01-01-1970.
* Adopción del principio de aplicar a los bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo.
* Posibilidad de deducir (para bienes vendidos) el IVA, que ha gravado el costo de los elementos de la producción.
* Propuesta de un estudio de factibilidad para armonizar el impuesto sobre el volumen de ventas previo al objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y la desgravación a la exportación.

SEGUNDA DIRECTIVA DEL CONSEJO 67227/CEE, DO 71, del 11 de Abril de 1967, estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto al Valor Añadido.

- OBJETO: * Establecer la estructura y aplicación del sistema comunitario de IVA.
* Definición en los regímenes especiales del IVA.
* Limitaciones a las exenciones.
* Establecer bases que permitan una justa carga tributaria.
* Se determinan las nociones de sujeción, sujeto pasivo, régimen de excepciones, base imponible, tipos impositivos.

TERCERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 68320/CEE prórroga a Bélgica e Italia por razones de orden espacial y presupuesto.

CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 71401/CEE, DO L 263, del 20 de Diciembre de 1971, en materia de armonización de legislaciones de los estados miembros relativo al impuesto sobre el Valor Añadido en Bélgica e Italia:

QUINTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 72250/CEE, DO L 162, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de los negocios, prórroga para la introducción del impuesto al Valor Añadido en Italia.

SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 77300/CEE, del 21 de abril de 1977, entrada en vigor del IVA como impuesto comunitario.

- OBJETO: * Entrada en vigor del IVA como impuesto comunitario.
* Se establecen reglas comunes de aplicación en lo que se refiere a operaciones, sujetos de la contribución, niveles de exención, territorialidad, base imponible, cálculo del impuesto a pagar teniendo en cuenta las deducciones (acreditamiento).
* Regímenes especiales para la pequeña y mediana empresa, comercio minorista, agricultura, agencias de viajes, bienes usados, obras de arte, antigüedades y objetos de colección.
* Prohibición de la tasa cero.

OCTAVA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 781.072/CEE, de diciembre de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de ventas.

NOVENA DIRECTIVA DEL CONSEJO 78563/CEE, de fecha 26 de junio de 1978, se autoriza la prórroga para la aplicación de la sexta directiva sobre el IVA a Dinamarca, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Holanda.

DÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO QJEC No L 206, de fecha 3 de agosto de 1984, armoniza a las previsiones contenidas en el artículo 9 de la sexta directiva en materia de servicios gravables.

UNDÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 24 de marzo de 1980, en materia de armonización de legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios en donde se encuentren los departamentos franceses de ultramar.

DÉCIMA TERCERA DIRECTIVA, QJEC No L 328, de fecha 21 de noviembre de 1986, establece noactividad aplicable a quienes son residentes o están establecidos fuera de la CEE.

DÉCIMA CUARTA DIRECTIVA, sobre el pago del IVA a cargo de las empresas por las importaciones de bienes de los estados miembros

DÉCIMA QUINTA DIRECTIVA, DE 1 de enero de 1987, pospone las adicciones de legislación interna de Grecia conforme a la Directiva de la Comunidad.

IMPUESTOS ESPECIALES
AL COMERCIO ARTS 100-108

ARMONIZACIÓN EN ESTRUCTURAS:

- * Bienes consumibles y alcohol contenido en otros productos
- * Labores del tallado
- * Hidrocarburos
- * Res procedentes de los departamentos franceses de ultramar.

(DIRECTIVA 8883/CEE del Consejo, del 10 de octubre de 1982)
(DIRECTIVA 8879/CEE del Consejo, del 10 de octubre de 1982)
(DIRECTIVA 8874/CEE del Consejo, del 10 de abril de 1989)
(DECISION 8826/CEE del Consejo, del 10 de abril de 1989)

ARMONIZACIÓN EN TIPOS O TABAS IMPONIBLES:

- * Alcohol y bebidas alcoholadas
- * Cigarrillos y tabaco elaborado
- * Hidrocarburos
- * Gasolina y gasóleo
- * Combustibles de origen agrícola

(DIRECTIVA 8808/CEE del Consejo, del 10 de octubre de 1982)
(DIRECTIVA 8876/CEE y 8880/CEE del Consejo, del 10 de octubre de 1982)
(DIRECTIVA 8808/CEE del Consejo, del 10 de octubre de 1982)
(Propuesta de DIRECTIVA pendiente del sistema del Parlamento Europeo)
(Propuesta de Directiva del Consejo relativo al impuesto especial sobre combustibles de origen agrícola para motor)

IMPUESTOS DIRECTOS
ARTICULOS 109 Y 100 TCEE

Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, y cambios de control y compra de acciones realizadas entre sociedades de diferentes estados miembros. Directiva 89434/CEE del Consejo, del 23 de julio de 1989.

Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matricadas en estados miembros diferentes. Directiva 89434/CEE del Consejo, del 23 de julio de 1989.

Comunicación relativa a la sujeción de la doble imposición en caso de cesación de los beneficios de empresas asociadas.

Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y dividendos efectuados entre sociedades matricadas en Estados miembros diferentes.

Control de las operaciones de concentración entre empresas, reglamento (CEE) número 4064/88 del Consejo, del 21 de diciembre de 1988.

Comunicación de la Comisión sobre operaciones de construcción y integración con arreglo al Reglamento (CEE) número 4064/88 del Consejo (DO C 38, de 14.8. 1989).

Comunicación de la Comisión sobre las restricciones accesorias en operaciones de construcción (DO C 251 de 14.8. 1989).

Comunicación relativa a la gestión de la doble imposición en caso de cesación de los beneficios de las empresas asociadas. (89434/CEE, L 225/18, del 20 de Agosto de 1989).

Recomendación de la Comisión relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas. (84780/CE), 9 de Mayo de 1984.

SEGUNDA DIRECTIVA DEL CONSEJO 67/227/CEE, del 11 de Abril de 1967, estructura y aplicación del sistema común de impuesto al Valor Añadido.

OBJETO: " Establecer la estructura y aplicación del sistema comunitario del IVA.

- Definición en los reglamentos especiales del IVA.
- Limitaciones a las exenciones.
- Establecer bases que permitan una justa carga tributaria.
- Se determinan las razones de exención, exento positivo, régimen de exenciones, base imponible, tipos impositivos.

TERCERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 68/360/CEE prórroga o Bélgica o Italia por razones de orden constitucional y presupuesto.

CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 71/411/CEE, DO L 263, del 26 de Diciembre de 1971, en materia de armonización de legislaciones de los estados miembros relativa al impuesto sobre el Valor Añadido en Bélgica o Italia:

QUINTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 72/500/CEE, DO L 162, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de los negocios, prórroga para la introducción del impuesto al Valor Añadido en Italia.

SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 77/308/CEE, del 21 de abril de 1977, entrada en vigor del IVA como impuesto comunitario.

OBJETO: " Entrada en vigor del IVA como impuesto comunitario

- Se establecen reglas comunes de aplicación en lo que se refiere a operaciones, regímenes de la contribución, niveles de exención, territorialidad, base imponible, cálculo del impuesto a pagar teniendo en cuenta las deducciones (acreditamiento).
- Regímenes especiales para la pequeña y mediana empresa, comercio minorista, agricultura, agencias de viajes, bienes usados, obras de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Prohibición de la tasa cero.

OCTAVA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 78/1.072/CEE, de diciembre de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas.

NOVENA DIRECTIVA DEL CONSEJO 78/543/CEE, de fecha 26 de junio de 1978, se autoriza la prórroga para la aplicación de la sexta directiva sobre el IVA a Dinamarca, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Holanda.

DÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO C/EEC No L 208, de fecha 3 de agosto de 1964, armoniza a las previsiones contenidas en el artículo 9 de la sexta directiva en materia de servicios gravables.

UNDÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 24 de marzo de 1960, en materia de armonización de legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios en donde se incluyen los departamentos franceses de ultramar.

DÉCIMA TERCERA DIRECTIVA. C/EEC No L 326, de fecha 21 de noviembre de 1966, establece normalidad aplicable a quienes son residentes o están establecidos fuera de la CEE.

DÉCIMA CUARTA DIRECTIVA, sobre el pago del IVA a cargo de las empresas por las importaciones de bienes de los estados miembros

DÉCIMA QUINTA DIRECTIVA, DE 1 de enero de 1967, pospone las adecuaciones de legislación interna de Grecia conforme a la Directiva de la Comunidad.

DÉCIMA SÉPTIMA DIRECTIVA, C/EEC número 182, del 24 de julio de 1965, se exenta de IVA a la importación temporal de bienes y de otros medios de transporte.

DÉCIMA OCTAVA DIRECTIVA, C/EEC número L 226 del 3 de agosto de 1969, deroga disposiciones transitorias contenidas en el artículo 28, párrafo 3o, de la sexta directiva.

VIGÉSIMA DIRECTIVA, 91/480/EEC, de fecha 16 de diciembre de 1991, establece disposiciones transitorias para el IVA antes de abolir las fronteras económicas en la CEE, con efectos a partir del 1 de enero de 1993.

VIGÉSIMA PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO, 89/247/CEE, de fecha 16 de junio de 1989, por la que se autoriza prórroga del plazo para la aplicación del sistema común del impuesto al valor añadido para la República Helénica.

DIRECTIVA DEL CONSEJO 91/L 378/1, del 18 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido que meditas, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/308/CEE.

REGLAMENTO DEL CONSEJO 92/210/CEE, de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA)

DIRECTIVA DEL CONSEJO 90/770/EEC, C/EEC número L 316 del 19 de octubre de 1992, sobre armonización de tipos fiscales.

DIRECTIVA DEL CONSEJO 92/111/CEE, C/EEC número L 384, de fecha 14 de diciembre de 1992, que integra al todo de la Sexta Directiva con todos los anexos 77/308/CEE.

comunitario sobre exenciones de origen agrícola (para motor)

Comunicación de la Comisión sobre operaciones de concentración y cooperación con arreglo al Reglamento (CEE) número 4064/89 del Consejo (DO C 21, de 14.8. 1989).

Comunicación de la Comisión sobre las restricciones sucesivas en operaciones de concentración (DO C 201 de 14.8. 1989).

Comunicación de la Comisión sobre la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. (89/430/CEE, L 225/18, del 26 de Agosto de 1989).

Recomendación de la Comisión relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas. (84/300/C, 17 de Mayo de 1984).

ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

FUNDAMENTO LEGAL
ARTÍCULO 51 TCEE

REGULACIONES	1498/71 574/72	1 DE OCTUBRE DE 1972
	3886/83 2891/83	2 DE JULIO DE 1983

DIRECTIVA 79/7 TCEE (17 DE DICIEMBRE DE 1979) PROHIBE LA DISCRIMINACIÓN SOCIAL POR SEXO

ARMONIZACIÓN EN MATERIA ADUANERA

CÓDIGO ADUANERO COMUNITARIO

Reglamento (CEE) número 2913/82 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero comunitario.

Reglamento (CEE) número 2464/83 de 2 de julio de 1983, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) número 2913/82.

Este último reglamento consta de cinco partes con 812 artículos que deja sin efecto 75 Reglamentos y 2 Directivas (menos A del presente capítulo).

Esto demuestra que aunque lento, el esfuerzo de armonización dentro del lapso de casi 40 años ha resultado sobradamente fructífero en cuanto al volumen.

Dada la imposibilidad práctica de realizar con toda la seriedad necesaria los estudios internacionales comparativos en materia fiscal, varios han sido los teóricos y doctrinarios que se han opuesto al proceso de armonización. Louis Trotabas - profesor honorario de la Universidad de Nancy - señalaba al respecto que un estudio comparado en materia de Derecho Internacional Fiscal era imposible de realizar, más aún cuando los resultados logrados en aquellos años (1960 y 1970) eran absolutamente precarios; según su criterio, simplemente debía considerarse el nivel de vida logrado en cada uno de los países de la comunidad, así como la capacidad de ingreso en concepto de renta por persona. El autor se preguntaba "¿cómo es posible estudiar, por ejemplo, el régimen del impuesto sobre la renta en diferentes países si no se comprende de la misma manera, en esos países, los vocablos impuesto y renta? El vocabulario fiscal resulta de hecho muy difícil de precisar de un país a otro: la noción de impuesto, que es la base de su léxico, resulta por sí mismo muy complejo ...de hecho el problema se centra en reconocer que se requiere una terminología común para el estudio de los diversos sistemas fiscales".⁴ En particular, más que un vocabulario común resultaría recomendable conocer los conceptos propios de cada sistema legal, acercándose así a la comprensión ideológica de los órganos legislativos y ejecutivos de aplicación de la norma tributaria.

En el mismo sentido crítico, Louis Reboud cuestionaba la posibilidad de la armonización, considerando que existen intereses referidos a las finanzas de los estados frente a las finanzas de la federación y, además, que los estudios de contribuciones comparadas no resuelven las diferencias cualitativas y cuantitativas existentes en las contribuciones aplicadas en los países del mercado común.⁵ Lo anterior sin considerar los problemas inherentes a los diferentes metodologías de estudio, con resultados diversos si es que sus análisis se realizan a nivel macroeconómico o microeconómico.

Todo este cúmulo de razonamientos, válidos en cuanto a sus apreciaciones originales, cuestionaba la necesidad de aproximar o unificar las legislaciones fiscales, frente a federalismos como el de Estados Unidos o de Japón, donde se concretan las hipótesis tributarias sin problemas respecto de sus estructuras impositivas diferenciadas en los diversos órdenes de gobierno.

De hecho, armonizar por armonizar no es justificable; en un interesante estudio de Sijbren Cnossen," profesor de la Facultad de Economía de la Universidad de Erasmus, Rotterdam, este presenta una hipótesis en oposición al sistema de armonización fiscal, donde se defiende la competencia impositiva como un criterio de respeto a los estados miembros para que estos puedan hacer frente a sus obligaciones sociales, así como preservar sus identidades nacionales y valores culturales.

Según Cnossen, el punto del análisis debe encontrarse en cuánta diversidad puede ser permitida sin interferir al mercado común, y posteriormente a la unidad monetaria y a la unidad económica. Es menester recordar que los sistemas fiscales de los Estados no responden a parámetros rígidos, como tampoco reconocen de esa forma a las necesidades sociales de las comunidades. Por ende, si dadas las condiciones es necesario armonizar, unificar o aproximar en cualquiera de sus propósitos, esto debe realizarse en lo que resulte estrictamente indispensable bajo el principio de subsidiaridad.

Sin embargo, es necesario reiterar que el problema de la armonización es mucho más significativo. Si recordamos, en la primera parte de la presente investigación hicimos hincapié en la necesidad de definir si este ordenamiento supranacional estaba referido exclusivamente a un nuevo tratado internacional, o verdaderamente surgía un nuevo federalismo o prefederalismo supranacional. La referencia es importante para justificar el propio proceso de armonización tributaria; por una parte, reconociendo que el organismo supranacional requiere de bases presupuestarias claras y definidas para obtener los recursos que le permitan cubrir sus obligaciones presupuestarias y, por otra, para justificar su existencia.

Estas obligaciones presupuestarias se encuentran derivadas de los Tratados Constitutivos (como el Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola y el Aparato Burocrático Comunitario), así como de proyectos especiales para favorecer a los países integrantes menos desarrollados (vía el Fondo Social Europeo, Banco Europeo de Inversión o el Fondo de Desarrollo Regional), y una política de empréstitos a proyectos especiales.

El proceso para determinar los ingresos comunitarios propios dio como resultado que se buscaran mecanismos adecuados para generarlos, a partir de los propios Tratados Constitutivos. El primer impuesto comunitario derivado se estableció sobre el nivel de producción del carbón y del acero, que hoy en día se percibe al 1% del precio pactado conforme lo acordado en el Tratado de la CECA firmado en París.

No obstante, el incremento de las obligaciones comunitarias hizo necesario abrir nuevos canales financieros plenamente justificados con base en el principio de equidad. Por ello, la redefinición de la política fiscal de la entonces CEE de acuerdo a las expectativas esperadas para el final del siglo, resultó un imperativo necesario. Como respuesta a lo anterior, se establecieron criterios para la obtención de ingresos comunitarios basados en impuestos indirectos, exacciones agrícolas, derechos sobre el arancel aduanero común, e impuestos directos a los trabajadores de la CEE, entre otros. Pese a todo esto, para 1992 el proceso de obtención de ingresos, que forzaba a la armonización tributaria al menos en esos aspectos, no resultó suficiente para cubrir el creciente gasto comunitario. A continuación se observa el referido efecto:

INGRESOS DE LA UNIÓN EUROPEA 1992



La armonización tributaria en cuanto a su objeto -ya no sólo de eliminar los efectos de distorsión en el mercado interior, sino de crear un mecanismo de recursos propios para la hoy Unión Europea cobra relevancia, toda vez que este mismo proceso será el medio para resolver los problemas financieros del siglo XXI , como se observa en el apartado 8, del presente capítulo, haciendo obligado entrar a un estudio más preciso del marco normativo de las comunidades en el que se sustenta el proceso de armonización tributaria de la Unión Aduanera.

2. MARCO NORMATIVO DE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

La única manera de eliminar ese incentivo fiscal artificial a la desviación del comercio y al falseamiento de la competencia, consiste en reducir las disparidades entre los niveles tributarios de los estados miembros, hasta que aquéllos no sirvan de incentivo. Esto no significa que haya de llegarse a la uniformidad, sino al punto en que ya no valga la pena aprovechar las diferencias tributarias. 7

Se hace necesario entonces entrar al estudio de la norma comunitaria que soporta a la armonización tributaria, ya que el texto del TCEE no resulta claro respecto de éste tratándose de impuestos directos y considera en otro apartado del proceso de armonización las materias de comercio exterior y aduanera.

En este sentido, la postura doctrinaria difiere de la legal toda vez que por armonización - como se manifestó en el capítulo II, de esta segunda parte - puede considerarse, conforme al Informe Van den Tempel, aproximar, unificar o coordinar en tanto que en los Tratados Constitutivos existe un tratamiento diferenciado para los diversos procesos de integración tributaria. La normativa relativa se centra en el TCEE; a continuación se muestra el marco jurídico en el que se soporta la armonización tributaria, a saber:

Armonización de contribuciones indirectas
(IVA e impuestos específicos), artículos 99-100 TCEE

Armonización de contribuciones directas,
artículos 100 y 220 TCEE

Armonización en materia de seguridad social,
artículos 51 TCEE

Armonización en materia de unificación aduanera
artículos 3 a y b, 8 a, 9 al 37 TCEE

Los instrumentos jurídicos en los que se ha apoyado la Unión Europea para normar la armonización se expresan en la potestad que confiere el artículo 189 del propio Tratado de la CEE, al Consejo y a la Comisión para emitir reglamentos, directivas, recomendaciones y dictámenes. Es menester precisar, sin embargo, que el artículo 100 especifica que el único instrumento válido de aproximación es la *directiva*, que obliga a los estados al resultado esperado (mas éstos son libres de instrumentar formalmente estas directivas). En todos los casos se encontrarán reglamentos, directivas, recomendaciones y dictámenes, aunque sólo en el caso particular de las contribuciones indirectas, la *directiva* es un mecanismo legal de protección a la soberanía tributaria de los estados miembros, al tener que obtenerse para su aplicación la unanimidad de los votos del Consejo.

A continuación se presenta un estudio detallado de este marco normativo de la armonización tributaria europea, y sus expectativas.

3. ARMONIZACIÓN EN CONTRIBUCIONES INDIRECTAS

En el texto del Tratado de la Comunidad Económica Europea se establece en forma clara y precisa la necesidad de un proceso de armonización tributaria en contribuciones indirectas, de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 99

"El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A." ⁹

Este texto fue revisado en el Acta Única Europea, artículo 17, y en la reglamentación general de la Unión Europea sin mayores modificaciones, pero que resulta finalmente sustituido en 1992 por el Tratado de la Unión Europea adicionando que también se deberá contar con el dictamen del Comité Económico y Social para efectos de que el Consejo pueda proceder a la votación de su Directiva. ⁹

La única forma legal de establecer armonización en materia impositiva sobre el volumen de negocios, o bien sobre impuestos específicos al consumo, deberá ser expresada por unanimidad por parte del Consejo, como resultado de la expresión democrática de los estados miembros al "...estar compuesto por los representantes de los estados miembros. Cada Gobierno estará representado en él por uno de sus miembros". (146 TCEE)

CONTRIBUCIONES INDIRECTAS

"Además, cuando el Consejo deba adoptar un acuerdo por mayoría calificada, los votos de los miembros se ponderarán del modo siguiente:

Bélgica	5
Dinamarca	3
Alemania	10
Grecia	5
España	8
Francia	10
Irlanda	3
Italia	10
Luxemburgo	2
Países Bajos	5
Portugal	5
Reino Unido	10

Para su adopción, los acuerdos del Consejo requerirán al menos de:

"Cincuenta y cuatro votos, cuando en virtud del presente tratado deban ser adoptados a propuesta de la Comisión." (art. 148 TCEE).

Como se observa, y con el propósito de garantizar que la norma comunitaria sólo se exprese en los supuestos estrictamente indispensables para la realización de su mercado interior, es que se adiciona para 1992 que el Comité Económico y Social emita, con base en las atribuciones conferidas en el artículo 155 del propio TCEE "...recomendaciones o dictámenes respecto de las materias comprendidas en el presente tratado". (art. 155 TCEE)

En lo que se refiere a la delegación de competencia en materia tributaria, bajo el principio de subsidiaridad ya trabajado en el capítulo I, inciso 2.II.3 de la presente investigación, el tema resulta muy delicado para los países miembros; por esto es que los avances en la materia se producen con extrema cautela y lentitud.

Los trabajos en materia de propuestas y guías políticas sobre armonización tributaria indirecta se han expresado en diversos documentos, de los cuales destacamos el Informe Neumark (comité de profesores universitarios, 1962), posteriormente el Informe ABC programa de las Comisiones (comité de expertos de las Administraciones Fiscales Nacionales, 1967), el Reporte Van den Tempel (1970), los libros blancos sobre Consecución del Mercado Interior (1986), y finalmente en el *Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo* (1993).

En los diversos estudios realizados se expresa la conveniencia de la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos indirectos sobre el volumen de negocios, los consumos específicos y otros. El proceso de armonización tributaria en contribuciones indirectas se expresa en forma más contundente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). De hecho existieron dos alternativas respecto al gravamen sobre el volumen de negocios: uno, referido al impuesto sobre las ventas al detalle, y propiamente el IVA. La diferencia entre ambos radica en que el primero es percibido en una sola fase, y tiene el carácter de un sistema suspensivo donde el impuesto es pagado recién cuando los productos son vendidos a comerciantes no registrados o consumidores finales, mientras que el IVA es percibido en varias fases con un sistema de pago de reembolso.

De hecho, el IVA presenta las siguientes ventajas respecto del impuesto sobre ventas al detalle:

- El IVA garantiza una mayor neutralidad.
- Es deducible (acreditable, en México) ¹⁰ el impuesto pagado en las etapas previas de la producción.
- Mayor control por medio de facturas (aún cuando no elimina la compra de facturas o la adquisición de documentos apócrifos).
- Evita el manejo de los precios de los bienes o servicios entre enajenantes y adquirentes. ¹¹
- El acercamiento en los tipos de IVA garantiza la eliminación de distorsiones en el mercado interior de los países miembros de la Unión Europea.

En 1974, Fritz Neumark, entonces ex presidente de la Comisión Fiscal y Financiera, citaba que el "...impuesto sobre el volumen de ventas comparte efectivamente con el impuesto sobre la renta la ventaja de poseer una gran productividad fiscal y una no menor capacidad de adaptación, permite también una estructura acorde con los principios de generalidad, neutralidad ante la competencia y liberal, e incluso es teóricamente superior al impuesto sobre la renta desde el punto de vista de ciertos principios jurídico-tributarios y de técnica fiscal. Pero a esta igualdad o superioridad parcial de valores se contraponen una inferioridad más o menos pronunciada en cuanto afecta a la capacidad del impuesto sobre el volumen de ventas para satisfacer los postulados de igualdad, de proporcionalidad y de redistribución".¹²

La OCDE presenta en un análisis sobre sistemas de IVA de los 24 países que integran la organización, los diferentes tipos posibles que dada su importancia reproduzco a continuación:

En 1974, Fritz Neumark, entonces ex presidente de la Comisión Fiscal y Financiera, citaba que el "...impuesto sobre el volumen de ventas comparte efectivamente con el impuesto sobre la renta la ventaja de poseer una gran productividad fiscal y una no menor capacidad de adaptación, permite también una estructura acorde con los principios de generalidad, neutralidad ante la competencia y liberal, e incluso es teóricamente superior al impuesto sobre la renta desde el punto de vista de ciertos principios jurídico-tributarios y de técnica fiscal. Pero a esta igualdad o superioridad parcial de valores se contraponen una inferioridad más o menos pronunciada en cuanto afecta a la capacidad del impuesto sobre el volumen de ventas para satisfacer los postulados de igualdad, de proporcionalidad y de redistribución".¹²

La OCDE presenta en un análisis sobre sistemas de IVA de los 24 países que integran la organización, los diferentes tipos posibles que dada su importancia reproducimos a continuación:

1. Campos de aplicación posibles de los sistemas de IVA

IVA SOBRE EL PRODUCTO BRUTO

A Impuestos sobre el conjunto de las ventas sin ninguna deducción por las compras.

IVA SOBRE LA RENTA NETA

B Deducciones para los bienes de equipo con el límite de su valor de amortización (Finlandia en cierta medida).

IVA SOBRE EL CONSUMO NETO

C Deducciones para las compras, inmediatamente deducibles (casi todos los países de la OCDE)

2. Métodos posibles de aplicación de un IVA sobre el consumo neto

MÉTODO DE ADICIÓN

A Identificación del valor agregado sumando todos los elementos de valor añadido (salarios, beneficios, alquileres e intereses).

MÉTODO DE SUSTRACCIÓN

B Identificación del valor agregado por diferencia entre producto final y productos consumidos (todos los países de la OCDE).

3. Tipos de métodos de sustracción utilizados en los sistemas de IVA sobre el consumo neto

MÉTODO DE SUSTRACCIÓN DIRECTO

A El valor total fuera de impuestos de las compras, se deduce del valor total fuera de impuestos de las ventas y se grava la diferencia.

MÉTODO DE SUSTRACCIÓN INTERMEDIO

B El valor total, impuestos incluidos, de las compras se deduce del valor total, impuestos incluidos, de las ventas y se grava la diferencia.

MÉTODO DE SUSTRACCIÓN INDIRECTO

C Para cada período fiscal, el valor del impuesto soportado sobre las compras se deduce del impuesto repercutido sobre las ventas (casi todos los países de la OCDE).

FUENTE: OCDE, "La fiscalidad en los países de la OCDE", Madrid, 1995, p. 85.

El tipo de IVA que se utiliza en la Unión Europea se refiere al tipo 1C, 2B y 3C. Según un grupo de expertos la imposición del IVA tuvo por objeto la eliminación de los inconvenientes relativos a la aplicación de los *sistemas de cascada* que encarecían el producto o servicio, y las complicaciones que lo anterior derivaba en el comercio internacional. Al respecto el proceso de la incorporación del IVA en los países de la Unión Europea se realizó en cuatro etapas:

Primera (de 1954 a 1976): Se realiza el establecimiento del sistema del impuesto sobre el valor añadido en las legislaciones de los estados miembros de la entonces CEE.

Segunda (de 1977 a 1992): Con base en la Sexta Directiva y sus reformas, se establece el doble carácter del IVA: comunitario y estatal.

Tercera (de 1993 a 1996): Se instala el régimen de transición de causación del IVA derivado de la apertura del mercado interior, donde se realiza un esfuerzo de acercamiento en los tipos tributarios y eliminación de diferencia en las bases.

Cuarta (de 1997 en adelante): Se espera establecer el régimen definitivo del IVA, sustituyendo la causación en destino por la causación en origen.

Respecto del origen del impuesto sobre el valor añadido hemos detectado hasta el momento dos corrientes que se atribuyen la responsabilidad de su introducción: la española y la alemana. Este hecho enfatiza lo cuidadoso que debe ser el investigador en este caso respecto de la certidumbre de las fuentes.

Por un lado Mario Burgio, doctor en Ciencias Económicas y profesor de la Universidad Complutense de Madrid, asegura que el IVA "...fue inventado por los españoles en el momento en que la expansión territorial de su imperio imponía la necesidad de afrontar enormes gastos militares. Según el autor, este impuesto fue establecido por el rey Alfonso XI de España en 1342 sobre todas las mercancías vendidas o intercambiadas. Se lo llamó alcabala (del árabe *el gabala*, que significa: cobertura, recibido. Al ser aplicado en la América española, dio lugar a abusos y obstáculos al comercio, hasta que se lo fijó en un 6%." ¹³

"El origen de la alcabala es remoto e incierto... fue un tributo indirecto consistente en un tanto por ciento del precio de las cosas vendidas o permutadas que debían pagarse en dinero al fisco... la alcabala se estableció en Nueva España el 17 de octubre de 1574, fecha en la cual en acatamiento de Real Cédula de Felipe II, se expidió un bando por D. Martín Enriquez de Almanza en el que se especificaba los sujetos y objetos del impuesto, las diversas exenciones y la tasa del 2%. El objeto del impuesto eran las operaciones de compraventa o permuta y se causaban tantas veces como se celebrasen, ..." ¹⁴

Por otra parte, Dieter Pohmer, destacado investigador de la Universidad de Tübingen, refiere que el impuesto sobre el valor añadido proviene de una teoría denominada *refined turnover tax*, aplicada en Alemania por Von Siemens en 1919 con el propósito de eliminar la distorsión en el impuesto sobre las ventas; el proyecto fue discutido en Estados Unidos en 1940 y en Japón en 1950, sin embargo comenta que, como es usual, Francia en forma simultánea experimentó con un impuesto sobre el volumen de las ventas de multinivel con el que abroga el antiguo sistema de impuesto en cascada de 1949, lo que significó que las ideas del alemán Von Siemens fructificaron 30 años después. ¹⁵

De esta forma se confirma que el conocimiento humano se encuentra en todas las generaciones y en todos los pueblos, por lo que no existen ideas originales en ningún tiempo; todo ha sido pensado en forma idéntica o similar por más de un sujeto en alguna ocasión. Aún cuando resultan en dos acontecimientos históricos diversos, es necesario reconocer que el IVA, por hoy, elimina la distorsión causada en el proceso productivo o de servicios por el impuesto en cascada, y que su adopción, con o sin integración económica con otros países, resultaba conveniente para todos los países .

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

En materia de armonización este esfuerzo por eliminar las distorsiones, provocadas por la competencia entre los estados miembros por sus estructuras derivadas, debía realizarse obviamente en una forma ordenada, toda vez que los países como Italia (que incorporó por ejemplo en 1923 el impuesto de estampillado a ser aplicado sobre intercambios comerciales), Bélgica y Luxemburgo, entre otros países, realizaban sus operaciones con base en impuestos indirectos en cascada, por lo que se determinó posteriormente la sustitución de sus esquemas de tributación indirecta por el del impuesto al Valor Añadido.¹⁶

Este proceso fue dado a conocer por medio del Diario Oficial de las Comunidades Europeas en la serie "L", correspondiente a la Legislación, bajo la modalidad de *directivas*, ya que el artículo 100 del TCEE (modificado por el TUE), ha previsto como único instrumento de aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los estados miembros a las directivas, cuya fuerza vinculante obliga a las partes a modificar sus estructuras tributarias internas.

En materia de armonización del impuesto sobre las ventas, a la fecha se han concretado las siguientes directivas:

PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 67/227/ CEE, DO 71, del 11 de abril de 1967, en materia de armonización de legislaciones de los estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Objeto:

- Adopción por todos los estados miembros del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Fecha máxima para la introducción del IVA, 1 de enero de 1970.
- Adopción del principio de aplicar a los bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo.
- Posibilidad de deducir (para México acreditar) el IVA, que ha gravado el costo de los elementos de la producción.
- Propuesta de un estudio de factibilidad para armonizar el impuesto sobre el volumen de rentas, previo al objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y la desgravación a la exportación.

SEGUNDA DIRECTIVA DEL CONSEJO 67/227/CEE, DO 71, del 11 de abril de 1967, estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto al Valor Añadido.

Objeto:

- Establecer la estructura y aplicación del sistema comunitario de IVA.
- Delimitación en los regímenes especiales del IVA.
- Limitación a las exenciones.
- Establecer tasas que permitan una justa carga tributaria.
- Se determinan las nociones de sujeción, sujeto pasivo, régimen de exenciones, base imponible, tipos impositivos.

TERCERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 69/320/CEE, prórroga a Bélgica e Italia por razones de orden coyuntural y presupuestario.

CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 71/401/CEE, DO L 283, del 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de legislaciones de los estados miembros relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido en Bélgica e Italia.

QUINTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 72/250/CEE, DO L 162, del 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de los negocios, prórroga para la introducción del Impuesto al Valor Añadido en Italia.

SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 77/388/CEE, del 21 de abril de 1970, entrada en vigor del IVA como impuesto comunitario.

Objeto:

- El IVA como impuesto comunitario.
- Se establecen reglas comunes de aplicación por lo que se refiere a operaciones, sujetos de la contribución, niveles de exención, territorialidad, base imponible, cálculo del impuesto a pagar teniendo en cuenta las deducciones (acreditamiento).
- Regímenes especiales para la pequeña y mediana empresa, comercio minorista, agricultura, agencias de viaje, bienes usados, obras de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Prohibición de la tasa cero.

OCTAVA DIRECTIVA DEL CONSEJO 79/1.072/CEE, del 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas.

NOVENA DIRECTIVA DEL CONSEJO 79/583/CEE, de fecha 26 de junio de 1978, se autoriza la prórroga para la aplicación de la Sexta Directiva sobre el IVA a Dinamarca, República Federal Alemana, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Holanda.

DÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO OJEC núm. L 208, de fecha 3 de agosto de 1984, enmienda a las provisiones contenidas en el artículo 9o. de la Sexta Directiva en materia de servicios gravables.

UNDÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO, del 26 de marzo de 1980, en materia de armonización de legislaciones de los estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios en donde se excluyen los departamentos franceses de ultramar.

DÉCIMA TERCERA DIRECTIVA, OJEC núm. L 328, de fecha 21 de noviembre de 1986, establece normatividad aplicable a quienes son residentes o están establecidos fuera de la CEE.

DÉCIMA CUARTA DIRECTIVA, sobre el pago del IVA a cargo de las empresas por las importaciones de bienes de los estados miembros.

DÉCIMA QUINTA DIRECTIVA, del 1 de enero de 1987, pospone las adecuaciones de legislación interna de Grecia conforme a la Directiva de la Comunidad hasta el 1 de enero de 1987.

DÉCIMA SÉPTIMA DIRECTIVA, OJCE núm. 192, del 24 de julio de 1985, se exenta del IVA a la importación temporal de bienes y medios de transporte.

DÉCIMA OCTAVA DIRECTIVA, OJEC núm. L 226, del 3 de agosto de 1989, deroga disposiciones transitorias contenidas en el artículo 26, párrafo 3, de la Sexta Directiva.

VIGÉSIMA DIRECTIVA. 91/680/CEE. de fecha 16 de diciembre de 1991, establece disposiciones transitorias para el IVA antes de abolir las fronteras económicas en la CEE, con efecto a partir del 1 de enero de 1993.

VIGÉSIMA PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 86/247/CEE. de fecha 16 de junio de 1986, por la que se autoriza prórroga del plazo para la aplicación del sistema común del impuesto al valor añadido por la República Helénica.

DIRECTIVA DEL CONSEJO 91/ L 376/1. de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.

REGLAMENTO DEL CONSEJO 92/218/CEE. del 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA).

DIRECTIVA DEL CONSEJO 92/77/CEE OJEC núm. L 316 de 19 de octubre de 1992, sobre armonización de tipos fiscales.

DIRECTIVA DEL CONSEJO 92/111/CEE OJEC núm. L 364., de fecha 14 de diciembre de 1992, que integra el texto de la Sexta Directiva con todas las enmiendas 77/338/CEE.

Propuesta de Directiva del Consejo. por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Valor Añadido.

Como se observa, la normativa es plural pero necesaria ante el objetivo preciso de establecer las bases de una congruente armonía en su aplicación.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

a. DE LA INSTALACIÓN DEL IVA A LA SEXTA DIRECTIVA

En la primera etapa se determina la introducción del IVA como el impuesto sobre las ventas que deben adoptar los países miembros de la CEE.

Los países integrantes del organismo europeo, en esta primera etapa dan cumplimiento a la Primera y Segunda Directivas del Consejo, del 11 de Abril de 1967, por las que se les obliga a la adopción del IVA en lugar del impuesto en cascada; el proceso, se realiza en un lapso de 24 años, a saber:

País	Impuesto sobre el consumo	Año de inicio de vigencia del IVA
Alemania	Impuesto en cascada	1968
Austria	Impuesto en cascada	1973
Bélgica	Impuesto en cascada	1971
Dinamarca	Impuesto sobre las ventas al por mayor	1967
España	Impuesto en cascada	1986
Francia	IVA (parcialmente)	1954
Finlandia	IVA (parcialmente)	1964
Grecia	Impuesto a la producción	1987
Irlanda	Impuesto sobre las ventas al por mayor e impuesto sobre las ventas al detalle	1972
Italia	Impuesto en cascada	1973
Luxemburgo	Impuesto en cascada	1970
Holanda	Impuesto en cascada	1969
Portugal	Impuesto sobre las ventas al por mayor	1986
Reino Unido	Impuesto sobre las ventas al por mayor	1973
Suecia	Impuesto sobre las ventas al detalle	1969 ¹⁷

Una vez introducido el sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido se establecieron las bases para la aplicación de la Sexta Directiva, en un periodo prestablecido de 15 años (de 1977 a 1992) con objetivos precisos:

- 1) Sustituir las contribuciones financieras de los estados a la CEE por recursos propios.
- 2) Establecer las bases para la apertura del mercado interior en 1993, por lo que se hacía necesario un acercamiento en el hecho imponible, su exigibilidad, el régimen de deducción y uniformidad en los tipos exentos, con el propósito de evitar distorsiones en el mercado.
- 3) Establecer las bases de una competencia perfecta.

Para tal cometido la directiva, con tan sólo 38 artículos, fue estructurada de la siguiente forma:

Título I	Disposiciones Preliminares
Título II	Ámbito de aplicación: el sujeto pasivo
Título III	Ámbito de aplicación: el país
Título IV	Sujetos pasivos
Título V	Hecho imponible
Título VI	Lugar de realización del hecho imponible
Título VII	Devengo y exigibilidad del impuesto
Título VIII	Base imponible
Título IX	Tipos impositivos
Título X	Exenciones
Título XI	Deducciones
Título XII	Responsables del pago del impuesto
Título XIII	Obligaciones formales de los contribuyentes
Título XIV	Regímenes especiales
Anexo a	Lista de actividades de producción agrícola
Anexo b	Lista de prestaciones de servicios agrícolas
Anexo c	Método común de cálculo
Anexo d	Lista de actividades a que se refiere el párrafo tercero, apartado 5 del artículo 4
Anexo e	Lista de las operaciones a que se refiere la letra a), apartado 3 del artículo 28
Anexo f	Lista de las operaciones indicadas en la letra b), apartado 3 del artículo 28

La instrumentación de la mencionada directiva en las legislaciones internas de los países se realiza con mucha lentitud: es el caso que en 1996, tras 10 disposiciones que modifican el texto original de la Sexta Directiva (L 173-1977, L 242-1977, L 262-1977, L 071-1967, L 015-1983, L 024-1992, L 272-1992, L 043-1993) aún se encuentra con pluralidad de regímenes en materia de IVA, tal y como se aprecia en los siguientes cuadros comparativos:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

	ALEMANIA	BÉLGICA	FRANCIA
Fundamento legal	Un setzsteuergesetz mitverordnende vergesetz - usig 20 de mayo de 1967. Ley de armonización 26-XI-1979	Belasting over de toevoegde waarde Establecimiento: 1971	taxe sur la valeur ajoutée code general des impôts. Establecimiento: 1954 y 6-Y-1966 Ley de armonización 29-XII-1978
Sexta Directiva	Sexta Directiva 01-I-1980 Enmienda 13-VI-1991	Sexta Directiva 6-VII-1989 Enmienda 27-XII-1977	Sexta Directiva 1-I-1979
Sujetos pasivos Sexta Directiva	"Los que realizan una actividad industrial, comercial o profesional de una manera permanente."	Artículos 4°, 5°, 6° y 8° "Son sujetos pasivos los que realizan hechos imponibles sujetos a IVA: A) de una manera independiente; B) habitual (con exclusión de las importaciones, en las que la operación esta sujeta), y las C) con o sin espíritu de lucro. El estado, las provincias, los municipios y los organismos autónomos no son sujetos pasivos. Son sujetos pasivos los comerciantes, artesanos, los profesionales liberales y los promotores constructores de inmuebles."	"Personas físicas o jurídicas que realicen actividades sujetas al impuesto, de manera independiente, a título habitual u ocasional, con o sin beneficio. Personas morales de derecho público se sujetan al impuesto salvo en lo que concierne a sus servicios administrativos, sociales, educativos, culturales y deportivos si no hay concurrencia."
Principio de territorialidad: IVA en el país de destino. "El lugar de entrega, instalación, montaje o servicio."	Entrega de bienes situados en el país. Prestación de servicios, mismo régimen de Bélgica, y Francia.	Entrega o prestación de servicios imponibles sólo cuando el que las presta o recibe tiene su sede social, domicilio o residencia habitual en el país. En prestaciones como transporte, actividades culturales o científicas de enseñanza solo son imponibles cuando se realicen en Bélgica.	Entrega, expedición o transporte de bienes muebles se considera realizada en Francia cuando los bienes estén situados en el país. Prestaciones y servicios igual que en Bélgica excepto derechos, publicidad, informática, bancos y seguros.
-Exenciones En el interior del país: -A la importación. -A la exportación. -Operaciones asimiladas y transportes. -Tráfico internacional de bienes.	Servicios culturales y sociales, escuelas, teatros, aseguradoras, servicios médicos y hospitalarios, servicio postal, instituciones financieras.	Operaciones de banca créditos y seguros, gastos médicos, servicios educativos incluyendo alojamiento y alimentación, servicios de notarios y abogados.	Exportaciones y ciertas transacciones financieras y bancarias, actividades de entretenimiento, en servicios médicos, paramédicos, de enseñanza, agricultura, pesca y ciertas importaciones.
Base imponible: entregas, servicios e importaciones, ciertos derechos sobre bienes inmuebles, participaciones.	-En enajenación y prestación de servicios el precio pactado antes de impuestos. -En importaciones al valor en aduanas más derechos, comisión de agentes aduanales y costos de consejo. -En autoconsumo el precio final. -En ventas por las asociaciones a sus empleados, costo de producción o precio de venta.	Se aplica sobre precio bruto incorporando gastos de transporte, seguro, excepto el propio IVA. En importación el valor en aduana, más los gastos de transporte y seguro hasta el lugar de destino.	Precio pactado en bienes y servicios, excepto en caso de obras de arte, la base recae sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta. En importaciones es el precio.
Tasa Tasa incrementada Tasa normal Tasa reducida	Tasa normal 15%. Tasa reducida 7%. (Alimentos, servicios médicos, culturales, transporte público.)	Tasa reducida 6%. Productos de consumo básico, tabaco, minerales, productos energéticos, farmacéuticos, jabones, libros, leche y subproductos. Tasa estándar 19%. Tasa ampliada 25%. Arrendamiento de vehículos, bienes de lujo.	Tasas reducidas 2.1% (medicinas), 5.5% (Productos agrícolas, y comestibles). Tasa estándar 18.6%. Tasa ampliada 22%. (Bienes de lujo y bienes durables).
Cumplimiento de obligaciones formales.	Declaraciones mensuales o cuatrimestrales.	Trimestrales, para empresas, declaraciones con ingresos menores a 20,000 francos. Mensuales, empresas con ingresos superiores a 20,000 francos.	Enteros mensuales y trimestrales cuando el débito es menor a 800 francos mensuales. Mecanismos simplificados para la pequeña y mediana empresa.

Yolanda Cristina Ramirez Soltero

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

(Continúa)

	HOLANDA (PAÍSES BAJOS)	ESPAÑA	GRECIA
Fundamento legal	Belasting Over de Toevoegde Waarde. Establecimiento: 29-VI-1968 Ley de armonización 1979	Impuesto sobre el valor añadido Establecimiento: 2-VIII-1985	Value-added tax ley núm. 1642/1986 Adicionada ley núm. 1676/1986
Sexta Directiva	Sexta Directiva	Sexta Directiva 1-I-1986 Reformas 30-XII-1991	Sexta Directiva Ley Nº 1684/1987
Sujetos pasivos Sexta Directiva			5
"Se considera como sujeto pasivo a quien realice de una manera independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas siguientes: todas las actividades de productor, comerciante o de prestación de servicios, comprendidas las actividades extractivas, agrícolas y las de las profesiones liberales o asimiladas."	Productores, vendedores, prestadores de servicios e importadores de bienes.	Personas físicas o legales que realicen actividades mercantiles o profesionales residentes o no en España. -Importadores. -Asociaciones económicas, comunidades sin personalidad jurídica que realicen actividades gravadas.	-Personas físicas o legales y asociaciones de personas físicas o extranjeras que realicen en forma independiente actividades económicas, o de importación de bienes.
Principio de territorialidad: IVA en el país de destino. "El lugar de entrega, instalación, montaje o servicio."	Venta de bienes, prestación de servicios e importaciones en territorio holandés.	Compraventa de bienes y prestación de servicios en territorio de España o en las Islas Baleares. Importación de bienes y servicios.	Prestación de bienes y servicios, así como la importación de bienes a territorio griego.
-Exenciones En el interior del país: -A la importación. -A la exportación. -Operaciones asimiladas y transportes. -Tráfico internacional de bienes.	Servicios bancarios, seguros, médicos, postales, servicios de organizaciones juveniles, clubes deportivos, escuelas, universidades, escritores y compositores.	Existen tres categorías: A) familiares (salud, seguridad social, educación, seguros y reaseguros, finanzas, servicios postales); B) exportación (hacia las Islas Canarias, Ceuta o Melilla o exportada a países no miembros de la CEE); C) acuerdos Internacionales (Iglesia católica, Nato, Convención de Viena).	
Base imponible: entregas, servicios e importaciones. Ciertos derechos sobre bienes inmuebles, participaciones, (asegura la atribución en propiedad o disfrute de un inmueble).	En precio de venta de bienes y servicios -En territorio holandés. -En importaciones el valor aduanero.	Precio pactado en bienes y servicios.	Venta de bienes y servicios e importación de bienes. Precio de venta que incluye intereses y comisiones. Importación de bienes, se considera el valor en aduana incrementado por los impuestos, derechos o cargos en favor del Estado.
Tasas Tasa incrementada Tasa normal Tasa reducida	Tasa reducida 0% para exportación. Tasa reducida 6 % en bienes y servicios de primera necesidad tasa estándar 17,5%.	Tasa reducida del 7% para necesidades básicas (consumo humano, productos destinados a la reproducción en plantas y animales, libros, periódicos y revistas, medicinas, hoteles no lujosos, servicios de restaurant y campamento, actividades de entretenimiento. Tasa estándar 16%. Tasa ampliada del 28%. (Vehículos automotores, excepto vehículos industriales y para personas discapacitadas), joyería e limitaciones de lujo.	(Tasa reducida 8% periódicos, libros y producciones teatrales, alimentos, productos primarios, maquinaria agrícola y vehículos tipo estándar). Tipo estándar 18%. Tipo ampliado 36%.
Cumplimiento de obligaciones formales.	Enteros. Una declaración anual presentada por el contribuyente.	Enteros mensuales y trimestrales.	Enteros mensuales, bimestrales o cuatrimestrales dependiendo del nivel de ingresos.

Yolanda Cristina Ramirez Soltero

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

(Continúa)	PORTUGAL	IRLANDA	LUXEMBURGO
Fundamento legal	Código do imposto sobre valor acrescentado Establecimiento: 26-XII-1966	Value-added tax act. Establecimiento: VII-1972 Ley de armonización 1976	Taxe sur la valeur ajoutée Establecimiento: 5-VIII-1968 Ley de armonización 1978
Sexta Directiva	Sexta Directiva 26-VI-1991	Sexta Directiva 01-II-1979	Sexta Directiva 12-02-1979 Enmienda 1992
Sujetos pasivos Sexta directiva	"Personas físicas o legales que realizan en forma independiente y habitualmente actividades mercantiles, prestación de servicios, incluyendo la agricultura y actividades profesionales."	Personas sujetas al impuesto que realicen compraventa de bienes y servicios en el país. -Importación de bienes. -Aquellas personas que opten por ser sujetas del impuesto (Granjeros, artesanos).	Personas físicas o legales quienes habitualmente, realizan actividades independientes conectadas con la actividad económica, así como importadores.
Principio de territorialidad: IVA en el país de destino. "El lugar de entrega, instalación, montaje o servicio."	Compraventa de bienes y servicios e importaciones de bienes por personas realizadas en el país.	Compraventa de bienes, prestación de importaciones y servicios realizadas en el país.	Bienes y servicios realizados en territorio de Luxemburgo por personas sujetas a la contribución aun cuando el propósito no sea mercantil. Bienes importados.
-Exenciones En el interior del país: -A la importación. -A la exportación. -Operaciones asimiladas y transportes. -Tráfico internacional de bienes.	Servicios médicos, servicios de traducción e intérpretes. Transacciones bancarias y financieras, seguros y reaseguros, loterías, servicios médicos, culturales y deportivos.	Servicio médicos, educativos, transporte de pasaje, seguros, apuestas, loterías, eventos deportivos, servicios funerarios, servicios estatales.	Servicio postal y de telecomunicaciones corporaciones públicas, transacciones financieras y bancarias, seguros y reaseguros, servicios educativos, culturales y de salud.
Base imponible: entregas, servicios e importaciones, ciertos derechos sobre bienes inmuebles, participaciones, (asegura la atribución en propiedad o disfrute de un inmueble).	Precio pactado mas impuestos, derechos y gastos en que incurra el vendedor tales como comisiones, empaque, transporte y seguros, si no esta incluido en el precio excepto el propio IVA. En caso de importación el valor aduanero mas todos los impuestos. derechos y gastos aduanales excepto IVA	Precio pactado para bienes y servicios excluyendo IVA.	Para bienes y servicios precio pactado excluyendo IVA. En autoconsumo el costo del servicio y en bienes el valor normal excluyendo el IVA. Para importaciones el valor aduanal incluyendo derechos, cargas y otros impuestos excepto IVA.
Tasas Tasa incrementada Tasa normal Tasa reducida	Tasa reducida 0%: Comida en estado natural, carne, pescado, huevo, fruta, leguminosas y vegetales, fertilizantes, periódicos, libros, medicinas. Exportaciones y transacciones equivalentes a exportaciones. Tasa reducida 6%: Servicios de comida y bebida en hoteles, restaurants, canteñas y cafés, electricidad, gasolina y petróleo. Tasa estándar 17%: Todos los bienes y servicios que nos ubican en tasa reducida o incrementada. Tasa incrementada 30%: productos de lujo (bebidas alcohólicas, perfumes, piedras preciosas, armas de fuego).	Tasas reducidas 0% y 2.3%. Tasas estándar 10% y 12.5%.	Tasa reducidas 3% y 6% (1992). Tasa estándar 12% y 15%.
Cumplimiento de obligaciones formales.	Enteros mensuales los que se presentan en declaraciones mensuales por correo a mas tardar al termino del segundo mes. Declaración cuatrimestral para contribuyentes con ingresos menores a treinta millones de escudos dentro de los 15 días siguientes al segundo mes del cuatrimestre no existe obligación formal de presentar declaraciones a personas con ingresos menores a 1 200 000 escudos.	Enteros bimestrales.	Enteros mensuales. Cuatrimestrales y un entero anual.

Yolanda Cristina Ramirez Soltero

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

(Continúa)

	REINO UNIDO	ITALIA	DINAMARCA
Fundamento legal	Value-added tax finance act Establecimiento: 27-VII-1972 Ley de armonización 1977	Imposta sul valore aggiunto Establecimiento: 26-X-1972 Ley de armonización 29-I-1979	Value-Added Tax Establecimiento: 1967
Sexta Directiva	Sexta Directiva 01-I-1979 Enmienda 1983	Sexta Directiva 01-IV-1979 Enmienda 01-III-1990	Sexta Directiva 16-VIII 1991 Enmienda 21 XII 1991
Sujetos pasivos Sexta directiva	"Se considera como sujeto pasivo a quien realice de una manera independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas siguientes: todas las actividades de productor, comerciante o de prestación de servicios, comprendidas las actividades extractivas, agrícolas y las de las profesiones liberales o asimiladas."	Toda persona que se ubique en el supuesto de vender bienes y servicios gravados para los efectos del IVA. "Los Organismos de Derecho Público, incluso sin personalidad jurídica, están sujetos por sus operaciones."	Negociantes de bienes y servicios con ingresos superiores a 10 000 coronas anuales.
Principio de territorialidad: IVA en el país de destino. "El lugar de entrega, instalación, montaje o servicio."	Entrega de bienes y servicios e importaciones en el territorio del Reino Unido.	Compraventa de bienes, prestación de servicios e importaciones en Italia.	Actos y servicios de comercio en territorio de Dinamarca.
-Exenciones En el interior del país: -A la importación. -A la exportación. -Operaciones asimiladas y transportes. -Tráfico internacional de bienes.	Terranos y transacciones de dominio (incluidas la renta, excepto ventas de inmuebles comerciales, industriales trabajos de ingeniería, hotelaria), seguros, competencias deportivas, cremaciones, servicios educativos y de salud.	Servicio social y culturales, seguros, operaciones financieras y de crédito, pasaje urbano, servicio postal, hospitalario, clínicas y servicios funerarios.	Tratamientos hospitalarios, médicos, y dentales, asistencia pública, servicios educativos, actividades deportivas excepto juegos profesionales, loterías, actividades artísticas, exportaciones.
Base imponible: entregas, servicios e importaciones, ciertos derechos sobre bienes inmuebles, participaciones.	Precio de venta de bienes y servicios excluyendo el IVA., importaciones valor aduanero más derechos.	Precio contractual de bienes y servicios.	Precio de venta de bienes y servicios excluyendo el IVA.
Tasas Tasa incrementada Tasa normal Tasa reducida	Tasa 0 % comida, (excepto alimentos en restaurantes, dulces, chocolates, helados, refrescos, papas fritas...), ropa y calzado de niños, libros, revistas, periódicos y mapas, donaciones, transporte de pasajeros (excepto taxis) entre otros. tasa estándar 17.5 %.	Tasas reducidas: 4% bienes de consumo básico. 10% productos y maquinaria agrícolas, ovejeros, café. 19% tasa estándar. 38% tasa ampliada (piedras preciosas, automóviles).	Tasa única 25 %.
Cumplimiento de obligaciones formales.	Enteros trimestrales.	Declaraciones mensuales, trimestrales y un entero anual presentado el 5 de marzo de cada año.	Declaraciones de negociantes registrados, enteros, cuatrimestrales, (un mes y 20 días después de terminado un periodo. Para negociantes relacionados con actividades agrícolas o pesqueros el entero se realizará el primero 20 días después del primer semestre, un segundo entero 20 días después del noveno mes y una declaración del ejercicio fiscal.

Yolanda Cristina Ramirez Soltero

Como el amable lector puede observar, es imposible que se indique que el IVA es el mismo en todos los países de la Unión Europea; lo único cierto es que la Sexta Directiva es única, pero en su instrumentación los países manejan márgenes aceptables de distanciamiento.

Cuando la norma interna de los estados se aparta de las directivas aplicables, en detrimento de los sujetos pasivos, los miembros afectados de las comunidades pueden solicitar a las instancias internas se elimine el concepto de violación de la norma comunitaria. Pero de ninguna manera los sistemas tributarios en materia de IVA son idénticos en todos los países miembros de la Unión Europea. La razón del tardío acercamiento se encuentra en las propias decisiones políticas y financieras de los estados miembros. Se debe recordar que el federalismo presente en casi todos los países de la Unión Europea, permite la distensión política y el desvanecimiento de responsabilidades respecto de la obtención de los ingresos y de su destino.

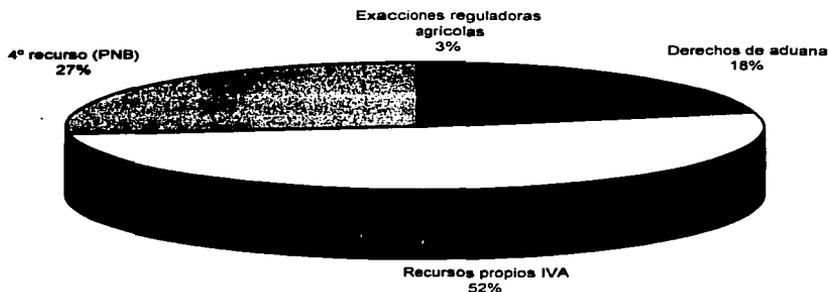
Y el IVA, al obtener la doble calidad de IVA comunitario e IVA estatal, a partir de la emisión de la Sexta Directiva con fecha 17 de mayo de 1977, resulta en un punto complejo por resolver para los estados, debido a las múltiples consecuencias internas no sólo de política tributaria, sino respecto del acercamiento de las bases y de los tipos. Baste citar el grave problema que el impuesto causó en grandes sectores como el automotriz que dio lugar a intercambio de opiniones intracomunitarias.¹⁸ Sin embargo, el IVA es hoy día uno de los impuestos más importantes por cuanto a monto de su recaudación, tanto a nivel estatal como a nivel comunitario. Los estados miembros se obligan a entregar un 1% del IVA nacional recaudado a la Unión Europea, teniendo como techo máximo el 55% del PIB de cada una de las Partes. La aportación del IVA a las finanzas comunitarias es trascendental, tal y como se observa en la siguiente gráfica:

EL IVA EN LA COMUNIDAD Y EN LOS ESTADOS MIEMBROS
(Recursos propios comunitarios según tipo de ingresos 1991-1994)

Ingresos comunitarios	1991 %	1992 %	1993 %	1994 (1) %
Exacciones reguladoras agrícolas	4.4	3.3	2.9	2.9
Derechos de aduana	20.4	18.9	16.8	18.0
Recursos propios IVA	53.8	58.0	52.5	51.3
4° recurso (PNB)	13.2	13.9	25.2	27.0
Varios	8.1	5.8	2.6	0.7

(1) presupuesto 1994.

Ingresos comunitarios 1993 según tipo de ingresos comunitarios, como porcentaje de los ingresos totales



Fuente: Comisión de las Comunidades Europeas, "Procedimientos de Recaudación e Inspección del IVA en los Estados miembros", Bruselas 20-07-1995, COM (95)354. final, p. 49.

Es por ello que el esfuerzo intracomunitario se cita en una coordinada recaudación, cuya intención es que el sujeto pasivo realice en forma espontánea el pago, y se evite tanto el atraso en pagos como la realización de actos fraudulentos. A la fecha estos esfuerzos se han concretado en los siguientes seminarios:

- 1) Métodos de gestión y de recaudación de las deudas del IVA, realizado en Bruselas en 1993.
- 2) Planificación, realización y evaluación de la inspección del IVA, en la ciudad de Bonn, en 1994.
- 3) Incidencia del primer informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio del IVA, realizado en la ciudad de Bruselas en 1994.
- 4) Pago escalonado y evaluación de los procedimientos en relación con los costos administrativos y los derivados del cumplimiento de las obligaciones, en Londres en 1994.¹⁹

Dentro de la negociación de los grupos de interés se encuentra el porcentaje de las tasas imponibles; a continuación se presenta un cuadro comparativo que permite observar el esfuerzo que los países han realizado en el tiempo con el propósito de eliminar tasas mínimas y ampliadas, tal y como lo establecen las directivas correspondientes.

EVOLUCIÓN DE LAS TASAS EN IVA APLICADOS EN LOS ESTADOS MIEMBROS POR EL PERÍODO 1987-1996

ESTADOS MIEMBROS	TASAS REDUCIDAS						TASAS ESTÁNDAR						TASAS AMPLIADAS					
	1987	1992	1993	1994	1995	1996	1987	1992	1993	1994	1995	1996	1987	1992	1993	1994	1995	1996
ALEMANIA	7	7	7	7	7	7	14	14	15	15	15	15	-	-	-	-	-	-
BÉLGICA	15	15	15	15	6	1,5 y 12	19,17	19,5	19,5	20,5/12	20,5	19,5	25/25+0	-	-	-	-	-
DINAMARCA	-	-	-	-	-	-	22	25	25	25	25	25	-	-	-	-	-	-
ESPAÑA	6	6	3,5	3,5	7	6	12	13	15	15	15	15	33	28	28	28	28	28
GRECIA	30	40	40	40	8	4 y 8	18	18	18	18	18	18	30	30	-	-	-	-
FRANCIA	2,14/5,57/13	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	5,5	5,5	15,5/20	15,5	15,5	15,5	15,5	20,5	33,1/3	22	-	-	-	22
IRLANDA	1,7/10	2,3/10	2,5	2,5	12,5	0,2,3,10 y 12,5	25	21/10/12,5	21/12,5	21/12,5	21	21	-	-	-	-	-	-
ITALIA	20	40	40	40	10	4 y 9	19	19/12	19/12	19/13	19	19	30	30	-	-	-	30
LUXEMBURGO	30	30	30	30	6	3,5 y 12	12	15	15	15/12	15	15	-	-	-	-	-	-
HOLANDA	6	6	6	6	6	6	20	15,5/17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	-	-	-	-	-	-
PORTUGAL	8	8,5	5	5	5	8	15	17/15	16	16	16	17	30	30	30	30	-	30
REINO UNIDO	-	-	-	-	8	0	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	-	-	-	-	-	-
AUSTRIA	-	-	-	-	10	10 y 12	-	-	-	-	20	20	-	-	-	-	-	-
SUECIA	-	-	-	-	12	6, 12 y 17	-	-	-	-	25	25	-	-	-	-	-	-
FINLANDIA	-	-	-	-	12	10 y 12	-	-	-	-	22	22	-	-	-	-	-	-

FUENTE: COMISIÓN EUROPEA "SERVICIO DEL PORTAVOZ" IP/94/1220, 13 DICIEMBRE 1994.

LA GRÁFICA HA SIDO MODIFICADA PARA INCLUIR A LOS TRES NUEVOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA ASÍ COMO ADICIONAR LAS TASAS VIGENTES EN 1995 y 1996. DATOS MODIFICATORIOS, INTERNET - UE Y PERIÓDICO "LE MONDE".

b. RÉGIMENES DE TRANSICIÓN Y DEFINITIVO EN MATERIA DEL IVA

Este régimen, planteado de 1993 a 1996, tiene como punto de partida la eliminación de las barreras físicas y legales con el propósito de permitir el desarrollo del mercado interior con base en el libre tránsito de las personas, los bienes, servicios y capitales, evitando los costos de la *no Europa*, tal como es presentada en el Informe Cecchini.²⁰

Dentro de los ahorros más significativos se encuentran:

- Eliminación de formalidades aduaneras.
- Supresión de garantías aduaneras y de financiación anticipada del IVA en materia de importaciones.
- Reducción de los costos de transporte al eliminar su estadía en aduanas.
- Reducción de trámites administrativos.
- Facilidad de comprar suministros en los estados miembros.
- Desgravación de IVA.

El régimen de transición es de sobrada importancia para la aplicación práctica del IVA, armonizado en un mercado interior sin fronteras.

La supresión de conceptos de importación y exportación en un territorio único, denominado el interior del país - aún cuando no existe una integración política - implicó una distinción en el tráfico intracomunitario en donde al eliminar las fronteras y la causación relativa de aranceles y de IVA derivados de la importación y exportación, elimina importantes costos a nivel aduanero y de control.

El tráfico intracomunitario sufre una modificación sustancial que se observa en las siguientes gráficas:

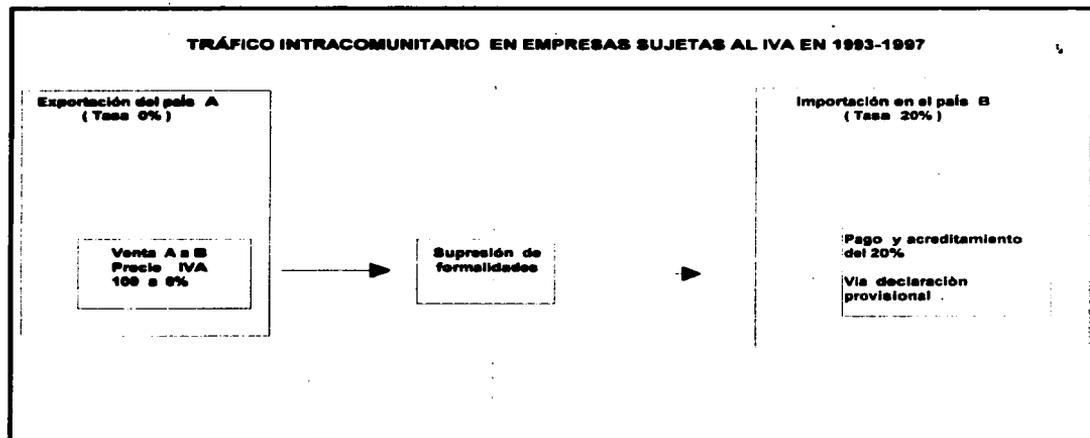
Yolanda Cristina Ramírez Soltero

TRÁFICO INTRACOMUNITARIO EN EMPRESAS SUJETAS AL IVA EN 1992



Fuente: Comisión de Comunidades Europeas, "TVA 1993: VADEMECUM", guide du nouveau régime de la TVA Sans Frontières, Bruxelles, 1992.

TRÁFICO INTRACOMUNITARIO EN EMPRESAS SUJETAS AL IVA EN 1993-1997



Fuente: Comisión de Comunidades Europeas, "TVA 1993: VADEMECUM", guide du nouveau régime de la TVA Sans Frontières, Bruxelles, 1992.

TRANSICIÓN Y DEFINITIVIDAD EN MATERIA DEL IVA.

Este periodo recupera parte de la historia de una Europa que, en siglos pasados, carecía de fronteras interiores. En la etapa denominada de transición, con duración de tres años, se establece una mecánica no generalizada denominada de IVA en destino, exclusivamente aplicable para aquellos sujetos que requieren deducir el IVA en el país que residen y aplicar la respectiva ley interna en la materia, para ello se necesita como mínimo realizar operaciones superiores a 10 000 ecus y dar aviso a la autoridad respectiva.

Con este mecanismo se aplican tres regímenes de imposición en destino y modalidades nacionales en su aplicación, a saber:

- Prueba de la exención de las entregas intracomunitarias por parte de los transportistas.

Los transportistas deben probar documentalmente que los bienes son entregados fuera del país de origen, con el propósito de que el mismo sea gravado en el país de destino, además de que el enajenante o prestador del servicio debe comprobar a través de la red del Sistema de Intercambio de Información Sobre IVA (VIES VAT), la existencia del número de identificación de IVA comunicado por el comprador; en caso contrario causará este impuesto en el país de origen.

- Los regímenes especiales de imposición en destino, son los siguientes:

- 1) Compras efectuadas en otros estados miembros por sujetos pasivos totalmente exentos o por personas jurídicas que no son sujetos pasivos, cuando el importe sea superior a 10 000 ecus por lo que deberán solicitar su número de IVA.
- 2) Ventas a distancia a múltiples compradores cuando el importe por comprador supera de 35,000 a 100,000 ecus
- 3) Ventas de transportes nuevos se grava en el destino, independientemente de quién sea el adquirente, y opera para los medios de transporte en un área de 6 000 kilómetros.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

TRANSICIÓN Y DEFINITIVIDAD EN MATERIA DEL IVA.

- **Prestaciones intracomunitarias de servicios en las que se presupone la existencia de transporte de bienes y servicios entre los estados miembros, presentando las siguientes hipótesis:**

1) " Cuando el comprador está identificado a efectos de IVA en un estado miembro distinto del de partida del transporte, la entrega efectuada está exenta en el estado miembro de partida y la adquisición se grava, con cargo al comprador, en el estado miembro de llegada.

2) Cuando el comprador está identificado en el estado miembro de partida del transporte, en principio la entrega se grava, con cargo al vendedor, en el estado miembro de partida.

3) Cuando el comprador no está identificado a efectos del IVA, la entrega se grava con cargo al vendedor en el estado miembro de partida o de llegada del transporte."²¹

- **Modalidades nacionales en la aplicación de las disposiciones comunitarias que han complicado la realización del comercio interior, toda vez que las legislaciones internas de los estados obligan al cumplimiento formal de conceptos diversos tales como el momento de exigibilidad del impuesto, la deducción y la diversidad en los tipos y operaciones exentas.**

A partir de estos regímenes, el Consejo ECOFIN definió el 13 de noviembre de 1989 los siguientes objetivos:

- **"En operaciones realizadas por sujetos pasivos entre estados miembros distintos, el destinatario deberá estar sujeto a impuestos en el país de destino, con tipos y condiciones de dicho país.**
- **Se aplicará el mismo tratamiento a los organismos exentos o que no son sujetos pasivos que efectúan compras por un determinado importe en otros estados miembros.**
- **Se aplicará un tratamiento diferenciado que permita que las compras de vehículos y las ventas a distancia se graven en el lugar de destino.**

TRANSICIÓN Y DEFINITIVIDAD EN MATERIA DEL IVA.

- Al mismo tiempo, se suavizarán las cargas que pesan sobre las empresas y las administraciones y se evitará el falseamiento de la competencia, sin obstaculizar la libre circulación de mercancías.²²

Este régimen de carácter transitorio opera a través de los siguientes conceptos básicos:

Hecho Imponible: "Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país (UE) por un sujeto pasivo que actúe como tal" (artículos 2 y 5 de la Sexta Directiva).

Lugar de realización del hecho imponible: "El Estado miembro a partir del cual se suministran los bienes y servicios, (artículos 8 y 9 de la Sexta Directiva).

Lugar de destino del bien o del servicio: "Lugar donde el cliente utiliza este bien o servicio."

Devengo y exigibilidad del impuesto: "En el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios" (artículo 10 de la Sexta Directiva).

El procedimiento de pago del IVA en el país de destino ha implicado medidas de control de parte de los destinatarios que antes no existían y que, por ende, los obliga a realizar registros que les permitan:

- Cumplir la obligación de identificación y declaración de cada uno de los Estados miembros a partir de los cuales efectúan operaciones.
- Recurrir a largos y costosos procedimientos para obtener la devolución del impuesto que han soportado en los estados miembros en los que se realizan las operaciones.²³

Existen múltiples complicaciones para los receptores de los bienes y servicios si no son residentes del país de origen de la operación. Dadas estas complejidades del sistema, se prevee concluya este régimen de transición en 1997, donde se pretende establecer el régimen de IVA en origen para todas las modalidades; sin embargo, los últimos informes refieren que será diferido en el tiempo su establecimiento.

En cuanto se establezca el sistema de IVA en origen, se extenderá a los regímenes especiales que se encuentran en el régimen de transición, siendo mucho más sencillo al determinarse la exigibilidad del pago de la contribución, en el país de origen de la venta o prestación del servicio, por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Ante la complejidad de los diversos sistemas de IVA existentes en la Unión Europea, es que dentro de los esfuerzos preparatorios para la culminación del régimen de transición la Señora Christianne Scrivener, en su calidad de presidenta de la Comisión Fiscal de la Unión Europea presentó el 20 de diciembre de 1995, en Bruselas, una Propuesta de Directiva relativa al sistema común del IVA (nivel mínimo del tipo normal).

En ese documento se reconoció que a pesar de que la Sexta Directiva y su reforma por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de fecha 19 de octubre de 1992, en la que se estableció una tasa o tipo normal de IVA del 15%, los países utilizan tipos que oscilan entre el 15% y el 25%, por lo que consideró importante proponer el respeto a esta banda natural, así como autorizar uno o dos tipos reducidos no inferiores al 5%, aplicable del 1 de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1998.

Resulta importante evitar que se disparen los tipos de IVA intracomunitarios toda vez que puede provocar desequilibrios en ciertos sectores de la economía.²⁴

El actual presidente de la Comisión Fiscal, el italiano Carlos Monti, resulta excéptico respecto de la posibilidad de que se pueda concluir el régimen de transición en IVA para finales de 1997, por lo que la investigación en este tema se agota ante la expectativa histórica de su realización.

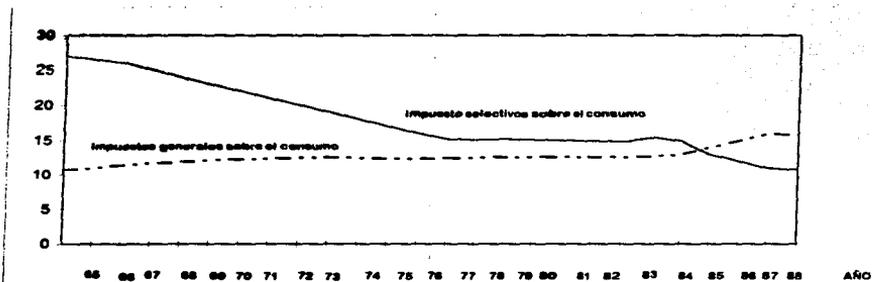
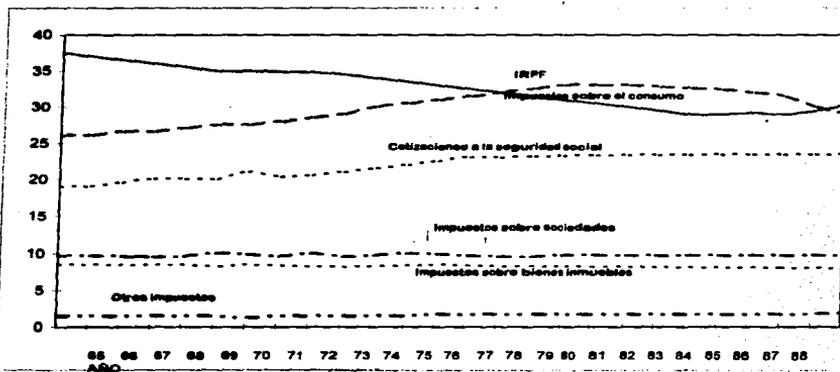
c. ARMONIZACIÓN EN IMPUESTOS DE CONSUMOS ESPECÍFICOS

El fundamento legal para la armonización en materia de impuestos de consumos específicos se cita igualmente en los artículos 99 y 100 del TCEE en donde se indica que será a través de directivas aprobadas por unanimidad, el mecanismo a través del cual se establezca la armonización en materia de impuestos al consumo con el objeto de establecer el mercado interior caracterizado éste último por la supresión en los estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales (art. 3 del TUE).

La armonización de impuestos selectivos en los últimos 35 años ha resultado, según las palabras de Ben Terra, en un fiasco; ²⁵ los múltiples intereses económicos han presionado al interior de los estados. Grupos poderosos como el de los vinos, tabacos, automóviles y derivados del petróleo han realizado múltiples reuniones con el propósito de coadyuvar a las autoridades estatales en mecanismos que no dañen la libre competencia, pero que tampoco los lleve al extremo de quedar fuera del mercado. Además, se mantiene la obligación de no privilegiar a los estados, tal como lo especifica el artículo 95 del TCEE, en el sentido de establecer tributos internos que tiendan a proteger la producción nacional respecto a productos de los demás estados miembros.

En la situación, no sólo de la Unión Europea sino también de los países de la OCDE, se destaca que la recaudación por estos conceptos no ha resultado en el interior de los países como se esperaba, tal y como podemos observar en la siguiente gráfica:

**EVOLUCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS PRINCIPALES
IMPUESTOS EN PORCENTAJE DEL TOTAL DE INGRESOS FISCALES
(Media no ponderada para el conjunto de la OCDE)**



Fuente: Estadísticas de los ingresos públicos en los países miembros de la OCDE 1965-1988 (OCDE, 1990).

Podemos apreciar que estos impuestos al consumo están destinados a grupos de clase media y alta de la población, que tienen capacidad económica para realizar este tipo de consumos:

Además de que en algunos casos se buscan medidas sanitarias supuestamente para evitar y desalentar su consumo, o gravando en forma elevada las bebidas alcohólicas que en contrapartida producen por su consumo desmedido un incremento en el gasto de la seguridad social, a partir de las enfermedades que de ella se derivan. Sin embargo, la realidad muestra que los mecanismos fiscales como medidas sanitarias no frenan los vicios de la humanidad. ²⁶

Dentro de los esfuerzos de armonización tributaria en la materia, al igual que en el IVA, se encuentra una directiva, conocida como horizontal, que comprende el régimen general de tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, publicada en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, con fecha 25 de febrero de 1992, así como seis directivas vinculadas con la armonización de estructuras y tipos aplicadas sobre hidrocarburos, cigarros y tabacos labrados, y bebidas alcohólicas, cuyos contenidos se muestran en forma sintética en los siguientes cuadros:

IMPUESTOS ESPECIALES

TABACO	BEBIDAS ALCOHÓLICAS	HIDROCARBUROS
MEDIDAS COMUNITARIAS	<p>Directiva 92/12/CEE del Consejo, del 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.</p> <p>Directiva 92/108/CEE del Consejo, del 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales.</p> <p>Reglamento (CEE) núm. 2719/92, DO L 276, del 19 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento durante la circulación en régimen de suspensión de los productos sujetos a impuestos especiales.</p> <p>Reglamento (CEE) núm. 3649/92, DO L 369, del 18 de diciembre de 1992, documento de acompañamiento simplificado para los movimientos intracomunitarios de productos sujetos a impuestos especiales, que ya hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro.</p>	
HECHO IMPONIBLE	<p>Producción en territorio de la comunidad, o la importación a dicho territorio procedente de terceros países.</p>	
EXIGIBILIDAD	<p>En destino :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Entrega a empresas - Organismos de despacho público - Venta por correspondencia <p>En origen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Consumo personal 	
FORMALIDADES	<p>Marbetes a discreción de los países.</p> <p>Autorización a operadores, quienes presentarán garantía y control de inventarios.</p>	

IMPUESTOS ESPECIALES

ARMONIZACIÓN EN ESTRUCTURAS Y TIPOS

HIDROCARBUROS

OBJETIVO	Establecer una estructura armonizada a fin de garantizar el establecimiento del mercado interior.
MEDIDAS COMUNITARIAS	Directiva 92/81/CEE del Consejo, del 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos. Directiva 92/82/CEE del Consejo, del 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre hidrocarburos.
DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	Hidrocarburo, combustible, gasóleo de automoción, gasolina con y sin plomo, gas natural, gas gpl, metano y queroseno.
TIPOS Y TASAS	(Ecus/1000 litros) - Gasolina con plomo : 495 ecus - Gasolina sin plomo : inferior en 50 ecus al tipo objetivo aplicable a la gasolina con plomo - Gasóleo utilizado como carburante : 245 ecus - Gasóleo para usos industriales determinados: 18 ecus - Fuel para uso doméstico : 18 ecus - Fuel pesado : 13 ecus - Gas licuado de petróleo y metano : 100 ecus - Gas licuado de petróleo y metano utilizado como carburante : 100 ecus - Queroseno utilizado como combustible : 495 ecus * Los tipos se revisan cada dos años. ** Excepciones para Portugal (Azores y algunas islas griegas).

IMPUESTOS ESPECIALES
ARMONIZACIÓN EN ESTRUCTURAS Y TIPOS
CIGARRILLOS Y TABACO LABRADO

OBJETIVO	Establecer una estructura armonizada a fin de garantizar el establecimiento del mercado interior.
MEDIDAS DIRECTIVAS	<p>Directiva 92/78/cee del consejo, del 19 de octubre de 1992 por la que se modifican las directivas 72/464/cee del consejo, relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan tabaco.</p> <p>Directivas 92/79/cee y 92/80/cee del consejo, del 19 de octubre de 1992, relativas respectivamente a la aproximación de los impuestos sobre cigarrillos y sobre tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos.</p>
DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	Cigarrillos, cigarros puros, puritos y tabaco.
TIPOS O TASAS	<p>Impuesto mínimo de 57% sobre la venta al por menor.</p> <p>en caso de importación (precio + impuesto especial <i>ad valorem</i> + impuesto específico + iva)</p> <p>puros 5% del precio</p> <p>Picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, 30% del precio de venta</p> <p>tabaco de fumar, al 20% del precio de venta</p> <p>* los tipos se revisan cada dos años.</p> <p>** España e Italia dispondrán hasta el 31 XII 1998 de un periodo transitorio para los impuestos aplicados a puros, puritos y tabaco de fumar.</p>

IMPUESTOS ESPECIALES

ARMONIZACIÓN DE ESTRUCTURAS Y TIPOS

BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y ALCOHOL CONTENIDOS EN OTROS PRODUCTOS

OBJETIVO	Establecer una estructura armonizada con el propósito de garantizar el establecimiento interno
MEDIDA COMUNITARIA	Directiva 92/83/cee del consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las Estructuras del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol. Directiva 92/84/cee del consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se modifica la propuesta de directiva com (87) 328, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
DEFINICIÓN Y TÉRMINOS	Cerveza, vino tranquilo, vino espumoso, productos intermediarios, alcohol y bebidas
TIPOS O TASAS	Tipos mínimos: - 0.748 ecus por hl/grado plato o bien 1,87 ecus por hl/grado de alcohol para la cerveza. - 0 ecus por hl para vino, - 45 ecus por hl para productos intermedios, - 550 ecus por hl para alcohol puro para los licores y el alcohol. * Los tipos se revisan cada dos años. ** En determinadas regiones de Grecia, Italia y Portugal podrán aplicarse tasas reducidas. *** Francia aplicará un tipo reducido al ron proveniente de los departamentos franceses de ultramar.

Observamos que el esfuerzo de armonización en materia de impuestos al consumo se ha centrado en estos productos; al parecer, a largo plazo los estados deberán eliminar las distorsiones existentes sobre otros productos objeto de impuestos específicos.

El punto que se trabaja a nivel de armonización es el relativo al comercio intracomunitario que, al igual que con el IVA operan ambos sistemas, es decir el impuesto al consumo en destino para las operaciones intracomunitarias y el impuesto al consumo en origen para situaciones de autoconsumo.

Para los movimientos intracomunitarios se requiere el manejo administrativo y comercial de comprobantes, a través de almacenadoras y transportistas autorizados y representantes fiscales registrados para tales efectos. Por otra parte, se han realizado esfuerzos paralelos de armonización y de eliminación de impuestos indirectos sobre consumos específicos en los que ha participado la OCDE como modelo para la eliminación de doble tributación en la base, y para evitar efectos discriminatorios en las transacciones, sobre todo en lo relativo a los incrementos de capital y transferencias del mismo que no deben ser objeto de impuesto alguno. Según parece, algunos de los puntos de acuerdo en materia bilateral de los países miembros de la OCDE se enfrentan con las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, respecto de la capacidad de los estados para determinar contribuciones o formalidades respecto a transferencias e incrementos de capital, toda vez que fortalecen el poder económico de las corporaciones (Tribunal de Justicia, 5 de febrero de 1991, caso núm. C 249/89).²⁷

Pese a lo anterior, los países de la Comunidad han realizado esfuerzos que se han concretado a su vez en directivas comunitarias tendientes a armonizar los impuestos en materia de seguros por daños (Segunda Directiva coordinada en materia de seguros por daños, del 22 de junio de 1988), impuestos sobre valores de renta fija o variable (Propuesta de libro blanco sujeto a discusión), impuestos a los movimientos de capital (OJEC núm. 249, del 3 de octubre de 1969, con enmiendas en 1976 y 1984) e impuestos sobre vehículos automotores y sobre uso de carreteras (OJEC núm. C79, del 26 de marzo de 1988).

En todos los casos han existido esfuerzos unilaterales de los estados por gravar este tipo de actos que violan el texto del tratado, al discriminar en forma impositiva los actos económicos de otros estados miembros. Tal es el caso de Alemania, que en 1990 estableció un impuesto unilateral respecto a los operadores de transporte pesado que hicieran uso de sus carreteras, violando con ello el artículo 76 del TCEE que a la letra cita "...que ningún Estado miembro podrá, sin el acuerdo unánime del Consejo, hacer que las diferentes disposiciones que regulen esta materia produzcan efectos que, directa o indirectamente, desfavorezcan a los transportistas de los demás estados miembros con respecto a los transportistas nacionales," situación que fue denunciada y ratificada por el Tribunal de Justicia en 1992.²⁸

Cabe hacer un paréntesis para aclarar que las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se realizan bajo las reglas de conciliar imperativamente "...la primacía y efectividad del derecho comunitario, la seguridad jurídica que protege a la vez al contribuyente y a la administración, y el principio de la buena administración".²⁹

En la materia, los esfuerzos de armonización van orientados a la integración del mercado interior, pero en una forma mucho más lenta que la armonización en materia del IVA, resultando entendible en atención a la presión de los productores nacionales de cada uno de los países miembros. De esta forma se da cumplimiento a la recomendación de la Comisión del Consejo en el *Libro Blanco* sobre la Consecución del Mercado Interior (COM 85, 310 final; emitido en Bruselas el 9 septiembre de 1986), al buscar la armonización de la estructura en los impuestos sobre consumos específicos, aun cuando sea en lo relativo al vino, tabaco e hidrocarburos.³⁰

4. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUCIONES DIRECTAS

Desafortunadamente en el campo de la política tributaria los problemas son más transparentes que las soluciones.

Mervyn King³¹

Probablemente uno de los temas más álgidos en materia de armonización tributaria se refiera a la armonización de contribuciones directas; en este sentido, los países miembros de la entonces Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea) han sido sumamente cuidadosos, en atención a la soberanía tributaria de cada uno de los estados miembros.

Por lo tanto, resulta natural que se cuestione si ¿es necesario en orden a la constitución de un mercado interior pretender una armonización con alcances limitados en materia de contribuciones directas, cuando para evitar las distorsiones del mercado y los efectos de una doble tributación se han signado convenios bilaterales y multilaterales que tienden a evitar la doble tributación, la evasión fiscal y en otros campos el *dumping* internacionales?

Luego, lo que en el fondo se está cuestionando es que los convenios suscritos a la fecha resultan insuficientes para proteger el mercado de la Unión Europea, y para evitar la evasión y la defraudación fiscal. De hecho, el propio proceso de integración económica europea y la pluralidad de sus ordenamientos tributarios han favorecido la distorsión, la evasión y la defraudación fiscal. Es menester recordar que ante un proceso de federalismo económico, el mecanismo de subsidiaridad permitiría precisar un campo para la armonización fiscal. Al respecto, un interesante artículo de Jacques Le Cacheux sobre la integración europea y la fiscalidad, remarca la trascendencia de la centralización de las políticas fiscales y la uniformidad de regulaciones sin las cuales el mercado unificado se encuentra altamente distorsionado.³²

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUCIONES DIRECTAS

En este mismo sentido, las materias de distorsión natural se ubican en productos de capital, regalías, intereses, consolidaciones, escisiones y transferencias de bienes y servicios vía informática, entre otros. La anterior reflexión obliga a preguntar si los países, en atención a su gasto público, ¿estarían dispuestos a negociar sus propias fuentes de recaudación en aras de la conformación de un mercado económico interior?

Múltiples han resultado los esfuerzos de estudio técnico de las diversas comisiones que han sido creadas para tales efectos, entre las que podemos destacar por su importancia: los trabajos relativos del Informe Neumark, 7 y 8 de julio de 1962; The Comission's Program de 1967; el reporte Van den Tempel de 1970; el *Libro blanco* de 1985; el comité de expertos para el estudio del papel del impuesto directo en el mercado interior de 1990; la emisión de orientaciones de fiscalización de las empresas presentado por el Ruding Onno Committe en el año 1991, y finalmente los trabajos presentados en el 50 Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), celebrado en la ciudad de Ginebra, el 19 de septiembre de 1996.

Durante todo el proceso de remisión se examinaron tres planteamientos básicos, a saber; ¿es necesaria la armonización de contribuciones directas?; ¿cuál debe ser el alcance de la armonización tributaria? y ¿es posible la armonización tributaria de impuestos directos?

Las conclusiones a que arribaron las diferentes comisiones se ubicaron en la hipótesis de que, en algunos aspectos, resultaba conveniente e indispensable la emisión de normativa comunitaria en materia de impuestos directos para evitar las distorsiones del mercado interno derivadas del efecto de la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, pero por otra parte se defendió a ultranza la potestad tributaria interna de cada uno de los estados miembros expresada en el marco del derecho comunitario, y que el alcance de la armonización debe ajustarse a lo estrictamente indispensable.

Es de esta forma que jurídicamente fundamentan su actuación en el artículo 100 del Tratado de Roma, hoy artículo 100 del Tratado de la Unión Europea, que a la letra cita lo siguiente:

Artículo 100

"El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común."³³

El Consejo Europeo ha cimentado con el texto arriba indicado la emisión de la normativa comunitaria en materia de armonización tributaria de impuestos directos, en una materia que ya era objeto de los convenios para evitar la doble tributación, y de cuyos textos resulta un respeto irrestricto a los tratados internacionales. Sin embargo, la intención de la comunidad es tender a la desaparición de los convenios de carácter internacional y sustituirlos por la normativa comunitaria, ya que con fundamento en el artículo 73B del Tratado de la Unión Europea "...quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre estados miembros y entre estados miembros y terceros países".³⁴

De aquí que apoyados en el principio de subsidiaridad, ninguna acción de la comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del tratado considerando en todo tiempo la expresión soberana de cada uno de los estados miembros, al definir su propia y exclusiva legislación en materia de contribuciones directas tal y como lo establece el artículo 73D del referido Tratado de la Unión Europea, que por su trascendencia y la definición de los países al respecto se transcribe a continuación:

Artículo 73 D

"1. Lo dispuesto en el artículo 73B se aplicará sin perjuicio del derecho de los estados miembros a:
a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho Fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística, o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente Capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con el presente tratado.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 73B."³⁵

Por ende, la normativa comunitaria establecida de 1988 hasta nuestros días refiere aspectos de movimientos de capital derivado, sobre todo, de transacciones económicas de compañías relacionadas, de las cuales destacan las siguientes:

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUCIONES DIRECTAS

- Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Directiva 90/434 CEE del Consejo, del 23 de julio de 1990.
- Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes. Directiva 90/435/CEE del Consejo, del 23 de junio de 1990
- Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.
- Control de las operaciones de concentración entre empresas, Reglamento (CEE) núm. 4064/89 del Consejo, del 21 de diciembre de 1989.
- Comunicación de la Comisión sobre operaciones de concentración y cooperación con arreglo al Reglamento (CEE) núm. 4064/89 del Consejo (DO C 20. de 14.8. 1990).
- Comunicación de la Comisión sobre las restricciones accesorias en operaciones de concentración (DO C 203 de 14.8. 1990).
- Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas (90/436/CEE, L 225/10, del 20 de agosto de 1990).
- Recomendación de la Comisión relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas (94/390/CEE), 25 de mayo de 1994.

A la fecha existen dos propuestas de directivas del consejo pendientes de aprobación, referidas una de ellas a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de estados diferentes, así como la relativa al régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros estados miembros.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUCIONES DIRECTAS

En este sentido la señora Christiane Scrivener, entonces presidenta de la Comisión Fiscal, resultó la artífice del esquema de armonización tributaria en impuestos directos ³⁶ como consecuencia de sus esfuerzos se emiten las directivas 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes, de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros y 90/435/CEE del Consejo de la misma fecha relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y fiscales de Estados miembros diferentes; con un preciso objetivo: la supresión de gran parte de las barreras fiscales a la actividad transfronteriza. La cooperación transfronteriza relaciona la integración de un mercado interior como un espacio sin fronteras, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está plenamente garantizada. El hecho de que en este mismo espacio existan 15 territorios fiscales con diferencias claras en su base imponible, en el nivel de los tipos impositivos, e incluso en la concurrencia de los sistemas tributarios en los diversos órdenes de gobierno, torna muy compleja la unificación normativa de criterios fiscales y las materias tributarias expresadas a través de las directivas arriba enunciadas.

Para medir el alcance de la aseveración anterior, a continuación se observa en un extracto presentado por la OCDE el tratamiento de las ganancias de capital de las sociedades en los 15 países que conforman la hoy Unión Europea, así como el grado de reducción de la doble imposición económica que aún existe en alguno de los países miembros de la referida OCDE. ³⁷

TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL DE LAS SOCIEDADES

PAIS	GRAVADOS AL TIPO GENERAL	GRAVADOS A UN TIPO ESPECIAL DE IMPUESTO	CORRECCIÓN POR LA INFLACIÓN	PRÓRROGA DE IMPOSICIÓN SI SE REINVIERTE.
AUSTRIA	SI	---	NO	SI (1)
BÉLGICA	SI (Capital conservado desde menos de 5 años.)	21.5 % (más de 5 años.)	NO	SI
DINAMARCA	Exención en general.	---	NO	NO
FINLANDIA	SI (2,3)	---	NO	NO
FRANCIA	---	Menos de 2 años: 37 % Más de 2 años: 19% (4) (15 % para los productos de la propiedad industrial 25 % para los terrenos de construcción.)	NO	NO
ALEMANIA	SI	---	NO	SI
GRECIA	SI	20 % en caso de cesión de empresa. 30 % en caso de cesión de marca o clientela.	NO	NO
ITALIA	SI	---	NO	SI
LUXEMBURGO	SI	---	NO	SI
HOLANDA	SI	---	NO	SI
NORUEGA	SI (5)	---	NO	SI
PORTUGAL	SI	---	SI (6)	SI (7)
ESPAÑA	SI	---	NO	SI (8)
SUECIA	SI (9)	---	NO	NO
REINO UNIDO	SI	---	SI	SI

(1) A condición de que las plusvalías sean deducidas de todo costo de adquisición por un período de 4 años(estando entonces tratadas las plusvalías como reservas ocultas).

(2) Tipos diferentes para los valores mobiliarios.

(3) Tipos especiales para el inmobiliario.

(4) La plusvalía neta debe ser llevada a una cuenta de reserva especial en el pasivo del balance; de otra forma se aplica el tipo del 37 % (o el 42 % en caso de distribución).

(5) En caso de activos amortizables; existen otras reglas para las diferentes ganancias de capital.

(6) Para los bienes amortizables y los terrenos.

(7) Las plusvalías están exentas a condición y reinversión de la ganancia en un plazo de 2 años con la adquisición de nuevos bienes tangibles o acciones de sociedades residentes o bonos del Estado.

(8) Las plusvalías de cesión de bienes profesionales tangibles reinvertidas en bienes similares.

(9) Las plusvalías procedentes de la cesión de bienes inmobiliarios y de acciones participativas están exentas, si están incluidas en el capital (exención en vigor hasta finales de 1992).

Fuente: OCDE, "La fiscalidad en los países de la OCDE", Madrid, Mundi - Empresa, 1995, p. 64.

GRADO DE REDUCCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA (GOBIERNO CENTRAL)

Poca o ninguna corrección de la doble imposición económica		Reducción de la doble imposición económica				Supresión de la doble imposición económica	
1	2	3	4	5	6	7	
Sistema clásico	Sistema de tipos diferenciados	Sistema de deducción parcial de los dividendos	Sistema de imputación parcial	Sistema de deducción parcial en beneficios de los accionistas	Sistemas de tipo cero	Sistemas de imputación integral	
	Tipo positivo mas bajo sobre la renta distribuida	Deducción parcial de los dividendos pagados	Crédito fiscal parcial para el impuesto pagado sobre las sociedades	Crédito fiscal parcial para los accionistas locales		Crédito fiscal total para el impuesto pagado sobre sociedades	
Bélgica (2) Luxemburgo Holanda Suiza Estados Unidos	Alemania (3)	Islandia España Suecia	Francia Irlanda Reino Unido	Australia Canadá Dinamarca Islandia Japón Portugal	Grecia Noruega	Australia Finlandia Alemania Italia Nueva Zelanda Turquía	

- (1) En la mayoría de estos países (y en los que se efectúa una reducción a nivel de la sociedad), los accionistas se benefician de una ligera reducción bajo la forma de exención relativa para los dividendos recibidos.
- (2) Bélgica ha pasado del sistema de desgravación a nivel del accionista al sistema clásico, pero continúa previendo una desgravación para los accionistas que invierten sus dividendos en su propia actividad profesional (técnica de desgravación destinada a estimular más el pase a reserva de los beneficios de su distribución).
- (3) Los dos sistemas que aparecen en las columnas 2 y 7 se aplican en Alemania.
- (4) La deducción por los dividendos pagados puede, en ciertos casos llevar a la supresión del impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre la renta, especialmente para los dividendos hasta el 15 % del capital. Los dividendos que excedan de este límite son gravados en su totalidad a los dos niveles. Islandia esta clasificada a la vez, por tanto, en las columnas 3 y 5.
- (5) España debería figurar estrictamente en las columnas 5 y 3, pero dado que el crédito fiscal concedido al accionista es solamente del 10 % (aumentando al 15 % a partir de 1991), y por tanto mucho más bajo que en los otros países de la columna 5, no figura en esta columna.
- (6) De deducción por dividendos pagados puede resultar, en ciertos casos, una eliminación del impuesto sobre sociedades (para los dividendos recientemente emitidos, con un máximo del 10% por año del valor de la emisión o con un máximo global igual al valor total de la emisión).
- (7) Se considera a veces que Francia está más próxima a la supresión que a la atenuación de la doble imposición económica, tal como se indica en el cuadro, pues aunque el tipo del impuesto de sociedades ha sido sensiblemente reducido, el importe del crédito fiscal no ha variado; por el contrario desde 1989, los beneficios llevados a reserva están sujetos a un tipo ligeramente más bajo que los beneficios distribuidos.
- (8) Desde 1986, los dividendos pagados a los residentes son gravados a la mitad del tiempo normal. El sistema de los tipos diferenciados, columna 2, han sido suprimidos a partir de 1989.
- (9) Alemania se sitúa en el extremo derecho del cuadro, pues compensa la doble imposición económica concediendo una imputación completa al accionista y sometiéndolo los beneficios distribuidos a un tipo de impuesto sobre sociedades inferior al que grava los beneficios pasados a reserva. Por el contrario, el accionista no se beneficia de ningún crédito fiscal para el pago del impuesto local para actividades industriales y comerciales.

Fuente : OCDE, "La fiscalidad en los países de la OCDE", Madrid, Mundi - Empresa, 1995, p. 70.

Como puede observarse, pretender armonizar e integrar un ordenamiento comunitario único con el propósito de eliminar la doble tributación es un sueño en la mente de los doctrinarios; para mayor abundamiento, en el anexo de este capítulo se encuentra un inventario de contribuciones en impuestos directos, en donde se observa la clara diversidad en cuanto a sujetos, bases y tasas. En este sentido, Sijbren Cnossen en su trascendental obra *Tax Coordination in the European Community* señala, a manera de conclusión del capítulo relativo a la determinación de ganancias de capital, que la armonización en este aspecto ha estado muy lejos de tener éxito, de tal suerte "...que los estados miembros tienden en general a retener hasta donde sea posible los parámetros impositivos, y cambiar lo menos que sea posible [en cumplimiento a las directivas comunitarias]. Para muchas delegaciones nacionales, nada resulta ser más satisfactorio que regresar de Bruselas [hoy capital de la Unión Europea] comunicando lo siguiente: Para nosotros, ¡nada deberá ser modificado!"³⁸

Si bien es cierto que los países mantienen diseños de federalismo o centralismo hacendario plural y diverso en atención a su propia historia y a sus requerimientos de gasto público, que hoy hacen imposible una armonización fiscal integral comunitaria, también lo es que resulta obligado reflexionar en la posibilidad de diseñar novedosas estructuras impositivas que permitan una adecuada recaudación y control de las operaciones de comercio relacionadas con la movilidad internacional de capitales.

De suyo, en el simposio jubilar del congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) en Ginebra, realizado en septiembre de 1996, tres fueron los conceptos básicos que generaron la posibilidad de trabajar sobre uno de los temas centrales referidos al examen de la visión de los sistemas impositivos en el siglo XXI. Estos fueron: *eficacia*, como concepto opuesto a la formal incidencia del impuesto; *neutralidad fiscal*, y *observancia y control de la base impositiva*, que los lleva, como conclusión del congreso a señalar la necesidad de fortalecer la coordinación fiscal internacional, a proponer mecanismos para evitar el contrabando y la evasión fiscal y a revisar la posibilidad de aplicar un impuesto al gasto.³⁹

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUCIONES DIRECTAS

Este proceso de revisión en el seno de la IFA resulta congruente con la intención de respetar la soberanía tributaria de los países en la autodefinition de sus esquemas internos tributarios. No obstante, por las consecuencias de la globalización económica internacional, los esquemas tributarios deberán ser, en el futuro, objeto de readecuaciones que permitan eliminar o disminuir a través de los tratados internacionales, los efectos de la distorsión económica que produce la doble tributación o esquemas complejos de precios de transferencia.

Respecto a la experiencia de la Unión Europea, una de las respuestas que se han apuntado en los diversos foros de discusión remite al profesor Mario Burgio de la Escuela Superior de Ciencias Fiscales de Bruselas, el que asevera que en materia de régimen de dividendos, la solución debería encontrarse "...a nivel de la estructura de la imposición de las sociedades. Una vez introducida una estructura uniforme del impuesto de sociedades en todos los estados miembros de las Comunidades, de una parte, se podría realizar la armonización de los regímenes fiscales de los dividendos, y de otra, la uniformidad de los sistemas en los estados miembros habría permitido la eliminación, al mismo tiempo, tanto de la doble imposición internacional como de la doble imposición interna".⁴⁰

Esta apreciación manifiesta una mera posición doctrinaria que si bien resultaría altamente beneficiosa para el capital transnacional, evitando la doble imposición económica, como planteamiento de hecho ha sido desechado en 1992 por la Comisión Fiscal procediendo en dicho año a encargar la elaboración de un estudio sobre los problemas de fiscalidad de las empresas, que plantea una integración económica más acentuada así como la concertación de los estados miembros respecto a disposiciones fiscales novedosas que permitan mecanismos de acreditamiento o de exención del impuesto sobre la renta razonables para los estados en los que se realizan operaciones transfronterizas.⁴¹

Una de las grandes preocupaciones de la Unión Europea es el tratamiento tributario que se relaciona con las pequeñas y medianas empresas,⁴² toda vez que de ellas depende un gran segmento de asalariados, por lo que establecer esquemas sencillos y beneficiosos garantizaría la sobrevivencia de muchas de estas empresas y evitando con ello el incremento del desempleo que se ha observado en la presente década, y que pese a los esfuerzos de crecimiento económico que se ha obtenido a partir de la Unión Europea no ha podido ser resuelto.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUCIONES DIRECTAS

En este sentido, el programa de la Comisión Fiscal para 1996 presentado por el presidente Jacques Santer muestra un giro hacia el diseño de estrategias para reducir suficientemente la tasa de desempleo, procurando abrir en el foro europeo la posibilidad de disminuir las cargas fisco-financieras de las empresas por el concepto de seguridad social.⁴³

Recapitulando las precisiones antes realizadas, es posible señalar a manera de corolario que los países miembros de Unión Europea deberán conformarse, en lo que resta del presente siglo, con las directivas que tienden a propiciar la igualdad de trato en la libre circulación de capitales y revisar en su interior las estructuras tributarias contemporáneas.

Asimismo, cabe dejar aclarada la necesidad de establecer esquemas equitativos y transparentes en los diversos esquemas tributarios, que permitan la regulación de transacciones de bienes y servicios intangibles, a través de los servicios prestados por medio de medios tecnológicos contemporáneos tal y como lo señala en una de sus conclusiones la convención de la IFA en Ginebra.

00781

V-2

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

28
2er.
2vol.

5. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

La seguridad social es un ingrediente estrictamente necesario para conservar la paz social.

Yolanda Ramírez Soltero

Uno de los grandes retos de la humanidad es resolver el problema de la seguridad social. La Organización Internacional del Trabajo (OIT) ha definido a éste como "...la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que de otra manera derivarían de la desaparición de sus ingresos como consecuencia de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo o enfermedad profesional, desempleo, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos".⁴⁴

Los diversos países en el mundo se preocupan por el equilibrio entre la población activa y la que se desincorpora de la vida laboral por cuestiones de edad o salud;⁴⁵ cubrir el bienestar de este sector ha sido uno de los mayores quebrantos financieros del presente siglo y proyecta sus efectos en el milenio por iniciar.

La Comunidad Económica Europea preveía la obligación de los estados miembros de ofrecer a los trabajadores mejores condiciones de vida. En este sentido en los artículos 117, 118 A y 118 B del capítulo sobre las "Disposiciones sociales" del Tratado de Roma, se indica que la evolución de la seguridad social resulta de la armonización de los sistemas sociales así como de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas.

Para garantizar la elevación del nivel de vida se ordenó la creación de un Fondo Social Europeo encargado de fomentar, dentro de la comunidad, las oportunidades de empleo y la movilidad profesional y geográfica de los trabajadores. Dentro de los rubros más significativos de trabajo resaltaron los relativos a seguridad social; la protección contra los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales; la higiene del trabajo; y, finalmente, el derecho al trabajo y condiciones laborales adecuadas.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

Dentro de los esfuerzos más significativos de la Unión Europea, podemos citar el del año 1989, cuando fue elaborada la Carta Comunitaria de los Derechos Sociales fundamentales de los trabajadores. En el preámbulo de éste documento, se afirma ...que se conviene conceder a los aspectos sociales, la misma importancia que a los aspectos económicos del mercado interior. Dos son las principales razones para ello. En primer lugar en términos de justicia social, se considera apropiado que el mercado interior lleva consigo la mejora de los derechos sociales de los ciudadanos a la par de beneficios para las empresas. En segundo lugar si se garantizan determinados derechos, se reducirán las disparidades económicas en las condiciones de trabajo de los diversos estados miembros.

A pesar de los enormes esfuerzos de armonización en materia de seguridad social, contenidos en las regulaciones 1408/71, relativos a la aplicación de los regímenes de seguridad social de los trabajadores por cuenta ajena, los trabajadores por cuenta propia y los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la comunidad, así como del reglamento del Consejo por el que se establecen las modalidades de aplicación del reglamento indicado, los resultados manifestados al año 1994 resultan poco esperanzadores. A este respecto, el ministro de Relaciones Exteriores de Bélgica, Derycke, manifiesta en una ponencia presentada respecto de la seguridad social europea en enero de 1996, lo siguiente:

El problema de la inseguridad social, es de nueva cuenta la inseguridad para los pensionados de edad avanzada. La seguridad social paulatinamente se convierte en un problema de inseguridad social, como a continuación claramente se ilustra. Conforme al reporte anual de Europa del periodo comprendido de 1991 a 1994 la situación se presenta como sigue: [durante ese periodo] se perdieron seis millones [de lugares] de trabajo; 18 millones de personas permanecen desempleadas, lo que resulta ser casi el once por ciento de la población económicamente activa y, el 48% de los desempleados han estado en esta situación por casi más de dos años. Esto es una tragedia social insoportable para nuestra sociedad."⁴⁸

La anterior referencia permite constatar la enorme dificultad no sólo para establecer cláusulas precisas en materia de seguridad social, sino de la casi imposibilidad fáctica de concretar en la realidad un incremento en la calidad de vida y de asistencia social a los ciudadanos de la hoy Unión Europea.

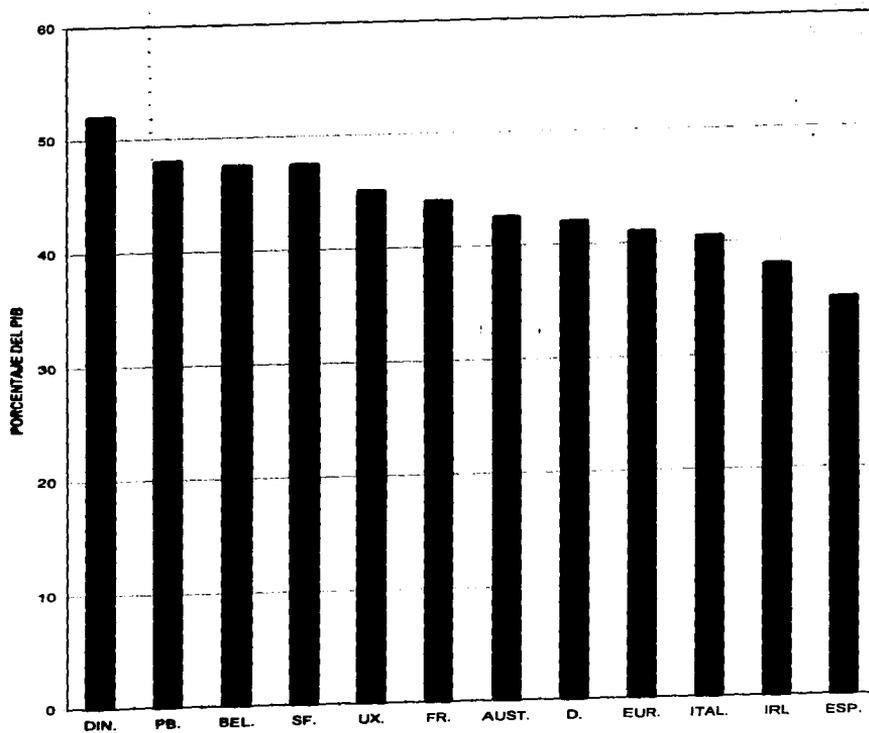
La intención quedó plasmada por Delors quien, en el año 1993 en Bruselas, impulsó el *Libro Blanco* sobre "Crecimiento, competitividad, empleo", como los grandes retos para ingresar en el siglo XXI. En el preámbulo del mencionado libro se indica lo siguiente:

"Tenemos la inmensa responsabilidad de encontrar, manteniéndonos fieles a los ideales que han hecho la personalidad y marca de Europa, una síntesis entre las metas perseguidas por la sociedad. El trabajo como factor de integración social; la igualdad de oportunidades, y las exigencias de la economía: la competitividad y la creación de empleo."⁴⁷

Las razones que se argumentan respecto del fracaso de la seguridad social se refieren a problemas de coyuntura tales como: el envejecimiento de la población, la transformación de las estructuras familiares, la revolución tecnológica y la desmaterialización de la economía; tales problemas hacen considerar en un segundo plano a la mano de obra, al generar altos costos fiscales a los empresarios desalentando el empleo, es por ello que desde el *Libro Blanco* se sugería la reducción de las cotizaciones patronales en un 1% del producto interno bruto de cada uno de los países.

Para lograr este objetivo y ante la necesidad de recursos se propuso obtener compensaciones mediante el incremento de empleos, la disminución de las prestaciones al personal empleado y restricciones en el gasto público. Para profundizar un poco más en la siguiente gráfica se observa el porcentaje de contribuciones de seguridad social en relación con el producto interno bruto en cada uno de los países que se señalan:

CONTRIBUCIONES SOCIALES



Fuente: Taxes-Microsoft Internet Explorer, [interna/market Economy, Contents, Eur-Op-News], 1996.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Del análisis de la gráfica anterior se observa que a países como Dinamarca, con un altísimo costo en materia de seguridad social respecto de su producto interno bruto, le resultaría imposible aplicar la sugerencia del Libro Blanco de disminuir el concepto hasta un máximo de 1% del PIB.

Lo más curioso del caso es que, pese al desarrollo económico de la zona, no se ha logrado dar una respuesta concreta respecto de la seguridad social europea y, más aún, del mantenimiento de una tasa razonable de empleo.

En este sentido, la Comisión elaboró un *Libro verde* sobre las opciones de la política social europea, que incluye un breve capítulo sobre salud y seguridad social en el trabajo, a partir del cual se obtuvo un programa de acción denominado Marco General de Acción de la Comisión de la Comunidades Europeas en materia de seguridad, higiene y protección en el trabajo (1994-2000), directivas que los países miembros de la Unión no lograron llevar a buen término; de ahí que el ministro italiano presidente de la Comisión Europea para 1996, propusiera como punto prioritario el problema del empleo y la seguridad social. Al respecto, el presidente del parlamento europeo, Jacques Santer en Estrasburgo, presenta el 12 de diciembre de 1995; el programa de la Comisión para 1996, en el que expone el problema del desempleo. Para instrumentar el compromiso se presentaron 19 propuestas legislativas, nueve libros entre verdes y blancos, y 10 grupos de acuerdos internacionales, subrayando la presentación de un informe de la Comisión sobre la necesidad de valorar los riesgos vinculados a la seguridad y la salud de las personas, los problemas de las trabajadoras embarazadas, la violencia y el estrés en el trabajo, y la integración de las políticas comunitarias en materia de protección a la salud.⁴⁶

En síntesis, el esquema de trabajo para el ejercicio 1996 se centra - en la Unión Europea - en rebasar el problema del desempleo y sus efectos relativos en materia de seguridad social, todo ello en cumplimiento a la libertad de tránsito e igualdad de oportunidades para los ciudadanos.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

La política comunitaria en materia de protección social --independientemente del programa de la Comisión para 1996-- se recogió en la recomendación del Consejo Europeo, el 27 de junio de 1992; dentro de sus misiones esenciales se encuentran las siguientes:

- Garantizar a todas las personas un nivel de recursos digno.
- Favorecer la integración social de todas las personas, normales o minusválidas.
- Garantizar un seguro de desempleo, así como pensiones que los provea de ingresos sustitutivos que preserven su nivel de vida de manera razonable, en los supuestos de enfermedad, accidente e invalidez.
- Introducir una protección social para los trabajadores autónomos. ⁴⁹

El problema de la seguridad social radica en su crecimiento desigual y distinto nivel de vida en cada uno de los países integrantes.

Y la diferencia en el ambiente tributario específico se encuentra en forma general en que la base de las cotizaciones equivale ...poco más o menos a la renta bruta, no teniéndose en consideración la situación familiar y otros diversos factores. Lo más frecuente es que los tipos de cotizaciones sean uniformes y no progresivos, pero se hacen nulos en un cierto techo, que se sitúa generalmente un poco por encima del nivel de ingresos de un obrero medio. Los umbrales no existen o son extremadamente bajos y siempre mucho más bajos que los del impuesto sobre la renta. Por consiguiente, las cotizaciones salariales son mucho menos progresivas que los impuestos sobre la renta y, dado que el peso relativo de estos dos tipos de recaudación obligatoria varía considerablemente de un país a otro, es esencial tener en cuenta las cotizaciones salariales en todo estudio de los sistemas de imposición sobre la renta de las personas físicas. ⁵⁰

A continuación se muestran cuadros preparados por la Comisión de Comunidades Europeas, referido al tratamiento tributario de las prestaciones sociales, en julio de 1992:

	ENFERMEDAD	+	+	-	-(1)	+	-	+	+	-	-
	SEGURO DE DESEMPLEO	+	+	-	-	-	+	+	+	+	-
	PENSIÓN BÁSICA DE VEJEZ	+	+	+(2)	+(3)	+	+	+	+	+	+(8)
	PENSIÓN COMPLEMENTARIA DE VEJEZ	+	+	+	+(3)	+	+	+	+	+	+(8)
	PENSIÓN DE VEJEZ BASADA EN EL NIVEL DE RECURSOS	+	n.a.	-	-	-	-	n.a.	+	+	+(8)
	ACCIDENTE DE TRABAJO, ENFERMEDAD PROFESIONAL	+	+	-	n.a.	+	-	-(6)	+/- (7)	+	n.a.
	FAMILIA	-	-	-	+(3)	+	-	-	-	-	-
	MATERNIDAD	+	+	-	+/- (4)	+	-	-	+	+	-
	INVALIDEZ	+	+	+(2)	+(3)	+	+	+	+	+	+(8)
	SUPERVIVENCIA	+	n.a.	+(2)	+(3)	+	+	+	+	+	+(8)
	ASISTENCIA SOCIAL	+	+	-	-	+(5)	-	-	-	+	-

+: prestación tratada como ingreso imponible -: prestación no tratada como ingreso imponible n.a.: no aplicable (la prestación no es imponible)

- (1) En Bélgica, todas las prestaciones (excepto los subsidios familiares) se tratan como ingreso imponible, pero de forma distinta a otras fuentes de ingresos.
- (2) En Alemania, la pensión básica de vejez es imponible en teoría, pero no en la práctica. Si una persona se jubila a los 65 años, solo el 24 % de su subsidio será tratado como ingreso imponible, pero esta cantidad suele ser demasiado reducida para ser imponible. Lo mismo ocurre con las pensiones de supervivencia y de invalidez.
- (3) En Grecia, en el marco de la nueva ley de octubre de 1992, todos los ingresos por debajo de 1 millón de dracmas están exentos de impuestos, y por encima de esta cantidad, hasta el límite de 2.5 millones de dracmas anuales, se gravan a un tipo de 5%. Por encima de esta cantidad, el tipo tributario es de 30%.
- (4) En Grecia, los subsidios de maternidad que cubren los gastos de hospital están exentos de impuestos, mientras que las prestaciones regulares son imponibles.
- (5) En España, la asistencia social es imponible en teoría, pero en la práctica, como está basada en el nivel de recursos, los receptores se encuentran siempre por debajo del umbral tributario.
- (6) Aunque en Irlanda no se paga ningún impuesto por la prestación general de accidentes de trabajo, en algunos casos, las prestaciones de larga duración están sujetas a impuestos.
- (7) En Italia las prestaciones temporales por accidente de trabajo están sujetas a impuestos, pero las prestaciones permanentes no.
- (8) En principio, las pensiones (vejez, invalidez y supervivencia) de Portugal son imponibles. Sin embargo, las cuantías que no superan los 1.25 millones de escudos (pareja casada) a 1 millón de escudos (solteros) están exentas de impuestos. En la práctica, esto significa que la pensión mínima (régimen general), la pensión social (régimen no contributivo) y otras pensiones a tanto alzado están exentas. La exención afecta a todos los pensionistas que no perciben otros ingresos. Si los perciben, se aplicará una regla específica de deducción.
- (9) Aunque la prestación de enfermedad no es imponible en el Reino Unido, las personas que interrumpen temporalmente su actividad profesional y perciben el subsidio legal de enfermedad (Statutory Sick Pay) están sujetas al impuesto.
- (10) La prestación de maternidad en el Reino Unido no está sujeta al impuesto, pero las personas que perciben el subsidio legal de maternidad (Statutory Maternity Pay) sí lo están.
- (11) Ninguno de los subsidios de asistencia social basados en el nivel de recursos del Reino Unido es imponible, excepto en caso de la ayuda compensatoria (Income Support), si el solicitante está desempleado o en huelga. En tales casos el subsidio se paga íntegramente ya que el nivel de ingresos se encuentra casi siempre por debajo del umbral tributario semanal. No obstante, los subsidios pagados se incluyen en los ingresos anuales del solicitante y pueden estar sujetos a impuestos si estos ingresos superan el umbral tributario anual. Los complementos por hijos no son imponibles.

COTIZACIONES QUE SE PAGAN POR LAS PRESTACIONES SOCIALES EN LA COMUNIDAD (JULIO, 1992)

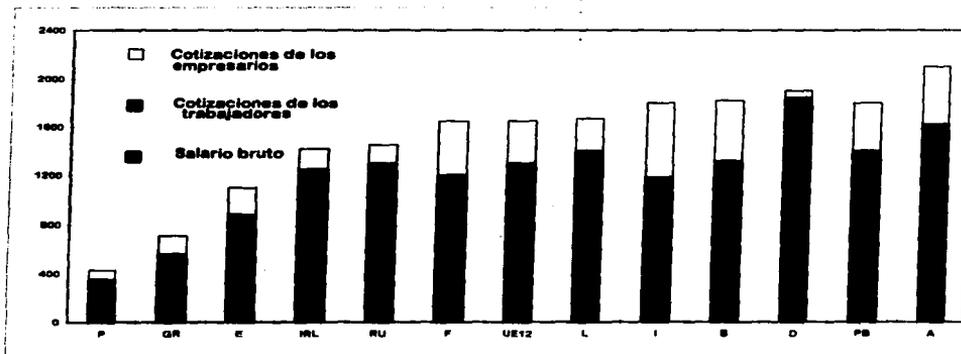
	B (1)	D	A	GR	E	F	IRL	I	L	PB	P	I
ENFERMEDAD	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	-	-
SEGURO DE DESEMPLEO	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	-
PENSIÓN BÁSICA DE VEJEZ	+	-	+	+	-	+	-	+	+	+(2)	-	-
PENSIÓN COMPLEMENTARIA DE VEJEZ	+	-	+	+	-	+	-	+	+	+(2)	-	-
PENSIÓN DE VEJEZ BASADA EN EL NIVEL DE RECURSOS	-	-	-	-	-	-	-	+	+	n.a.	-	-
ACCIDENTE DE TRABAJO, ENFERMEDAD PROFESIONAL	+	-	-	n.a.	+	-	-	-	+	n.a.	-	-
FAMILIA	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-
MATERNIDAD	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	-	-
INVALIDEZ	+	-	+	+	-	-	-	+	+	+	-	-
SUPERVIVENCIA	+	n.a.	+	+	-	+	-	+	+	+	-	-
ASISTENCIA SOCIAL	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-

+: cotizaciones que se pagarán por prestación -: no hay cotizaciones que se paguen por prestación n.a.: no aplicable (la prestación no es imponible)

- (1) En Bélgica las cotizaciones por prestaciones solo se pagan si las prestaciones superan un determinado nivel.
- (2) En los Países Bajos, las personas que perciben pensiones por vejez, muerte o invalidez están exentas del pago de cotizaciones al régimen general.
- (3) En el Reino Unido, las personas que perciben subsidios legales de enfermedad o maternidad pagan cotizaciones sociales.

Impuestos y cotizaciones sociales, en porcentaje del costo total de la mano de obra en 1988 (salario medio de un trabajador manual de las industrias manufactureras, casado, con dos hijos, cuya esposa no ejerce actividad remunerada)

	BELGICA	DINAMARCA	ALEMANIA	GRECIA	ESPAÑA	FRANCIA	IRLANDA	ITALIA	LUXEMBURGO	HOLANDA	PORTUGAL	REINO UNIDO	EUR 12
Gastos de seguridad social a cargo del empresario													
establecidos por ley	29,7	2,8	18,4	19,0	23,6	19,2	9,7	32,3	13,8	15,8	19,1	7,3	18,5
Por convenio colectivo, contratos o voluntarios	0,8	0,0	3,1	1,0	1,6	6,5	6,2	1,2	0,3	7,1	2,0	4,2	3,8
Cotizaciones de los trabajadores a la seguridad social	9,3	1,7	12,7	11,9	4,6	11,8	6,3	5,9	10,3	20,0	8,4	7,7	10,2
Impuesto sobre la renta	13,9	34,7	9,0	6,3	3,7	3,3	16,5	10,0	1,7	5,5	4,4	13,6	8,1
Subvenciones familiares	-8,0	-6,3	-3,0	-6,0	-0,6	-6,3	-2,3	-4,1	-7,2	-4,8	-3,2	-5,8	-4,1
Otros costes	0,8	0,8	2,3	1,0	0,1	4,0	3,1	2,9	1,2	3,5	5,5	2,6	2,0
Salario neto que percibe el trabajador	56,4	65,1	56,5	66,8	87,0	82,0	81,4	57,5	79,9	52,8	63,8	70,4	61,5
Costo total de la mano de obra	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0



Fuente: Comisión de las Comunidades Europeas, "La protección social en Europa", Dirección General de Empleo, Relaciones Industriales y Asuntos, 1993, p. 83.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Como hemos visto, el intento de armonizar la base de la seguridad social y sus cotizaciones resultaría en una tarea absurda; por eso es que las regulaciones emitidas 2000/83 y 2001/83, ⁵¹ así como el procedimiento para el pago de prestaciones sugiere un respeto total a la normativa interna en materia de seguridad social de cada uno de los países.

Se ha establecido un mecanismo de vasos comunicantes entre los países para un mejor control de las cotizaciones de la seguridad social de los trabajadores con movilidad dentro del territorio de la Unión Europea, a través de los denominados organismos de enlace mediante los cuales los estados miembros podrán comunicarse con las autoridades competentes, o con cualquier persona que resida o se ubique en el territorio de cualquier Estado miembro. Lo que sí se ha logrado armonizar es el concepto de prestación de servicios en dinero o en especie, así como la igualdad de trato; en este último aspecto se emitió la directiva 79/7 del 17 de diciembre de 1978, donde se prohíbe la discriminación social por raza o por sexo.

Resultaría materia de otra investigación analizar el mecanismo de operación de los organismos de enlace, y de la aplicación de las diferentes categorías de prestaciones existentes a nivel comunitario, relativos a los siguientes conceptos:

- Enfermedad y maternidad.
- Invalidez.
- Vejez y muerte.
- Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- Subsidio por defunción y desempleo.
- Prestaciones familiares
- Prestaciones por hijos a cargo de titulares de menores, de pensiones o de rentas y por huérfanos.

Se puede agregar que hasta aquí, los esquemas de seguridad social como objeto comunitario, establecido en los reglamentos, responden a parámetros mínimos de seguridad social.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Mario Monti, comisionado de los ministros de finanzas de la comunidad, presentó en Verona, Italia, el 28 de marzo de 1996, un informe sobre la situación fiscal en la Unión Europea en donde señalaba la grave erosión impositiva de las bases en materia de impuestos directos y de seguridad social, y el peligro potencial que lo anterior implica para el federalismo económico y, sobre todo, el hecho de que las contribuciones a la seguridad social se constituyen como una barrera al libre movimiento de las personas distorsionando con ello el objetivo de un mercado único, en vista del costo que significa para los países integrantes prestar servicios a trabajadores no residentes en sus territorios; situación en la que se señala la inminente reducción en bases y tasas aplicables a la seguridad social. En tal sentido, se indica en el *memorándum* Monti que "...la aparente defensa de la soberanía nacional ha resultado gradualmente rota teniendo en consecuencia una verdadera pérdida de la soberanía fiscal de cada uno de los estados miembros en favor de los mercados, a través de la erosión contributiva".⁸²

Probablemente el problema más grave que aqueja a la Unión Europea radica en la ausencia de un marco histórico, político y social proyectado hacia el siglo XXI. La protección social en los países de la comunidad va dirigida a garantizar el derecho a un trabajo digno, así como a reconocer el derecho a no trabajar por razones de salud o enfermedad. El alcance del objetivo anteriormente propuesto resulta excesivo, dadas las condiciones del contexto histórico presente de cada uno de los países que integran la Unión Europea, donde existe un desequilibrio palpable entre aquellos que conforman los estados del bienestar (como son los países nórdicos) respecto de los países con un costo de seguridad social muy bajo (como es el caso de Inglaterra y España).

La realidad es que se han instrumentado a la fecha más de quince directivas en materia de seguridad social que no han sido cumplidas por los países signantes de la carta social de 1989. Por lo anteriormente enunciado es comprensible que el propósito de la seguridad social no pueda ser alcanzado en los términos convenidos.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Para mostrar el nivel del esfuerzo normativo de la Unión Europea, a continuación se indican las directivas dispuestas y sus objetivos:

- **Directiva 89/391/CEE** del Consejo, del 12 de junio de 1989, relativa a la aplicación de medidas para promover la mejora de la seguridad y de la salud de los trabajadores en el trabajo.

Propósito: Promover la mejora de la seguridad y la salud en el trabajo.

- **Directiva 89/655/CEE** del Consejo, del 30 de noviembre de 1989, relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud para la utilización por los trabajadores en la utilización de los equipos de trabajo (segunda directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Garantizar un mayor nivel de seguridad y de salud en la utilización de los equipos de trabajo.

- **Directiva 89/656/CEE** del Consejo, del 30 de noviembre de 1989, relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud para la utilización por los trabajadores en el trabajo de equipo de protección individual (tercera directiva específica con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Garantizar una mayor salud y seguridad de los trabajadores mediante el uso de equipo de protección individual.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

- **Directiva 90/270/CEE** del Consejo, del 29 de mayo de 1990, referente a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud, para el trabajo con equipos que incluyen pantallas de visualización (quinta directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE.)

Propósito: Proteger a los trabajadores contra los riesgos que implica el trabajo con equipos que incluyen pantallas de visualización.

- **Directiva 90/269/CEE** del Consejo, del 29 de mayo de 1990, sobre disposiciones mínimas de seguridad y de salud relativas a la manipulación manual de cargas que entrañe riesgos, en particular dorsolumbarse, para los trabajadores (cuarta directiva específica con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Establecer disposiciones mínimas de seguridad y de salud relativas a la manipulación manual de cargas que entrañe riesgos, en particular dorsolumbarse, para los trabajadores.

- **Directiva 89/654/CEE** del Consejo, del 30 de noviembre de 1989, relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud en los lugares de trabajo (primera directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Establecer las disposiciones mínimas relativas al lugar de trabajo con el fin de mejorar el nivel de protección de la seguridad y de la salud de los trabajadores.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

- **Directiva 92/57/CEE** del Consejo, del 24 de junio de 1992, relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud que deben aplicarse en las obras de construcción temporales o móviles (octava directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Al estar expuestos los trabajadores a riesgos particularmente elevados en este sector, se promueve la mejora de las condiciones de trabajo. Las medidas de seguridad y de salud deberán tomarse desde las fases de proyecto y organización. Otro objetivo de la directiva es evitar riesgos estableciendo una cadena de responsabilidades que conecte a todos los interesados. No están incluidas en la directiva las industrias extractivas.

- **Directiva 92/91/CEE** del Consejo, del 3 de noviembre de 1992, relativa a las disposiciones mínimas destinadas a mejorar la protección en materia de seguridad y de salud de los trabajadores de la industria extractiva por sondeos (undécima directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Mejorar la seguridad y la salud de los trabajadores en las industrias extractivas relacionadas con la prospección y extracción de minerales por perforación de sondeos (en tierra o en el mar), donde existen riesgos particularmente elevados.

- **Directiva 92/104/CEE** del Consejo, del 3 de diciembre de 1992, relativa a las disposiciones mínimas destinadas a mejorar la protección en materia de seguridad y de salud de los trabajadores de las industrias extractivas a cielo abierto o subterráneas (duodécima directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Mejorar la salud y la seguridad de los trabajadores en las industrias extractivas a cielo abierto o subterráneas. No cubre el transporte de los trabajadores y productos fuera del lugar de trabajo.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

- **Directiva 93/103/CEE** del Consejo, del 23 de noviembre de 1993, relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud en el trabajo a bordo de los buques de pesca (decimotercera directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Los buques cuentan sólo con medios para facilitar los equipos e instalaciones necesarios. Por este motivo, hacen falta disposiciones especiales para mejorar la protección de la salud y la seguridad de los trabajadores a bordo de los buques.

- **Directiva 93/104/CEE** del Consejo, del 23 de noviembre de 1993, relativa a determinados aspectos de la ordenación del tiempo de trabajo.

Propósito: Establecer disposiciones mínimas sobre los períodos de descanso diario y semanal, las vacaciones anuales, la duración máxima del trabajo semanal y determinados aspectos del trabajo nocturno.

- **Directiva 89/394/CEE** del Consejo, del 9 de junio de 1988, relativa a la protección de los trabajadores mediante la prohibición de determinados agentes específicos y/o determinadas actividades (cuarta directiva especial, con arreglo al artículo 8 de la Directiva 80/107/CEE).

Propósito: Cuando las precauciones no bastan para garantizar un grado satisfactorio de protección de la salud y la seguridad de los trabajadores, se considera necesario prohibir determinados agentes específicos y/o actividades en el lugar de trabajo para brindar a éstos una protección adecuada.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

- **Directiva 90/394/CEE** del Consejo, del 28 de junio de 1990, relativa a la protección de los trabajadores contra los riesgos relacionados con la exposición a agentes carcinógenos durante el trabajo (sexta directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Protege la salud y la seguridad de los trabajadores contra los riesgos derivados o que puedan derivarse de la exposición durante el trabajo a agentes carcinógenos.

- **Directiva 90/679/CEE** del Consejo, del 26 de noviembre de 1990, sobre la protección de los trabajadores contra los riesgos relacionados con la exposición a agentes biológicos durante el trabajo (séptima directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Garantiza un mayor nivel de seguridad y de salud para los trabajadores expuestos a agentes biológicos en el trabajo.

- **Directiva 92/58/CEE** del Consejo, del 24 de junio de 1992, relativa a las disposiciones mínimas en materia de señalización de seguridad y de salud en el trabajo (novena directiva específica, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Revisar la Directiva 77/576/CEE. Ampliar su ámbito de aplicación y hacer más estrictas algunas de sus disposiciones. Por otro lado, introducir nuevos modos de señalización y señales de seguridad. Un objetivo adicional es reducir los riesgos que puedan derivarse de las diferencias lingüísticas y culturales a causa de la libre circulación de trabajadores.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR

- **Directiva 92/85/CEE** del Consejo, del 19 de octubre de 1992, relativa a la aplicación de medidas para promover la mejora de la seguridad y la salud en el trabajo de la trabajadora embarazada, o que haya dado a luz recientemente y se encuentre en periodo de lactancia (décima directiva específica, con arreglo al apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 89/391/CEE).

Propósito: Han de tomarse medidas para proteger la salud y la seguridad de las trabajadoras embarazadas, los que hayan dado a luz recientemente y en periodo de lactancia, ya que se consideran un grupo especial de riesgo.

- **Directiva 91/383/CEE** del Consejo, del 25 de junio de 1991, por la que se completan las medidas tendientes a promover la mejora de la seguridad y la salud en el trabajo de los trabajadores con una relación laboral determinada o de empresas de trabajo temporal.

Propósito: La concentración de trabajadores temporales ha aumentado considerablemente. Por otro lado, este tipo de trabajadores está expuesto, en algunos sectores, a un mayor riesgo de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. Por este motivo, se hace necesario establecer disposiciones complementarias para su protección. Los trabajadores de este tipo deben disfrutar del mismo nivel de protección que el resto de sus compañeros.

- **Directiva 92/29/CEE** del Consejo, del 31 de marzo de 1992, relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud para promover una mejor asistencia médica a bordo de los buques.

Propósito: Garantizar que los buques dispongan a bordo de un botiquín adecuado, manteniéndolo en buen estado y revisado periódicamente, para poder prestar en el mar la asistencia médica que necesiten los trabajadores.⁵³

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR

Como corolario al capítulo de la armonización de la seguridad social y el enorme y significativo esfuerzo de la Unión Europea por establecer las bases de una protección social integral, cabe citar que como experiencia en el esquema occidental la solución no radica en un exceso normativo y en planteamientos de sobrado humanismo, sino en soluciones adecuadas y mesuradas, menos ambiciosas en el corto plazo pero contundentes; de esta forma las finanzas de los estados miembros de la Unión Europea deberán ser reestructuradas en un concierto de acciones económicas con el propósito de lograr objetivos plausibles .

6. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR

Los empresarios europeos comprendieron prontamente que la única posibilidad de mantener primacía económica internacional era la unión de los esfuerzos económicos de la región, lo que significaría dos campos de acción: la integración de una unión aduanera y de un mercado único europeo, con la disposición de reglas comunitarias para la exportación e importación de bienes de terceros no integrantes del mercado único.

Así, los países con alta capacidad de exportación de bienes y capitales (Alemania y Francia) contarían con dos incondicionales mercados de crecimiento económico: el interior con la ampliación de su mercado de consumo cautivo y, en segundo término, el mercado internacional, garantizando a los consumidores precios disminuidos y eliminación de distorsiones económicas.

De esta manera y con base en el principio de igualdad manifestado en el GATT, se incorpora en el Tratado de la CEE una segunda parte denominada fundamentos de la comunidad. En este segmento se establecen las bases de integración de la comunidad que "...abarcará la totalidad de los intercambios de mercancias y que implicará la prohibición entre estados miembros de los derechos de aduana de importación y exportación, y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países".⁵⁴
(Artículos 3, a, b y c , 8A y 9,1 del TCEE)

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR

El proceso de integración del mercado común se previó para doce años (8A, B, C, 28 del apartado 2 del artículo 57, 59, 84, 99 y 100B del TCEE); sin embargo, el proceso que debía culminar el 31 de diciembre de 1992 se anticipó al 31 de diciembre de 1991, razón por la cual resultó obligado el planteamiento de un proceso de eliminación de las barreras técnicas, de carácter no arancelario, relativas a medidas de protección de cada uno de los países tendientes a proteger ciertos sectores de la industria (medidas sanitarias, fitosanitarias, autorizaciones específicas), así como a la eliminación de impuestos de efecto equivalente, tales como: derechos de licencia, tasas por estadística, tasas de carga y descarga de buques, tarifas consulares, y tasas de despacho de aduanas, entre otros.⁵⁵

En forma paralela, para 1992 se habían simplificado notablemente los trámites aduanales pero subsistían las fronteras interiores, aunque sólo se requería del documento administrativo único para informar a nivel estadístico los contenidos en tránsito; sin embargo, se decide la apertura del mercado interior eliminando con ello molestas y costosas formalidades (se excluyen unos 60 millones de documentos de trámites fronterizos anuales y los costos medios de 70 ecus por operación de tránsito que debían pagar las empresas).⁵⁶

Esta apertura significaba para los países parte del mercado único, perder el control respecto del tránsito de bienes y sus calidades en cuanto a contenido y sanidad, o en aspectos tributarios el pago del IVA en destino, por lo que estas medidas se suplen por otros programas de control tales como el VIES (Sistema de intercambio de información sobre IVA); en este caso y en el de los impuestos al consumo, el control se revierte a las empresas, el Programa Matthaues, entre otros, reconociendo que el cumplimiento a las medidas de calidad y sanidad serán aquellas que los países fijen como obligatorias en la producción interna. El proceso de eliminación de formalidades en las fronteras relacionó cinco principios básicos, a saber:

- a) Eliminación de documentos aduaneros en los intercambios intracomunitarios.
- b) Redefinición de las normas de circulación de los productos.
- c) Refuerzo de las fronteras exteriores.
- d) Cooperación entre las administraciones nacionales y la Comisión.
- e) Establecimiento de un arancel integrado de las Comunidades Europeas, a través de la tasa interna comunitaria (TARIC).

"TARIC basado en nomenclatura combinada (NC), en la que aproximadamente quince posiciones codificadas en ocho cifras constituyen la nomenclatura de base para el arancel común, así como las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y del Comercio entre sus estados miembros." 57

A nivel interior sólo se mantienen los requisitos de documento administrativo único y de tránsito de bienes que se destinan a terceros países y respecto de intercambios terrestres a Grecia, así como los productos del sector agrario que reciben altas transferencias económicas comunitarias, con el compromiso de mantener un precio razonable para conservar y garantizar un nivel de vida decoroso en ese sector.

Respecto del refuerzo humano profesionalizado, el Programa Matthaeus⁵⁸ garantiza la formación de funcionarios de alto nivel, multilingües, capaces de gestionar con espíritu comunitario los controles aduaneros. A la fecha, el voluminoso Código Aduanero Comunitario vigente a partir del 2 de julio de 1993 (Reglamento [CEE] núm. 2454/93 de la Comisión), que eliminó otros 77 reglamentos y dos directivas, establece a través de 913 artículos, entre otros aspectos, el proceso de desaduanamiento de las mercancías procedentes de terceros países, o de regiones que los países miembros no involucraron en su momento como parte del territorio aduanero comunitario.

Asimismo, se reordena e incrementa la cooperación entre las administraciones con programas tales como: base de datos de TARIC, información aduanera vinculante (intercambio y control de las clasificaciones aduaneras de las mercancías efectuadas por las administraciones nacionales), régimen de tránsito de productos estratégicos y exportación de obras de arte, programas de lucha contra el fraude (*SID*), el control de animales vivos (*Animo*) y de la carne (*Shift*). A nivel comunitario se suprimen las aduanas interiores para lo cual se emite normativa con el propósito siguiente:

- a) Eliminar el (DAU), Documento Aduanero Único en operaciones intracomunitarias.
- b) Supresión de garantías para el pago de derechos y tasas fiscales.
- c) Tránsito libre de mercancías comunitarias a nivel interno.
- d) Eliminación de controles y formalidades a transportes al atravesar las fronteras interiores (vehículos, barcos de navegación).
- e) Supresión del aviso de paso para las mercancías comunitarias en las fronteras interiores.
- f) Medidas tendientes a evitar el desvío de sustancias para la fabricación ilícita de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, entre otras.⁵⁹

Como se puede observar, en materia aduanera y de comercio exterior el concepto de armonización implica unificación normativa, que opera a través de reglamentos y directivas comunitarias, en cumplimiento al artículo 27 del TCEE, que cita. "...los estados miembros procederán en la medida necesaria a la aproximación de sus disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia aduanera".

Dentro de los beneficios inmediatos de la integración del mercado común se encuentran, conforme a una estadística realizada en Alemania, los siguientes: reducción de los costos, protección más amplia de las patentes y marcas a nivel comunitario, supresión de la distorsión en la competencia a través de la reducción impositiva en IVA e impuestos al consumo, eliminación de largos periodos en la frontera, libre elección de la aseguradora; entre las desventajas: mayor demanda de productos de los ofrecidos en el mercado, complicado mantenimiento de servicios a escala comunitaria, barreras lingüísticas y mayores distancias geográficas.⁶⁰

Cabe destacar que dentro del proceso de armonización se integra un arancel aduanero común a nivel exterior, en atención a la concreción de la Unión Aduanera, proceso que resulta natural al conformarse un espacio común interior, que le permitió a la Unión Europea colocarse como la primera potencia exportadora de bienes y servicios en 1993 y 1994, respecto de los Estados Unidos y Japón.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA ADUANERA Y COMERCIO EXTERIOR

La finalidad de la Comunidad Europea se extiende mucho más allá de la simple creación de una zona de libre comercio. El fin último es lograr una integración económica entre los estados miembros que eventualmente conducirá a alguna forma de unidad política. Si esta aseveración resulta real, entonces, de un proceso de armonización primaria referente a elementos que distorsionan el mercado como son el arancel y los impuestos indirectos, se procedería a un segundo nivel de armonización fuera de los textos de los convenios para evitar la doble tributación, que por hoy cubren sólo las exigencias de los exportadores de capital, es decir, el de una integración tributaria en otro nivel de imposición que responda a una política económica única y federal, interpretada para la fase 2 y 3 de la armonización tributaria comunitaria.

Independientemente de las políticas de comercio exterior de cada uno de los países miembros de la Unión Europea, ésta maneja a través de convenios internacionales como el de Lomé o el del Caribe la política comercial comunitaria exterior tendiente a coadyuvar a economías poco desarrolladas, comprometiéndose a la adquisición de toda la base productiva con precios de garantía, sobre todo en productos básicos.⁶¹ Tal situación le ha permitido una menor dependencia de otros bloques de poder, aún cuando absorba el costo de la oportunidad de obtener importación de productos con precios reducidos.

7. POLÍTICA Y COORDINACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

La libre competencia es un elemento clave del mercado único, pero la competencia desleal en el ámbito fiscal constituye un motivo de preocupación, debido a las repercusiones negativas que puede tener, en particular, sobre los ingresos fiscales de los estados miembros, la adecuada distribución de los recursos económicos dentro de la Unión Europea, y la competitividad y el empleo.⁶²

La política fiscal de la Unión Europea resulta ser un verdadero laboratorio de propuestas y experiencias por medio de las cuales se pretende solventar el incremento del gasto comunitario y establecer medidas que impidan el gradual deterioro de las finanzas de los estados miembros.

La degradación de la situación fiscal se produce a través de la erosión de la base de imposición provocada tanto por la competencia fiscal (transferencia de las bases tributarias a otros países), como por el desarrollo de la economía sumergida (transferencia de las bases tributarias al mercado negro). El primero de estos fenómenos depende de la diferencia entre los tipos impositivos reales, el segundo, del nivel absoluto de los mismos.⁶³

La realización de la Comunidad Europea durante el primer período, comprendido de 1958 a 1992, sostuvo su política de ingresos tributarios fundamentada principalmente en contribuciones de carácter indirecto, como lo es el IVA comunitario y los impuestos al consumo armonizados y, por otra parte, descansaba en las retenciones a los trabajadores en materia de renta y seguridad social. Sin embargo, ninguna de estas alternativas cubría las exigencias ni mucho menos las expectativas en materia de gasto del presupuesto comunitario.

Incluso ya en 1978, la Comisión de la Comunidad Europea definía tres métodos para obtener financiamiento adicional "Primero, incremento del endeudamiento que topa con la prohibición incluida en el tratado de financiar déficit en el caso de presupuesto general. Segundo, un retorno a las contribuciones nacionales, ya como suplemento, ya para financiar nuevos programas. Y tercero, ingresos propios adicionales con carácter de 'recursos propios.'" ⁶⁴ La erosión fiscal de las bases tributarias y el incremento del gasto comunitario, sobre todo en materia agrícola, hicieron propicia la reunión de Bruselas, donde el 14 de diciembre de 1993 el Consejo propone un planteamiento aplicable a mediano plazo (de 1995 a 1999), a saber:

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

Artículo 3

1. "El importe total de los recursos propios asignados a la Comunidad Europea no podrá ser superior al 1.27% del total del PNB de la comunidad para los pagos...
2. Los créditos para compromisos consignados en el Presupuesto general de la Comunidad Europea durante el periodo 1995-1999 deberá seguir una evolución ordenada hasta alcanzar una cantidad global que no sea superior al 1.32% del total del PNB de la comunidad en 1999. Se mantendrá una relación ordenada entre los créditos para compromisos y los créditos para pagos, con el fin de garantizar su compatibilidad ...
3. Se concederá al Reino Unido una corrección de sus desequilibrios presupuestarios..."

Artículo 7

"1. Los estados miembros recaudarán los recursos propios comunitarios (exacciones reguladoras agrícolas, primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o elementos adicionales, y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de la Comunidad Europea...). La Comisión verificará, basándose en dichas disposiciones, los procedimientos relativos al censo, determinación, recaudación y control del IVA aplicados en los estados miembros y formulará, en su caso, recomendaciones con objeto de mejorar la eficacia de estos procedimientos." ⁶⁵

De esta manera se estima una participación máxima de recursos propios de la UE considerando como base un 1.27% del PIB para el año 1999, como se muestra en la siguiente gráfica:

LÍMITE MÁXIMO DE RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA



1995	1996	1997	1998	1999
1.21	1.22	1.24	1.26	1.27

PIB DE LA UE

Considerando necesario un planteamiento comunitario, es para agosto de 1994 que se emite una recomendación del Consejo sobre las orientaciones generales para las políticas económicas de los estados miembros y de la Comunidad, documento en el cual se reconoce "...que es preciso reorientar los ingresos fiscales y los gastos para apoyar la inversión pública y privada que resulte viable, y demás gastos idóneos para impulsar el crecimiento económico. Al mismo tiempo, y cuando resulte necesario, los estados miembros deben procurar reformar sus estructuras fiscales de forma que se favorezca la creación de puestos de trabajo y la mejora del medio ambiente".⁶⁶

Empero, la grave erosión tributaria y la recesión internacional obligaron a planteamientos urgentes en la reunión de Bruselas realizada el 20 de marzo de 1996, donde se preparó una planificación global en materia fiscal y se propuso hacer frente a tres desafíos básicos:

- Estabilización de ingresos fiscales de los estados miembros.
- Correcto funcionamiento del mercado interior.
- Fomento del empleo.⁶⁷

Lo que implica la búsqueda de un nuevo equilibrio tributario de acuerdo al siguiente cuadro:

INGRESOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA

1995 - 1999

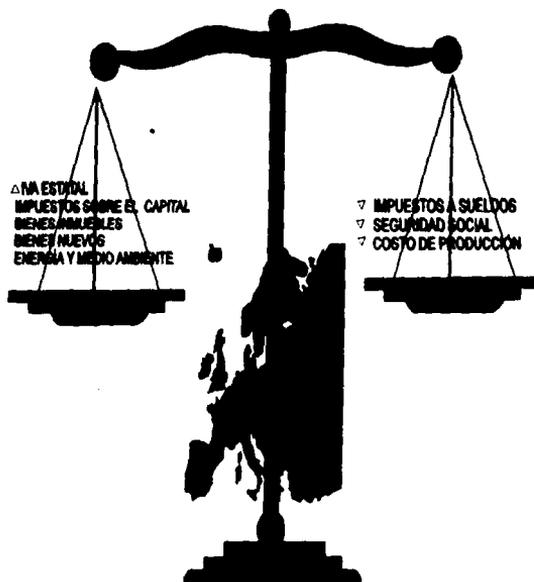


Es obvio que el proceso de degradación de las bases de imposición a nivel Estado y comunitario no es exclusiva experiencia de la Unión Europea; todos los sistemas federales se encuentran actualmente en crisis en lo que respecta a sus fuentes de recaudación, así como respecto de los procesos de distribución. Por ello se reconoce la enorme presión de la crisis de los sistemas fiscales de los estados miembros de la UE, toda vez que "...la estabilidad del total de ingresos fiscales se ha logrado a costa de una alteración progresiva de la estructura de fiscalidad: la carga impositiva se ha desplazado hacia la base imponible con menor movilidad - el trabajo - a fin de compensar las pérdidas fiscales ocasionadas por la erosión de otras bases que disfrutaban de mayor movilidad (impuestos sobre el consumo, sobre los rendimientos de capital...)".⁶⁸

Se considera como urgente entonces disminuir la carga tributaria al sector empresarial, a los salarios y al costo de la seguridad social, por lo que se plantea un nuevo bosquejo en cuanto al peso de los ingresos tributarios de la Unión Europea, a saber:

MEDIDAS CORRECTIVAS PARA EVITAR DEGRADACIÓN FISCAL DE

**LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS ESTATALES EN LA UE (1996-1999)
PROPUESTA**

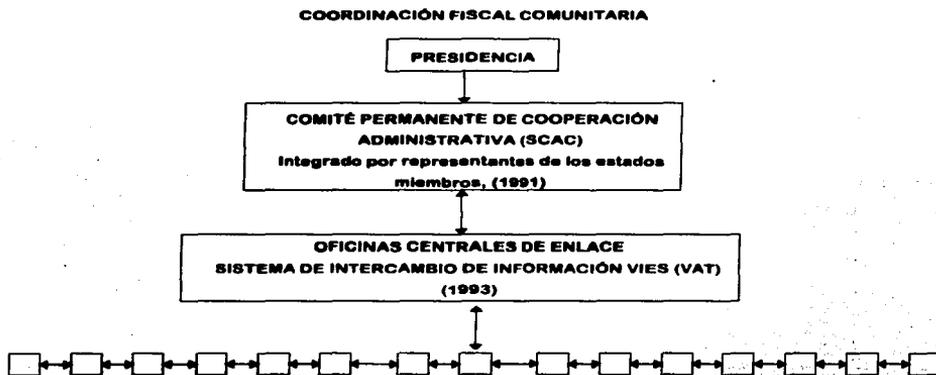


Para el verano de 1996 se realizó un encuentro especializado en materia fiscal donde se intentó establecer las bases de un nuevo modelo tributario para el siglo XXI, revisando los siguientes rubros en particular:

1. Doble tributación.
2. Eliminar la distorsión que causa en el mercado la retención de renta en sueldos en un país miembro y las cotizaciones de la seguridad social en otro.
3. Flujos transfronterizos.
4. Propuestas de impuestos ecológicos.

Tal expectativa abre las puertas a nuevos procesos de armonización que se trabajarán con mayor precisión en el último apartado de éste capítulo. Otro de los aspectos de trascendencia a revisar dentro de la agenda tributaria de la UE es el relativo a la *coordinación fiscal*. Si algo resultaba complejo era la coordinación fiscal de las fuentes impositivas comunitarias y éstas no podían descansar con un coste a cargo de la propia comunidad; obtener participación en el porcentaje de las recaudaciones de los estados miembros cuando existen nueve idiomas diferentes, nueve tipos de moneda, reglamentaciones diversas e idiosincrasias diferentes resultaba en una tarea verdaderamente titánica pero posible.

Para ello se desarrolla una estructura inteligente apuntalada por programas de capacitación y de intercambio comunitario, como veremos a continuación:



PROGRAMAS DE SOPORTE

1. MATTAHEUS

Por una decisión de la Comisión en la que se establece la aplicación de la Directiva 91/341/CEE del Consejo que aprueba un programa de acción comunitaria de formación profesional de los funcionarios de aduanas, (93/23/CEE) del 11 de diciembre de 1992; estableciendo además, los programas específicos comunes, relativos su perfeccionamiento activo, a la admisión temporal y al tránsito, de los mismos (93/15/CEE, DOC núm. 10/19, del 16 de diciembre de 1992).

2. MATTAHEUS - TAX

Decisión del Consejo por la que se aprueba un programa de acción comunitaria en materia de formación profesional de los funcionarios encargados de la imposición indirecta, COM(92) 550 final-SYN 4466, Bruselas, 14 de diciembre de 1992.

3. SCENT ADUANERO (1993)

Red de informática desarrollada en el ámbito aduanero que permite conocer con extrema rapidez los flujos físicos de mercancías, marca itinerarios de los productos, facturación y procedencia.

4. SCENT FISCAL (1994)

Red de informática que tiene por objeto hacer posible el intercambio de mensajes destinados a combatir el fraude supuesto o manifiesto; maneja la base de datos del Scent Aduanero.

DIRECTIVAS ADICIONALES (A NIVEL ENUNCIATIVO QUE LE DAN SOPORTE)

- **Sistema de Intercambio de Información VIES VAT, (91/680/CEE).**
- **Comité permanente de Cooperación Administrativa (Reglamento núm. 218/92/CEE).**
- **Asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos y del IVA (77/799/CEE).**
- **Asistencia mutua en materia de créditos de cobros (76/308/CEE).**

Resulta tan importante el monto por recaudar como la forma de hacerlo, por lo que en primer término se establece un límite: los estados miembros de la UE no deben aportar más del 55% de su PIB se estableciéndose mecanismos de prorrateo. Al menos para el IVA, la base de los recursos, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento núm. 1553/89 del Consejo de fecha 29 de mayo de 1989, se calcula "...dividiendo el total de los ingresos netos del impuesto recaudado, por el Estado miembro del año en curso, entre el (tipo medio ponderado) aplicado a la recaudación de este impuesto ese mismo año".⁶⁶

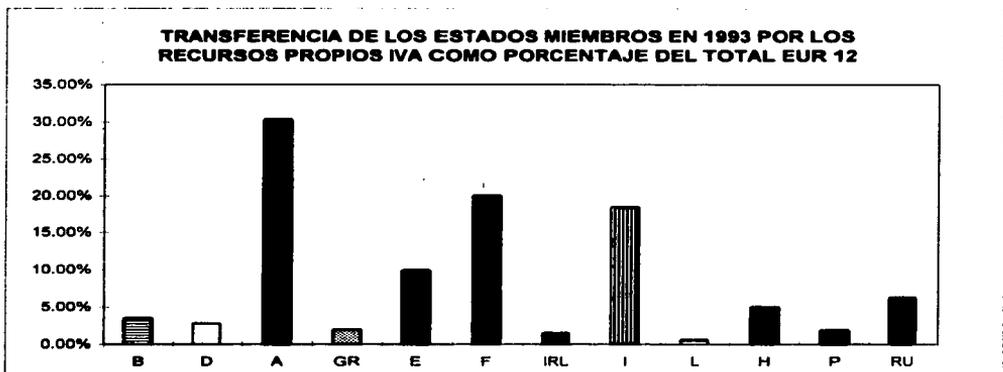
Respecto a la trascendencia de la recaudación del IVA por país, a continuación se muestra un cuadro comparativo, presentado en el Segundo informe sobre procedimientos de recaudación e inspección en IVA, para el período 1991-1993:⁷⁰

**TRANSFERENCIA DE RECURSOS PROPIOS (IVA DE LOS ESTADOS MIEMBROS)
AL PRESUPUESTO COMUNITARIO (1991-1993)**

Millones de ecus	1991		1992		1993	
Bélgica	1 022.6	3.4%	1 108.1	3.2%	1 029.3	3.0%
Dinamarca	608.9	2.0%	618.0	1.8%	626.4	1.8%
Alemania	8 736.8	28.9%	10 183.2	29.2%	10 565.2	30.6%
Grecia	469.1	1.6%	508.8	1.5%	616.7	1.8%
España	2 977.3	9.8%	3 533.3	10.1%	3 304.7	9.6%
Francia	7 083.3	23.4%	7 508.1	21.6%	6 812.9	19.8%
Irlanda	231.2	0.8%	248.3	0.7%	282.4	0.8%
Italia	5 215	17.2%	5 278.0	15.2%	6 247.2	18.1%
Luxemburgo	68.9	0.2%	79.3	0.2%	114.3	0.3%
Holanda	1 609.1	5.3%	1 700.7	4.9%	1 813.5	5.3%
Portugal	392.0	1.3%	469.9	1.3%	527.7	1.5%
Reino Unido	1841.8	6.1%	3600.9	10.3%	2 549.4	7.4%
Total EUR 12	30 265.0	100.0%	34 836.6	100.0%	34 489.7	100.0%

Fuente : Cuenta de gestión de la CE.

Nota: En estas cifras se incluyen los saldos y la corrección por el Reino Unido.



Comisión de las comunidades europeas, "Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los estados miembros", Segundo informe, art. 12 , com (95) 354 final, Bruselas 20.07.1995, p.50.

Los mecanismos para el prorrateo son todos ellos actuariales, por lo que al no ser objeto de materia de estudio, en este caso, se dejará en manos de los economistas valorar su justicia.

La forma de cumplimiento formal por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria, se materializa en las declaraciones cuya secuencia fijan los países miembros, no siendo superior a un año natural. Es para obtener el control de los sujetos pasivos en un mercado interior sin fronteras, donde los estados partes están muy interesados en una adecuada recepción de los ingresos - por cuanto a su deteriorada recaudación - que se decide la incorporación de dos proyectos, uno en materia aduanera conocido como Matthaesus, y el otro en la de contribuciones indirectas, Matthaesus-Tax.⁷¹

El objeto del proyecto Matthaesus en materia aduanera fue complementar la formación y preparación de los funcionarios en aduanas de la UE; el programa se realiza mediante el intercambio de funcionarios operativos de un país a otro, cursos intensivos de los nueve idiomas que comprende la UE (se forman funcionarios políglotas), y foros de intercambio de experiencias.

En 1992 - en forma previa a la apertura del mercado interior - se impartieron 17 seminarios Matthaesus, apoyados en el artículo 4, b de la Directiva del Consejo, con participación activa de más de 1 000 funcionarios y un costo de 2 427 000 ecus, a saber:

- Sistemas de auditoría (en Rouen, Francia, 6-8 abril de 1992).
- CITES - Evento de intercambio de materiales académicos ONU-(Bruselas, 27-29 de abril de 1992).
- Métodos de investigación sobre el origen preferencial de los productos de la pesca (Bruselas, 11-12 mayo de 1992).
- Realización del mercado interior: problemas aduaneros y fiscales a partir de 1993 (Parma, Italia, 14-15 de mayo de 1992).
- Lucha contra el fraude (Atenas, Grecia, 5-7 de mayo de 1992).
- Las aduanas y la informática (Lisboa, Portugal, 15-17 de junio de 1992).
- Microscopia de los productos procedentes del Maíz (Lisboa, Portugal 23-25 de junio de 1992).
- Regímenes económicos aduaneros (Salónica, Grecia, 24-26 de junio de 1992).

- **Una oportunidad de progreso económico y social para los ciudadanos de la Comunidad: los regímenes aduaneros económicos (Catania, Italia, 11-12 de junio de 1992).**
- **Procedimientos simplificados (Münster, Alemania, 13-15 de julio de 1992).**
- **Análisis de riesgos (Londres, Reino Unido, 26-28 de octubre y 7-9 de diciembre de 1992).**
- **Vigilancia del territorio aduanero de la comunidad (Alexandrópolis, Grecia, 9-11 de noviembre de 1992).**
- **Procedimientos informatizados (Sigmaringen, Alemania, 29 de septiembre a 2 de octubre de 1992).**
- **Aduanas y mercado interior (Bruselas, 8-9 de octubre de 1992).**
- **Controles sobre la exportación de obras de arte (Madrid, España, 10-12 de diciembre de 1992).**
- **Tránsito y exportación (Nápoles, Italia, 17-18 de diciembre de 1992).**
- **Lucha contra el fraude (Londres, Reino Unido, 10 de diciembre de 1992).**

Los resultados objetivos de ese año , que señalan un esfuerzo verdaderamente significativo, se pueden observar en las gráficas que a continuación se presentan:

PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA ENTRE LOS QUE HUBO INTERCAMBIO DE FUNCIONARIOS (1992)

País de origen	Número de funcionarios en intercambio	País de acogida											
		BE	DI	AL	ES	FR	GR	IR	IT	LU	PB	PO	RU
BE	17	-	-	4	-	3	-	1	1	-	3	1	4
DI	20	-	-	5	-	3	-	1	3	-	3	1	4
AL	45	2	5	-	2	5	2	2	6	1	8	1	11
ES	13	-	-	1	-	4	-	1	2	-	3	1	1
FR	51	3	3	4	3	-	4	3	11	2	2	3	13
GR	34	-	-	3	-	15	-	1	4	1	3	1	6
IR	20	1	1	3	1	2	1	-	3	1	1	2	4
IT	53	1	3	5	1	21	4	3	-	1	7	3	4
LU	10	-	-	2	-	2	1	1	1	-	1	1	1
HO	52	5	3	9	5	2	5	2	8	3	-	2	8
PO	23	1	1	1	1	5	1	2	4	1	2	-	4
RU	56	4	4	9	1	12	9	4	3	1	6	3	-
Total	394	17	20	46	14	74	27	21	46	11	39	19	60

FUENTE : Comisión de las comunidades europeas, "Informe de la Comisión sobre la ejecución del Programa Matthaeus en 1992", com (93) 340 final, Bruselas, 22 de julio de 1993, p. 20.

ESTADÍSTICA DEL PROGRAMA DE FORMACIÓN LINGÜÍSTICA - 1992

País	Número de funcionarios en intercambio	Número de funcionarios formados (1)	Lenguas enseñadas										Costo de la formación (2)
			ING.	FR	AL	HOL.	IT	FL.	DA	ES	PO		
BE	17	91	X	X	X	X		X		X	X	+/- 24 517 ecus	
DI	20	12	X	X	X	X	X					+/- 16 635 ecus	
AL	45	1 084	X	X		X	X		X	X		+/- 257 732 ecus	
ES	13	282	X	X	X		X					+/- 157 452 ecus	
FR	51	2 390	X		X		X					+/- 129 323 ecus	
GR	34	19	X	X	X		X			X			
IR	20	171		X	X		X	X		X	X	+/- 89 163 ecus	
IT	53	438	X	X	X							+/- 127 686 ecus	
LU	10	13								X		+/- 37 622 ecus	
HOL	52	36	X	X	X		X	X	X	X	X	+/- 87 397 ecus	
PO	23	65	X	X								+/- 7 537 ecus	
RU	56	56		X	X	X		X	X	X	X	+/- 40 244 ecus	
Total	394	4 637										+/- 975 228 ecus	

(1) Algunos Estados miembros no precisan las formaciones lingüísticas concretas impartidas en el marco del Programa Mattheus, y sus cifras reflejan la totalidad de la formación lingüística para el conjunto de los funcionarios de aduanas

(2) Costo realmente soportado por los servicios aduaneros, que se puede asimilar al costo real sostenido por las administraciones nacionales.

FUENTE: Comisión de las comunidades europeas, "Informe de la Comisión sobre la ejecución del Programa Mattheus en 1992", com (93) 340 final, Bruselas, 22 de junio de 1993, p.26.

Otro programa de trascendencia se refiere al *Matthaeus-Tax*, dirigido a la formación de funcionarios fiscales encargados, en las administraciones específicas en los estados miembros, de la imposición indirecta en IVA e impuestos especiales armonizados. En la exposición de sus objetivos se citan las expectativas del proyecto:

- "Preparar a los funcionarios de las administraciones de los estados miembros encargados de la imposición indirecta de cara a las implicaciones del mercado interior para asegurar de este modo una mejor ejecución de las reglas comunitarias en la materia, aplicables a partir del 1 de enero de 1993;
- permitir a los funcionarios nacionales afectados conocer mejor los procedimientos de los funcionarios de los otros estados miembros;
- potenciar la toma de conciencia por estos funcionarios de la dimensión comunitaria de su trabajo, y
- hacer posibles los intercambios de ideas fructíferas entre los funcionarios de las administraciones de los diferentes estados miembros respecto de la forma de poner en práctica la legislación comunitaria y, asimismo, facilitar una forma de colaboración que será intensificada en el marco del mercado interior." ⁷³

Con un costo de 530 000 *ecus* y con la participación de 183 funcionarios, los resultados fueron alentadores; en lo que respecta a seminarios se impartieron, de 1993 al 31 de diciembre de 1994, los siguientes:

- Control del IVA: estrategia y métodos de trabajo (Paris, Francia, 28 y 29 de diciembre de 1993).
- Control informático del IVA (Madrid, España, 4 y 5 de noviembre de 1993).
- Control del IVA y cooperación en Europa (Dublin, Irlanda, 27 y 28 de junio de 1994).
- Metodología del control del IVA (Manchester, Reino Unido, 3 a 5 de octubre de 1994).
- Aspectos del régimen de circulación intracomunitaria de mercancías sujetas a impuestos especiales (Salerno, Italia, 15 a 17 de diciembre de 1993).

- **Aplicación en los estados miembros de la Directiva 92/12/CEE en materia de alcohol y tabaco (Burdeos, Francia, 26 a 28 de enero de 1994).** ⁷⁴
- **Control de impuestos especiales en los ámbitos de los aceites minerales y la informática (Madrid, España, 4 y 5 de julio de 1994).**
- **Metodología del control de los impuestos especiales (La Haya, Países Bajos, 14 a 16 de diciembre de 1994).**
- **Segundo seminario conjunto Mattaeus/Mathaeus-Tax, que trató de las relaciones entre aduanas, impuestos especiales e IVA (Elsinore, Dinamarca, del 5 al 7 de diciembre de 1994).**

Las expectativas de ambos programas se citan de 1996 a 1997, sustituyendo el programa de visitas colectivas por otras de carácter más personalizado apuntando a investigaciones teórico-prácticas especializadas, con diseños más sistemáticos y exhaustivos, y manteniendo una amplia formación lingüística. Las bases en las que se fundamenta el proceso de coordinación fiscal en materia comunitaria manifiesta un desarrollo muy comprometido en el incremento y la homogeneización de la calidad de los funcionarios hacendarios. Probablemente esta enorme preocupación en formar y mantener personal calificado auxilia en el siglo XXI en el diseño de programas *ad hoc*, con múltiples fuentes propositivas en diversas materias de competencia hacendaria, ejemplo todo ello para el mundo occidental.

El proceso de armonización tributaria, como se observa, ha provocado en forma paralela a su realización y control programas alternativos de coordinación en la recaudación e inspección; se desea cultivar la cultura de la tributación donde la prerrogativa sea la contribución espontánea de los sujetos obligados, con un mínimo costo de inspección y auditoría de cumplimiento, que obligue al pago forzoso y a su comprometido diferimiento en el tiempo.

Frente a estas necesidades de financiamiento comunitario a partir de contribuciones comunitarias directas e indirectas, y de tratar de obtener en el tiempo previsto por el artículo 8A TCEE (ahora 7A del TUE) la culminación del mercado interior, es que también se ha realizado un destacado esfuerzo en materia de armonización legal en otros supuestos relacionados con la realización de la riqueza, como son:

Protección de intereses de socios y terceros en materia de publicidad (Primera Directiva 68/151/CEE, 9 de marzo de 1968).

Constitución de sociedades anónimas y estabilidad y modificación de su capital (Segunda Directiva 77/91/CEE, 13 de diciembre de 1976).

Fusión de sociedades anónimas (Tercera Directiva 78/855/CEE, de octubre de 1978).

Derecho contable europeo sobre rendición de cuentas de las sociedades (Cuarta Directiva 78/660/CEE, 25 de julio de 1978).

Balances consolidados de los grupos de sociedades (Séptima Directiva, JOCE L 193/1, 18 de julio de 1983).

Habilitación de los auditores con conocimientos jurídico-contables (Octava Directiva JOSE L 126/126/20 del 12 de mayo de 1984).

Se puede apreciar que, la experiencia Europea y su política fiscal y de coordinación -que incorpora el proceso de armonización- hace obligado un estudio más preciso de las expectativas de armonización en el siglo XXI.

8. EXPECTATIVAS DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

Han transcurrido más de 35 años de esfuerzos de integración económica en los que se ha observado un avance significativo de acercamientos en materia de impuestos aduanales, indirectos, de seguridad social y en escasos aspectos de los impuestos directos; sin embargo, el proceso resulta del todo inacabado e imperfecto.

Hablar de perspectivas ante la complejidad no resuelta de acercamientos en los contenidos y formas del derecho comunitario, con el derecho sustantivo de cada uno de los estados miembros, pareciera un tanto petulante cuando dichos procesos sólo en señalados casos verdaderamente refieren procesos de armonización. La fiebre por la armonización tributaria ha llegado a otras latitudes del planeta; no obstante, por sí misma carece de todo sentido, es un mero instrumento para habilitar un mercado libre sin distorsiones derivadas del impacto de las diversas formas de imposición o de la aplicación de medidas protectoras a los sectores productivos de cada uno de los países.

En el caso particular de la Unión Europea, todo gira a partir de la integración de un mercado común, con una política económica y fiscal imprescindible sólo para cubrir los requerimientos comunitarios acordados, pero que no considera las políticas tributarias de cada uno de los estados miembros ni atiende a sus requerimientos internos. Por ende, pensar en un proceso de armonización integral resulta absurdo e innecesario.

Asimismo, el alcance de la armonización deberá considerar los requerimientos de cada uno de los estados miembros y de la comunidad económica en atención a las prioridades de cada uno; pretender un proceso de armonización integral referiría a su vez a un proceso de integración política, que para los efectos del mercado no se hace necesario.

Por lo pronto, la expectativa creada evidencia un horizonte de acercamiento a mediano plazo en las tasas del impuesto al Valor Añadido, un seguimiento a los procesos de aproximación en los impuestos al consumo, y en el tintero permanecerán como materias pendientes de los impuestos directos a las personas jurídicas y a las personas naturales (físicas).

Sin embargo, resulta meritorio destacar el hecho de un agotamiento sistemático de las fuentes de recaudación tradicionales, que ya no responden a las exigencias sociales del gasto y deuda pública; es allí donde se requieren formas novedosas de tributación.

En el último encuentro de la IFA se enfatizó en lo que para Europa no es novedoso respecto de los *ecotax*, (conocidos asimismo como *greentax*), bajo el principio de "el que contamina paga", cuyo propósito no reside en la neutralidad fiscal de la que ya se ha hablado en otro momento, sino de invitar a la reducción de emisiones contaminantes. La dimensión internacional de la contaminación obligará en el futuro próximo a actividades coordinadas entre diversos estados, regiones e incluso continentes; los efectos sobre la capa de ozono, la lluvia ácida, el material radioactivo, las aguas de desecho industrial, los desechos químicos, el agotamiento de las reservas naturales de petróleo y carbón, y la tala desmedida de árboles, invitan a un esquema coordinado y robustecido de medidas preventivas tributarias. Providencias que no han llegado y acaso llegarán, aunque tardíamente, como consecuencia derivado de los intereses económicos y políticos de los grandes exportadores de capital.

A este respecto, Franciose Pichot refiere la utilidad de llevar a cabo cierta armonización internacional de los impuestos medioambientales sobre todo en las entidades económicas integradas, como es el caso de la Unión Europea.⁷⁵

Asimismo, deberá ser objeto de revisión más exhaustiva, una propuesta concreta a la imposición y control en la desmaterialización de los servicios, en forma coordinada con las legislaciones sustantivas internas de los estados; los servicios vía informática sobre todo el que presta Internet, conformarán en el futuro un objeto interesante de recaudación.

En síntesis, cuando los requerimientos de política tributaria de los estados sean cubiertos en plenitud, derivado de un compromiso comunitario éstos probablemente estarán dispuestos a negociar el 100 % de su potestad tributaria, situación alejada en el presente y futuro próximo de toda realidad.

9. CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

- 1. La armonización tributaria comunitaria se limita a las competencias materiales delegadas por los estados miembros de la Unión Europea.**
- 2. La diversidad en los sistemas tributarios a nivel federal, estatal y municipal atienden a las necesidades de política tributaria particular de cada uno de los diversos niveles de gobierno.**
- 3. Un estudio conceptual se dificulta sobremanera ante la particularidad de los contenidos específicos de los conceptos tributarios, aun cuando se den bajo el esquema occidental los elementos esenciales de las contribuciones en cuanto a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, en atención a la diversidad de criterios y de trato diferenciado.**
- 4. El compromiso de armonización tributaria se señala en un respeto irrestricto al principio de igualdad, trato de nacionales y de no discriminación tributaria, recogidos del GATT y manifiestos en los tratados fundacionales.**
- 5. La experiencia de armonización tributaria de la Unión Europea, se destaca en materia aduanera, de comercio exterior y de impuestos indirectos.**
- 6. En materia de impuestos indirectos, especialmente en el del Impuesto al Valor Añadido, se manifiesta un proceso inacabado e imperfecto de acercamiento formal a través de las directivas comunitarias, mas no es así en lo que respecta a las tasas y criterios de exención o no sujeción.**
- 7. En otras materias, como la imposición al impuesto sobre la renta, se sugieren planteamientos que buscan la neutralidad fiscal en las operaciones financieras y la supresión de las barreras fiscales a las actividades económicas transfronterizas.**
- 8. Se hace necesario, en atención a un no probable proceso de armonización tributaria integral, consolidar los mecanismos internacionales de fiscalización.**

CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

- 9. Los estados deberán revisar en su interior el esquema federal de tributación, derivado de las nuevas exigencias de recaudación y control, que ante los requerimientos del gasto público se exigen de cara al siglo XXI.**
- 10. Respecto del proceso de armonización tributaria en materia de seguridad social se observa a mediano plazo un llamado al fracaso de la intención por establecer las bases de una protección social integral, al no existir un replanteamiento de las transferencias entre los países involucrados, toda vez que no basta con un planteamiento de sobrado humanismo, sino de soluciones, como ya se indicó en su momento, adecuadas y mesuradas.**
- 11. Hoy en día, se inician otros esfuerzos de armonización tributaria, a saber: en materia de seguros por daños, sobre valores de renta fija o variable, respecto de movimientos de capital e impuestos sobre vehículos automotores y uso de carreteras.**
- 12. Por ende, los esfuerzos de armonización tributaria en la Unión Europea atienden a dos elementos básicos: la necesidad y su factibilidad.**

10. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO

- ¹ La Delegación de la Representación de la Unión Aduanera proveyó información, a través de Anne Caudrón, coordinadora del acervo en México.
- ² Burgio, Mario, *Derecho fiscal europeo*, Bruselas, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p. 51.
- ³ Burgio, Mario, *op. cit.*, pp. 64-126; Van Vliet Lier, Heering y Zevenboom, *Tax and Legal Aspect of the EC Harmonization*, Denver y Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, pp. 81-107; Terra, Ben y Peter Wattel, *European Tax Law*, Denver y Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, pp. 49-68 y 109-144; Fernández de la Gandara, Luis y Alfonso Luis Calvo Caravaca, Libertad de establecimiento y derecho de sociedades en la Comunidad Económica Europea, Madrid, Tecnos, 1988, pp. 59-83; Pueyo Masó, José, "El impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea: régimen general", revista *Hacienda Pública Española*, núm. 96, año 1985, Madrid, pp. 257-277; De Labra, Briz, "Los regimenes especiales del IVA, en los países de la Comunidad Económica Europea", revista *Hacienda Pública Española* núm. 96, Madrid, 1995, pp. 279-301, y Commission of the European Communities, *Inventory of Taxes lived in the member States of the European Communities*, Luxemburgo, 1993.
- ⁴ Trotabas, Louis, *Droit Fiscal*, 2a. ed., Paris, Francia, Editorial Facultés dedroatet des Universités de Nancy et d' Aix-Marseille, 1973, pp. 138-141.
- ⁵ Reboud, Louis, *Systemes fiscaux et marche commun*, Paris, Sirey-Paris, Recherches Economiques, 1961, pp. 21ss.
- ⁶ Cnossen, Sijbren, "The Harmonization Issues in the European Community", *The American Journal of Tax Policy*, pp. 259-279.
- ⁷ Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, "Un gran mercado sin fronteras", de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1988, p. 58.
- ⁸ Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, "Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas", Luxemburgo, 1987, p. 202.

- ⁹ De Ugarte, Fernández Liesa y Moreiro González, *Descripción, análisis y comentarios del Tratado de la Unión Europea*, Madrid, McGraw Hill, 1993, p.124.
- ¹⁰ El efecto financiero entre deducir un impuesto y acreditarlo es considerable, en México, el beneficio del acreditamiento se señala en la Ley del Impuesto al valor agregado capítulo 4o. y su relativo reglamento artículos 13, 14 y 15.
- ¹¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, "La fiscalidad en los países de la OCDE", Madrid, Barcelona España, Ediciones Mundi y Prensa, 1995, pp. 77-90.
- ¹² Neumark, Fritz, "Principios de la Imposición", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Obras básicas de Hacienda Pública, Ministerio de Hacienda, 1974, p. 466.
- ¹³ Burgio, Mario, *op. cit.*, p. 66.
- ¹⁴ Instituto de investigaciones jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", México, D.F., coedición UNAM - Editorial Porrúa, S.A., 1994, pp. 135, 136.
- ¹⁵ Pohmer, Dieter, "Value -added tax after ten years: The European experience" (Comparative Tax Studies),. Gnessen, North Holland Publishing Company, 1983, p. 244.
- ¹⁶ L. Rebound, "System es Fiscaux et Marche Commun", París, Francia, Recue I Sirey Paris, recherches économiques, 1981, p. 141.
- ¹⁷ OCDE, "La fiscalidad en los países de la OCDE", *op. cit.*, p.82.
- ¹⁸ Terra Ben y Wattel Peter, *European Tax Law*, Denver. Boston, USA, Editorial Kluwer Law and Taxation Publishers Deventer, 1993, capítulo 2, p. 6.
- ¹⁹ Comisión de las Comunidades Europeas, procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los estados miembro, segundo informe, artículo 12, Bruselas, 20.07.1995., COM. (95) 354 final, 1995, p. 10.
- ²⁰ Comisión de las Comunidades Europeas, "Europa 1992: el desafío global", Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1988.
- ²¹ Comisión de las Comunidades Europeas, "Sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario", Directiva 77/388/CEE, COM (94), 515 final, Bruselas, 24 de noviembre de 1994, p.39.
- ²² *Ibid.*, de conformidad con el art. 26,13 de la misma directiva, p.13.
- ²³ *Loc. Cit.*
- ²⁴ Comisión de las Comunidades Europeas, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido (nivel mínimo del tipo norma), COM (95) 731, final. pp. 1-7
- ²⁵ Terra Ben, Wattel Peter, *European Tax Law* op.cit., p. 157.

- ²⁶ Para mayor abundamiento léase impuestos sobre el consumo, en el libro blanco de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre *"Crecimiento, competitividad, empleo, retos y pistas para entrar en el siglo XXI"*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1993, p. 154.
- ²⁷ Van Vliet, Lier, Heering y Zevenboom, *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, op. Cit., 150.
- ²⁸ Ibid., p.156.
- ²⁹ Maublanc, Jean Pierre, *Chronique de Jurisprudence Fiscales Communautaire, Le Droit à déduction en matière de TVA, Revista Fiscalité*, p. 6.
- ³⁰ Comisión del Consejo Europeo, "El libro blanco sobre la consecución del mercado interior", COM (85), 310 final, Bruselas, 1986, p.50.
- ³¹ Congreso Internacional de la Asociación Internacional Fiscal, celebrado en la ciudad de Ginebra, Suiza el 1 de septiembre de 1996, ponencia del doctor King Mervyn de Gran Bretaña con el tema: "Visión de los sistemas impositivos en el siglo XXI", 1996, p. 26.
- ³² Le Cacheux, Jacques, "L' intégration européenne et la fiscalité", *Perspectives fiscales*, París, editorial Cahiers Français, 1996, p.66.
- ³³ De Ugarte, Fernández Liesa y Moreiro González, *Tratado de la Unión Europea*, Madrid, McGraw Hill, 1993, p. 125.
- ³⁴ Ibid., p.120.
- ³⁵ Ibid., p.121.
- ³⁶ Comisión de las Comunidades Europeas, *"Supresión de las barreras fiscales a la actividad transfronteriza de las empresas"*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1991, p. 23 y 29.
- ³⁷ OCDE, "La fiscalidad en los países de la OCDE", o.p.cit., pp. 64 y 70.
- ³⁸ Crossen, Sijbren, "Tax Coordination in the European Community", *Series on International Taxation*, Massachusetts, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, p.301.
- ³⁹ King, Mervyn and Ch.Mc. Lure, *"Tax systems in the 21st. Century"*, Ginebra, Suiza, Congreso de la Asociación Fiscal, Internacional, 1996, p. 12-13.
- ⁴⁰ Burgio, Mario, "Derecho Fiscal Europeo", op. cit., p.165.
- ⁴¹ Se recomienda como literatura para los efectos de las directivas en materia de impuestos directos el Boletín de las Comunidades Europeas, suplemento 4/91 "Supresión de las barreras fiscales a la actividad transfronteriza de las empresas"., Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1991.

- ⁴² Comisión Europea, *"Programa de la Comisión para 1996"*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1996, p. 12 y copias fotostáticas obtenidas de la representación en México de la Unión Europea, p. 40.
- ⁴³ Comisión de las Comunidades Europeas, *"La fiscalidad en la Unión Europea"*, Bruselas, documento de debate para la reunión informal de los ministros ECOFIN, 1996, pp. 8 y 9.
- ⁴⁴ OIT, *"Problemas de la Seguridad Social"*, (copia fotostática).
- ⁴⁵ Al respecto se recomienda la lectura del capítulo 1 del texto de Moreno Padilla, Javier, *"Régimen Fiscal de la Seguridad Social y el SAR"*, colección Ensayos Jurídicos, México, D.F., Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda edición, 1994, pp. 1-9.
- ⁴⁶ Derycke, *"IGC 1996: An Opportunity Not To Be Missed"*, Microsoft Internet Explorer, 1 de marzo 1996, p. 2.
- ⁴⁷ Comisión de las Comunidades Europeas, *"Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad, empleo, retos y pistas para entrar al siglo XXI"*, Boletín de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993.
- ⁴⁸ Comisión Europea, *"Programa de la Comisión Europea para 1996"*, Boletín de la Unión Europea, suplemento 1/96, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1996, pp. 8, 19-21 y el texto de la Comisión Europea, *"Europa por la Seguridad y la Salud en el lugar de Trabajo"*, 3/93, Dirección General de Empleo, relaciones laborales y asuntos sociales, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1994, p. 11.
- ⁴⁹ Comisión de las Comunidades Europeas, *"La protección social en Europa"*, Dirección General de Empleo, Relaciones Sociales y Asuntos Industriales, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1994, p.53.
- ⁵⁰ OCDE *"La fiscalidad en los países de la OCDE"*, *op. Cit.*, 16.
- ⁵¹ Diario Oficial de las Comunidades, Directiva 2000/83, 2001/83 de 2 de julio de 1983.
- ⁵² Monti, Mario, *"Monti Memorandum on Fiscalty submitted to finance ministers in the fun up to the informal ecofin council meetig on 12/13 april in Verona (Italy)"*, Agence Internationale d'information pour la Presse, Europe Documents, Luxemburgo 3 de abril de 1996, p.5.
- ⁵³ Comisión Europea, *"Europa por la seguridad y la salud en el lugar de trabajo"*, Dirección General de Empleo, Relaciones Laborales y Asuntos Sociales, Luxemburgo, 1994, pp. 22 a 38.
- ⁵⁴ Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas *op. cit.*, p.135.
- ⁵⁵ Schwitzer, Michael y Waldemar Hummer, *Derecho Europeo*, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1987, p.169.
- ⁵⁶ Comisión de las Comunidades Europeas, *"La libre circulación de mercancías en el mercado único"*, Oficina de Publicaciones Oficiales, Luxemburgo.

- ⁸⁷ Diario Oficial de las Comunidades Europeas (96/c-98/01), reforma de reglamento (ce) núm. 3009/95.
- ⁸⁸ Comisión de las Comunidades Europeas, *"Informe de la Comisión sobre la ejecución del programa Matthaeus en 1992"*, COM. (93) 340 final, Bruselas, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.
- ⁸⁹ Comisión de las Comunidades Europeas, "Supresión de los controles en las fronteras" (Mercado Interior, situación al 1 de enero de 1993), Luxemburgo, 1993, pp. 5-79.
- ⁹⁰ Comisión de las Comunidades Europeas, "El mercado único en marcha" (Europa en movimiento), Luxemburgo, 1992, p.13.
- ⁹¹ Para mayor análisis se encuentra la serie de Europa en movimiento por parte de la Comisión de las Comunidades Europeas, *"La Comunidad Europea: de 1992 en adelante"*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1991, p. 6-7, así como; el *"Documento básico sobre las relaciones de la Unión Europea con América Latina y el Caribe"*, Luxemburgo, Consejo de la Unión Europea, 1994, pp. 19-21.
- ⁹² Wallace, Helen, "Las finanzas de las Comunidades Europeas", Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1992, p.121.
- ⁹³ Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Decisión del Consejo relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad", COM (93) 435 final, Bruselas, 14 de septiembre de 1993 , pp. 20-26.
- ⁹⁴ Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Recomendación del Consejo sobre las orientaciones generales para las políticas económicas de los estados miembros y de la Comunidad", del 11 de julio de 1994, (94/489/CE), núm. L 200/38.
- ⁹⁵ Comisión de las Comunidades Europeas, "La fiscalidad en la Unión Europea", Bruselas, 20 de marzo de 1996, SEC (96)487 final, pp. 1-14.
- ⁹⁶ Comisión de las Comunidades Europeas, *"Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los estados miembros"*, Segundo Informe, artículo 12, COM (95) 354 final, p.5.
- ⁹⁷ *Ibid.*, 50.
- ⁹⁸ Comisión de las Comunidades Europeas, *"La fiscalidad en la Unión Europea"*, Bruselas, sec. (96), 487 final, documento de debate para la reunión informal de los ministros ECOFIN, 1996, p.4.
- ⁹⁹ Comisión de las Comunidades Europeas, "Informe de la Comisión sobre la ejecución del programa Matthaeus en 1992", COM (93) 340 final, Bruselas, 22 de julio de 1993, p. 20 y 26.

- ⁷⁰ Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Decisión del Consejo por la que se aprueba un programa de acción comunitaria en materia de formación profesional de los funcionarios encargados de la imposición indirecta", COM (92) 550 final-SYN 446, Bruselas, 14 de diciembre de 1994, p.3.
- ⁷¹ Comisión de las Comunidades Europeas, "*Propuesta de decisión del consejo por la que se aprueba un programa de acción comunitaria en materia de formación profesional de los funcionarios encargados de la imposición indirecta (Programa Matthaesus-tax)*" COM. (92) 550 final - SYN 446, Bruselas, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1992.
- ⁷² Comisión de las Comunidades Europeas, "Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del programa Matthaesus-Tax, entre el 1 de julio de 1993 y el 31 de diciembre de 1994" (artículo 11 de la Decisión del Consejo del 29 de octubre de 1993), COM (95) 663 final, Bruselas 14 de diciembre de 1995, pp. 15-17
- ⁷³ Comisión de las Comunidades Europeas, "Informe de la Comisión sobre la Ejecución del Programa Matthaesus en 1992", COM (93) 340 final, Bruselas, 22 de julio de 1993, p. 20 y 26.
- ⁷⁴ Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de decisión del Consejo por la que se aprueba un programa de acción comunitaria en materia de formación profesional de los funcionarios encargados de la imposición indirecta", COM (92) 550 final-SYN 446, Bruselas, 14 de diciembre de 1994, p. 3
- ⁷⁵ Picota, Fraccones y José Ramón Rapado, "La fiscalidad y el medio ambiente" (políticas complementarias), OCDE, Madrid, Mundi-Prensa, 1994, p. 114.

11. ANEXO

INVENTARIO DE CONTRIBUCIONES EN IMPUESTOS DIRECTOS DE ALGUNOS PAÍSES.

Yolanda Cristina Ramirez Soltero

INVENTARIO DE CONTRIBUCIONES EN IMPUESTOS DIRECTOS

PAÍS:	BÉLGICA
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto a sociedades (<i>Impôt des sociétés</i>)
SUJETOS:	Empresas, asociaciones, corporaciones y subsidiarias.
BASE:	Utilidades distribuidas y no distribuidas.
TASA:	39 % en el supuesto de entidades dominatrices donde los accionistas han recibido como ingresos distribuidos más del 13 %, se aplica una tarifa progresiva del 28 % hasta el 41 %. Para 1996 se derogan niveles de imposición a compañías no residentes pero con fuente de riqueza procedente de Bélgica
BENEFICIARIO:	El Estado.
FUNDAMENTO LEGAL:	<i>Assessment books.</i>

PAÍS:	DINAMARCA
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto especial a la renta <i>Særling indkomstskat</i>
SUJETOS:	Compañía, asociaciones, corporaciones, institutos autónomos excepto aquellas compañías que ya lo hubieran enterado con su impuesto ordinario.
BASE:	GANANCIAS Y PÉRDIDAS <ul style="list-style-type: none"> - Enajenación de maquinaria, barcos, edificios. - Enajenación en patentes, derechos cedidos por un tiempo ilimitado. - Liquidación de sociedades cooperativas o de compañías interesadas en <i>joint-stock</i>. - El impuesto no se aplica sobre venta de activos con más de 7 años de haber sido adquiridas.
TASA:	25 % (1996)
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto estatal <i>(Indkomstskat til staten)</i>
SUJETOS:	Los individuos (personas físicas). Los Estados.
OBJETO:	Ingresos a la renta nacionales o procedentes de fuente de riqueza en el extranjero.
BASE:	Los ingresos acumulables los que pueden ser disminuidos mediante deducciones personales con datos de 1992, hasta por los siguientes importes: <ul style="list-style-type: none"> - Deducción general individual de 31 500 coronas. - Pensionados solteros de 58 000 coronas. - Pensionados casados de 31 500 coronas.

- TASA:** 22% estatal el cual deberá ser retenido en caso de sueldos por el empleador y será conocido como impuesto A.
- Asimismo, cubrir vía impuesto provisional el impuesto conocido como B-Tax por parte de las entidades jurídicas, así como por las personas como individuos.
- Se incrementará en un 12% la tasa cuando el nivel de ingresos resulte superior a 231 800 coronas en, 1992; 30 % como retención provisional en el caso de dividendos distribuidos.
- Existen tres niveles impositivos; el del Estado, el del condado y el del municipio; si exceden en conjunto del 68 %, considerando el impuesto sobre la renta se reducirá en primer término el impuesto a la renta y en segundo lugar el impuesto estatal sin que el primero sea menor en un 60 %.
- BENEFICIARIO:** El Estado, y será distribuido a nivel de condados y municipios.
- FUNDAMENTO LEGAL:** *Statutory Notice* número 735, noviembre 5 de 1991.
Statutory Notice número 582, agosto 7 de 1991.
Statutory Notice número 595, agosto 15 de 1991.
- CONTRIBUCIÓN:** Impuesto al dividendo (*Udbytteskat*)
- SUJETOS:** Compañías, asociaciones e individuos (personas físicas).
- BASE:** Monto del dividendo percibido bajo las siguientes consideraciones:
- Para compañías:
- Dividendos procedentes de filiales de un grupo dominatriz con una participación no menor a un 25 % (en la cartera accionaria los dividendos recibidos entre ellas no forman parte de la base gravable).

- Dividendos procedentes de otras compañías danesas; se acumula hasta el 66 % del dividendo percibido.
- Dividendos procedentes de subsidiarias del extranjero; no se incluye en la base gravable si éstas han sido gravadas en el país de origen conforme a reglas similares a las danesas.

Para personas:

30 % respecto de dividendos percibidos no mayores a 30 000 coronas en 1991; el excedente se gravará a una tasa máxima del 45 % procedentes de distribución de dividendos de carteras accionarias, de participaciones de cooperativas y distribución de ganancias respecto de inversiones realizadas.

TASA : 30 % (la decisión del pago del dividendo propicia una doble tributación respecto del impuesto estatal).

BENEFICIARIOS: El Estado y los municipios (se participa al municipio en un 3.25 % del impuesto recaudado).

FUNDAMENTO LEGAL : *Statutory Notice* número 674, de octubre 3 de 1990

CONTRIBUCIÓN: Impuesto a las sociedades (*Selskabskat*)

SUJETOS: Compañías residentes en Dinamarca registradas bajo las siguientes modalidades: sociedades anónimas, sociedades mercantiles, cooperativas, asociaciones de consumo, fundaciones, bancos de ahorro.

Sujetos exentos:

El Estado, los municipios, comunidades religiosas, prestadoras de servicios públicos, el Banco Nacional de Dinamarca, escuelas, hospitales, casas-hogar, bibliotecas, museos, entre otras.

BASE: Se aplica la misma base del impuesto especial sobre la renta, el impuesto es de carácter anual .

TASA:

Sociedades anónimas, cooperativas, sociedades mutualistas o instituciones financieras 38 %.
Asociaciones de producción y venta 16 %.
Asociaciones de inversión 50 %.

BENEFICIARIO:

El Estado y los municipios (los municipios participan en 3.25 % de la contribución recaudada).

FUNDAMENTO LEGAL : *Statutory Notice* número 585, de agosto 7 de 1991

PAÍS:	ESPAÑA
CONTRIBUCIÓN:	Impuestos sobre sociedades
SUJETOS:	Personas jurídicas no sujetas al impuesto sobre la renta personal, residentes en territorio español o en territorio de ultramar o de no residentes en territorio español pero con fuente de riqueza procedente de España.
SUJETOS EXENTOS:	El gobierno central, las comunidades autónomas, corporaciones públicas, El Banco de España, entidades de seguridad social, la Iglesia católica, la Cruz Roja española, asociaciones caritativas y partidos políticos.
OBJETO:	Utilidades netas percibidas durante un año financiero considerando adicionalmente la diferencia entre el capital de aportación al inicio y al final del período, eliminando las aportaciones de capital y sumando los retiros.
BASE:	Ingresos netos; por otra parte existen estímulos que permiten disminuir la base gravable relativo, un 20 % para entes dedicados a la exportación, 5 % en inversiones nuevas; otras formas se encuentran comprendidas en los convenios para evitar la doble imposición en dividendos y en materia internacional.
TASA:	35 % general; sin embargo existen tasas reducidas para organizaciones no lucrativas (25 %), cooperativas (20 %) y para no residentes sin establecimiento permanente, en una banda que fluctúa entre el 25 %, 14 %, 4 % y 1 % para sociedades colectivas de ahorro, y 25% para las entidades exentas.
BENEFICIARIO:	Gobierno central y algunas provincias autónomas.
FUNDAMENTO LEGAL:	Ley número 12, del 13 de mayo de 1981 y la reforma de ley número 27 y 28 del 26 de diciembre de 1990. Este impuesto ha sido sustituido en 1996 por un nuevo impuesto corporativo.

PAÍS:	FRANCIA
CONTRIBUCIÓN:	Impuestos a las sociedades <i>Impôt sur les sociétés</i>
SUJETOS:	Sociedades anónimas y mercantiles en general, corporaciones públicas, sociedades de personas (opcional para éstas últimas).
SUJETOS EXENTOS:	Regiones, departamentos, uniones agrícolas, compañías de inversión, cooperativas.
OBJETO:	Utilidades realizadas en Francia.
BASE:	Diferencia entre las ganancias de activo durante un ejercicio financiero, menos las aportaciones adicionales al capital, más las sumas retiradas por los socios.
TASA:	34 % por año financiero desde el 1 de enero de 1992. 18 % por año financiero anterior al 1 de julio de 1991. 56.8 % por año financiero 1996. 47 % por año financiero 2000. Entre el 24 % y 10 % para utilidades generadas por actividades de la tierra, asociaciones no lucrativas entre otras.
BENEFICIARIOS:	El Estado.
FUNDAMENTO LEGAL:	<i>General tax code</i> , artículo 205 y siguientes. Finance law, 1996 y 1997.
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto profesional <i>(Taxe professionnelle)</i>
SUJETOS:	Cualquier persona jurídica o física que realice actividades comerciales, industriales o profesionales en Francia.

- SUJETOS EXENTOS:** Organizaciones no lucrativas que realizan actividades estatales, de autoridades locales, instituciones públicas, granjeros, artesanos, instituciones de educación privadas, artistas, compañías mutualistas de seguros, entre otras.
- OBJETO:** Gravar el valor promedio de los activos utilizados en la actividad económica.
- BASE:** La suma del valor en renta de los activos fijos utilizados en la actividad de la negociación, y el 18 % del importe de los sueldos pagados por el empresario.
- Esta base resulta disminuida para ciertas actividades como son los aeropuertos, plantas termonucleares, industrias anticontaminantes y también empresarios dedicados a actividades agroindustriales con menos de tres empleados, donde el valor promedio de la renta de los activos fijos utilizados se reduce en una tercera parte.
- TASA :** Es determinada directamente por las autoridades receptoras locales sujeta como tope máximo a las tasas municipales.
- BENEFICIARIOS:** Las autoridades locales o sus grupos regionales, departamentales, municipales, comunidades urbanas, distritos, asociación de municipios.
- FUNDAMENTO LEGAL:** *General tax code*, artículos 1447 a 1479 y del 1647 bis al 1647 D.

PAÍS:	IRLANDA												
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto sobre la renta												
SUJETOS:	Personas jurídicas y personas físicas residentes o no residentes en Irlanda pero con fuente de riqueza irlandesa.												
SUJETOS EXENTOS:	Personas físicas cuyo ingreso acumulable previo a las deducciones se ubique en los siguientes supuestos: <table> <tr> <td>-personas solteras y viudas</td> <td>3 400 puntos</td> </tr> <tr> <td>-personas casadas</td> <td>6 800 puntos</td> </tr> <tr> <td>-personas solteras y viudas mayores de 65 años</td> <td>3 900 puntos</td> </tr> <tr> <td>mayores de 75 años</td> <td>4 500 puntos</td> </tr> <tr> <td>-personas casadas mayores de 65 años</td> <td>7 800 puntos</td> </tr> <tr> <td>mayores de 75 años</td> <td>9 000 puntos</td> </tr> </table>	-personas solteras y viudas	3 400 puntos	-personas casadas	6 800 puntos	-personas solteras y viudas mayores de 65 años	3 900 puntos	mayores de 75 años	4 500 puntos	-personas casadas mayores de 65 años	7 800 puntos	mayores de 75 años	9 000 puntos
-personas solteras y viudas	3 400 puntos												
-personas casadas	6 800 puntos												
-personas solteras y viudas mayores de 65 años	3 900 puntos												
mayores de 75 años	4 500 puntos												
-personas casadas mayores de 65 años	7 800 puntos												
mayores de 75 años	9 000 puntos												
OBJETO:	Ingresos netos que han sido divididos en cuatro apartados: <p><i>Capítulo C:</i> intereses.</p> <p><i>Capítulo D:</i> utilidades netas anuales derivadas de propiedades, negocios, profesiones.</p> <p><i>Capítulo E:</i> sueldos y salarios incluyendo pensiones.</p> <p><i>Capítulo F:</i> dividendos.</p>												
BASE:	Ingresos acumulables menos deducciones autorizadas. <p>No se consideran como ingresos acumulables:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pensiones de seguridad social, de la armada o del extranjero. - Ingresos provenientes de sorteos. - Ciertos ingresos provenientes de escritores, compositores y artistas. - Ingresos provenientes de becas escolares. - Pago de seguros, entre otros. 												

Deducciones autorizadas:

- Honorarios: Gastos estrictamente indispensables para el ejercicio de su profesión.
- Sueldos y salarios: Exclusivamente los gastos necesarios para la realización de su trabajo.
- Tratamientos de exención dependiendo de diversas hipótesis, dependiendo de supuestos de estatus social, si son casados con hijos o sin ellos, divorciados con hijos o sin ellos, o existe dependencia económica de los ascendientes en línea directa.
- El principio de la tributación reside en pagar con base en un sistema denominado PAYE (*Pay as you earn system*).
- Asimismo, son deducibles los donativos realizados para efectos de incentivo en la educación de las artes o en el deporte.
- Opciones de tributación a los matrimonios en los sentidos siguientes:
 - tributación de cada uno de ellos en forma personal.
 - tributación conjunta por parte del esposo.
 - tributación en forma proporcional para las partes.

TASAS:

Se maneja una tabla progresiva que atiende a los excedentes en ingresos, para gravar con tasas más elevadas, la que se realiza, en una banda que fluctua entre el 29 % y el 52 %, (1992).

BENEFICIARIO:

El gobierno central.

FUNDAMENTO LEGAL: *Income tax Act 1976* y siguientes.

CONTRIBUCIÓN:	Impuesto sobre sociedades (<i>Corporation tax</i>)
SUJETOS:	Compañías.
SUJETOS EXENTOS:	Excepto las gubernamentales, uniones de crédito, loterías, compañías de caridad, deportivas o culturales, entre otras.
OBJETO:	Gravar las utilidades con excepción de los dividendos y utilidades recibidas de otras compañías residentes en Irlanda.
BASE:	Ingresos menos deducciones autorizadas incluidas las depreciaciones respecto de las inversiones realizadas.
TASA:	40 % como tasa normal y una tasa temporal del 10 % aplicable del 1 de enero de 1981 hasta el 31 de diciembre del año 2010, con el propósito de estimular a ciertos sectores tales como los exportadores de bienes manufacturados, empaquetados o manufacturados en el aeropuerto Shannon, productoras de componentes de cómputo, prestadoras de servicios de embarque, y cultivo de plantas por micropropagación.
BENEFICIARIOS:	El gobierno central.
FUNDAMENTO LEGAL:	<i>Corporation tax Act 1976.</i>
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto sobre la ganancia de capital (<i>Capital gains tax</i>)
SUJETOS:	Personas jurídicas, personas físicas residentes en Irlanda o no residentes pero con fuente de riqueza procedente de territorio irlandés.

- OBJETO:** Gravar las utilidades imputables al capital; incluye todas las formas de propiedad incluso propiedades incorpóreas tales como deudas, opciones, derechos, bienes e intereses.
- BASE:** Valor actualizado de los activos; es gravado en el momento en que las ganancias son repartidas entre los inversionistas.
- BENEFICIARIO :** El gobierno central.
- FUNDAMENTO LEGAL:** *Capital gains Act*, 1975 a 1978.

PAÍS:	ITALIA
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (<i>Imposta sul reddito delle persone giuridiche</i>)
SUJETOS:	Compañías con participación accionaria, compañías de responsabilidad limitada, sociedades mutualistas de seguros, asociaciones públicas y privadas que realicen en forma total o parcial actividades económicas.
OBJETO:	Gravar el ingreso neto por el efecto fiscal en la distribución de utilidades de las compañías.
BASE:	Ingresos acumulables menos deducciones autorizadas. Asimismo, existe la posibilidad de realizar respecto de las ganancias distribuidas una reducción impositiva del 12.5 % respecto de las ganancias distribuidas por sociedades cooperativas, excepto las que provengan de cooperativas populares bancarias. Obtendrán una deducción del 15 % de los rendimientos provenientes de bonos de ahorro.
TASA:	36 % respecto de la base gravable; se realizan dos pagos provisionales en el quinto y décimo primer mes. Pérdidas amortizables a cinco años.
BENEFICIARIOS:	El Estado.
FUNDAMENTO LEGAL:	Ley número 150, de fecha 29 de Abril de 1989.
CONTRIBUCIÓN:	Impuesto local tomando como base el de impuesto sobre la renta (<i>Imposta local sul reddito</i>)
SUJETOS:	Personas naturales (físicas) y compañías de cualquier tipo, regulares o irregulares.

OBJETO:

Gravar el ingreso agregado, excepto los provenientes de sueldos, de autoempleo, rendimientos en participaciones sociales que son objeto del impuesto a las personas jurídicas, el emolumento al presidente de la república, pagos realizados a la Iglesia católica, ingresos a embajadores y cuerpo diplomático.

TASA:

La tasa aplicada es del 16.2 %

BENEFICIARIOS:

Municipios, provincias, regiones, cámaras de comercio, industria, agricultura, asociaciones de artesanía, entre otros. Se tiene conocimiento de reformas sustantivas en materia de elecciones, reducción en tasa de relevancia para el ejercicio 1997, contenidos en la ley 425, del 8 de agosto de 1996.

PAÍS:	LUXEMBURGO
CONTRIBUCIÓN :	Impuesto retenido sobre los rendimientos de capital. Método especial respecto de la percepción del impuesto de personas físicas.
SUJETOS:	Personas jurídicas y personas físicas.
OBJETO:	Dividendos objeto de impuesto sobre la renta.
TASA:	15% sobre dividendos brutos.
FUNDAMENTO LEGAL :	Mémorial a, 1987, p 163.
CONTRIBUCIÓN :	Impuesto sobre la renta de las sociedades (<i>Impôt sur le revenu des collectivités</i>)
SUJETOS:	Compañías de participación accionaria, sociedades cooperativas, asociaciones religiosas, asociaciones no lucrativas, aseguradoras entre otras.
SUJETOS EXENTOS:	Corporativos religiosos, de caridad o de interés general. Prestadoras de servicios de agua, gas o electricidad del sector privado o pertenecientes a algún nivel de gobierno sea estatal, municipal o grupos de municipios, la lotería nacional, y compañías dominatrices.
OBJETO:	Ganancias mercantiles, donde la utilidad es definida como la diferencia entre el importe inicial de la inversión de activos al final del año, respecto del importe final de la inversión en activos.
BASE:	Se determina considerando el incremento en las inversiones de activo menos gastos relacionados con: Partidas destinadas a incrementar la reserva técnica de las compañías aseguradoras; aplicaciones realizadas por los miembros de cooperativas que representen menos del 5% de la inversión neta en activos al final del año, entre otros.

PAIS:	HOLANDA
IMPUESTO:	Impuesto sobre dividendos
SUJETOS:	Accionistas Sociedades anónimas
SUJETOS EXENTOS:	Compañías que no están obligadas a determinar dividendos o bien éstos son cubiertos por entidades legales, conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a las sociedades.
BASE:	Ingresos procedentes de valores, gratificaciones procedentes de participación de las reservas de capital o bien de la liquidación de dividendos.
TASA:	La tasa general es del 25 %, excepto cuando existen los acuerdos para evitar la doble tributación, en los cuales el gravamen se reduce a una tasa del 15 %; siempre y cuando exista una participación accionaria de la empresa dominatriz y ésta represente al menos el 25 % en las subsidiarias en Holanda el impuesto será del cero al 10 %.
BENEFICIARIO:	El Estado.
FUNDAMENTO LEGAL:	Impuesto sobre dividendos de 1965 (subtítulo 621), enmendado por ley del 12 de diciembre de 1991 (subtítulo 305).

TASAS:	Se redujo la tasa de un 33 % al 30 % aplicable de 1997 al año 2000.
BENEFICIARIO:	El Estado.
FUNDAMENTO LEGAL:	Regulaciones establecidas por los seis grandes ducados incorporadas en la ley del impuesto sobre la renta del año 1987, reformada luego hasta el 20 de diciembre de 1991.
IMPUESTO:	Impuesto especial sobre compañías dominatrices.
SUJETOS:	Miembros del consejo directivo que reciban emolumentos, sean residentes o no residentes.
OBJETO:	Gravar las percepciones.
TASA:	El impuesto es retenido por la empresa bajo la siguiente modalidad: Residentes un 20 % (o 25 % si la empresa es la que paga el impuesto). No residentes el 28.20 % (o el 39.27 % si la empresa paga el impuesto).

TERCERA PARTE

POSIBLES APLICACIONES DE LA EXPERIENCIA EUROPEA DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA DEL NORTE

CAPÍTULO IV

SUMARIO: Hipótesis Capítular y objeto. 1. ¿Armonización tributaria para América del Norte?. 2. Alcance Tributario del TLCAN. 3. ¿Armonización Tributaria a partir del TLCAN?. 1 El Federalismo Fiscal de las partes del TLCAN. 1.1) El Federalismo en Estados Unidos. 1.2) El Federalismo en Canadá. 1.3) El Federalismo en México. 1.4) Reflexiones sobre el Federalismo de las Partes. 4. Posibles aplicaciones de la experiencia de armonización tributaria de la Unión Europea en América del Norte, como consecuencia del Tratado de Libre Comercio. 5. Técnicas de armonización. 6. Consideraciones finales del capítulo. 7. Notas bibliográficas del capítulo. 8. Anexos. Conclusiones de la tesis. Bibliografía general. Anexos finales. Acuerdo general sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Texto íntegro. Ginebra. Julio de 1986. Diario Oficial de las Comunidades, Sexta Directiva del Consejo en materia de IVA, 17 de Mayo de 1977.

TERCERA PARTE

CAPÍTULO IV

HIPÓTESIS

1. En el TLCAN quedan aclarados los rubros tributarios en materia de impuestos indirectos federales y de Comercio Exterior que son objeto del mismo.
2. El TLCAN considera el principio de trato nacional como base de igualdad tributaria.
3. En las condiciones políticas y económicas de fin de siglo resulta impensable un proceso de armonización; similar al de la UE; sin embargo, es de cara a un nuevo milenio y considerando escenarios diversos para el siglo XXI - de procesos de mayor integración - que se rescata como válida la experiencia europea.

OBJETO: Examinar el TLCAN y aclarar si a partir de este tratado es factible realizar en el presente mayores niveles de armonización fiscal que los expresados en su texto, referidos a las materias aduanera y de comercio exterior o bien si es posible aplicar la experiencia de la Unión Europea a partir de diversos escenarios para el siglo XXI.

1. ¿ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA PARA AMÉRICA DEL NORTE?

Represento un partido que no existe todavía: el partido Revolución Civilizada. Este partido hará el siglo XX; surgirán primero los Estados Unidos de Europa, después los Estados Unidos del mundo”.

Victor Hugo

Un marco plural de interrogantes abre la investigación en el presente capítulo, y estos son: ¿el por qué del planteamiento?; ¿la armonización tributaria resulta en un obligado paso ante un proceso de libre comercio?; ¿es factible una integración de la política tributaria regional?; ¿armonización a partir del TLCAN?; ¿existe la posibilidad de una proposición, de armonización en contribuciones directas e indirectas ante un marco tan diverso de estructuras tributarias de los países involucrados en el TLCAN?, y ¿es posible rescatar la experiencia de armonización tributaria de la UE?

Llegar a la aclaración de estos planteamientos resultó laborioso y particularmente lejano; antes hubo necesidad de cubrir en los capítulos precedentes (I, II y III) otros cuestionamientos que se evidenciaron como un imprescindible y obligado camino a recorrer para estar en posibilidad de responder a lo arriba señalado:

Cómo hablar de armonización cuando el propio concepto y los antecedentes se sitúan en el tiempo y en sus formas en otro contexto histórico, en este caso el europeo; por ello resultó fundamental la investigación de esta realidad - a partir de conocer el alcance del TLCAN en la materia - para evaluar su factibilidad.

Pero, ¿por qué el planteamiento?; resulta lógico reflexionar que toda variación en las formas fiscales de los estados signantes tiende a desvirtuar el propósito del TLCAN, dado que los diferentes tratamientos modifican el precio final en la enajenación de los bienes o en la prestación de los servicios; sin embargo, esta apreciación obligaría a sostener el ineludible compromiso de armonización tributaria en todo tratado de libre comercio. Con el propósito de aclarar lo anterior es menester señalar en forma puntual el alcance tributario del TLCAN.

2. ALCANCE TRIBUTARIO DEL TLCAN.

Éste resulta, como ya se señaló en el capítulo I de la primera parte, un tratado económico y a la vez tributario. En su pretensión económica, se limita a regular la circulación transfronteriza de bienes, servicios, capitales y el tránsito de personas con propósitos de negocios, de tal forma que sólo una significativa parte del TLCAN, en el marco de lo tributario, se refiere a un proceso de eliminación y disminución arancelaria bienes y servicios y facilidades a la inversión.

Cabe aclarar que el TLCAN como el MERCOSUR y la propia Unión Europea, reconocen los principios del GATT de 1947, hoy Organización Mundial de Comercio y que aún cuando el objeto propio de esta última radica en proteger el libre intercambio de bienes y mercancías sobre el principio de la igualdad, el TLCAN señala propuestas en relaciones comerciales de otro nivel, al contemplar a diferencia de otros tratados de libre comercio regulaciones respecto de monopolios, propiedad industrial, telecomunicaciones y compras del sector público.

Amparado en el principio de igualdad tributaria, el TLCAN exige la no existencia de medidas discriminatorias entre los tres países, hecho asentado en su artículo 2103 que por cierto resulta complejo en su entendimiento.

Artículo 2103. Tributación.

1. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este Tratado se aplicará a medidas tributarias.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

2. Nada de lo dispuesto en el presente Tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre este Tratado y cualquiera de estos convenios, el convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2:

a) el Artículo 301, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Trato nacional", y aquellas otras disposiciones en este Tratado necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GATT; y

b) el Artículo 314, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Impuestos a la exportación", y el Artículo 604, "Energía y petroquímica básica - Impuestos a la exportación", se aplicarán a las medidas tributarias.

4. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2:

a) el Artículo 1202, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional", y el Artículo 1405, "Servicios financieros - Trato nacional", se aplicarán medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos; y

b) los Artículos 1102 y 1103, "Inversión - Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; 1202 y 1203, "Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; y 1405 y 1406, "Servicios financieros - Trato nacional y Trato de nación más favorecida", se aplicarán a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquellos impuestos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, pero nada de lo dispuesto en esos artículos se aplicará:

- c) a ninguna obligación de nación más favorecida respecto a los beneficios otorgados por una Parte en cumplimiento de un convenio tributario;
- d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;
- e) a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;
- f) a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos artículos;
- g) a ninguna medida tributaria nueva, encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva, y que no discrimine arbitrariamente entre personas, bienes o servicios de las Partes, ni anule o menoscabe del mismo modo las ventajas otorgadas de conformidad con esos artículos, en el sentido del Anexo 2004; o
- h) a las medidas listadas en el párrafo 2 del Anexo 2103.4.

5. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2 y sin perjuicio de los derechos y obligaciones de las Partes de conformidad con el párrafo 3, el Artículo 1106 (3), (4), y (5), "Requisitos de desempeño", se aplicará a las medidas tributarias.
6. El Artículo 1110, "Expropiación y compensación", se aplicará a las medidas tributarias, salvo que ningún inversionista podrá invocar ese artículo como fundamento de una reclamación, hecha en virtud del Artículo 1116 u 1117, cuando se haya determinado de conformidad con este párrafo que la medida no constituye una expropiación. El inversionista turnará el asunto, al momento de hacer la notificación a que se refiere el Artículo 1119 "notificación de la intención de someter la reclamación a arbitraje", a las autoridades competentes señaladas en el Anexo 2103.6, para que dicha autoridad determine si la medida no se constituye una expropiación. Si las autoridades competentes no acuerdan examinar el asunto o si, habiendo acordado examinarlo no convienen en estimar que la medida no constituye una expropiación, dentro de un plazo de seis meses después de que les haya turnado el asunto, el inversionista podrá someter una reclamación a arbitraje, de conformidad con el Artículo 1120 "Sometimientto de la reclamación al arbitraje".

El fundamento toral que contempla dicho artículo relaciona la no discriminación tributaria a partir de los conceptos de trato nacional y trato general de nación más favorecida. Principios reconocidos en el propio texto del GATT en su artículo III, así como en el artículo 24 del modelo de la OCDE, los que especifican que no debe existir discriminación tributaria con base en la nacionalidad. Esta situación obliga a dos niveles de reflexión; el primero se refiere a si es correcto el planteamiento señalado por el derecho positivo, y el segundo si este resulta en la práctica verdaderamente aplicable.

Al respecto, cabe destacar que las partes involucradas en el TLCAN tienen estructuras tributarias vinculadas a nivel federal, aunque contienen diferencias sustanciales en cuanto a sus mecanismos determinantes de las bases aplicables a residentes y no residentes. En este contexto el trato nacional refiere un reconocimiento al principio de igualdad que debe prevalecer para los que se ubican en el mismo supuesto, razón por la que los residentes (nacionales) o residentes en el extranjero (nacionales o no), pero con fuente de riqueza proveniente del territorio de alguna de las partes, deben tener un trato tributario idéntico, situación que resulta vigente - la mayoría de las veces - en los derechos positivos de los países firmantes. No obstante, ciertos componentes de trato diferenciado a los no residentes se observa en las estructuras tributarias de las partes del TLCAN; en Canadá en la sección XIII del *Income Tax Act*, en EUA en el subcapítulo N del *Internal Revenue Code* y en México en el título V de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*; y estos tratos diferenciados no rompen con el principio de trato nacional puesto que este se aplica exclusivamente para los que tienen calidad de residentes en México o residentes en el extranjero con base fija o establecimiento permanente.

Esta situación de incertidumbre en el trato para los no residentes, donde no se aplica el principio de trato nacional igualitario, es la que ha generado desde principios del siglo XX la necesidad de establecer convenios alcanzados para evitar una doble tributación. De esta manera, en los convenios, para evitar esta situación se provee de una mayor seguridad y certeza jurídicas en las formas y en el tiempo respecto de las operaciones económicas que puedan realizar los residentes en el extranjero; con negociaciones respecto de la sujeción y disminución de tasas, lo que involucra de alguna manera un sacrificio fiscal ya no unilateral sino compartido por los países signantes y - lo más significativo - comprometiéndose éstos a la eliminación de impuestos discriminatorios.

Tal disposición se reconoce en el TLCAN con un respeto irrestricto a los acuerdos que - para disminuir el efecto de la doble tributación - han suscrito las partes entre sí o con terceros países respecto a inversiones, servicios, dividendos y regalías, entre otros; en su mayoría como ya se indicó, referidos a una simple reducción en las tasas de retención en impuestos directos, sin llegar a un mayor nivel de entendimiento, como sería la negociación de las bases imponibles. Entonces, si existe un respeto absoluto a la primacía de los convenios, en atención al principio de trato nacional, en lo negociado en la medida de la incompatibilidad con el TLCAN en lo que respecta a los no residentes de las partes (2103.2 TLCAN), entonces, ¿cuál resulta ser el objeto tributario del mismo?

Este se refiere en realidad a las disciplinas tributarias internas de cada país, resultantes de un trato discriminatorio para las partes, es decir, que no atiende a los criterios de trato nacional; y que más bien tienden a un trato diferenciado entre los integrantes del TLCAN, por lo que se ha hecho necesario aclarar sobre qué aspectos el TLCAN tendría supremacía.

Al respecto, las materias que se precisan en este tratado son las relativas a los incisos:

- a) Trato nacional de acceso de bienes al mercado (301 TLCAN).
- b) Impuestos a la exportación (anexo 314 y 604 TLCAN).

En lo referido al inciso a), se conviene obligatorio el cumplimiento puntual del artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluidas sus notas interpretativas, las que se remiten a la obligación de trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores, a saber:

"1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o proporciones determinadas, no deben aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja a la producción nacional.

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, ni directa o indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1."

Esto es, un trato no menos favorable que el trato que dicho estado o provincia conceda - tributariamente expresado - a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos; a nivel interno esto se observa en los impuestos al consumo, como ocurre en México y Canadá, con el IVA a nivel federal.

b) Impuestos a la exportación (anexo 314 TLCAN)

Respecto del inciso b), se reconoce el peligro para México de un desabasto interno en productos básicos, sobre todo por la alta competitividad de estos artículos en el mercado, remarcados a partir de la devaluación de la moneda, razón por la que México podrá en todo momento "...mantener, adoptar un impuesto, gravamen u otro cargo sobre la exportación de bienes de consumo básico", en total 40 productos entre los que destacan los lácteos, carnes, harinas y huevos.

Se acuerda entre las partes su aceptación, siempre y cuando esto se realice sólo durante el periodo necesario para mantener la integridad de un plan de estabilización y no con la intención de proteger un sector de la industria nacional. El corto plazo a que se refiere el TLCAN es de un máximo de un año de la duración, pudiendo resultar ampliado siempre y cuando las partes así lo acuerden (Artículo 314.2 TLCAN).

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

Pero, hagamos un breve paréntesis; respecto del proceso de desarancelamiento (excepto salvaguardas), el acuerdo suscrito en el TLCAN subordina el texto del artículo 133 constitucional mexicano, entonces, ¿queda restringida la potestad del Ejecutivo federal para aumentar, disminuir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para prohibir importaciones, exportaciones y su tránsito?

Diversas respuestas se han generado considerando el estudio presentado en esta investigación en el capítulo I, 2.II.3, y II.3. respecto al tema de la soberanía tributaria; la primera resulta de la posición adoptada por los constitucionalistas, según la cual: nada subordina el texto constitucional. Otra, la postura de los internacionalistas donde: el texto constitucional queda subordinado por otro acto de soberanía. Los hechos, y al parecer no el derecho, definirán el alcance de la disposición.

Regresando al último planteamiento que hicieramos, este se refiere asimismo, al respeto al principio de igualdad en el trato tributario, señalando en el artículo 604 del TLCAN donde se cita la obligación entre las partes de no adoptar ni mantener gravamen alguno sobre la exportación de ningún bien energético o petroquímico básico a territorio de otra parte, a menos que dicho gravamen se adopte igualmente para todas las partes o bien cuando el consumo del bien se realice internamente.

En cuanto a las medidas tributarias específicas, en el TLCAN se establece que México podrá instalar el impuesto al Activo (Estados Unidos no lo ha reconocido como un impuesto mínimo a la renta, en el convenio suscrito con México en materia de doble tributación), o un impuesto especial al consumo sobre primas de seguros (artículo 2103.4) sin que lo anterior violente el texto del TLCAN, ni resulte discriminatorio, sobre todo cuando alguno de ellos haya sido objeto de algún convenio para evitar la doble tributación, donde éste prevalecerá en sus diferencias respecto del TLCAN.

Otro aspecto de interés fue el de asimilar los efectos fiscales a los actos expropiatorios (tasas impositivas altas) y a medidas que tengan como propósito condicionar la inversión en un país a través de barreras técnicas (exigir un porcentaje de contenido nacional, o comprar o utilizar bienes del territorio o no permitir la venta de productos en el territorio); en éstos casos, las partes deberán probar los hechos antes de presentar una inconformidad por la vía de los mecanismos de defensa que se establecen en el capítulo XX del TLCAN. Sin embargo, el texto del artículo 2103 no resultó claro por lo que las partes convinieron en la redacción de un *memorándum* de entendimiento relativo al propio texto, el que por su importancia se acompaña íntegramente en inglés y traducido al español, al final del presente capítulo; el documento es conocido también como *THE NAFTA LETTER*.

Dentro de los entendimientos más relevantes se señalan los siguientes:

1. Se precisa respecto al artículo 2103.2 que si bien es cierto, los convenios tributarios prevalecen respecto de los derechos y obligaciones allí derivados de las partes, (generalmente en los tratados tributarios sujetos al modelo OCDE se acuerdan impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Activo (IA), éste último sólo en algunos casos), no prevalecerán respecto de las disciplinas de trato nacional 2103.3 y de impuestos indirectos, así como de comercio exterior (414 y 604).
2. Asimismo, las partes acuerdan que respecto de los derechos y obligaciones no objeto de los tratados tributarios, estos se sujetarán en lo procedente (2103) al TLCAN.
3. Se señala que no deben existir medidas fiscales discriminatorias entre las partes, situación que difiere de los contenidos propios de tratados tributarios con terceros (2103.4).
4. Se infiere la no existencia de ruptura con el principio de no discriminación en los tratados tributarios, ya que éstos discriminan en razón de la residencia, no de la nacionalidad.
5. No toda medida tributaria resulta en una expropiación en su calificación y compensación, y se atenderá a lo dispuesto en el 2103.6.

6. El alcance de los convenios tributarios es de carácter federal; no es aplicable respecto de disposiciones tributarias estatales o locales.
7. Los convenios tributarios deben favorecer, conforme al principio de presencia sustancial de Estados Unidos, a quienes prueben ser residentes habituales de la zona.

En síntesis, el TLCAN se aplica en materia de impuestos indirectos (a nivel federal) y de comercio exterior (2103.3 a y b), así como en las disciplinas sobre Trato Nacional en las medidas tributarias del artículo III del GATT y del artículo 314 del TLCAN en materia de impuestos a la exportación (México prácticamente no los tiene), energía y petróleo básico e impuestos a la importación.

Era necesaria esta precisión en atención a las políticas tributarias de las partes; por ende, aún cuando cualquier medida tributaria diferenciada entre las mismas tiende a distorsionar el objeto del tratado, éstas se ven obligadas a sujetarse expresamente a las disposiciones del tratado y a la posterior carta de entendimiento. Si la participación de las partes del TLCAN se limita a solicitar un trato tributario no discriminatorio a nivel federal, luego, ¿qué hay de la armonización tributaria?

3. ¿ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA A PARTIR DEL TLCAN?

Los esfuerzos de armonización tributaria en el TLCAN han sido encaminados a la eliminación de barreras técnicas (proceso de simplificación administrativa, unificación de formatos, agilización del tránsito de mercancías -por ejemplo, en México el uso de semáforos fiscales - sin considerar la eliminación de barreras físicas como son las aduanas interiores o exteriores entre las partes, que permitan el libre tránsito de mercancías).

En este sentido, en el TLCAN se expresan esfuerzos parciales de armonización en materia aduanera (mediante la eliminación de tasas arancelarias sobre mercancías que sean originarias de la zona de libre comercio) y de comercio exterior, por lo que la única preocupación en otras materias es un trato tributario igual al que sea aplicado en el orden interno para sus nacionales en las materias que en el TLCAN se señalan. Un mercado libre, sin distorsión alguna luego de la eliminación de las formas plurales de tributación de cada una de las partes, se justifica cuando detrás existe un proceso de integración de un mercado único que permita afrontar - a partir de una recaudación coordinada - los requerimientos sociales, situación que no es el caso del TLCAN.

Pero si el TLCAN no precisa de un proceso de armonización tributaria, de acuerdo a que esto no fue considerado de manera alguna y que no resulta necesario para el alcance previsto en este tratado comercial, ¿qué queda de la armonización fiscal?

Es menester reconocer que los procesos de integración económica obligan a los interesados a realizar convenios de armonización en aspectos específicos, que pueden ser desde lenguajes financieros, como en la UE, o en temas relativos a un trato no discriminatorio en el arbitraje como en el Tratado de Estambul; ² es decir, los procesos de armonización se gestan a partir de requerimientos específicos entre las partes.

De esta manera, se encuentran procesos de armonización tan diversos y complejos como los propios procesos de integración económica.³ Por lo mismo, la armonización fiscal a partir del TLCAN sólo se justificaría en atención a procesos de armonización internos y a la consecución de la neutralidad en los actos económicos realizados entre las diversas partes. En otras palabras, atendería a los requerimientos de integración económica; al respecto León Rojas citando a Jaime Parra Pérez, señala los niveles de armonización tributaria que por su claridad se cita a continuación:

"A) ARMONIZACIÓN SIMPLE O PERIFÉRICA: afecta a impuestos externos y se caracteriza por reducir las tarifas aduaneras de importación y exportación mediante la adopción de la cláusula de la nación más favorecida; B) ARMONIZACIÓN AVANZADA: nace de un conjunto de acuerdos que afectan toda categoría de impuestos. Respecto a los impuestos externos se prevé su eliminación progresiva hasta llegar a un arancel externo común y al establecimiento de un mercado común. En relación con los directos, fundamentalmente sobre la renta y el patrimonio, la adopción de las medidas para evitar la doble tributación y la definición comunitaria de los principales elementos de esos impuestos; C) LA UNIFICACIÓN: que supone la adopción de políticas y legislaciones en un plano comunitario, entre las cuales se encuentran las de naturaleza tributaria."⁴

De acuerdo a esto es factible ubicar que las partes atienden a un proceso contemporáneo de armonización periférica; aunque resulta imposible visualizar en el mediano o largo plazo un proceso de armonización avanzada como el que intenta la Unión Europea, sin una política económica de la región que lo justifique plenamente. No obstante, si las condiciones se generasen para una armonización tributaria, el proceso resultaría difícil a partir de que la pluralidad impositiva interna de los países, en sus diversos niveles de gobierno, hace exigible en primer lugar un planteamiento de armonización de sus propios esquemas tributarios, como a continuación se observará en el esfuerzo de síntesis que se acompaña, respecto de las formas federales tributarias de cada uno de los estados participantes, así como de las potestades y estructuras tributarias impositivas de las partes del TLCAN.⁵

ESTRUCTURA JURÍDICA TRIBUTARIA FEDERAL

- CONSTITUCIÓN FEDERAL
- TRATADOS INTERNACIONALES
- GRAN CÓDIGO FEDERAL DE LOS EUA
- CÓDIGO DE RENTAS INTERNAS
- PRECEDENTES JUDICIALES
- REGULACIONES DEL SERVICIO DE INGRESOS INTERIORES
- REGLAS DE INGRESO

- CONSTITUCIÓN FEDERAL
- TRATADOS INTERNACIONALES
- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN
- JURISPRUDENCIA GENERAL
- LEYES SUSTANTIVAS
- REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO
- RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS
- CIRCULARES ADMINISTRATIVAS
- CRITERIOS Y OFICIOS
- RESOLUCIONES ESPECÍFICAS
- DERECHO COMÚN
- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO
- DOCTRINA

CUADRO COMPARATIVO DE POTESTADES Y ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS DE LA IMPOSICIÓN EN LAS PARTES DEL TLCAN.

	CANADA	ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (EU)	ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (MÉXICO)
POTESTADES CONSTITUCIONALES	1) FEDERAL (91 (2, 2A, 4 Y 29). 2) PROVINCIAL (92 (2, 8, 9 Y 10) Y MUNICIPAL (92A (1a, b, 2c, 3, 4a, b y 8a) (96). (118 y 119) 3) FEDERAL Y PROVINCIAL (91 (3) Y 92 (2), 96)	1) FEDERAL (1, SECCIONES 7, 8, 9 Y 10) 2) ESTADOS (1, SECCIÓN 10)	1) FEDERAL (73, VII, X, XIX) 2) ESTADOS Y MUNICIPIOS (115, 117, 118 y 124) 3) DISTRITO FEDERAL (122, V, b, e)
POTESTADES EXCLUSIVAS:	ESTABLECER GRAVÁMENES RESPECTO DE:	ESTABLECER GRAVÁMENES RESPECTO DE:	ESTABLECER CONTRIBUCIONES RESPECTO DE:
- FEDERALES	<ul style="list-style-type: none"> • IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR • IMPUESTOS DIRECTOS • IMPUESTOS AL CONSUMO 	IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES (1 SECCIÓN 9)	<ul style="list-style-type: none"> • COMERCIO EXTERIOR • APROVECHAMIENTO Y EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES • INSTITUCIONES DE CRÉDITO Y SOCIEDADES DE SEGUROS • SERVICIOS PÚBLICOS CONCESIONADOS O EXPLOTADOS DIRECTAMENTE POR LA FEDERACIÓN • IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE ENERGÍA ELÉCTRICA, PRODUCCIÓN DE TABACOS LABRADOS, GASOLINA Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO, CERILLOS Y FOSFOROS, A GUINIEL Y PRODUCTOS DE FERMENTACIÓN, EXPORTACIÓN FORESTAL Y PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE CERVEZA
- ESTATALES Y MUNICIPALES	<ul style="list-style-type: none"> • LICENCIAS MERCANTILES • CONCEPTOS LOCALES • DERECHOS (EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NO RENOVABLES Y FORESTALES, ASÍ COMO ENERGÍA ELÉCTRICA • BIENES INMUEBLES 		ESTADOS Y MUNICIPIOS: <ul style="list-style-type: none"> • PROPIEDAD INMOBILIARIA, FRACCIONAMIENTO, DIVISIÓN, CONSOLIDACIÓN, TRASLACIÓN Y MEJORA (115, IV, a) • PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS (115, IV, C) DISTRITO FEDERAL: <ul style="list-style-type: none"> • ESTABLECER LAS CONTRIBUCIONES NECESARIAS PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO (122a, V, b)
- CONCURRENTES: FEDERACIÓN Y ESTADOS	<ul style="list-style-type: none"> • IMPUESTOS DIRECTOS • IMPUESTOS INDIRECTOS • AGRICULTURA • MIGRACIÓN 	IMPUESTOS EN GENERAL CONTRIBUCIONES (DERECHOS Y ALCALALAS) IMPUESTOS A LAS VENTAS, EL USO O LA PRODUCCIÓN	<ul style="list-style-type: none"> • LOS DIVERSOS NIVELES DE GOBIERNO PODRAN CONCIDIR EN POTESTADES CONCURRENTES (124)

CANADÁ

IMPUESTOS FEDERALES

- SOBRE LA RENTA
- PATRIMONIAL
- SOBRE BIENES Y SERVICIOS (GTS)
- ESPECIALES SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
- GRAVAMEN SOBRE LA PRODUCCIÓN VENTA O CONSUMO DE MERCANCIAS
- COMERCIO EXTERIOR

PROVINCIALES:

- SOBRE LA RENTA
- PREDIAL*
- SOBRE VENTA AL DETALLE O MENUDEO**
- REGALÍAS SOBRE RECURSOS NATURALES
- IMPUESTO A LA MINERÍA

* EXCEPTO LOS TERRITORIOS DE NORTHWEST Y YUKON.

** EXCEPTO LA PROVINCIA DE ALBERTA Y LOS TERRITORIOS DE NORTHWEST Y YUKON

MUNICIPIOS:

- PREDIAL
- A LOS NEGOCIOS

ESTADOS UNIDOS

- SOBRE LA RENTA
- IMPUESTO ALTERNATIVO MÍNIMO
- SOBRE DONACIONES Y SUCESIONES
- DE IMPORTACIÓN
- SOBRE NOMINAS
- SEGURO SOCIAL

ESTATAL:

- SOBRE LA RENTA
- SOBRE VENTAS
- SOBRE CAPITAL
- SOBRE HERENCIAS
- DE SEGURO DE DESEMPLEO

MUNICIPAL

- SOBRE VENTAS
- SOBRE BIENES PERSONALES
- SOBRE BIENES INTANGIBLES
- PREDIAL

MÉXICO

- SOBRE LA RENTA
- AL ACTIVO
- AL VALOR AGREGADO
- ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
- SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS
- SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS
- SOBRE SERVICIOS DECLARADOS DE DOMINIO PÚBLICO
- LOS RENDIMIENTOS PETROLEROS
- COMERCIO EXTERIOR
- ACCESORIOS
- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL
- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS
- DERECHOS

ESTATAL Y MUNICIPAL:

- PREDIAL
- SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES
- SOBRE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS
- SOBRE LOTERÍAS, RIFAS, SORTEOS Y CONCURSOS
- SOBRE NOMINAS
- TENENCIA Y USO DE VEHÍCULOS
- SERVICIOS DE HOSPEDAJE*
- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS
- DERECHOS, AGUA, CONTAMINACIÓN, CONTROL VEHICULAR, ENTRE OTROS
- ALGUNOS ESTADOS NO LO HAN INCORPORADO

ADVERTENCIA: LA COMPOSICIÓN IMPOSITIVA VARIA EN LOS NIVELES ESTATAL Y MUNICIPAL CONFORME A SUS REQUERIMIENTOS DE RECAUDACIÓN.

a) EL FEDERALISMO FISCAL DE LAS PARTES DEL TLCAN

Estados Unidos, Canadá y México soportan su política de ingresos en un sistema federal de contribuciones, que atiende a los procesos históricos (de carácter centripeto para EUA y Canadá, así como centrifugo para México), y de requerimientos y demandas sociales de cada una de las partes en sus plurales niveles de gobierno.

Esquemas de ensayo relativos a federalismos duales - división de funciones entre los gobiernos federal y estatales, lo que permite un margen de autonomía a cada uno dentro de sus áreas de responsabilidad - o bien de federalismos cooperativos contemporáneos, donde las actividades de los diversos órdenes de gobierno se superponen y entrelazan.

Para mayor claridad a continuación se presentan unos cuadros de generalidades en la imposición directa, indirecta y de seguridad social, donde se observa este efecto de superposición en algunos de los países y el acercamiento en cuanto a las formas entre los mismos, a saber:

ASPECTOS GENERALES DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN LAS PARTES DEL TLCAN

	CANADÁ	ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	MÉXICO
CRITERIOS DE VINCULACIÓN	INGRESO MUNDIAL - RESIDENCIA - FUENTE DE RIQUEZA	INGRESO MUNDIAL NACIONALIDAD - RESIDENCIA - FUENTE DE RIQUEZA	INGRESO MUNDIAL - RESIDENCIA - FUENTE DE RIQUEZA
ELEMENTOS ESENCIALES EN LAS CONTRIBUCIONES SOBRE IMPUESTO A LA RENTA	<p>SUJETOS: PERSONAS JURÍDICAS Y PERSONAS FÍSICAS</p> <p>OBJETO: INGRESO</p> <p>BASE:</p> <ul style="list-style-type: none"> • INGRESO NETO (RESIDENTES EN CANADÁ O RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE). • INGRESO BRUTO (RESIDENTES EN EL EXTRANJERO) <p>TASA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PERSONAS JURÍDICAS: TASAS FIJAS COMBINADAS DE LA FEDERACIÓN Y ESTADOS EN UN RANGO DE 35 % AL 45 %. • PERSONAS FÍSICAS: TARIFAS PROGRESIVAS, LA TASA MÁXIMA COMBINADA PUEDE LLEGAR AL 53 % EN ONTARIO. <p>SE COMBINAN EN CASI TODAS LAS PROVINCIAS, LAS TASAS FEDERALES Y PROVINCIALES.</p>	<p>SUJETOS: PERSONAS JURÍDICAS Y PERSONAS FÍSICAS</p> <p>OBJETO: INGRESO</p> <p>BASE:</p> <ul style="list-style-type: none"> • INGRESO NETO (RESIDENTES EN ESTADOS UNIDOS O RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE) • INGRESO BRUTO (RESIDENTES EN EL EXTRANJERO). <p>TARIFA PROGRESIVA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PERSONAS JURÍDICAS: IMPUESTO MARGINAL 15 %, 25 %, 34 %, 38 % Y 39 %. • PERSONAS FÍSICAS: EN RANGO DE INGRESO DE 15 %, 28 %, 31 %, 36 % Y 39.6 %. <p>NO SE COMBINAN LAS TASAS FEDERALES Y ESTATALES.</p>	<p>SUJETOS: PERSONAS MORALES Y PERSONAS FÍSICAS</p> <p>OBJETO: INGRESO</p> <p>BASE :</p> <ul style="list-style-type: none"> • INGRESO NETO (RESIDENTES EN MÉXICO O RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE). • INGRESO BRUTO (RESIDENTES EN EL EXTRANJERO). <p>TASA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PERSONAS MORALES: RESIDENTES EN MÉXICO O NO RESIDENTES PERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE 34 %. • PERSONAS FÍSICAS: TARIFA PROGRESIVA CON UN MÁXIMO DE 35 % COMO IMPUESTO MARGINAL.

ALGUNOS ASPECTOS GENERALES DE LA IMPOSICION INDIRECTA EN LAS PARTES DE

CANADÁ

FEDERAL:

IMPUESTO AL CONSUMO SOBRE BIENES Y SERVICIOS (01-01-97)
 OBJETO: CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS
 TASA: 7%

PROVINCIAL:

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AL MENUDEO

OBJETO: CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS AL MENUDEO
 TODAS LAS PROVINCIAS CON EXCEPCIÓN DE ALBERTA.

TASAS.	IMPUESTO SOBRE BIENES Y SERVICIOS.		TASAS COMBINADAS FEDERACIÓN Y PROVINCIAS	
	%		%	
ALBERTA	0		7.00	
COLUMBIA BRITÁNICA	7		14.00	
MANITUBA	7		14.00	
NUEVA BRUNSWICK	11		18.77	
NUEVA FOUNDLAND	12		19.84	
NUEVA ESCOCIA	11		17.70	
ONTARIO	8		15.00	
ISLA DEL PRÍNCIPE EDUARDO	10		17.70	
QUEBEC	8 a 4		15.56, o 11.28	
SASKATCHEWAN	9		16	

ESTADOS UNIDOS

FEDERAL:

NO EXISTE IMPUESTO AL CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS.

ESTATAL Y MUNICIPAL:

EXISTEN IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS
 VARÍAN INCLUSO EN UN SOLO ESTADO
 MUNICIPIO A MUNICIPIO O DE CONDADO
 EXCEPTO EN ALASKA, NEVADA Y OREGON.

OTROS NIVELES DE IMPOSICIÓN
 PRODUCCIÓN DE TABACO, TELECOMUNICACIONES,
 MINERALES, GASOLINA, ENTRE OTROS.

OTROS:

LAS TASAS VARÍAN DE ESTADO A ESTADO
 CUANDO ENTRE 4%, 6%, 6.5%, Y 8%.

ALGUNOS ASPECTOS GENERALES DE LA IMPOSICION INDIRECTA EN LAS PARTES DEL TLCAN

CANADÁ

FEDERAL:

IMPUESTO SOBRE BIENES Y SERVICIOS (01-01-97)
AL OBJETO: CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS
CONSUMO TASA: 7%

PROVINCIAL:

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AL MENUDEO

OBJETO: CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS AL MENUDEO
TODAS LAS PROVINCIAS CON EXCEPCIÓN DE ALBERTA.

<u>IMPUESTO SOBRE BIENES Y SERVICIOS.</u>	<u>TASAS COMBINADAS</u>	<u>FEDERACIÓN Y PROVINCIAS</u>
TASAS.	%	%
ALBERTA _____	0	7.00
COLUMBIA BRITÁNICA _____	7	14.00
MANITUBA _____	7	14.00
NUEVA BRUNSWICK _____	11	18.77
NUEVA FOUNDLAND _____	12	19.84
NUEVA ESCOCIA _____	11	17.70
ONTARIO _____	8	15.00
ISLA DEL PRÍNCIPE EDUARDO _____	10	17.70
QUEBEC _____	8 a 4	15.56, o 11.28
SASKATCHEWAN _____	9	16

ESTADOS UNIDOS

FEDERAL:

NO EXISTE IMPUESTO AL CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS.

ESTATAL Y MUNICIPAL:

EXISTEN IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS QUE VARIAN INCLUSO EN UN SOLO ESTADO DE MUNICIPIO A MUNICIPIO O DE CONDADO A CONDADO EXCEPTO EN ALASKA, NEBRASKA NEVADA Y OREGON.

OTROS NIVELES DE IMPOSICIÓN SE DA SOBRE PRODUCCIÓN DE TABACO, TELECOMUNICACIONES MINERALES, GASOLINA, ENTRE OTROS.

OTROS:

LAS TASAS VARIAN DE ESTADO A ESTADO FLUCTUANDO ENTRE 4%, 6%, 6.5%, Y 7%.

MÉXICO

FEDERAL:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

ESTATAL:

NO EXISTEN EN MATERIA DE IVA. LOS ESTADOS SE COORDINAN CON LA FEDERACIÓN PARA SU RECAUDACIÓN Y AUDITORIA. LOS ESTADOS CON BASE EN LOS CONVENIOS DE COORDINACIÓN Y LA PROPIA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL PARTICIPAN DE LA RECAUDACIÓN FEDERAL.

OBJETO: EN EL IVA ES EL ACTO O ACTIVIDADES MERCANTILES REFERIDAS A LA ENAJENACIÓN, PRESTACIÓN DE SERVICIOS, USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES: IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

TASAS: 0%
10%
15%
EXENTOS

EN MATERIA DE IESPY'S (IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS) SE GRAVAN LOS ACTOS O ACTIVIDADES REFERIDOS A LA ENAJENACIÓN, IMPORTACIÓN O PRESTACIÓN DE SERVICIOS SEÑALADOS EN LA LEY A

A SABER:

- ALCOHOL	60 %
- CERVEZA Y BEBIDAS REFRESCANTES	19 %
- BEBIDAS ALCOHÓLICAS	30 %
- AGUARDIENTE	44.5 %
- BEBIDAS ALCOHÓLICAS HASTA DE 55° G.L	60 %
- TABACOS LABRADOS: CIGARROS	85 %
CIGARROS POPULARE SIN FILTRO	20.9 %

ASPECTOS GENERALES SOBRE LA SEGURIDAD SOCIAL

CANADA	ESTADOS UNIDOS	MEXICO	MEXICO																																																																												
<p style="text-align: center;"><u>LEYES SOBRE SEGURIDAD SOCIAL</u></p> <p>A.- CANADA PENSION PLAN AND QUEBEC PENSION PLAN. B.- FEDERAL UNEMPLOYMENT INSURANCE ACT. C.- WORKERS COMPENSATION.</p> <p><u>SUJETOS:</u> EMPLEADOS Y AUTOEMPLEADOS RESIDENTES EN CANADA.</p> <p><u>OBJETO:</u> CUBRIR LA SEGURIDAD SOCIAL EN CASO DE RETIRO, INCAPACIDAD Y MUERTE, ASÍ COMO ESTABLECER UN SEGURO DE DESEMPEÑO.</p> <p><u>SISTEMA DE PENSIONES:</u> UNIPARTITA Y BIPARTITA.</p> <p><u>BASES Y TASAS:</u></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">TASAS</th> <th colspan="2" style="text-align: center;">CONTRIBUCIÓN MÁXIMA*</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">EMPLEADOR</th> <th style="text-align: center;">EMPLEADO</th> <th style="text-align: center;">EMPLEADOR</th> <th style="text-align: center;">EMPLEADO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">SEGURO DE DESEMPEÑO</td> <td style="text-align: center;">4.2%</td> <td style="text-align: center;">3.0%</td> <td style="text-align: center;">\$ 1,550.64 C \$ 1,107.60 C</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">SEGURO DE RETIRO</td> <td style="text-align: center;">2.4%</td> <td style="text-align: center;">2.4%</td> <td style="text-align: center;">\$ 696.00 C \$ 696.00 C</td> </tr> </tbody> </table> <p>* EN DÓLARES CANADIENSES.</p>	TASAS		CONTRIBUCIÓN MÁXIMA*		EMPLEADOR	EMPLEADO	EMPLEADOR	EMPLEADO	SEGURO DE DESEMPEÑO	4.2%	3.0%	\$ 1,550.64 C \$ 1,107.60 C	SEGURO DE RETIRO	2.4%	2.4%	\$ 696.00 C \$ 696.00 C	<p style="text-align: center;"><u>LEYES SOBRE SEGURIDAD SOCIAL</u></p> <p>A.- FEDERAL INSURANCE CONTRIBUTION ACT. DE 1933, MEDICARE LAW (SOLO PARA FERROCARRILEROS) Y THE UNEMPLOYMENT TAX ACT.</p> <p><u>SUJETOS:</u> EMPLEADOS Y EMPLEADORES. CIUDADANOS ASÍ COMO EXTRANJEROS RESIDENTES DEPENDIENDO DEL TIPO DE VISA.</p> <p><u>OBJETO:</u> CUBRIR LA SEGURIDAD SOCIAL, EN CASO DE RETIRO, INCAPACIDAD, MUERTE Y PENSIONES DENOMINADO (OASDI) * Y EL SEGURO DE SALUD (HI) *.</p> <p><u>SISTEMA DE PENSIONES:</u> UNIPARTITA Y BIPARTITA. APORTACIONES OBRERO PATRONALES. SE EXCLUYE DE ESTE SISTEMA AL SECTOR PÚBLICO E INSTITUCIONES RELIGIOSAS.</p> <p><u>BASES Y TASAS:</u></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">TASA</th> <th style="text-align: center;">TOPE DE INGRESO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">EMPLEADOR Y EMPLEADO</td> <td style="text-align: center;">6.20%</td> <td style="text-align: center;">\$ 60,600.00 US</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">AUTOEMPLEADO</td> <td style="text-align: center;">12.40%</td> <td style="text-align: center;">\$ 60,600.00 US</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">HI</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">EMPLEADOR Y EMPLEADO</td> <td style="text-align: center;">1.45%</td> <td style="text-align: center;">SIN LÍMITE</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">AUTOEMPLEADO</td> <td style="text-align: center;">2.90%</td> <td style="text-align: center;">SIN LÍMITE</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><u>SEGURO DE DESEMPEÑO</u></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">EMPLEADOR</td> <td style="text-align: center;">6.2%</td> <td style="text-align: center;">POR LOS PRIMEROS \$7000.00 US</td> </tr> </tbody> </table> <p>* OASDI (FEDERAL OLD-AGE, SURVIVORS AND DISABILITY INSURANCE) * HI (HEALTH INSURANCE)</p>		TASA	TOPE DE INGRESO	EMPLEADOR Y EMPLEADO	6.20%	\$ 60,600.00 US	AUTOEMPLEADO	12.40%	\$ 60,600.00 US	HI			EMPLEADOR Y EMPLEADO	1.45%	SIN LÍMITE	AUTOEMPLEADO	2.90%	SIN LÍMITE	<u>SEGURO DE DESEMPEÑO</u>			EMPLEADOR	6.2%	POR LOS PRIMEROS \$7000.00 US	<p style="text-align: center;"><u>LEYES SOBRE SEGURIDAD SOCIAL</u></p> <p>A.- LEY DEL SEGURO SOCIAL (IMSS) D.O.F. 21 DE DICIEMBRE DE 1963.</p> <p>B.- LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES (INFONAVIT) DOF DEL 24 DE ABRIL DE 1972 (FOVISSSTE E ISSFAM PARA EL SECTOR PÚBLICO).</p> <p>C.- LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO (ISSSTE) DOF DEL 27 DE DICIEMBRE DE 1963.</p> <p><u>SUJETOS:</u> -IMSS: EMPLEADOS CON EXCEPCIÓN DEL EMPLEADOR (RÉGIMEN OBLIGATORIO) -INFONAVIT: EMPLEADOS. -ISSSTE: TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO.</p> <p><u>IMSS E ISSSTE: OTORGAR SEGUROS EN MATERIA DE:</u> -RIESGOS DE TRABAJO. -ENFERMEDADES Y MATERNIDAD. -INVALIDEZ Y VIDA. -RETIRO, CESANTÍA EN EDAD AVANZADA Y VEJEZ. -GUARDERÍAS Y PRESTACIONES SOCIALES. -FONDO DE RETIRO.</p> <p><u>INFONAVIT:</u> -ADMINISTRAR LOS RECURSOS DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA. -OPERAR UN SISTEMA DE FINANCIAMIENTO CON CRÉDITOS PARA EL TRABAJADOR. -CONSTRUCCIÓN, REPARACIÓN, AMPLIACIÓN, MEJORAMIENTO DE HABITACIONES.</p> <p><u>SISTEMA DE PENSIONES:</u> UNIPARTITA, BIPARTITA Y TRIPARTITA.</p>	<p style="text-align: center;">MEXICO</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">SEGURIDAD SOCIAL:</th> <th style="text-align: center;">PATRONOS</th> <th style="text-align: center;">TRABAJADOR</th> <th style="text-align: center;">FEDERACIÓN</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>I.- ENFERMEDADES Y MATERNIDAD. SALARIO MÍNIMO</td> <td style="text-align: center;">13.9% DEL SMG DF</td> <td></td> <td style="text-align: center;">\$ 76.31 * ACTUALIZABLE</td> </tr> <tr> <td>> 3 VECES SAL. MIN.</td> <td style="text-align: center;">6% S.B.C.</td> <td style="text-align: center;">2% S.B.C.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>II.- SEGURO DE GUARDERÍA Y PRESTACIONES SOCIALES</td> <td style="text-align: center;">1% S.B.C.</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>III.- SEGURO DE VIDA E INVALIDEZ</td> <td style="text-align: center;">1.75% S.B.C.</td> <td style="text-align: center;">0.625% S.B.C.</td> <td style="text-align: center;">7.143% CONSIDE- RANDO COMO BASE EL TOTAL DE LAS CUOTAS PATRO- NALES.</td> </tr> <tr> <td>IV.- SEGURO DE RETIRO</td> <td style="text-align: center;">2% S.B.C.</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>V.- CESANTÍA EN EDAD AVANZADA Y VEJEZ</td> <td style="text-align: center;">3.150% S.B.C.</td> <td style="text-align: center;">1.125% S.B.C.</td> <td style="text-align: center;">7.143% IDEM</td> </tr> <tr> <td>VI.- RIESGO DE TRABAJO</td> <td colspan="3" style="text-align: center;">SE DETERMINA CON BASE EN UNA FÓRMULA DE SINISTRAJIDAD.</td> </tr> <tr> <td>VII.- FONDO DE VIVIENDA</td> <td></td> <td style="text-align: center;">5%</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>* EN PESOS MEXICANOS</p>	SEGURIDAD SOCIAL:	PATRONOS	TRABAJADOR	FEDERACIÓN	I.- ENFERMEDADES Y MATERNIDAD. SALARIO MÍNIMO	13.9% DEL SMG DF		\$ 76.31 * ACTUALIZABLE	> 3 VECES SAL. MIN.	6% S.B.C.	2% S.B.C.		II.- SEGURO DE GUARDERÍA Y PRESTACIONES SOCIALES	1% S.B.C.			III.- SEGURO DE VIDA E INVALIDEZ	1.75% S.B.C.	0.625% S.B.C.	7.143% CONSIDE- RANDO COMO BASE EL TOTAL DE LAS CUOTAS PATRO- NALES.	IV.- SEGURO DE RETIRO	2% S.B.C.			V.- CESANTÍA EN EDAD AVANZADA Y VEJEZ	3.150% S.B.C.	1.125% S.B.C.	7.143% IDEM	VI.- RIESGO DE TRABAJO	SE DETERMINA CON BASE EN UNA FÓRMULA DE SINISTRAJIDAD.			VII.- FONDO DE VIVIENDA		5%	
TASAS		CONTRIBUCIÓN MÁXIMA*																																																																													
EMPLEADOR	EMPLEADO	EMPLEADOR	EMPLEADO																																																																												
SEGURO DE DESEMPEÑO	4.2%	3.0%	\$ 1,550.64 C \$ 1,107.60 C																																																																												
SEGURO DE RETIRO	2.4%	2.4%	\$ 696.00 C \$ 696.00 C																																																																												
	TASA	TOPE DE INGRESO																																																																													
EMPLEADOR Y EMPLEADO	6.20%	\$ 60,600.00 US																																																																													
AUTOEMPLEADO	12.40%	\$ 60,600.00 US																																																																													
HI																																																																															
EMPLEADOR Y EMPLEADO	1.45%	SIN LÍMITE																																																																													
AUTOEMPLEADO	2.90%	SIN LÍMITE																																																																													
<u>SEGURO DE DESEMPEÑO</u>																																																																															
EMPLEADOR	6.2%	POR LOS PRIMEROS \$7000.00 US																																																																													
SEGURIDAD SOCIAL:	PATRONOS	TRABAJADOR	FEDERACIÓN																																																																												
I.- ENFERMEDADES Y MATERNIDAD. SALARIO MÍNIMO	13.9% DEL SMG DF		\$ 76.31 * ACTUALIZABLE																																																																												
> 3 VECES SAL. MIN.	6% S.B.C.	2% S.B.C.																																																																													
II.- SEGURO DE GUARDERÍA Y PRESTACIONES SOCIALES	1% S.B.C.																																																																														
III.- SEGURO DE VIDA E INVALIDEZ	1.75% S.B.C.	0.625% S.B.C.	7.143% CONSIDE- RANDO COMO BASE EL TOTAL DE LAS CUOTAS PATRO- NALES.																																																																												
IV.- SEGURO DE RETIRO	2% S.B.C.																																																																														
V.- CESANTÍA EN EDAD AVANZADA Y VEJEZ	3.150% S.B.C.	1.125% S.B.C.	7.143% IDEM																																																																												
VI.- RIESGO DE TRABAJO	SE DETERMINA CON BASE EN UNA FÓRMULA DE SINISTRAJIDAD.																																																																														
VII.- FONDO DE VIVIENDA		5%																																																																													

I.1 EL FEDERALISMO EN ESTADOS UNIDOS

Con el propósito de entender en mayor medida esta superposición en las estructuras, se hace necesario atender a los requerimientos de política económica y fiscal que se expresan en el desarrollo de sus esquemas federales.

Estados Unidos, relaciona a partir de la segunda parte del siglo XX una serie de múltiples ensayos que finalmente han robustecido a la federación, dentro de los que se encuentran, a saber: la Comisión Hoover (1947), la Comisión Asesora sobre Relaciones Intergubernamentales, denominada CARI (1959), vigente en los periodos presidenciales de Eisenhower, Kennedy, Johnson y Nixon; durante la época de Reagan se emite la Ley de Resolución General sobre el Presupuesto (1981) y la contrapropuesta CARI/ANGI/CNLE en la que se establece un grupo de investigación de Tributación Unitaria Mundial.

Durante los dos periodos presidenciales del demócrata William Clinton, se ha intentado combatir el efecto de la centralización de las responsabilidades en el esquema federal y, por ende, su deterioro político ante el incumplimiento de las mismas; de esta forma, si bien es cierto se ha asumido federalmente la responsabilidad total de programas básicos de bienestar social, también lo es que se ha intentado devolver a los estados y a otros niveles locales de gobierno (condados, ayuntamientos, distritos escolares, municipios y distritos especiales), las responsabilidades de las áreas de educación, capacitación, servicios sociales, transporte y desarrollo comunitario, así como la concreción de un fondo fiduciario del gobierno federal. La composición del esquema tributario federal de EUA respecto de los otros niveles de gobierno reseña la historia de las superposiciones tributarias, en donde los estados y sus condados o municipalidades intentan coexistir justificando sus requerimientos hacendarios a partir de las demandas sociales existentes. Por lo tanto, las estructuras tributarias federal, estatal y de condado resultan plurales, aunque en ocasiones concurrentes pero con contenidos diversos entre sí, tal y como se observa en la gráfica presentada en este capítulo, intitulada Cuadro Comparativo de Potestades y Estructuras Tributarias de la Imposición en las Partes del TLCAN.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

I.2 EL FEDERALISMO EN CANADÁ

La ciudadanía de Canadá supo reconocer en la historia del federalismo de Estados Unidos una gama de opciones posibles con sus aciertos y desaciertos que les ha permitido, sin cambios tan violentos en su política interior, establecer un esquema diverso y parcialmente funcional en la materia. De esta manera, el federalismo en Canadá y su desarrollo se destacan a partir de la segunda guerra mundial. Dentro de sus bases más importantes se encuentran la Ley de Convenios Fiscales Federales-Provinciales y de Financiamiento de los programas establecidos en 1977, y los Acuerdos para las Transferencias de Fondos de Ottawa a las provincias, programas que aún se aplican y son de carácter quinquenal dando como resultado que el gobierno federal sea una dependencia gubernamental a la que se hallan subordinadas las transferencias económicas a las provincias con el propósito de generar un equilibrio público frente a las obligaciones sociales.

Este mecanismo de transferencias a las provincias se realiza en tres niveles: el de reembolso directo, la transferencia de puntos impositivos, y la transferencia de potestades tributarias; para lo que se han establecido a su vez tres métodos principales para transferir los fondos: mediante un sistema de equilibrio o compensación, por medio de las participaciones que generan los Convenios de Recaudación Fiscal y, por último, por un programa de subvenciones para el financiamiento de planes de asistencia establecidos.

La historia del federalismo canadiense se centra en la jurisdicción federal-provincial y es esta distribución de los fondos federales respecto de las provincias con menor capacidad de recaudación, la que a la fecha ha propiciado malestar en las provincias generadoras de riqueza, las que demandan volver a la autosuficiencia económica de las provincias, situación que resulta absurda de llevar a cabo, dado que las condiciones para tal fin son ahora inexistentes.

I.3 EL FEDERALISMO EN MÉXICO

El federalismo mexicano se distingue de sistemas análogos por ser eminentemente centralista, en virtud de una herencia colonial que se ha prolongado hasta las postrimerías del siglo XX. No obstante cuenta con parámetros innovadores a partir de las tres convenciones nacionales fiscales, instaurándose el moderno esquema de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se permuta de una forma cedular a un modelo híbrido de cedularización y globalización luego de 1984.⁷

Asimismo, en este siglo se deja atrás el sistema del timbre, instalándose por más de 30 años el primer impuesto genérico en cascada denominado Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, hasta el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal con el decreto de un impuesto al consumo más moderno y de corta europeo denominado Impuesto al Valor Agregado (IVA), que - de la fecha de su instalación en 1980 - ha resultado ser (ante los procesos inflacionarios del país), uno de los principales conceptos de recaudación.

La federación, cuenta con un mecanismo nacional de coordinación en la recaudación y en la distribución de la riqueza; para 1997 el gobierno federal en un esfuerzo por fortalecer a los estados a partir de su propia capacidad de vigilancia del adecuado cumplimiento por parte de los contribuyentes, ha establecido un novedoso sistema de Convenios de Colaboración Administrativa donde la fiscalización federal quedará a cargo prácticamente de los estados y la vigilancia sobre éstos (salvo algunas excepciones) se realizará por parte de la Federación. Lo anterior, en un esfuerzo más por descentralizar la responsabilidad de la recaudación y distribución que aqueja a las estructuras tributarias federales contemporáneas.⁸

I.4 REFLEXIONES SOBRE EL FEDERALISMO DE LAS PARTES

Esta gama de expresiones en el desarrollo, a grandes rasgos, del federalismo entre las partes integrantes del TLCAN permite observar que - en sus esquemas contemporáneos - apunta en su creación y recreación a los siguientes propósitos:

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

- a) Estabilización de la economía en los tres niveles de gobierno.
- b) Equilibrio de los niveles macroeconómicos.
- c) Equitativa distribución del ingreso en los diversos niveles de gobierno.
- d) Atención a la demanda de prestación de bienes y servicios públicos.
- e) Diseño de flexibles composiciones tributarias no gravosas para los contribuyentes que, a su vez, permitan generar una mayor capacidad de gasto.
- f) Evitar superposiciones tributarias que generen problemas de equidad entre los sujetos pasivos.
- g) Respeto a la autodefinición tributaria de los niveles de gobierno.

De allí que resulte incuestionable el respeto irrestricto tanto a la política tributaria de cada uno de estos países frente a sus obligaciones sociales, como a sus propios procedimientos de integración normativa tributaria interna.

Es innegable que la pluralidad de medidas tributarias de los países del TLCAN tiende a distorsionar el libre comercio, pero también lo es que no se puede pretender pensar en un proceso de armonización tributaria, que no atienda a los requerimientos concretos y reales de cada una de las partes en sus contenidos y en el tiempo.

Los acercamientos en los marcos tributarios se pueden realizar en diversos niveles (federal, estatal o municipal), respetando diferencias en los aspectos de la recaudación, del tal forma que la distorsión en los precios del mercado de bienes y servicios resulte razonable.

Lo que debemos entender es que las políticas tributarias varían con sus esquemas de recaudación y distribución, por lo que los diversos esfuerzos de armonización tributaria en esquemas de libre comercio, donde no existe la pretensión de la integración de un mercado único, deben desarrollar las siguientes pautas:

A) SU JUSTIFICACIÓN

Un proceso de armonización tributaria, financiera o de cualquier naturaleza debe atender a múltiples razones económicas, políticas y legales, entre otros aspectos. Razones mesurables cuantitativamente, la mayoría de las veces, que demuestren la conveniencia de la aproximación.

B) OPORTUNIDAD, DINAMICIDAD Y FLEXIBILIDAD

La oportunidad en el acercamiento de las formas (que incluye obviamente los elementos de las contribuciones relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como el periodo de pago) tenderá a permitir la maximización de los beneficios esperados. Estos acercamientos deben ser dinámicos; cada país debe desarrollar marcos de proposición que eviten dilatar las negociaciones cuando el beneficio ha sido probado en su oportunidad (en la experiencia europea los procesos han resultado notoriamente dilatados en el tiempo, pero tal vez necesarios).

Asimismo, la posibilidad de establecer marcos de flexibilidad, rangos máximos y mínimos, proveerían la oportunidad de no sujetar los acercamientos a planteamientos que comprometan notoriamente la política tributaria de las partes.

C) SEÑALAR EL ALCANCE

El alcance de la armonización tributaria debe ser racional y atender a requerimientos concretos posibles en la forma y en el tiempo.

4. POSIBLES APLICACIONES DE LA EXPERIENCIA DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN AMÉRICA DEL NORTE, COMO CONSECUENCIA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

Expresar posibles aplicaciones de la experiencia de armonización tributaria de la UE para América del Norte, con base en la investigación que hasta el momento se ha realizado, pareciera ser un sueño apartado de toda realidad, pero ¿acaso también, no lo era en 1947, la idea de una Europa unida?

La realidad de México a fin de siglo se expresa en delicados problemas en materia económica y del narcopoder, con una moneda débil y la desaparición de la pequeña y mediana empresa en ciertos sectores de la producción, así como problemas migratorios graves, con una idiosincrasia diversa a la de los pueblos de Estados Unidos y Canadá; problemas que inevitablemente deben ser considerados por las partes y que no pueden resultar ajenas a sus propias realidades históricas, si es que en verdad el TLCAN conforma la puerta de acceso a la integración del área de libre comercio de las Américas.

Problemas similares no resultaron ajenos en el proceso de integración de la UE; si no, baste señalar, a manera de ejemplo, la situación política y de terrorismo que han vivido España o Irlanda en las últimas décadas.

Por esto, el proceso de armonización tributaria para América del norte debe atender primero a su realidad y ésta se ubica en el siguiente marco de reflexiones:

1. Las primeras experiencias de armonización tributaria para América del norte se citan en los convenios para evitar la doble tributación signados en la segunda parte del siglo XX. ⁹

2. El alcance de la armonización en los convenios para evitar la doble tributación implica una negociación para la reducción de tasas o, en escasos planteamientos, de exención tributaria, bajo el principio de que la riqueza debe gravarse en el país de residencia del sujeto pasivo de la relación tributaria y, en algunos supuestos, en el país de la fuente de riqueza.

3. En materia de impuesto sobre la renta, su negociación en los referidos convenios se señala en forma genérica, y entre México y Canadá se reconoce el efecto del impuesto al activo.¹⁰

4. Los convenios tienden a objetivos de carácter económico y por ende jurídico, esto es, otorgar una mayor certidumbre jurídica a los residentes en el extranjero, que ven mermada su utilidad de operación por la concurrencia de dos o más jurisdicciones fiscales.

5. Los esquemas tributarios federales de las partes resultan acercados en cuanto a su estructura occidental respecto del tipo de impuesto y los elementos que lo conforman (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, incluso respecto del período de pago), no así el esquema estatal y/o provincial que resultan complejos ante la diversidad de sus formas de tributación. (Se realizó un esfuerzo de síntesis en los cuadros comparativos presentados en este capítulo en materia de impuestos directos: indirectos y de seguridad social).

6. El diseño de esquemas tributarios federales de cada una de las partes queda sujeto a dos situaciones: los requerimientos de recaudación ante el abultado gasto público, y la obtención de divisas del extranjero (Canadá y México son países importadores de capital).

7. El diseño contemporáneo de esquemas tributarios predecibles y eficientes de recaudación, se enfrenta al agotamiento de los esquemas tributarios tradicionales cimentados en una supuesta equidad y proporcionalidad de los impuestos.

8. La competencia desleal en precios se presenta no sólo a partir de la diversidad de los esquemas tributarios de las partes, sino de la propia competencia desleal de los países con jurisdicciones de baja imposición (paraísos fiscales).

9. Todo intento de armonización tributaria debe considerar las políticas tributarias de cada una de las partes por medio de las cuales se responde a requerimientos sociales específicos.

10. El alcance tributario del TLCAN se circunscribe a las materias de comercio exterior y de trato nacional en materia impositiva interna para los residentes y no residentes, que puede involucrar otras materias impositivas; como ya se expresó en el capítulo precedente, carece por lo pronto de una preterintencionalidad de conformar un mercado único en la zona.

Esta realidad nos señala que hoy en día resulta inviable para las partes aplicar un proceso, de armonización tan vasto como el de la UE; pese a ello, y a que las condiciones presentes no lo permiten, esta realidad puede variar en el futuro próximo y sobre todo por la intención de recoger en este fin de siglo - por parte de los presidentes Clinton (EUA) y Zedillo en (México) - la inspiración de Schuman y Monnet respecto de la UE y su integración económica.

Para tal cometido las partes deberán atender en el proceso a los siguientes considerandos:

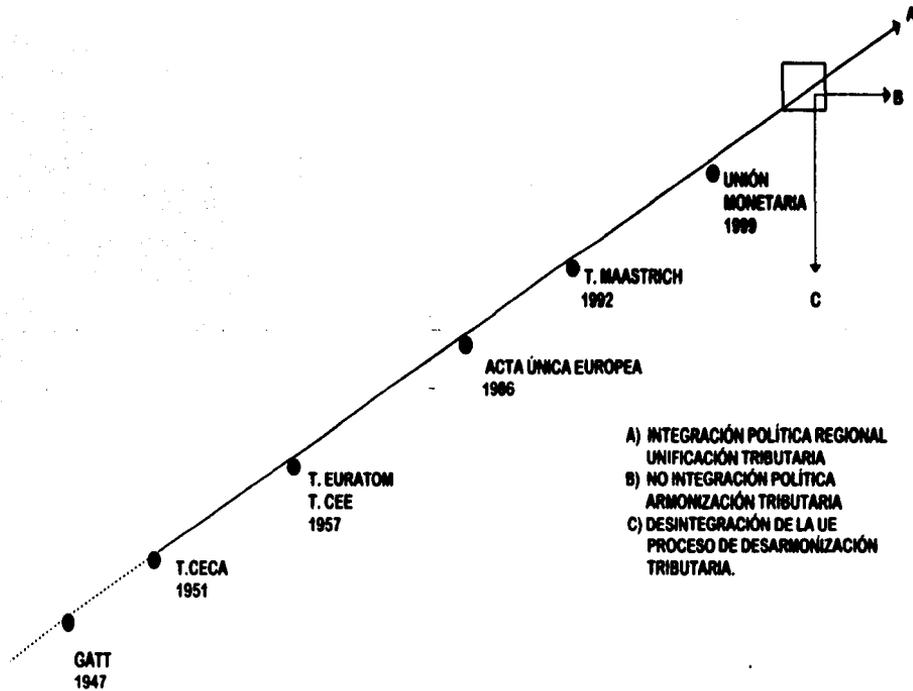
- **Establecer mecanismos flexibles que permitan adecuar en forma expedita sus sistemas tributarios a los acuerdos internacionales que en la materia se realicen.**
- **Revisar y racionalizar sus estructuras impositivas nacionales en búsqueda de una mayor competitividad.**
- **Realizar procesos internos de armonización, sobre todo Canadá y Estados Unidos, con sus sistemas de imposición indirecta a nivel estatal y de seguridad social a nivel federal y estatal (Canadá).**
- **Robustecer el planteamiento de los convenios para evitar la doble tributación, de forma tal que la consecución de la equidad internacional para el sujeto pasivo también se revierta en un sacrificio compartido para las soberanías tributarias que concurren en dicho supuesto.**
- **Establecer mecanismos novedosos de contribución regional que atenderá en este sentido las necesidades regionales en materia sobre todo medioambiental (impuestos ecológicos) pobreza extrema y salud, y permitirá en consecuencia el establecimiento de políticas de estabilización regional más transparentes.**

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

- **Simplificar las estructuras tributarias existentes estimulando su competitividad a nivel internacional, más allá de una mera reducción en las tasas impositivas una revisión en las bases de tributación.**
- **Explorar formas novedosas de desarrollo económico para las partes; esta posibilidad puede ser provista por la integración del área de libre comercio de las Américas.**

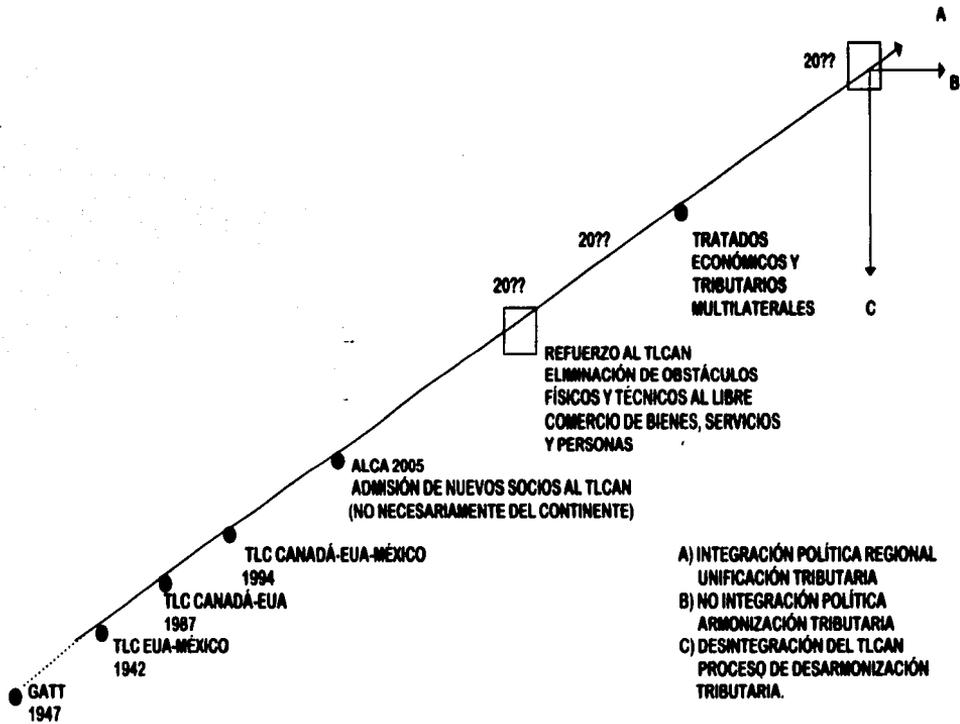
Derivado de estos considerandos y presentando una proyección lineal comparativa del proceso de armonización tributaria en la UE y la posibilidad de su desarrollo a partir del TLCAN, se puede observar en ambos supuestos un punto de incidencia respecto de los niveles de integración económica y política, y su consecuencia en el ámbito de lo tributario, a saber:

PROCESO DE INTEGRACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA



YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO

PROYECCIÓN DEL PROCESO DE INTEGRACIÓN DE AMÉRICA DEL NORTE



YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO

POSIBLES APLICACIONES

Aun cuando se presenta cierta similitud, ello no implica que el proceso deba tener rasgos idénticos entre la realidad de Europa, con la de América del Norte; probablemente sea rescatable buena parte de dicha experiencia para generar, en consecuencia, ahorros históricos de tiempo que en su aplicación todo nuevo proceso conlleva, para no caer inevitablemente en la práctica de ensayo y error.

Sin embargo, y toda vez que en el mundo contemporáneo sólo se cuenta con la experiencia de armonización de la dimensión de la UE, es que se retoma ésta última para presentar cinco posibles escenarios a partir de la eliminación de las barreras físicas, técnicas y fiscales en diversos niveles de integración económica y política.

POSTULADOS	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3	ESCENARIO 4	ESCENARIO 5
	NO FUNCIONA EL TLCAN	FUNCIONA EL TLCAN	INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL	INTEGRACIÓN POLÍTICA REGIONAL	COINTEGRACIONES REGIONALES
I ELIMINACIÓN DE BARRERAS FÍSICAS:					
COMERCIO EXTERIOR					
A) ELIMINACIÓN DE ADUANAS INTERIORES TERRESTRES, AÉREAS, MARÍTIMAS	NO SE ELIMINAN	NO SE ELIMINAN	SE ELIMINAN	SE ELIMINAN	1a ETAPA SUBSISTE 2a ETAPA SE ELIMINA
B) ELIMINACIÓN DE CONTROLES SANITARIOS Y Y FITOSANITARIOS	NO SE ELIMINAN	NO SE ELIMINAN	SE ELIMINAN A NIVEL TRANSFRONTERIZO; DEBERÁN CUMPLIRSE LAS NORMAS EXIGIDAS EN EL ORDEN INTERNO DE LOS PAÍSES DE ORIGEN	IDEM (3)	IDEM (4)
II ELIMINACIÓN DE BARRERAS TÉCNICAS INTERNAS:					
A) ELIMINACIÓN DE ESTÁNDARES SOBRE PRODUCTOS Y SERVICIOS DE SEGURIDAD, SANIDAD Y AMBIENTALES	NO SE ELIMINAN	NO SE ELIMINAN	NINGÚN ESTADO DEBE EXIGIR, EN BIENES O SERVICIOS, EL CUMPLIMIENTO DE NORMAS INTERNAS PARA PODER COMERCIALIZARLOS DENTRO DE ESE PAÍS, DIVERSAS A LAS QUE EXIGE A SUS NACIONALES	IDEM (3)	IDEM (4)

POSTULADOS	ESCENARIO 1 NO FUNCIONA EL TLCAN	ESCENARIO 2 FUNCIONA EL TLCAN	ESCENARIO 3 INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL	ESCENARIO 4 INTEGRACIÓN POLÍTICA REGIONAL	ESCENARIO 5 COINTEGRACIONES REGIONALES
II ELIMINACIÓN DE BARRERAS TÉCNICAS INTERNAS:					
B) LIBRE TRÁNSITO DE PERSONAS DERECHO A LA RESIDENCIA (TRABAJADORES, ESTUDIANTES, PENSIONADOS...) CUALIFICACIÓN PROFESIONAL	NO NECESARIA NO NECESARIA	NO NECESARIA CONVENIENTE	CONVENIENTE CONVENIENTE	NECESARIA NECESARIA	CONVENIENTE CONVENIENTE
C) LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES TRANSFERENCIA DE FONDOS ILIMITADOS LIBERACIÓN DE SERVICIOS FINANCIEROS	NO NECESARIA NO NECESARIA	NO NECESARIA CONVENIENTE	NECESARIA NECESARIA	NECESARIA NECESARIA	CONVENIENTE CONVENIENTE
D) CONTRATOS PÚBLICOS UNIFICACIÓN DE NORMAS SOBRE CONTRATOS PÚBLICOS A LOS SECTORES DE SUMINISTRO, ENERGÍA, TRANSPORTES Y TELECOMUNICACIONES	NO NECESARIA	CONVENIENTE	NECESARIA	NECESARIA	CONVENIENTE
E) SERVICIOS FINANCIEROS LIBERACIÓN DE LOS SERVICIOS FINANCIEROS LIBRE PRESTACIÓN DE SEGUROS	NO NECESARIA NO NECESARIA	CONVENIENTE CONVENIENTE	NECESARIA NECESARIA	NECESARIA NECESARIA	CONVENIENTE CONVENIENTE
F) TRANSPORTES ELIMINACIÓN DE CUOTAS POR USO DE CARRETERA Y DE CABOTAJE (DERECHO DE REALIZAR UNA OPERACIÓN DE TRANSPORTE ENTRE DOS PUNTOS)	NO NECESARIA	CONVENIENTE	NECESARIA	NECESARIA	CONVENIENTE

POSTULADOS	ESCENARIO 1 NO FUNCIONA EL TLCAN	ESCENARIO 2 FUNCIONA EL TLCAN	ESCENARIO 3 INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL	ESCENARIO 4 INTEGRACIÓN POLÍTICA REGIONAL	ESCENARIO 5 CONTEGRACIONES REGIONALES
III ELIMINACIÓN DE BARRERAS FISCALES:					
A) ARMONIZACIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS FEDERALES:					
A) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	NO NECESARIA	ARMONIZACIÓN RECOMENDABLE. CANADÁ Y MÉXICO TIENEN UN IVA SIMILAR; EN EUA NO EXISTE	ARMONIZACIÓN INDISPENSABLE	UNIFICACIÓN INDISPENSABLE	ARMONIZACIÓN INDISPENSABLE
B) IMPUESTOS ESPECIALES AL CONSUMO	NO NECESARIA	ARMONIZACIÓN RECOMENDABLE ENTRE CANADÁ Y MÉXICO; EN EUA NO EXISTE	ARMONIZACIÓN INDISPENSABLE	UNIFICACIÓN INDISPENSABLE	ARMONIZACIÓN INDISPENSABLE
ESTATALES Y MUNICIPALES					
IMPUESTOS AL CONSUMO	NO NECESARIA	NO INDISPENSABLE	ARMONIZACIÓN INDISPENSABLE A NIVEL INTERNO DE CADA PAÍS; CASO CANADÁ Y EUA, EN MÉXICO NO EXISTE	UNIFICACIÓN INDISPENSABLE	ARMONIZACIÓN INDISPENSABLE

POSTULADOS	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3	ESCENARIO 4	ESCENARIO 5
	NO FUNCIONA EL TLCAN	FUNCIONA EL TLCAN	INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL	INTEGRACIÓN POLÍTICA REGIONAL	COINTEGRACIONES REGIONALES
B) ARMONIZACIÓN EN IMPUESTOS SOBRE LA RENTA . UNIFICACIÓN DE INGRESO EN LA FUENTE . REVISIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES (SUJETO, OBJETO, BASE, TASA O TARIFA) . SUSTITUCIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN POR ACUERDOS REGIONALES MULTILATERALES, TRATÁNDOSE DE GANANCIAS DE CAPITAL, INTERESES, REGALÍAS, DERECHOS DE AUTOR, ENTRE OTROS	NO NECESARIA	ARMONIZACIÓN NO INDISPENSABLE	ARMONIZACIÓN CONVENIENTE	UNIFICACIÓN NECESARIA	ARMONIZACIÓN CONVENIENTE
	NO NECESARIA NO NECESARIA	RECOMENDABLE NO NECESARIA	NECESARIA RECOMENDABLE	NECESARIA	CONVENIENTE
	NO NECESARIA	NO NECESARIA	RECOMENDABLE	NECESARIA	CONVENIENTE
C) ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL	NO NECESARIA	NO NECESARIA	RECOMENDABLE	NECESARIA	CONVENIENTE
D) ARMONIZACIÓN EN MATERIA ADUANERA	NO NECESARIA	PROCESO DE DESARANCELAMIENTO PARCIAL	PROCESO DE DESARANCELAMIENTO INTEGRAL	PROCESO DE DESARANCELAMIENTO INTEGRAL	PROCESO DE DESARANCELAMIENTO PARCIAL

Como se observa, todos los escenarios muestran en relación al futuro la posibilidad de acercamiento, de unión en la diversidad de los sistemas o, finalmente, de unificación. Empero el proceso de eliminación de barreras físicas, técnicas y de armonización tributaria depende del contexto histórico económico y político en que se realice; lo que sí es un hecho, es que la interrelación y acercamiento en las formas socioeconómicas y jurídicas, obligará necesariamente a revisar - y a posiblemente rebasar - los esquemas tributarios del mundo moderno apuntando a formas más sencillas de recaudación, redistribución y control de los recursos.

En este aspecto, al menos para Estados Unidos la Universidad de Harvard, en su área de estudios internacionales (como parte del desarrollo de un programa de política impositiva), presentó al secretario del Departamento del Tesoro una propuesta de un código básico de imposición mundial, de estructura contemporánea y sencilla, dividido en cinco títulos referidos a: Impuesto Sobre la Renta; Impuesto al Valor Agregado (rescatando la Sexta Directiva de la UE); impuestos al consumo; impuestos a la propiedad, y un último título referido a la creación de una Administración Tributaria. Propuesta que pretendió en su momento una simplificación de la estructura en materia de contribuciones de los Estados Unidos, pero que no fue posible considerar en ese momento histórico.¹¹

Por lo tanto, existe ya una clara sensibilidad respecto a la necesidad de crear estructuras tributarias más simples y predecibles. De rescatarse ésta propuesta, en el futuro se permitiría un primer acercamiento en materia de armonización respecto del Impuesto al Valor Agregado federal entre las partes del TLCAN, (Canadá (GST) y México (IVA) que cuentan con un impuesto similar sobre el consumo, fácilmente predecible y controlable).

En tanto, la eliminación de las barreras físicas y técnicas permitirían visualizar una nueva frontera para América del Norte y posiblemente para el área de libre comercio de las Américas.

5. TÉCNICAS DE ARMONIZACIÓN

¿Técnicas de armonización? En la doctrina existen nulas referencias a sistemas de armonización; sin embargo, se encuentran algunos escasos esfuerzos como los de Chapoy Bonifaz y Retchkiman Benjamin, referidos a medidas para neutralizar o atenuar los efectos de la múltiple imposición, como son el crédito, la deducción, las tasas y los subsidios, o bien a partir de lo que don Eusebio González denominó - en una conferencia presentada en el Seminario sobre Derecho Fiscal Internacional, realizado en la ciudad de Cuernavaca, México, en enero de 1997 - como los puntos de conexión subjetivos, subsidiarios y objetivos en los impuestos directos e indirectos.¹²

Puntos de conexión que permiten la negociación y, por lo tanto, solución en los conflictos de concurrencias soberanas (referidos en el ámbito subjetivo a la nacionalidad, domicilio y residencia; en el subsidiario a los señalados en el modelo OCDE relacionados a habitación permanente, centro de intereses de las personas o sociedades, de permanencia habitual, y por último, en el ámbito objetivo referido a la capacidad contributiva, al hecho imponible, al sujeto pasivo y a la ley aplicable). Puntos de conexión que se comparten en las estructuras tributarias occidentales y que facilitan niveles de acercamiento y de negociación.

En los estudios contemporáneos sobre la materia no se encuentran plasmadas las técnicas de armonización como tales, pero sí existe - como ya se indicó - un gran cúmulo de recomendaciones respecto del proceso de armonización como tal, como son las opiniones vertidas en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario realizada en la ciudad de Montevideo, Uruguay, del 1 al 6 de diciembre de 1996.¹³

En este evento se recomendó iniciar, en referencia al tema "La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración" ¹⁴, (sobre todo a partir del proceso de integración de los países que conforman el Mercosur), estudios que permitan determinar los aspectos prioritarios en la armonización de la imposición sobre la renta de las empresas en los procesos de integración, el acercamiento del lenguaje tributario, de los procedimientos administrativos de liquidación, el diseño de mecanismos homogéneos de control vía intercambio de información y de asistencia mutua, asegurar la prevalencia de los tratados supranacionales. Además se hicieron dos reflexiones: aplicar el criterio de la fuente dentro de la zona de integración, y la prohibición de tratamientos discriminatorios en residencia; las demás recomendaciones se han señalado en la experiencia del proceso de integración de la Unión Europea, por lo tanto, responden a planteamientos de racionalización de los sistemas de recaudación y de negociación en la superposición de las soberanías tributarias.

La experiencia de la Unión Europea señalada en los capítulos precedentes no muestra más que combinación de los métodos arriba señalados (ya indicados en el capítulo de armonización en contribuciones directas), razón por la que, bajo el esquema contemporáneo, las posibilidades de novedosos mecanismos para reducir la doble imposición económica al parecer están agotados.

Pero todo lo expresado en los párrafos anteriores se refiere sólo a los mecanismos para la reducción de la doble imposición económica y no se habla propiamente de técnicas para la armonización. Como tales no se encuentra doctrina alguna en la bibliografía de otros países; no obstante, se considera que es posible identificarlas como aquellos mecanismos que permiten establecer, a partir de una revisión de las políticas tributarias y de las formas legales, un programa de acercamiento en las estructuras tributarias. Y se refieren más a una combinación de elementos macro y microeconómicos sujetos a evaluación, que bien valdría la pena fueran objeto de un estudio muy particular.

Cómo usted ha observado, distinguido lector, en el trayecto de la presente investigación se ha intentado presentar un panorama más definido del acontecer contemporáneo de los procesos de armonización tributaria en diversos niveles, así como enfatizar su complejidad ante la diversidad de las formas tributarias.

Para las partes integrantes del TLCAN la historia ha comenzado; su presente y las condiciones de fin de siglo no permitirán al parecer niveles mayores de acercamiento normativo, sobre todo en lo tributario; sin embargo, en el siglo XXI y sus sucesivos años obligadamente se presentarán condiciones más adecuadas de integración económica que forzarán a generar esquemas novedosos de acercamiento y distribución de las riquezas, en la búsqueda de una verdadera justicia distributiva

De ahí que este modesto trabajo de investigación sólo constituya la puerta de acceso que invite a otros niveles de reflexión exigidos por la realidad contemporánea, de cara a un nuevo milenio.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

6. CONSIDERACIONES FINALES DEL CAPÍTULO

1. En los convenios para evitar la doble tributación se cita la primera experiencia de armonización tributaria en impuestos directos para las Partes en el TLCAN.

2. Un planteamiento de armonización tributaria diverso al aduanero y de comercio exterior instrumentado por las partes a partir del TLCAN resulta, a fin de siglo, improbable toda vez que no se planteó como propósito la integración económica.

3. La experiencia de la Unión Europea es rescatable, en relación a las pretensiones de alcanzar una nueva frontera económica para América del Norte y a través de ésta para el área de libre comercio de las Américas.

4. El rescate de la experiencia de armonización de la Unión Europea se realiza con base en la acercada forma de sus estructuras tributarias de corte occidental, respecto de las que actualmente prevalecen en América del Norte.

5. La perspectiva del proceso de armonización y el alcance del mismo depende del nivel de integración económica y política de las partes del TLCAN, de tal forma que la eliminación de las barreras físicas, técnicas y tributarias atenderá a dichas pretensiones, las que se darán en el tiempo.

6. Se reconoce la necesidad de realizar diseños de nuevas formas de contribución con mayor grado de predicción y control, probablemente de carácter regional, en atención a los problemas ecológicos, de pobreza extrema (en algunas regiones) y salud.

7. Todo intento de armonización tributaria deberá considerar las políticas tributarias de cada una de las partes con el propósito de atender local o regionalmente a los requerimientos sociales.

8. Las partes, en el futuro, deberán establecer mecanismos flexibles de integración normativa, que no violenten su soporte constitucional, en un proceso mundial donde prevalecerán formas jurídicas más abiertas.

9. La oportunidad de integrar una nueva frontera económica para América del Norte y el esperado proceso de armonización tributaria a que estará obligada, generará una nueva base de investigación de la materia tributaria en la búsqueda de formas más simples y expeditas en la consecución final de una justa política distributiva de los recursos.

7. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO

- ¹ "XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario", Montevideo, Uruguay, 1996 (citado por Luis Miguel Gómez S., p.75).
- ² Referido en Conferencia presentada por el Director General de Asuntos Internacionales, Emilio Romano Mussali, México, D.F., versión estenográfica, copias fotostáticas, s/n, 1994.
- ³ Procesos de integración económica según el profesor Bela Balassa, a saber:
1. Zona de libre comercio: artículo XXIV, párrafo 8, inciso b, del "Grupo de dos o más territorios en los que se elimine la barrera arancelaria".
 2. Unión Aduanera: artículo XXIV, párrafo 8, inciso a, de "La substitución de dos o más territorios aduaneros por uno sólo".
 3. Mercado Común: "[...]se considera el territorio de un grupo de estados sin barreras arancelarias ni restricciones para el comercio".
 4. Unión Económica: "combina la supresión de las restricciones a los movimientos de las mercancías y los factores con un grado de armonización de políticas económicas, monetaria, fiscal, social y anticíclica.
 5. Integración Económica Total: "[...]es la culminación de la unión de las economías nacionales de dos o más países con similares sistemas socioeconómicos en una comunidad económica que permita mayor dinámica de desarrollo a los países integrados".
- S. Wionczek, Miguel, *"Integración de América Latina, experiencias y perspectivas"*, México, D.F., artículo de Bela Balassa, I. Hacia una Teoría de la Integración Económica, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1964, p. 7.
- ⁴ León Rojas, Andrés, "La imposición de las rentas en las empresas de las zonas de integración", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, publicación cuatrimestral núm. 0, Madrid, Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996, pp. 78-79.
- ⁵ Los cuadros fueron integrados con información de las fuentes que a continuación se señalan:
- a) IFE, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", México, septiembre de 1996.
 - b) "La Constitución de los Estados Unidos de América", con notas explicativas, Servicio Informativo y Cultural de los Estados Unidos, Embajada de Estados Unidos en México, 1987.

- c) CCPM , "Boletín informativo de la Comisión de Investigación Fiscal", núm. 18, México, 1991.
- d) Congreso de la Unión, "Ley de Ingresos de la Federación", Diario Oficial de la Federación, México, 23 de diciembre de 1996, segunda sección, P.1.
- e) Asambleas de Representantes, "Código Financiero del Distrito Federal 1997", México, Ediciones Fiscales del ISEF, pp. I-III.
- f) "Legislación fiscal del Estado de México y reglamentos, 1997", compendio de disposiciones fiscales, México, Ediciones Fiscales del ISEF, pp. X-XV.
- g) Waterhouse, Price, *Doing Business in the United States*, Estados Unidos, 1995, pp. 112 y ss.
- h) Waterhouse, Price, *Doing Business in Canada*, Estados Unidos, 1994, y ss. pp.114.
- i) Farnsworth, Allan *An introduction to the legal system of the United States*, Estados Unidos, Ocea Publications, 2a. ed., 1991, pp. 148-149.
- j) Deloitte Touche Tohmatsu International, *Taxation in North America*, International Tax and Business Guide, pp. 51-54.
- 6 INDETEC, "Federalismo fiscal comparado", México, 1990, pp.161-203 .
- 7 Domínguez Meta, Enrique y Calvo Nicolau, Enrique, "Estudio del Impuesto sobre la Renta para 1978, México, D.F., Dozal Editores, 1978, p. 23.
- 8 Se recomienda la lectura del Decreto por el que se aprueba el Programa para un nuevo Federalismo 1995-2000 y el programa para un nuevo federalismo 1995-2000, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 6 de agosto de 1997.
- 9 Los convenios para evitar la doble tributación han sido publicados en diversos Diarios Oficiales [15-VI-94, Alemania]; [17-VII-1992, Canadá]; [16-VII-1992, Canadá]; [16-III-1995, Corea]; [31-XII-1994, España]; [25-I -1996, EUA]; [16-III-1993 Francia]; [29-III-1995 Italia]; [1- I-1997 Japón]; [26-VIII-1996, Noruega]; [31-XII-1994, Países Bajos]; [15-III-1995, Rumania]; [1- I-1996, Singapur]; [10-XI-1993, Suecia]; [24-X-1994, Suiza], entre otros.
- 10 De la Torre, Lomeli y Márquez, Cristina, "Composición de Tratados", convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, D.O. 17 de julio de 1992, México, D.F., Dofiscal Editores, capítulo 2o., impuestos comprendidos, 1994, p. IV-3.

- ¹¹ Ward M. Hussey, *"Basic World Tax Code and Commentary"*, a project sponsored by the Harvard University International Tax Program, Febrero 18, 1993, obtenido via Internet, Lexis-nexis, el estudio consta de 145 cuartillas.
- ¹² González, Eusebio, *"Seminario sobre Derecho Fiscal Internacional"*, Cuernavaca, Morelos, México, enero de 1997, contenido en grabación.
- ¹³ Para mayor referencia se encuentran, *"Los relatos generales y los informes técnicos especiales de la XVIII jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, Uruguay"*, Montevideo, Uruguay, 1a. Edición, septiembre de 1996, carece de editorial.
- ¹⁴ Fernández Sagardi, Augusto, "Asistencia de los representantes de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, a Uruguay", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año II, México, enero - marzo de 1997, pp.153 - 156.

8. ANEXOS

- **ACUERDO DE ENTENDIMIENTO ENTRE ESTADOS UNIDOS, MÉXICO Y CANADÁ, RESPECTO DEL ARTÍCULO 2103 DEL TLCAN**



ASSISTANT SECRETARY

DEPARTMENT OF THE TREASURY
WASHINGTON

ASSISTANT SECRETARY

March 25, 1994

Francisco Gil Diaz
Deputy Minister for Revenue
Ministry of Finance and Public Credit
United Mexican States

Dear Mr. Gil Diaz,

I have the honor to confirm the following understandings reached between the delegations of the United States of America, Canada and the United Mexican States in the course of negotiations regarding Article 2103 (Taxation) of the North American Free Trade Agreement (NAFTA):

I. Relationship between Tax Conventions and the NAFTA

1. This understanding regarding paragraph 2 of Article 2103 of the NAFTA is as follows:

- 1.01 Article 2103(2) states that a tax convention, defined in Article 2107 as a convention for the avoidance of double taxation or other international taxation agreement or arrangement, shall prevail to the extent of any inconsistency with the NAFTA. Further to Article 2103(2) and for greater certainty, the NAFTA Parties (the "parties") agree that, in the case of parallel rights and obligations under a tax convention and the NAFTA, only the procedural provisions with respect to such rights and obligations under the tax convention (rather than the NAFTA) shall be used and, thus, the tax convention, subject to Article 2103 (3) and paragraphs 1.07 and 1.08 of this letter, will prevail.

- 1.02** As provided in Article 2103, there are exceptions under the NAFTA to the primacy of a right under a tax convention: pursuant to Article 2103(3), Article 301 (Market Access - National Treatment) and such other provisions as are necessary to give effect to that Article shall apply to the same extent as Article III of the GATT; and Article 314 (Market Access - Export Taxes) and Article 604 (Energy - Export Taxes) shall apply to taxation measures.
- 1.03** The Parties agree that, with respect to rights and obligations not subject to a tax convention, those rights and obligations may be subject to the NAFTA to the extent provided for in Article 2103. For example, provisions of a tax convention requiring nondiscriminatory treatment do not address certain aspects of discrimination against foreign service providers resulting from a Party's grant of tax relief or reduction in income tax to consumers of that service. To the extent that such discrimination is not addressed in a tax convention, such discrimination may be subject to the provisions of the NAFTA to the extent provided for in Article 2103 (4).
- 1.04** Similarly, none of the provisions of tax conventions between Canada and the other Parties deal with taxes imposed by states, provinces, or local authorities. Thus, for example, under a tax convention between Canada and another Party, a property tax imposed by a province of Canada or a state of the United States of America or of the United Mexican States would be subject to the national treatment obligation under Article 1102 (3) of the NAFTA if the tax was neither permitted under a "grandfather clause" nor allowed as an "equitable and effective imposition or collection of taxes" under Article 2103 (4) (g).

1.05 For greater certainty, rights or obligations in respect of taxation measures must be addressed by the provisions of the tax convention if the tax convention is to prevail over the NAFTA in accordance with Article 2103(2). Examples of such provisions include business profits, dividend, interest, royalty, capital gains and other income; provisions concerning dependent or independent services, and nondiscriminatory treatment provisions. Other examples are the provisions in tax conventions between the United States of America and another Party that allow a Party to tax its citizens and residents. A further example is a provision in the tax convention between the United States of America and the United Mexican States limiting the benefits of the convention to qualified residents of the treaty parties. Under such a limitation on benefits provision, for example, the right of a party to a tax convention to impose tax on a royalty arising in that party and paid to a resident of the other party is addressed by the convention and therefore is not subject to the NAFTA, even in a case in which the resident of the other party is not entitled to the benefits of the convention under a limitation on benefits provision. In addition, pursuant to the provisions of the tax conventions between the United States of America and the other Parties, either party to the tax convention is permitted to impose a branch profits tax. Similarly, the nondiscrimination provisions of Canada's tax conventions with the other Parties state that corporations controlled by residents of the other party to the tax convention will receive treatment no less favorable than corporations controlled by residents of a third party; thusg either party to those tax conventions may implement special measures with respect to taxation or any requirement connected thereto applicable to corporations controlled by its own residents.

1.06 Under the terms of tax conventions between the Parties, the competent authorities of the Parties are to resolve by mutual agreement any difficulties or uncertainty with respect to the interpretation or application of the tax conventions. Therefore, the competent authorities designated by the terms of the tax conventions shall determine whether the tax convention is to prevail over the NAFTA in accordance with Article 2103(2).

- 1.07** The competent authorities shall consult and determine whether the tax convention prevails in accordance with Article 2103(2). With regard to taxation measures on income, capital gains or taxable capital of corporations, taxes on estates, inheritances, gifts and generation-skipping transfers and those taxation measures listed in paragraph 1 of Annex 2103.4 (other than measures subject to Article 2103(3)), procedures may be initiated under Article 2006 of the NAFTA only if the consulting competent authorities agree that, with respect to the measure, the tax convention does not prevail over the NAFTA in accordance with Article 2103(2). With regard to other taxation measures, if, within three months after the issue of whether the tax convention prevails is brought to the attention of the competent authorities, the consulting competent authorities do not agree to consider the issue or, having agreed to consider it, fail to agree within six months whether the tax convention prevails over the NAFTA, procedures may be instituted under Article 2006. The time periods set out above may be altered in any particular case by mutual agreement of the consulting competent authorities.
- 1.08** For greater certainty, the competent authorities shall consider claims under Article 1110 (Expropriation and compensation) of the NAFTA concerning taxation measures in accordance with the procedures under Article 2103(6).

II. Application of Paragraph 4(a) and 4(g) of Article 2103

- 1. The text of paragraph 4(a) of Article 2103 is as follows:**

Subject to paragraph 2:

- (a) Article 1202 (Cross-Border Trade In Services National Treatment) and Article 1405 (Financial Services National Treatment) shall apply to taxation measures on income, capital gains or the taxable capital of corporations, and to those taxes listed in paragraph 1 of Annex 2103.4, that relate to the purchase or consumption of particular services....**

- 2. The provisions of paragraph 4(a) are subject to exceptions, including an exception that applies:**

- (g) to any new taxation measure aimed at ensuring the equitable and effective imposition or collection of taxes and that does not arbitrarily discriminate between persons, goods or services of the Parties or arbitrarily nullify or impair benefits accorded under those Articles, in the sense of Annex 2004,...**

3. This understanding is as follows:

- 3.01** Measures which may be adopted by a Party that are directed at tax avoidance or abuse with respect to taxes levied by that Party on income, capital gains or taxable capital of corporations or to taxes listed in paragraph 1 of Annex 2103.4 will be considered to be taxation measures imposed in accordance with Article 2103(4)(g). These measures include, for example, provisions relating to the proper characterization of payments between related parties and provisions for the determination of income and expenses in transactions between related parties. Further, in accordance with paragraph 4(g) of Article 2103, a Party may condition the receipt, or continued receipt, of an advantage relating to the contributions to, or income of, pension trusts or pension plans on a requirement that the Party maintain continuous jurisdiction over the pension trust or pension plan.
- 3.02** Further, the provisions of paragraph 4(a) shall not be construed to prevent a Party from conditioning the receipt or continued receipt of an advantage relating to the purchase or consumption of particular services on requirements to provide the service in its territory.
- 3.03** Finally, with regard to financial services, paragraph 4(a) applies only to the crossborder provision of a financial service under Article 1405(3).

I have the honor to propose that this letter and your letter of confirmation in reply constitute the agreed interpretation as of January 1, 1994, between our governments concerning Article 2103 of the NAFTA.

Sincerely



Samuel Y. Sessions
Deputy Assistant Secretary (Tax Policy)

(SELLO)
DEPARTAMENTO DEL TESORO
1789

SECRETARIO ADJUNTO

DEPARTAMENTO DEL TESORO
WASHINGTON

25 de marzo de 1994

Francisco Gil Díaz
Subsecretario de Ingresos
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Estados Unidos Mexicanos

Estimado Sr. Gil Díaz,

Tengo el honor de confirmarle los siguientes acuerdos alcanzados por las delegaciones de los Estados Unidos de América, Canadá y los Estados Unidos Mexicanos, en el curso de las negociaciones respecto al Artículo 2103 (Fijación de Impuestos) del Tratado de Libre Comercio de Norte América (NAFTA):

I. Relación entre los Convenios Fiscales y el NAFTA

1. Este acuerdo sobre el párrafo 2 del Artículo 2103 del NAFTA dice así:

1.01 El Artículo 2103(2) dispone que un convenio fiscal, definido en el Artículo 2107 como convenio para evitar la doble tributación u otros acuerdos o arreglos impositivos internacionales, regirá en la medida de cualquier incongruencia con el NAFTA. En relación con el Artículo 2103(2) y para mayor seguridad, las Partes del NAFTA (las "Partes") acuerdan que, en caso de paralelismo de derechos y obligaciones entre un convenio fiscal y el NAFTA, se utilizarán sólo las disposiciones de procedimiento respecto a dichos derechos y obligaciones según el convenio fiscal (y no el NAFTA). Por lo tanto se impondrá el convenio tributario, con sujeción al Artículo 2103(3) y los párrafos 1.07 y 1.08 de esta carta.

1.02

Tal como lo dispone el Artículo 2103, hay excepciones conforme al NAFTA para la primacía de un derecho según un convenio fiscal: de conformidad con el Artículo 2103(3), Artículo 301 (Tratamiento Nacional para el Acceso al Mercado) y las demás disposiciones que se necesiten para hacer efectivo ese Artículo regirán en la misma medida que el Artículo III del GATT; y el Artículo 314 (Acceso al Mercado - Impuestos a la Exportación) y el Artículo 604 (Energía - Impuestos a la Exportación) se aplicarán a las medidas impositivas.

1.03

Las partes acuerdan que, en cuanto a los derechos y obligaciones no sujetos a convenio fiscal, esos derechos y obligaciones pueden estar sujetos al NAFTA en la medida prevista en el Artículo 2103. Por ejemplo, las disposiciones de un convenio fiscal que obliguen a un tratamiento no discriminatorio no tratan ciertos aspectos de la discriminación sufrida por proveedores extranjeros de servicios en virtud de que una Parte conceda a los consumidores de ese servicio una desgravación de impuestos o una reducción en el impuesto sobre la renta. En la medida en que tal discriminación no esté prevista en un convenio fiscal, tal discriminación podrá caer bajo las disposiciones del NAFTA hasta el grado dispuesto en el Artículo 2103(4).

1.04

Análogamente, ninguna disposición de los convenios fiscales entre Canadá y las demás Partes trata de los impuestos fijados por estados, provincias o autoridades municipales. Así, por ejemplo, según un convenio fiscal entre Canadá y otra de las Partes, un impuesto predial fijado por una provincia de Canadá o un estado de los Estados Unidos de América o de los Estados Unidos Mexicanos estaría sujeto a la obligación de tratamiento nacional según el Artículo 1102(3) del NAFTA en caso de que el impuesto no estuviera permitido conforme a una "grandfather clause" (cláusula que exime de la ley a una clase de personas por circunstancias vigentes antes de la entrada en vigor de esa cláusula) ni autorizada como "fijación o cobro equitativo y efectivo de impuestos" según el Artículo 2103(4) (g).

1.05

Para mayor seguridad, los derechos u obligaciones acerca de las medidas impositivas deben estar previstos por las disposiciones del convenio fiscal si éste ha de tener precedencia sobre el NAFTA según el Artículo 2103(2). Bajo tales disposiciones caen, por ejemplo, las utilidades, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y otros ingresos de las empresas; las disposiciones relativas a servicios dependientes o independientes; y las disposiciones sobre tratamiento no discriminatorio. Otros ejemplos son las disposiciones de convenios fiscales entre los Estados Unidos de América y otra de las Partes que permiten a una Parte gravar a sus ciudadanos y residentes. Otro ejemplo es una disposición del convenio fiscal entre los Estados Unidos de América y los Estados Unidos Mexicanos que limita los beneficios del convenio a residentes habilitados de las partes del tratado. Según tal disposición sobre limitación de beneficios, por ejemplo, el derecho de una parte contratante de un convenio fiscal a fijar impuestos sobre regalías devengadas en esa parte y pagadas a un residente de la otra parte está previsto por el convenio y por lo tanto no está sujeto al NAFTA, incluso en caso de que el residente de la otra parte no tenga derecho a los beneficios del convenio conforme a una disposición sobre limitación de beneficios. Además, según las disposiciones de los convenios fiscales entre los Estados Unidos de América y las demás Partes, se permite a ambas partes del convenio fiscal fijar un impuesto a utilidades de sucursales. Análogamente, las disposiciones antidiscriminatorias de los convenios fiscales de Canadá con las demás Partes establecen que las sociedades controladas por residentes de la otra parte de ese convenio fiscal recibirán un trato no menos favorable que las sociedades controladas por residentes de una tercera parte; por lo tanto, una parte cualquiera de esos convenios fiscales puede instrumentar medidas especiales sobre la fijación de impuestos o algún requisito relativo aplicable a sociedades controladas por sus propios residentes.

- 1.06** Según los términos de los convenios fiscales entre las Partes, las autoridades competentes de las Partes resolverán de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que surjan sobre interpretación o aplicación de los convenios fiscales. Por lo tanto, las autoridades competentes fijadas por los términos de los convenios fiscales determinarán si el convenio fiscal tiene precedencia sobre el NAFTA, de acuerdo con el Artículo 2103(2).
- 1.07** Las autoridades competentes consultarán y decidirán si el convenio fiscal tiene supremacía conforme al Artículo 2103(2). Respecto a las medidas impositivas sobre renta, ganancias de capital o capital imponible de las sociedades, impuestos sobre propiedades, herencias, donaciones y traspasos con salto de generación y las medidas impositivas enumeradas en el párrafo 1 del Anexo 2103.4 (distintas de las medidas sujetas al Artículo 2103 (3)), se podrán iniciar procedimientos al amparo del Artículo 2006 del NAFTA sólo si las autoridades competentes consultadas acuerdan que, respecto a la medida, el convenio fiscal no prevalece sobre el NAFTA conforme al Artículo 2103(2). Respecto a otras medidas impositivas, en caso de que, al cabo de tres meses de haberse consultado a las autoridades competentes si el convenio fiscal tiene precedencia, las autoridades competentes consultadas no hayan acordado considerar el asunto, o habiendo acordado considerarlo no decidan en seis meses si el convenio fiscal tiene precedencia sobre el NAFTA, se podrán instituir procedimientos bajo el Artículo 2006. Los periodos arriba fijados se podrán modificar en determinado caso por acuerdo mutuo de las autoridades competentes consultadas.
- 1.08** Para mayor seguridad, las autoridades competentes considerarán las reclamaciones bajo el Artículo 1110 (Expropiación y Compensación) del NAFTA respecto a medidas impositivas conforme a los procedimientos del Artículo 2103(6).

II. Aplicación de los Párrafos 4(a) y 4(g) del Artículo 2103

El texto del párrafo 4(a) del Artículo 2103 es el siguiente:

Con sujeción al párrafo 2:

- (a) El Artículo 1202 (Comercio Fronterizo de Servicios -Tratamiento Nacional) y el Artículo 1405 (Servicios Financieros-Tratamiento Nacional) regirán para las medidas impositivas sobre renta, ganancias de capital o capital gravable de las sociedades, y para los impuestos enumerados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4 relativos a la compra o consumo de servicios especiales...**
- 2. Las disposiciones del párrafo 4(a) están sujetas a excepciones, incluyendo una excepción que rige:**
- (g) para toda nueva medida impositiva tendiente a garantizar la fijación o el cobro equitativo y efectivo de impuestos y que no discrimine en forma arbitraria entre personas, bienes o servicios de las Partes ni anule ni lesione en forma arbitraria los beneficios acordados bajo esos Artículos en el sentido del Anexo 2004,...**

3. Este arreglo es el siguiente:

- 3.01** Las medidas que una Parte adopte, encaminadas a evadir impuestos o a cometer abusos sobre impuestos recaudados por esa parte sobre renta, ganancias de capital o capital imponible de sociedades o los impuestos enumerados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4 se considerarán como medidas tributarias impuestas conforme al Artículo 2103(4) (g). Estas medidas incluyen, por ejemplo, disposiciones relativas a la correcta calificación de pagos entre partes afines y disposiciones para determinar la renta y los gastos en operaciones entre partes afines. Además, conforme al párrafo 4(g) del Artículo 2103, una Parte puede pedir que la recepción, por una vez o ininterrumpida, de una ventaja relativa a las aportaciones a fideicomisos de pensiones o a planes de pensiones o relativa a renta de los mismos, quede condicionada al requisito de que la Parte mantenga jurisdicción continua sobre el fideicomiso de pensiones
- 3.02** Además las disposiciones del párrafo 4(a) no se interpretarán en el sentido de que impidan a una Parte pedir que la recepción, por una vez o ininterrumpida, de una ventaja relativa a la compra o consumo de determinados servicios quede condicionada al requisito de que el servicio se preste en su territorio.
- 3.03** Finalmente, respecto a los servicios financieros, el párrafo 4(a) rige sólo para la prestación fronteriza de un servicio financiero según el Artículo 1405 (3).

Tengo el honor de proponer que esta carta y la respuesta confirmatoria de usted constituyan la interpretación convenida el 1 de enero de 1994 entre nuestros gobiernos respecto al Artículo 2103 del NAFTA.

Atentamente

(FIRMADO)
Samuel Y. Sessions
Secretario Adjunto Suplente (Política Fiscal)

CONCLUSIONES DE LA TESIS

De las apreciaciones finales de los capítulos (I, p. 82, II, p. 124, III, p.234 y IV, p. 301) se desprenden las conclusiones finales referidas a la propia investigación respecto de la posibilidad - en el futuro - de establecer un proceso de armonización tributaria para América del Norte, mismas que a continuación se señalan:

1. Los convenios para evitar la doble tributación, así como los de intercambio de información fiscal son los primeros contenidos tributarios que reflejen planteamientos de acercamiento en las tasas de tributación de los rubros allí contenidos, así como, de intercambio de información con base en modelos neoliberales, como es el caso del modelo OCDE, ONU, Cartagena y el de EUA.
2. El destino de estos primeros esfuerzos de contenidos normativos armonizados se observa con claridad en la Unión Europea ante la pretensión de eliminar en el futuro próximo los convenios para evitar la doble tributación y sustituirlos por una directiva común, respetando hacia el exterior del espacio común europeo los convenios suscritos por los estados con terceros. Por lo que respecta a América del Norte en las postrimerías del siglo XX, se aprecia un irrestricto respeto a los convenios en la materia signados por cada una de las Partes.
3. El proceso de armonización tributaria europeo resulta en un hecho inacabado e imperfecto sujeto a las exigencias de política tributaria de cada uno de los estados asociados y de la comunidad europea. Para América del Norte los convenios y el TLCAN resultan en esfuerzos primarios de acercamientos en materia sobre todo aduanera y de armonización en una forma incipiente de impuestos directos para no residentes.
4. El proceso de armonización europeo solo manifiesta en su experiencia procesos de acercamiento en materia de impuestos indirectos, de aduanas y comercio exterior; los esfuerzos en materia de impuestos directos no han sido concretados, aún cuando, han existido múltiples esfuerzos doctrinarios. Sin embargo, lo anterior resulta plenamente justificable en atención a que ningún país pretende comprometer su soberanía tributaria cuando sus exigencias sociales aún no han sido cubiertas.

5. Toda vez que los principios que inspiran a la Unión Europea son diversos a los principios que inspiran el TLCAN no es factible en las condiciones presentes aspirar a un proceso de armonización similar al de la Unión Europea cuando el objeto no es integrar un mercado interior, como lo es el caso europeo, sino simplemente una zona de libre comercio que en el esquema neoliberal sólo se encuentra señalado con beneficio a ciertos sectores, en un proceso de mundialización difícil de contener.

6. Resulta predecible la conformación de nuevas estructuras tributarias a partir de los impuestos ecológicos de carácter regional tanto para la Unión Europea como para otras regiones del planeta.

7. Es posible predecir un desarrollo paralelo del proceso de armonización tributaria para América del Norte a partir de la conformación del área de libre comercio de las Américas y de las pretensiones de los grupos hegemónicos darwinianos por el control económico y político de las regiones.

8. Es posible que un proceso particular de armonización tributaria con esquemas mas definidos para las Partes dependa de las intenciones futuras de los EUA y de si funciona o no el TLCAN.

9. Respecto de las técnicas de armonización observadas a partir de los procesos en la Unión Europea, éstos refieren al citar de don Eusebio González los puntos de conexión subjetivos, subsidiarios y objetos en los impuestos directos e indirectos.

10. Resulta necesario diseñar esquemas novedosos de tributación que infieran una respuesta mayormente acercada a los requerimientos sociales que se vislumbran de cara al siglo XXI en la búsqueda perenne de una mayor justicia distributiva.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Adriscoli, Bárbara y Vera Mónica, *La administración Clinton*, México, D.F., Centro de Investigaciones sobre América del Norte, UNAM, 1995.

Andrade Sánchez Eduardo, *Teoría General del Estado*, México, D.F., Editorial Harla, 1987.

Arnaiz Amigo, Aurora, *Ciencia del Estado II*, México, D.F., Antigua librería de José Porrúa e Hijos, Sucs, 1991.

B. Hass, Ernst, *Partidos políticos y grupos de presión en la integración europea*, Argentina, Instituto para la Integración de América Latina, Intal bid, 1986.

Burgio, Mario, *Derecho Fiscal Europeo*, Bruselas, Escuela Superior de Ciencias Fiscales, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

Cayón, Falcón y de la Hucha Celador, *La armonización en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

Cazorla Prieto, Luis María, *El poder tributario en el estado contemporáneo: un estudio*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

Cecchini, Paolo, Garrigues Walker e Illescas Ortiz, *La Unión Europea, eficacia y democracia*, McGraw Hill, 1994, Madrid, España

Cisnal de Ugarte, Fernández Liesa y Moreiro González, *Tratado de la Unión Europea*, Madrid, España, Editorial Edigrafos, S.A., 1993, artículo 3 B, p. 115.

Cisnal de Ugarte, Moreiro González Et al., *Descripción, análisis y comentarios al Tratado de la Unión Europea*, Madrid, McGraw Hill, 1993.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Crossen, Sijbren, *Tax Coordination in the European Community*, Series on International Taxation, Massachussetts, editorial Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Circular libremente", Luxemburgo, 1994.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Del mercado único a la Unión Europea", Luxemburgo, 1992.

Comisión del Consejo Europeo, "El libro blanco sobre la consecución del mercado interior", (COM 85, 310 final) Bruselas, 1986.

Comisión de las Comunidades Europeas, "El mercado único en marcha", Europa en movimiento, Luxemburgo, 1992.

Comisión de las Comunidades Europeas, "El Presupuesto de la Unión Europea", Luxemburgo, 1994.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Europa por la seguridad y la salud en el lugar de trabajo", Dirección General de Empleo, Relaciones Laborales y Asuntos Sociales, Luxemburgo, 1994.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Europa 1992: el desafío global", Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1988.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del programa Matthaues-Tax entre el 1 de julio de 1993 y el 31 de diciembre de 1994", (artículo 11 de la Decisión del Consejo del 29 de octubre de 1993), COM(95) 663 final, Bruselas, 14 de diciembre de 1995.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Informe de la Comisión sobre la ejecución del programa Matthaues en 1992", COM (93)340 final, Bruselas, 22 de julio de 1993.

Comisión de las Comunidades Europeas, "La comunidad de las doce: cifras clave, 6-7-1991.2.", Luxemburgo.

Comisión de las Comunidades Europeas, "La fiscalidad en la Unión Europea", Bruselas 20.03.1996, SEC (96) 487 final.

Comisión de las Comunidades Europeas, "La libre circulación de mercancías en el mercado único", Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo.

Comisión de las Comunidades Europeas, "La protección social en Europa", Dirección General de Empleo, Relaciones Sociales y Asuntos Industriales, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1994.

Comisión de las Comunidades Europeas, "La Unión Europea", 1989.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Libro blanco sobre crecimiento, competitividad, empleo, retos y pistas para entrar al siglo XXI", Boletín de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los estados miembros", segundo informe, artículo 12, Bruselas, 20.07. 1995., COM. (95) 354 final, 1995.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Decisión del Consejo por la que se aprueba un programa de acción comunitaria en materia de formación profesional de los funcionarios encargados de la imposición indirecta", COM (92)550 final-SYN 446, Bruselas, 14 de diciembre de 1994.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Decisión del Consejo relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad", COM (93)438 final, Bruselas, 14 de septiembre de 1993.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido" (nivel mínimo del tipo norma), COM (95)731 final.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario", (presentado de conformidad con el artículo 28 décimotercero de la Directiva 77/388/CEE), COM (94)515 final, Bruselas 23.11.94, final.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Supresión de los controles en las fronteras", mercado interior, situación al 1 de enero de 1993, Luxemburgo, 1993.

Comisión de las Comunidades Europeas, "La fiscalidad en la Unión Europea", Bruselas, Sec. (96), 487 final, Documento de debate para la reunión informal de los Ministros ECOFIN, 1996.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Decisión del Consejo por la que se aprueba un programa de acción comunitaria en materia de formación profesional de los funcionarios encargados de la imposición indirecta (Programa Mattheus-Tax)", COM (92) 550 final - SYN 446, Bruselas, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1992.

Comisión de las Comunidades Europeas, "Informe de la Comisión sobre la Ejecución del Programa Mattheus en 1992", COM (93) 340 final, Bruselas, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.

Comisión Europea, "Programa de la Comisión Europea para 1996", Boletín de la Unión Europea, suplemento 1/96, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1996, pp.8, 19-21.

Comisión Europea, "Europa por la Seguridad y la Salud en el lugar de trabajo", 3/93 Dirección General de Empleo, Relaciones Laborales y Asuntos Sociales, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1994, p.11.

- Comisión de las Naciones Europeas, "Un futuro construido en común", Bruselas, 8 de mayo de 1990.**
- Comisión de las Comunidades Europeas, "Un gran mercado sin fronteras", Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1988.**
- Comisión de las Comunidades Europeas, "La Comunidad Europea: de 1992 en adelante", Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1991.**
- Comisión de las Comunidades Europeas sobre "Crecimiento, competitividad, empleo, retos y pistas para entrar en el siglo XXI", Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1993, p. 154.**
- Comisión de las Comunidades Europeas "Documento básico sobre las Relaciones de la Unión Europea con América Latina y el Caribe", Luxemburgo, Consejo de la Unión Europea, 1994, pp. 19-21.**
- Comisión Europea, "European Economy, Towards greater fiscal discipline", número 3, Editorial Directorate - General for Economic, and Financial Affairs, 1994.**
- Commission of the European Communities, "Inventory of Taxes levied in the member States of the European Communities", Luxemburgo, 1993.**
- Communauté Economique Européenne, "Rapport du Comité Fiscal et Financier", 1983.**
- Comunidades Europeas, suplemento 4/91 intitulado "Supresión de las barreras fiscales a la actividad transfronteriza de las empresas", Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1991.**

Cordera, Rolando y Carlos Tello, *México: la disputa por la nación, perspectivas y opciones de desarrollo*, México, Siglo XXI, 1981.

Chiti, Mario y Guido Greco, "Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario", Giufree Editore, (Strozzi, 1993, volumen 3, 2a. ed.), (Vandelli, 1993, volumen 3, ed., 3).

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1994.

De la Peña Rosa María, *Las preferencias del comercio internacional*, UNAM, México, 1980.

De la Torre, Lomeli y Márquez, Cristina, "Composición de Tratados", convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, D.O. 17 de julio de 1992, México, D.F., Dofiscal Editores, capítulo 2o., impuestos comprendidos, 1994.

De Secondat, Carlos Luis, barón de la brède y Montesquieu, "Del Espíritu de las Leyes", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., tercera edición, 1977, p. XXV.

Deloitte Touche Tohmatsu International, *Taxation in North America*, International Tax and Business Guide, EUA, 1996.

Derycke, Belgian Minister of Foreign Affairs, "IGC 1996: An Opportunity Not to Be Missed, Microsoft Internet Explorer, 1 de Marzo de 1996.

De Ugarte, Fernández Liesa y Moreira González, *Descripción, análisis y comentarios del Tratado de la Unión Europea*, Madrid, McGraw Hill, 1993.

Diario Oficial de las Comunidades, Directivas 2000/83, 2001/83 de 2 de julio de 1983.

Dieter, Pohmer, *Value-added tax after ten years: The European experience* Comparative Tax Studies, editado por S. Cnossen, North Holland Publishing, 1983.

Document, Europe, "Text in full of the treaty on the European Unión", Agence Europe, 1992.

Farnsworth, Allan, *An introduction to the legal system of the United States*, Estados Unidos, Ocean Publications, 2a. ed., 1991.

Fardel B. Barry, *América Latina y Canadá frente a la política exterior de los Estados Unidos*, Fondo de Cultura Económica, sección economía, 1975.

Fernández de la Gandara, Luis y Alfonso Luis Calvo Caravaca, *Libertad de establecimiento y Derecho de Sociedades en la Comunidad Económica Europea*, Tecnos, Madrid, 1988.

Fontaine, Pasacal, "Una idea nueva para Europa", Oficina de Publicaciones de la Comunidades Europeas, 1990.

García Pecourt, *La soberanía de los estados ante la ONU*, Barcelona, Sagitario, 1982.

Gomez S., Luis Miguel, "XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario", Montevideo, 1996, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.

González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1972.

Grien Raúl, *La integración económica como alternativa inédita para la América Latina*, México, D.F., Fondo de Cultura Económica/Economía Latinoamericana.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Gutiérrez y Vereza, *Canadá en transición*, véase la participación de Stephen Clarksor: "Tratados de comercio como constituciones: la experiencia de Canadá como Estado postnacional", México, Centro de Estudios sobre América del Norte, UNAM, 1994.

H. Sabine, George, *Historia de la Teoría Política*, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, séptima reimpresión, 1981.

Hans Ernst B., *Partidos Políticos y grupos de presión en la integración Europea*, Buenos Aires, Instituto para la Integración de América Latina, INTAL BID, 1966.

Hegel, G.W.F., *Lecciones sobre la historia de la filosofía I, II y III*, Primera reimpresión, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, 1977.

Iain P.A. Stitt, *Corporate Taxation in the EC*, British tax review, Londres, Swett and Maxwell.

Indetec, "Federalismo fiscal comparado", México, 1990.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", México, D.F., coedición UNAM-Editorial Porrúa, S.A., 1994.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", tomo I-o, México, 1994.

Jiménez González, Antonio, (coord., *Grandes Temas del Derecho Tributario*; véase la ponencia de Gabriel Casado Ollero "Ordenamiento comunitario europeo y ordenamiento tributario interno", gobierno del Estado de Jalisco, unidad Editorial, 1995.

Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, "Los relatos generales y los informes técnicos especiales de la XVIII jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, Uruguay", Montevideo, Uruguay, 1a. Edición, septiembre de 1996, carece de editorial.

Kant, Immanuel, "Crítica de la razón pura I y II" 2a. Edición, México, D.F., Editorial Colofon, S.A., 1989, Morena 425-A.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

King, Mervyn and Ch. Mc. Lure, *"Tax systems in the 21 st. Century"*, Ginebra, Suiza, Congreso de la Asociación Fiscal, Internacional, 1996.

Kissinger, Henry, *La Diplomacia, México*, Fondo de Cultura Económica 1995, trad. Monica Utrilla, 1995.

Kluwer, *Studies in transnational economic law*, volumen 5, 2a. ed.; véase el artículo I "the new Gatt round of multilateral trade negotiations, legal and economic problems", editado por Ernst Ulrich, 1987.

Kuklinski, Antoni, *Aspectos Sociales de la Política y de la Planeación Regional*, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, 1981.

_____, *Desarrollo Polarizado y Políticas Regionales en Homenaje a Jacques Boudeville*, México, D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica 1985.

Le Cacheux, Jacques, *L'Intégration européenne et la fiscalité*, perspectives fiscales, Paris, Cahiers Français, núm. 274, 1996.

Lier, Van Vliet, Heering y Zevenboom, *Tax and Legal Aspect of the EC Harmonization*, Denver y Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

Lomelín Martínez y Cisterna Márquez, *Compilación de tratados tributarios*, tomo I, México, Dofiscal Editores, julio de 1994.

López Rosado, Diego, *"Problemas económicos de México"*, México, textos universitarios, UNAM, 4a. ed.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Maira, Luis, Estados Unidos, una visión latinoamericana; cita a Herbert Eugene Bolton, "The Big Epic of the Great América", México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, Fondo de Cultura Económica, (Cide - Fce), 1984.

Medina Manuel, La Comunidad Europea y sus Principios Constitucionales, Madrid, Tecnos.

Meisel Lanner, Roberto, *Derecho Aduanero Comparado*, Bogotá, Colombia, Ediciones Librería del Profesional, 1a. edición 1991.

Monti, Mario, *Monti Memorandum on Fiscalilty submitted to finance ministers in the fun up to the informal ecofin council meeting on 12/13 april 3 de 1996.*

Moreno Padilla, Javier, "Régimen Fiscal de la Seguridad Social y el SAR", Colección Ensayos Jurídicos, México, D.F., Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda edición, 1994, pp. 1-9.

Muñoz Machado, Santiago, *El ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea y la Constitución española*, Editorial Civitas, S.A.

Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, obras básicas de la Hacienda Pública, 1974.

Notas de clase de Teoría General del Estado, Facultad de Derecho, 1979.

OCDE, "La fiscalidad en los países de la OCDE", Madrid, ediciones Mundi-Prensa, 1995.

"Organización de Cooperación y Desarrollos Económicos", (la fiscalidad en los países de la OCDE), Madrid, Ediciones Mundi-Prensa, 1995.

Ottmar, Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, versión en castellano de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, España, Editorial de Derecho Financiero, 1988.

Picota Fracciones y José Ramón Rapado, *La fiscalidad y el medio ambiente*, Políticas complementarias OCDE, Madrid, Ediciones Mundi-Prensa, 1994.

Quijano José Manuel, Sánchez Hilda y Antía Fernando, *"Finanzas desarrollo económico y penetración extranjera"*, Problemas financieros de México y América Latina, 2a. Colección pensamiento económico, Puebla, Puebla, México, Editorial Universidad Autónoma de Puebla, primera edición, 1985, pp. 69-139, 240-261.

Reboud, Louis, *"Systems fiscaux et marche commun"*, Paris, Recueil Sirey-Paris, Recherches Economiques, 1981.

Schwitzer, Michael y Waldemar Hummer, *Derecho Europeo*, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1987.

Schettino Macario, *"Tratado de Libre Comercio; ¿Qué es y como nos afecta?"*, México, D.F., Grupo Editorial Iberoamérica.

Sears Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, México, Porrúa, 1979.

Serra Puche, Jaime, *Bases para la Negociación del Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos*, SECOFI, 1991.

Sorensen, Max, *Manual de Derecho Internacional Público*, México, Fondo de Cultura Económica, 1978.

Tax Fundation Inc., *Tax Armonization in Europe and U.S.*, business, Estados Unidos 1988.

Terra, Ben y Peter Wattel, *European Tax Law*, Denver y Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

Torres Blanca, y Pamela Falk; Gustavo Vega, "El Comercio de México, los Estados Unidos y el Congreso Estadounidense", México, D.F., Editorial Colegio de México, 1989.

Torres Palma y Pamela Falk, *La adhesión de México al Gatt*, repercusiones internas e impactos sobre las relaciones México-Estados Unidos, véase Stephen-Lande, "Posibilidades de ampliar el intercambio comercial entre Estados Unidos y México", México, El Colegio de México, 1989.

Trotabas, Louis, *Droit Fiscal*, Paris, Francia, 2a., Editorial Facultés de droit des Universités de Nancy et d' Aix - Marseille, 1973.

United Nations *Multilateral Treaties Deposited with the Secretary - General*, Status as at 31 december 1994.

Villarreal Lucinda, *TLC, las reformas legislativas para el libre comercio*, México, Editorial Pac, 1995.

Wallace, Helen, *Las finanzas de la Comunidades Europeas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

Ward M. Hussey, *Basic World Tax Code and Commentary*, a project sponsored by the Harvard University International Tax Program, Febrero 18, 1993, obtenido vía Internet, Lexis-nexis, el estudio consta de 145 cuartillas.

Waterhouse, Price, *Doing Bussines in Canada*, Canadá, 1994.

Waterhouse, Price, "*Doing Bussines in the United States*", 1995.

Yolanda Cristina Ramirez Soltero

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

Witker, Jorge. *"El Tratado de Libre Comercio de América del Norte, resolución de controversias comerciales"*, Valparaíso, Chile, Editorial Edeval, 1995.

_____, *Introducción al Derecho Económico*, México, Editorial Harla, colección de textos jurídicos, 1995.

_____, *La investigación jurídica*, México, McGraw Hill, serie jurídica, 1995.

LEGISLACIÓN

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, Ginebra, julio de 1986.

Asamblea de Representantes, "Código financiero del Distrito Federal 1997", México, Ediciones Fiscal del ISEF, p. I-III.

Congreso de la Unión, "Ley de Ingresos de la Federación, DF", México, 23 de diciembre de 1996, segunda sección.

Congreso de la Unión. "Leyes y Códigos de México", México, D.F., Colección Porrúa, Editorial Porrúa, S.A., 1996.

Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Recomendación del Consejo sobre las orientaciones generales para las políticas económicas de los estados miembros y de la Comunidad", del 11 de julio de 1994, (94/489/CE), núm. L 200/38.

Diario Oficial de las Comunidades Europeas (96/c-98/01) reforma reglamento (CE) núm. 3009/95.

IFE, "Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos", México, 1996.

"La Constitución de los Estados Unidos de América", Servicio Informático y Cultural de los Estados Unidos, con notas explicativas, Embajada de los Estados Unidos en México, 1987.

Yolanda Cristina Ramírez Soltero

"Legislación fiscal del Estado de México y reglamentos, 1997", compendio de disposiciones fiscales, México, Ediciones Fiscales del ISEF.

"Mercado interior situación al 1 de enero de 1993, supresión de los controles en las fronteras", Luxemburgo 1993.

Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, "Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas (CECA, CEE, CECA)", edición abreviada, Luxemburgo, 1987.

SECOFI, "Tratado de Libre Comercio", texto oficial, primera reimpresión marzo de 1994.

HEMEROGRAFÍAS

Briz de Labra, "Los regímenes especiales del IVA, en los países de la Comunidad Económica Europea", *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 96, Madrid, 1995.

CCPM, "Boletín Informativo de la Comisión de Investigación Fiscal", núm. 18, México, 1991.

Cnossen, Sijbren, "The Armonization issues in the European Community", *The American Journal of Tax Policy*, 1976 y 1989.

El Financiero, nota periodística internacional, sección economía, viernes 22 de marzo de 1996.

El Financiero nota periodística nacional de Gustavo Sauri/Victor Felipe Piz, "Retraso de un año en el ajuste económico", sección Análisis, sábado 24 de diciembre de 1994.

Fernández Sagardi, Augusto, de la *Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, "Asistencia de los Representantes de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, a Uruguay", *Revista*, año II, enero-marzo 1997.

FFC Report, "Principles of Tax Harmonization", *Economic Growth*, apendice E.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Revista de Derecho Privado*, véase artículo del doctor. Sergio López Ayllón, "El capítulo XIX del Tratado de Libre Comercio de América del Norte: Desafíos en la interpretación de los tratados internacionales en la reconciliación del *Civil Law* y del *Common Law* en la zona de libre comercio", año 7, núm. 20, México, mayo-agosto de 1996.

León Rojas, Andrés, "La Imposición de las rentas en las empresas de las zonas de integración", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, publicación cuatrimestral, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, año 1996, núm. 0, 1996.

Maublanc Jean Pierre, "Choronique de Jurisprudence Fiscales Communautaire, Le Droit a deduction en matiere de IVA", *Revista Fiscalité*.

Pueyo Masó, José, "El impuesto sobre el valor añadido en la Comunidad Europea: régimen general", *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 96, Madrid, 1985.

Stitt, Iain, "Taxation in the Single Market", *The Journal of Corporate Taxation*, 1992.

CONFERENCIAS

Conferencias de la doctora Araceli Mangas Martín y el doctor Eusebio González, en el *Seminario sobre Derecho Fiscal Internacional y la Unión Europea: un sistema de integración*, realizado en la ciudad de Cuernavaca, Morelos, México, el día 31 de enero, 1 y 2 de febrero de 1997.

Congreso Internacional de la Asociación Internacional Fiscal, celebrado en la ciudad de Ginebra, Suiza, en septiembre 1 de 1996; ponencia del doctor King Mervyng de Gran Bretaña con el tema "Visión de los sistemas impositivos en el siglo XXI", 1996.

ANEXOS FINALES

- I. ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO,
TEXTO ÍNTEGRO. GINEBRA, JULIO DE 1986**

- II. DIARIO OFICIAL DE LAS COMUNIDADES, SEXTA DIRECTIVA DEL
CONSEJO EN MATERIA DE IVA, 17 DE MAYO DE 1977**

TEXTO DEL

**ACUERDO GENERAL
SOBRE ARANCELES
ADUANEROS
Y COMERCIO**

**ACUERDO GENERAL
SOBRE ARANCELES ADUANEROS
Y COMERCIO**

Texto del Acuerdo General

GINEBRA, JULIO DE 1986

PREFACIO

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio entró en vigor el 1° de enero de 1948. El texto que figura a continuación es la versión íntegra de dicho instrumento, con todas las modificaciones de que ha sido objeto desde su entrada en vigor. Este texto es idéntico al que se viene publicando desde 1969 como Volumen IV de la serie Instrumentos Básicos y Documentos Diversos. En un apéndice* al presente volumen figura una lista de las fuentes jurídicas de las diferentes cláusulas del Acuerdo General. La Secretaría ha elaborado también y publicado por separado un Índice Analítico** que contiene un conjunto de notas sobre la redacción, interpretación y aplicación de los artículos del Acuerdo. En otra publicación, complementaria de la presente, se recogen los textos de los acuerdos resultantes de las negociaciones comerciales multilaterales de la Ronda de Tokio (1973-1979).

El Acuerdo General lo aplican « con carácter provisional » todas las partes contratantes. Las partes contratantes iniciales y los territorios que dependían antaño de Bélgica, Francia, los Países Bajos y el Reino Unido y que, después de haber adquirido su independencia, han accedido al Acuerdo General de conformidad con las disposiciones del párrafo 5, apartado c), del artículo XXVI, aplican el citado Acuerdo en virtud del Protocolo de aplicación provisional del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, cuyo texto figura también en el presente volumen. Chile aplica el Acuerdo General en virtud de un Protocolo especial de septiembre de 1948. Las partes contratantes que han accedido al Acuerdo General desde 1948, lo aplican en virtud de sus respectivos Protocolos de adhesión.

Para comodidad del lector, se han marcado con asteriscos los pasajes del texto que deben leerse juntamente con las notas y disposiciones suplementarias del Anexo I del Acuerdo. De conformidad con lo dispuesto en el

* *Nota del editor*: El texto español del Acuerdo General y el del Protocolo de aplicación provisional, contenidos en el presente volumen, no son auténticos, salvo el texto de la Parte IV de dicho Acuerdo y sus notas y disposiciones suplementarias (Anexo I), que han sido autenticados.

En lo que concierne al Apéndice, existe una versión española no oficial de algunos de los instrumentos mencionados en él. Únicamente son auténticos los textos francés e inglés de todos los instrumentos citados, excepto en el caso del *Acta Final adoptada en el Segundo período de sesiones extraordinario de las PARTES CONTRATANTES* y del *Protocolo de enmienda del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio por el cual se incorpora en éste una Parte IV relativa al Comercio y al Desarrollo*, en el que la versión española es también auténtica.

** Este Índice Analítico se ha publicado solamente en francés e inglés.

artículo XXXIV, los Anexos A a I forman parte integrante del Acuerdo. Las listas de concesiones arancelarias anexas al Acuerdo General (que no se reproducen en el presente volumen) forman también, de conformidad con las disposiciones del párrafo 7 del artículo II, parte integrante del Acuerdo.

Por Decisión del 23 de marzo de 1965, las PARTES CONTRATANTES han cambiado el título del cargo de Jefe de la Secretaría del GATT, que antes era de « Secretario Ejecutivo » por el de « Director General ». Sin embargo, como no se ha efectuado ninguna enmienda en el Acuerdo General para tener en cuenta este cambio de título, sigue figurando el de « Secretario Ejecutivo » en el texto de los artículos XVIII, párrafo 12, apartado e), XXIII, párrafo 2, y XXVI, párrafos 4, 5 y 6. En la citada Decisión del 23 de marzo de 1965 se dispone que los deberes y poderes del Secretario Ejecutivo resultantes de las disposiciones del Acuerdo General le corresponderán al titular del cargo de Director General, que será también, a este efecto, titular del cargo de Secretario Ejecutivo.

ÍNDICE

	<i>Páginas</i>
PREFACIO	III
TEXTO DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO	
PREÁMBULO	I
PARTE I	
<i>Artículo primero</i>	2
<i>Artículo II</i>	3
PARTE II	
<i>Artículo III</i>	6
<i>Artículo IV</i>	8
<i>Artículo V</i>	8
<i>Artículo VI</i>	10
<i>Artículo VII</i>	12
<i>Artículo VIII</i>	14
<i>Artículo IX</i>	15
<i>Artículo X</i>	16
<i>Artículo XI</i>	17
<i>Artículo XII</i>	18
<i>Artículo XIII</i>	22
<i>Artículo XIV</i>	24
<i>Artículo XV</i>	25
<i>Artículo XVI</i>	27
<i>Artículo XVII</i>	29

	<i>Páginas</i>
PROTOCOLO DE APLICACIÓN PROVISIONAL DEL ACUERDO GENERAL	85
APÉNDICE	87
I. Fuente y fecha efectiva de las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio	88
II. Lista de las abreviaturas utilizadas en el presente Apéndice y de las disposiciones de los acuerdos complementarios que afectan a la aplicación de determinadas partes del Acuerdo General	97

ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO

Los Gobiernos del Commonwealth de AUSTRALIA, REINO DE BÉLGICA, BIRMANIA, ESTADOS UNIDOS DEL BRASIL, CANADÁ, CEILÁN, REPÚBLICA DE CUBA, REPÚBLICA CHECOSLOVACA, REPÚBLICA DE CHILE, REPÚBLICA DE CHINA, ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, REPÚBLICA FRANCESA, INDIA, LÍBANO, GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO, REINO DE NORUEGA, NUEVA ZELANDIA, REINO DE LOS PAÍSES BAJOS, PAQUISTÁN, REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE, RHODESIA DEL SUR, SIRIA y UNIÓN SUDAFRICANA,

Reconociendo que sus relaciones comerciales y económicas deben tender al logro de niveles de vida más altos, a la consecución del pleno empleo y de un nivel elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva, a la utilización completa de los recursos mundiales y al acrecentamiento de la producción y de los intercambios de productos,

Deseosos de contribuir al logro de estos objetivos, mediante la celebración de acuerdos encaminados a obtener, a base de reciprocidad y de mutuas ventajas, la reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales, así como la eliminación del trato discriminatorio en materia de comercio internacional,

Acuerdan, por conducto de sus representantes, lo siguiente:

PARTE I

Artículo primero

Trato general de nación más favorecida

1. En materia de derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, en lo que concierne a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, así como en todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y en todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III °, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 de este artículo no implicarán, con respecto a los derechos y cargas de importación, la supresión de las preferencias que no excedan de los márgenes prescritos en el párrafo 4 y que estén comprendidas en los grupos siguientes:

- a) preferencias vigentes exclusivamente entre dos o más de los territorios especificados en el Anexo A, a reserva de las condiciones que en él se establecen;
- b) preferencias vigentes exclusivamente entre dos o más territorios que el 1.º de julio de 1939 estaban unidos por una soberanía común o por relaciones de protección o dependencia, y que están especificados en los Anexos B, C y D, a reserva de las condiciones que en ellos se establecen;
- c) preferencias vigentes exclusivamente entre los Estados Unidos de América y la República de Cuba;
- d) preferencias vigentes exclusivamente entre países vecinos enumerados en los Anexos E y F.

3. Las disposiciones del párrafo 1 del presente artículo no se aplicarán a las preferencias entre los países que antes formaban parte del Imperio Otomano y que fueron separados de él el 24 de julio de 1923, a condición

de que dichas preferencias sean aprobadas de acuerdo con las disposiciones del párrafo 5^o del artículo XXV, que se aplicarán, en este caso, habida cuenta de las disposiciones del párrafo 1 del artículo XXIX.

4. En lo que se refiere a los productos que disfruten de una preferencia * en virtud del párrafo 2 de este artículo, el margen de preferencia, cuando no se haya estipulado expresamente un margen máximo de preferencia en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, no excederá:

- a) para los derechos o cargas aplicables a los productos enumerados en la lista indicada, de la diferencia entre la tarifa aplicada a las partes contratantes que disfruten del trato de nación más favorecida y la tarifa preferencial fijadas en dicha lista; si no se ha fijado la tarifa preferencial, se considerará como tal, a los efectos de aplicación de este párrafo, la vigente el 10 de abril de 1947, y, si no se ha fijado la tarifa aplicada a las partes contratantes que disfruten del trato de nación más favorecida, el margen de preferencia no excederá de la diferencia existente el 10 de abril de 1947 entre la tarifa aplicable a la nación más favorecida y la tarifa preferencial;
- b) para los derechos o cargas aplicables a los productos no enumerados en la lista correspondiente, de la diferencia existente el 10 de abril de 1947 entre la tarifa aplicable a la nación más favorecida y la tarifa preferencial.

En lo que concierne a las partes contratantes mencionadas en el Anexo G, se substituirá la fecha del 10 de abril de 1947, citada en los apartados a) y b) del presente párrafo, por las fechas correspondientes indicadas en dicho anexo.

Artículo II

Listas de concesiones

1. a) Cada parte contratante concederá al comercio de las demás partes contratantes un trato no menos favorable que el previsto en la parte apropiada de la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo.

b) Los productos enumerados en la primera parte de la lista relativa a una de las partes contratantes, que son productos de los territorios de otras partes contratantes, no estarán sujetos — al ser importados en el territorio a que se refiera esta lista y teniendo en cuenta las condiciones o cláusulas especiales establecidas en ella — a derechos de aduana propiamente dichos que excedan de los fijados en la lista. Dichos productos estarán también exentos de todos los demás derechos o cargas de cualquier clase apli-

* En la edición anterior se dice erróneamente « del apartado a) del párrafo 5 ».

cados a la importación o con motivo de ésta que excedan de los aplicados en la fecha de este Acuerdo o de los que, como consecuencia directa y obligatoria de la legislación vigente en el territorio importador en esa fecha, hayan de ser aplicados ulteriormente.

c) Los productos enumerados en la segunda parte de la lista relativa a una de las partes contratantes, que son productos de territorios que, en virtud del artículo primero, tienen derecho a recibir un trato preferencial para la importación en el territorio a que se refiera esta lista, no estarán sujetos — al ser importados en dicho territorio y teniendo en cuenta las condiciones o cláusulas especiales establecidas en ella — a derechos de aduana propiamente dichos que excedan de los fijados en esa segunda parte de la lista. Dichos productos estarán también exentos de todos los demás derechos o cargas de cualquier clase aplicados a la importación o con motivo de ésta que excedan de los aplicados en la fecha de este Acuerdo o de los que, como consecuencia directa y obligatoria de la legislación vigente en el territorio importador en esa fecha, hayan de ser aplicados ulteriormente. Ninguna disposición de este artículo impedirá a cualquier parte contratante mantener las prescripciones existentes en la fecha de este Acuerdo, en lo concerniente a las condiciones de admisión de los productos que benefician de las tarifas preferenciales.

2. Ninguna disposición de este artículo impedirá a toda parte contratante percibir, en todo momento, sobre la importación de un producto cualquiera:

- a) una carga equivalente a un impuesto interior aplicado de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 del artículo III * a un producto nacional similar o a una mercancía que haya servido, en todo o en parte, para fabricar el producto importado;
- b) un derecho antidumping o compensatorio aplicado de conformidad con las disposiciones del artículo VI *;
- c) derechos u otras cargas proporcionales al costo de los servicios prestados.

3. Ninguna parte contratante modificará su método de aforo aduanero o su procedimiento de conversión de divisas en forma que disminuya el valor de las concesiones enumeradas en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo.

4. Si una de las partes contratantes establece, mantiene o autoriza, de hecho o de derecho, un monopolio de importación de uno de los productos enumerados en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, este monopolio no tendrá por efecto — salvo disposición en contrario que figure en dicha lista o si las partes que hayan negociado originalmente la concesión acuerdan otra cosa — asegurar una protección media superior a la prevista

en dicha lista. Las disposiciones de este párrafo no limitarán la facultad de las partes contratantes de recurrir a cualquier forma de ayuda a los productores nacionales autorizada por otras disposiciones del presente Acuerdo*.

5. Si una de las partes contratantes estima que otra parte contratante no concede a un producto dado el trato que, a su juicio, se deriva de una concesión enumerada en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, planteará directamente la cuestión a la otra parte contratante. Si esta última, aun reconociendo que el trato reivindicado se ajusta al previsto, declara que no puede ser concedido porque un tribunal u otra autoridad competente ha decidido que el producto de que se trata no puede ser clasificado, con arreglo a su legislación aduanera, de manera que beneficie del trato previsto en el presente Acuerdo, las dos partes contratantes, así como cualquier otra parte contratante interesada substancialmente, entablarán prontamente nuevas negociaciones para buscar una compensación equitativa.

6. a) Los derechos y cargas específicos incluidos en las listas de las partes contratantes Miembros del Fondo Monetario Internacional, y los márgenes de preferencia aplicados por dichas partes contratantes con relación a los derechos y cargas específicos, se expresan en las monedas respectivas de las citadas partes contratantes, sobre la base de la par aceptada o reconocida provisionalmente por el Fondo en la fecha del presente Acuerdo. Por consiguiente, en caso de que se reduzca esta par, de conformidad con los Estatutos del Fondo, en más de un veinte por ciento, los derechos o cargas específicos y los márgenes de preferencia podrán ser ajustados de modo que se tenga en cuenta esta reducción, a condición de que las PARTES CONTRATANTES (es decir, las partes contratantes obrando colectivamente de conformidad con el artículo XXV) estén de acuerdo en reconocer que estos ajustes no pueden disminuir el valor de las concesiones previstas en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo o en otras disposiciones de éste, teniendo debidamente en cuenta todos los factores que puedan influir en la necesidad o en la urgencia de dichos ajustes.

b) En lo que concierne a las partes contratantes que no sean Miembros del Fondo, estas disposiciones les serán aplicables, *mutatis mutandis*, a partir de la fecha en que cada una de estas partes contratantes ingrese como Miembro en el Fondo o concierte un acuerdo especial de cambio de conformidad con las disposiciones del artículo XV.

7. Las listas anexas al presente Acuerdo forman parte integrante de la Parte I del mismo.

PARTE II

Artículo III *

Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores

1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional *.

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1*.

3. En lo que concierne a todo impuesto interior vigente que sea incompatible con las disposiciones del párrafo 2, pero que esté expresamente autorizado por un acuerdo comercial en vigor el 10 de abril de 1947 y en el que se consolidaba el derecho de importación sobre el producto gravado, la parte contratante que aplique el impuesto podrá diferir, en lo que se refiere a dicho impuesto, la aplicación de las disposiciones del párrafo 2, hasta que pueda obtener la exención de los compromisos contraídos en virtud de dicho acuerdo comercial y recobrar así la facultad de aumentar ese derecho en la medida necesaria para compensar la supresión de la protección obtenida con dicho impuesto.

4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este

párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto.

5. Ninguna parte contratante establecerá ni mantendrá una reglamentación cuantitativa interior sobre la mezcla, la transformación o el uso, en cantidades o proporciones determinadas, de ciertos productos, que requiera, directa o indirectamente, que una cantidad o proporción determinada de un producto objeto de dicha reglamentación provenga de fuentes nacionales de producción. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, reglamentaciones cuantitativas interiores en forma incompatible con los principios enunciados en el párrafo 1°.

6. Las disposiciones del párrafo 5 no se aplicarán a ninguna reglamentación cuantitativa interior vigente en el territorio de cualquier parte contratante el 1.º de julio de 1939, el 10 de abril de 1947 o el 24 de marzo de 1948, a opción de dicha parte contratante, a condición de que toda reglamentación de esa índole, incompatible con las disposiciones del párrafo 5, no sea modificada en detrimento de las importaciones y de que sea considerada como un derecho de aduana a los efectos de negociación.

7. No se aplicará reglamentación cuantitativa interior alguna sobre la mezcla, la transformación o el uso de productos en cantidades o proporciones determinadas de manera que se repartan estas cantidades o proporciones entre las fuentes exteriores de abastecimiento.

8. a) Las disposiciones de este artículo no se aplicarán a las leyes, reglamentos y prescripciones que rijan la adquisición, por organismos gubernamentales, de productos comprados para cubrir las necesidades de los poderes públicos y no para su reventa comercial ni para servir a la producción de mercancías destinadas a la venta comercial.

b) Las disposiciones de este artículo no impedirán la concesión de subvenciones exclusivamente a los productores nacionales, incluidas las subvenciones procedentes de la recaudación de impuestos o cargas interiores aplicados de conformidad con las disposiciones de este artículo y las subvenciones en forma de compra de productos nacionales por los poderes públicos o por su cuenta.

9. Las partes contratantes reconocen que el control de los precios interiores por la fijación de niveles máximos, aunque se ajuste a las demás disposiciones de este artículo, puede tener efectos perjudiciales en los intereses de las partes contratantes que suministren productos importados. Por consiguiente, las partes contratantes que apliquen tales medidas tendrán en cuenta los intereses de las partes contratantes exportadoras, con el fin de evitar, en toda la medida de lo posible, dichos efectos perjudiciales.

10. Las disposiciones de este artículo no impedirán a toda parte contratante establecer o mantener una reglamentación cuantitativa interior sobre las películas cinematográficas impresionadas, de conformidad con las prescripciones del artículo IV.

Artículo IV

Disposiciones especiales relativas a las películas cinematográficas

Si una parte contratante establece o mantiene una reglamentación cuantitativa interior sobre las películas cinematográficas impresionadas, se aplicará en forma de contingentes de proyección con arreglo a las condiciones siguientes:

- a) Los contingentes de proyección podrán implicar la obligación de proyectar, durante un período determinado de un año por lo menos, películas de origen nacional durante una fracción mínima del tiempo total de proyección utilizado efectivamente para la presentación comercial de las películas cualquiera que sea su origen; se fijarán estos contingentes basándose en el tiempo anual de proyección de cada sala o en su equivalente.
- b) No podrá efectuarse, ni de hecho ni de derecho, repartición alguna entre las producciones de diversos orígenes por la parte del tiempo de proyección que no haya sido reservada, en virtud de un contingente de proyección, para las películas de origen nacional o que, habiéndoles sido reservada, se halle disponible debido a una medida administrativa.
- c) No obstante las disposiciones del apartado b) de este artículo, las partes contratantes podrán mantener los contingentes de proyección que se ajusten a las disposiciones del apartado a) de este artículo y que reserven una fracción mínima del tiempo de proyección para las películas de un origen determinado, haciendo abstracción de las nacionales, a reserva de que esta fracción no sea más elevada que en 10 de abril de 1947;
- d) Los contingentes de proyección serán objeto de negociaciones destinadas a limitar su alcance, a hacerlos más flexibles o a suprimirlos.

Artículo V

Libertad de tránsito

1. Las mercancías (con inclusión de los equipajes), así como los barcos y otros medios de transporte serán considerados en tránsito a través del

territorio de una parte contratante, cuando el paso por dicho territorio, con o sin transbordo, almacenamiento, fraccionamiento del cargamento o cambio de medio de transporte, constituya sólo una parte de un viaje completo que comience y termine fuera de las fronteras de la parte contratante por cuyo territorio se efectúe. En el presente artículo, el tráfico de esta clase se denomina « tráfico en tránsito ».

2. Habrá libertad de tránsito por el territorio de cada parte contratante para el tráfico en tránsito con destino al territorio de otra parte contratante o procedente de él, que utilice las rutas más convenientes para el tránsito internacional. No se hará distinción alguna que se funde en el pabellón de los barcos, en el lugar de origen, en los puntos de partida, de entrada, de salida o de destino, o en consideraciones relativas a la propiedad de las mercancías, de los barcos o de otros medios de transporte.

3. Toda parte contratante podrá exigir que el tráfico en tránsito que pase por su territorio sea declarado en la aduana correspondiente; sin embargo, salvo en el caso de inobservancia de las leyes y reglamentos de aduana aplicables, los transportes de esta naturaleza procedentes del territorio de otra parte contratante o destinados a él no serán objeto de ninguna demora ni de restricciones innecesarias y estarán exentos de derechos de aduana y de todo derecho de tránsito o de cualquier otra carga relativa al tránsito, con excepción de los gastos de transporte y de las cargas imputadas como gastos administrativos ocasionados por el tránsito o como costo de los servicios prestados.

4. Todas las cargas y reglamentaciones impuestas por las partes contratantes al tráfico en tránsito procedente del territorio de otra parte contratante o destinado a él deberán ser equitativas, habida cuenta de las condiciones del tráfico.

5. En lo que concierne a todas las cargas, reglamentaciones y formalidades relativas al tránsito, cada parte contratante concederá al tráfico en tránsito procedente del territorio de otra parte contratante o destinado a él, un trato no menos favorable que el concedido al tráfico en tránsito procedente de un tercer país o destinado a él *.

6. Cada parte contratante concederá a los productos que hayan pasado en tránsito por el territorio de cualquier otra parte contratante un trato no menos favorable que el que se les habría concedido si hubiesen sido transportados desde su lugar de origen hasta el de destino sin pasar por dicho territorio. No obstante, toda parte contratante podrá mantener sus condiciones de expedición directa vigentes en la fecha del presente Acuerdo, con respecto a cualquier mercancía cuya expedición directa constituya una condición para poder aplicar a su importación las tarifas arancelarias preferenciales o tenga relación con el método de aforo aduanero prescrito por dicha parte contratante con miras a la fijación de los derechos de aduana.

7. Las disposiciones de este artículo no serán aplicables a las aeronaves en tránsito, pero sí se aplicarán al tránsito aéreo de mercancías (con inclusión de los equipajes).

Artículo VI

Derechos antidumping y derechos compensatorios

1. Las partes contratantes reconocen que el dumping, que permite la introducción de los productos de un país en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, es condenable cuando causa o amenaza causar un perjuicio importante a una producción existente de una parte contratante o si retrasa sensiblemente la creación de una producción nacional. A los efectos de aplicación del presente artículo, un producto exportado de un país a otro debe ser considerado como introducido en el mercado de un país importador a un precio inferior a su valor normal, si su precio es:

- a) menor que el precio comparable, en las operaciones comerciales normales, de un producto similar destinado al consumo en el país exportador; o
- b) a falta de dicho precio en el mercado interior de este último país, si el precio del producto exportado es:
 - i) menor que el precio comparable más alto para la exportación de un producto similar a un tercer país en el curso de operaciones comerciales normales; o
 - ii) menor que el costo de producción de este producto en el país de origen, más un suplemento razonable para cubrir los gastos de venta y en concepto de beneficio.

Se deberán tener debidamente en cuenta, en cada caso, las diferencias en las condiciones de venta, las de tributación y aquellas otras que influyan en la comparabilidad de los precios *.

2. Con el fin de contrarrestar o impedir el dumping, toda parte contratante podrá percibir, sobre cualquier producto objeto de dumping, un derecho antidumping que no exceda del margen de dumping relativo a dicho producto. A los efectos de aplicación de este artículo, se entiende por margen de dumping la diferencia de precio determinada de conformidad con las disposiciones del párrafo 1 *.

3. No se percibirá sobre ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, derecho compensatorio alguno que exceda del monto estimado de la prima o de la subvención que se sepa ha sido concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación del citado producto en el país de origen

o de exportación, con inclusión de cualquier subvención especial concedida para el transporte de un producto determinado. Se entiende por « derecho compensatorio » un derecho especial percibido para contrarrestar cualquier prima o subvención concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación de un producto *.

4. Ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, será objeto de derechos antidumping o de derechos compensatorios por el hecho de que dicho producto esté exento de los derechos o impuestos que graven el productor similar cuando esté destinado al consumo en el país de origen o en el de exportación, ni a causa del reembolso de esos derechos o impuestos.

5. Ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, será objeto simultáneamente de derechos antidumping y de derechos compensatorios destinados a remediar una misma situación resultante del dumping o de las subvenciones a la exportación.

6. a) Ninguna parte contratante percibirá derechos antidumping o derechos compensatorios sobre la importación de un producto del territorio de otra parte contratante, a menos que determine que el efecto del dumping o de la subvención, según el caso, sea tal que cause o amenace causar un perjuicio importante a una producción nacional ya existente o que retarde considerablemente la creación de una rama de la producción nacional.

b) Las PARTES CONTRATANTES podrán autorizar a cualquier parte contratante, mediante la exención del cumplimiento de las prescripciones del apartado a) del presente párrafo, para que perciba un derecho antidumping o un derecho compensatorio sobre la importación de cualquier producto, con objeto de compensar un dumping o una subvención que cause o amenace causar un perjuicio importante a una rama de la producción en el territorio de otra parte contratante que exporte el producto de que se trate al territorio de la parte contratante importadora. Las PARTES CONTRATANTES, mediante la exención del cumplimiento de las prescripciones del apartado a) del presente párrafo, autorizarán la percepción de un derecho compensatorio cuando comprueben que una subvención causa o amenaza causar un perjuicio importante a una producción de otra parte contratante que exporte el producto en cuestión al territorio de la parte contratante importadora *.

c) No obstante, en circunstancias excepcionales, en las que cualquier retraso podría ocasionar un perjuicio difícilmente reparable, toda parte contratante podrá percibir, sin la aprobación previa de las PARTES CONTRATANTES, un derecho compensatorio a los fines estipulados en el apartado b) de este párrafo, a reserva de que dé cuenta inmediatamente de esta medida a las PARTES CONTRATANTES y de que se suprima rápidamente dicho derecho compensatorio si éstas desaprueban la aplicación.

7. Se presumirá que un sistema destinado a estabilizar el precio interior de un producto básico o el ingreso bruto de los productores nacionales de un producto de esta clase, con independencia de las fluctuaciones de los precios de exportación, que a veces tiene como consecuencia la venta de este producto para la exportación a un precio inferior al precio comparable pedido por un producto similar a los compradores del mercado interior, no causa un perjuicio importante en el sentido del párrafo 6, si se determina, mediante consulta entre las partes contratantes que tengan un interés substancial en el producto de que se trate:

- a) que este sistema ha tenido también como consecuencia la venta del producto para la exportación a un precio superior al precio comparable pedido por el producto similar a los compradores del mercado interior; y
- b) que este sistema, a causa de la reglamentación efectiva de la producción o por cualquier otra razón, se aplica de tal modo que no estimula indebidamente las exportaciones ni ocasiona ningún otro perjuicio grave a los intereses de otras partes contratantes.

Artículo VII

Aforo aduanero

1. Las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales del aforo establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o * restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste. Además, cada vez que otra parte contratante lo solicite, examinarán, ateniéndose a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos al aforo. Las PARTES CONTRATANTES podrán pedir a las partes contratantes que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado en cumplimiento de las disposiciones de este artículo.

2. a) El aforo de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios *.

b) El «valor real» debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o mercan-

cías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a: i) cantidades comparables, o ii) cantidades fijadas de una manera por lo menos tan favorable para el importador como si se tomara el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación *.

c) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b) de este párrafo, el valor de aforo debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor *.

3. En el aforo de todo producto importado no debería computarse ningún impuesto interior aplicable en el país de origen o de exportación del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

4. a) Salvo disposiciones en contrario de este párrafo, cuando una parte contratante se vea en la necesidad, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, de convertir en su propia moneda un precio expresado en la de otro país, el tipo de cambio que se utilice para la conversión deberá basarse, para cada moneda, en la paridad establecida de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, en el tipo de cambio reconocido por el Fondo o en la paridad establecida en virtud de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el artículo XV del presente Acuerdo.

b) A falta de esta paridad y de dicho tipo de cambio reconocido, el tipo de conversión deberá corresponder efectivamente con el valor corriente de esa moneda en las transacciones comerciales.

c) Las PARTES CONTRATANTES, de acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, formularán las reglas que habrán de regir la conversión por las partes contratantes de toda moneda extranjera con respecto a la cual se hayan mantenido tipos de cambio múltiples de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional. Cada parte contratante podrá aplicar dichas reglas a las monedas extranjeras, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, en lugar de basarse en las paridades. Hasta que las PARTES CONTRATANTES adopten estas reglas, cada parte contratante podrá, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, aplicar a toda moneda extranjera que responda a las condiciones definidas en este apartado, reglas de conversión destinadas a expresar efectivamente el valor de dicha moneda extranjera en las transacciones comerciales.

d) No podrá interpretarse ninguna disposición de este párrafo en el sentido de que obligue a cualquiera de las partes contratantes a introducir modificaciones en el método de conversión de monedas, aplicable a

los efectos de aforo aduanero en su territorio en la fecha del presente Acuerdo, que tengan como consecuencia aumentar de manera general el importe de los derechos de aduana exigibles.

5. Los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el aforo aduanero.

Artículo VIII

*Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación **

1. a) Todos los derechos y cargas de cualquier naturaleza que sean, distintos de los derechos de importación y de exportación y de los impuestos a que se refiere el artículo III, percibidos por las partes contratantes sobre la importación o la exportación o en conexión con ellas, se limitarán al coste aproximado de los servicios prestados y no deberán constituir una protección indirecta de los productos nacionales ni gravámenes de carácter fiscal aplicados a la importación o a la exportación.

b) Las partes contratantes reconocen la necesidad de reducir el número y la diversidad de los derechos y cargas a que se refiere el apartado a).

c) Las partes contratantes reconocen también la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y exportación y de reducir asimismo y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación *.

2. Toda parte contratante, a petición de otra parte contratante o de las PARTES CONTRATANTES, examinará la aplicación de sus leyes y reglamentos, teniendo en cuenta las disposiciones de este artículo.

3. Ninguna parte contratante impondrá sanciones severas por infracciones leves de los reglamentos o formalidades de aduana. En particular, no se impondrán sanciones pecuniarias superiores a las necesarias para servir simplemente de advertencia por un error u omisión en los documentos presentados a la aduana que pueda ser subsanado fácilmente y que haya sido cometido manifiestamente sin intención fraudulenta o sin que constituya una negligencia grave.

4. Las disposiciones de este artículo se harán extensivas a los derechos, cargas, formalidades y prescripciones impuestos por las autoridades guber-

naméntales o administrativas, en relación con la importación y la exportación y con inclusión de los referentes a:

- a) las formalidades consulares, tales como facturas y certificados consulares;
- b) las restricciones cuantitativas;
- c) las licencias;
- d) el control de los cambios;
- e) los servicios de estadística;
- f) los documentos que han de presentarse, la documentación y la expedición de certificados;
- g) los análisis y la inspección;
- h) la cuarentena, la inspección sanitaria y la desinfección.

Artículo IX

Marcas de origen

1. En lo que concierne a la reglamentación relativa a las marcas, cada parte contratante concederá a los productos de los territorios de las demás partes contratantes un trato no menos favorable que el concedido a los productos similares de un tercer país.

2. Las partes contratantes reconocen que, al establecer y aplicar las leyes y reglamentos relativos a las marcas de origen, convendría reducir al mínimo las dificultades y los inconvenientes que dichas medidas podrían ocasionar al comercio y a la producción de los países exportadores, teniendo debidamente en cuenta la necesidad de proteger a los consumidores contra las indicaciones fraudulentas o que puedan inducir a error.

3. Siempre que administrativamente fuera factible, las partes contratantes deberían permitir que las marcas de origen fueran colocadas en el momento de la importación.

4. En lo que concierne a la fijación de marcas en los productos importados, las leyes y reglamentos de las partes contratantes serán tales que sea posible ajustarse a ellos sin ocasionar un perjuicio grave a los productos, reducir substancialmente su valor, ni aumentar indebidamente su precio de costo.

5. Por regla general, ninguna parte contratante debería imponer derechos o sanciones especiales por la inobservancia de las prescripciones relativas a la fijación de marcas antes de la importación, a menos que la rectificación de las marcas haya sido demorada indebidamente, se hayan fijado marcas que puedan inducir a error o se haya omitido intencionadamente la fijación de dichas marcas.

6. Las partes contratantes colaborarán entre sí para impedir el uso de las marcas comerciales de manera que tienda a inducir a error con respecto al verdadero origen de un producto, en detrimento de los nombres de origen regionales o geográficos distintivos de los productos del territorio de una parte contratante, protegidos por su legislación. Cada parte contratante prestará completa y benévola consideración a las peticiones o representaciones que pueda formular otra parte contratante con respecto a abusos como los mencionados en este párrafo que le hayan sido señalados por esta otra parte contratante sobre los nombres de los productos que ésta haya comunicado a la primera parte contratante.

Artículo X

Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales

1. Las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que cualquier parte contratante haya puesto en vigor y que se refieran a la clasificación o al aforo aduanero de productos, a las tarifas de derechos de aduana, impuestos u otras cargas, o a las prescripciones, restricciones o prohibiciones de importación o exportación, o a la transferencia de pagos relativa a ellas, o a la venta, la distribución, el transporte, el seguro, el almacenamiento, la inspección, la exposición, la transformación, la mezcla o cualquier otra utilización de dichos productos, serán publicados rápidamente a fin de que los gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos. Se publicarán también los acuerdos relacionados con la política comercial internacional y que estén en vigor entre el gobierno o un organismo gubernamental de una parte contratante y el gobierno o un organismo gubernamental de otra parte contratante. Las disposiciones de este párrafo no obligarán a ninguna parte contratante a revelar informaciones de carácter confidencial cuya divulgación pueda constituir un obstáculo para el cumplimiento de las leyes, sea contraria al interés público o perjudique los intereses comerciales legítimos de empresas públicas o privadas.

2. No podrá ser aplicada antes de su publicación oficial ninguna medida de carácter general adoptada por una parte contratante que tenga por efecto aumentar un derecho de aduana u otra carga sobre la importación en virtud del uso establecido y uniforme, o que imponga una nueva o más gravosa prescripción, restricción o prohibición para las importaciones o para las transferencias de fondos relativas a ellas.

3. a) Cada parte contratante aplicará de manera uniforme, imparcial y equitativa sus leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas a que se refiere el párrafo 1 de este artículo.

b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales judiciales, arbitrales o administrativos, o procedimientos destinados, especialmente, a revisar y rectificar rápidamente las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos.

c) Las disposiciones del apartado b) de este párrafo no requerirán la supresión o la sustitución de los procedimientos vigentes en el territorio de toda parte contratante en la fecha del presente Acuerdo, que garanticen de hecho una revisión imparcial y objetiva de las decisiones administrativas, aun cuando dichos procedimientos no sean total u oficialmente independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas. Toda parte contratante que recurra a tales procedimientos deberá facilitar a las PARTES CONTRATANTES, si así lo solicitan, una información completa al respecto para que puedan decidir si los procedimientos citados se ajustan a las condiciones fijadas en este apartado.

Artículo XI *

Eliminación general de las restricciones cuantitativas

1. Ninguna parte contratante impondrá ni mantendrá — aparte de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas — prohibiciones ni restricciones a la importación de un producto del territorio de otra parte contratante o a la exportación o a la venta para la exportación de un producto destinado al territorio de otra parte contratante, ya sean aplicadas mediante contingentes, licencias de importación o de exportación, o por medio de otras medidas.

2. Las disposiciones del párrafo 1 de este artículo no se aplicarán a los casos siguientes:

a) Prohibiciones o restricciones a la exportación aplicadas temporalmente para prevenir o remediar una escasez aguda de productos alimenticios o de otros productos esenciales para la parte contratante exportadora;

- b) Prohibiciones o restricciones a la importación o exportación necesarias para la aplicación de normas o reglamentaciones sobre la clasificación, el control de la calidad o la venta de productos destinados al comercio internacional;
- c) Restricciones a la importación de cualquier producto agrícola o pesquero, cualquiera que sea la forma bajo la cual se importe éste *, cuando sean necesarias para la ejecución de medidas gubernamentales que tengan por efecto:
- i) restringir la cantidad del producto nacional similar que pueda ser vendido o producido o, de no haber producción nacional importante del producto similar, de un producto nacional que pueda ser substituido directamente por el producto importado; o
 - ii) eliminar un sobrante temporal del producto nacional similar o, de no haber producción nacional importante del producto similar, de un producto nacional que pueda ser substituido directamente por el producto importado, poniendo este sobrante a la disposición de ciertos grupos de consumidores del país, gratuitamente o a precios inferiores a los corrientes en el mercado; o
 - iii) restringir la cantidad que pueda ser producida de cualquier producto de origen animal cuya producción dependa directamente, en su totalidad o en su mayor parte, del producto importado, cuando la producción nacional de este último sea relativamente desdénable.

Toda parte contratante que imponga restricciones a la importación de un producto en virtud de las disposiciones del apartado c) de este párrafo, publicará el total del volumen o del valor del producto cuya importación se autorice durante un período ulterior especificado, así como todo cambio que se produzca en ese volumen o en ese valor. Además, las restricciones que se impongan en virtud del inciso i) anterior no deberán tener como consecuencia la reducción de la relación entre el total de las importaciones y el de la producción nacional, en comparación con la que cabría razonablemente esperar que existiera sin tales restricciones. Al determinar esta relación, la parte contratante tendrá en cuenta la proporción o la relación existente durante un período de referencia anterior y todos los factores especiales * que hayan podido o puedan influir en el comercio del producto de que se trate.

Artículo XII *

Restricciones para proteger el equilibrio de la balanza de pagos

1. No obstante las disposiciones del párrafo 1 del artículo XI, toda parte contratante, con el fin de salvaguardar su posición financiera exterior

y el equilibrio de su balanza de pagos, podrá reducir el volumen o el valor de las mercancías cuya importación autorice, a reserva de las disposiciones de los párrafos siguientes de este artículo.

2. a) Las restricciones a la importación establecidas, mantenidas o reforzadas por cualquier parte contratante en virtud del presente artículo no excederán de los límites necesarios para:

- i) oponerse a la amenaza inminente de una disminución importante de sus reservas monetarias o detener dicha disminución; o
- ii) aumentar sus reservas monetarias de acuerdo con una proporción de crecimiento razonable, en caso de que sean muy exiguas.

En ambos casos, se tendrán debidamente en cuenta todos los factores especiales que puedan influir en las reservas monetarias de la parte contratante interesada o en sus necesidades a este respecto, incluyendo, cuando disponga de créditos exteriores especiales o de otros recursos, la necesidad de prever el empleo apropiado de dichos créditos o recursos.

b) Las partes contratantes que apliquen restricciones en virtud del apartado a) de este párrafo, las atenuarán progresivamente a medida que mejore la situación considerada en dicho apartado; sólo las mantendrán en la medida que esta situación justifique todavía su aplicación, y las suprimirán tan pronto como deje de estar justificado su establecimiento o mantenimiento en virtud del citado apartado.

3. a) En la aplicación de su política nacional, las partes contratantes se comprometen a tener debidamente en cuenta la necesidad de mantener o restablecer el equilibrio de su balanza de pagos sobre una base sana y duradera, y la conveniencia de evitar que se utilicen sus recursos productivos de una manera antieconómica. Reconocen que, con este objeto, es deseable adoptar, en lo posible, medidas tendientes más bien al desarrollo de los intercambios internacionales que a su restricción.

b) Las partes contratantes que apliquen restricciones de conformidad con este artículo podrán determinar su incidencia sobre las importaciones de los distintos productos o de las diferentes categorías de ellos a fin de conceder la prioridad a la importación de los que sean más necesarios.

c) Las partes contratantes que apliquen restricciones de conformidad con este artículo se comprometen a:

- i) evitar todo perjuicio inútil a los intereses comerciales o económicos de cualquier otra parte contratante *;
- ii) abstenerse de aplicar restricciones que constituyan un obstáculo indebido para la importación en cantidades comerciales mínimas de mercancías, de cualquier naturaleza que sean, cuya exclusión dificulte las corrientes normales de los intercambios; y

iii) abstenerse de aplicar restricciones que obstaculicen la importación de muestras comerciales o la observancia de los procedimientos relativos a las patentes, marcas de fábrica, derechos de autor y de reproducción u otros procedimientos análogos.

d) Las partes contratantes reconocen que la política seguida en la esfera nacional por una parte contratante para lograr y mantener el pleno empleo productivo o para asegurar el desarrollo de los recursos económicos puede provocar en dicha parte contratante una fuerte demanda de importaciones que implique, para sus reservas monetarias, una amenaza del género de las indicadas en el apartado a) del párrafo 2 del presente artículo. Por consiguiente, toda parte contratante que se ajuste, en todos los demás aspectos, a las disposiciones de este artículo no estará obligada a suprimir o modificar restricciones sobre la base de que, si se modificara su política, las restricciones que aplique en virtud de este artículo dejarían de ser necesarias.

4. a) Toda parte contratante que aplique nuevas restricciones o que aumente el nivel general de las existentes, reforzando substancialmente las medidas aplicadas en virtud de este artículo, deberá, tan pronto como haya instituido o reforzado dichas restricciones (o, en caso de que en la práctica sea posible efectuar consultas previas, antes de haberlo hecho así), entablar consultas con las PARTES CONTRATANTES sobre la naturaleza de las dificultades relativas a su balanza de pagos, los diversos correctivos entre los cuales puede escoger y las repercusiones posibles de estas restricciones en la economía de otras partes contratantes.

b) En una fecha que ellas mismas fijarán *, las PARTES CONTRATANTES examinarán todas las restricciones que se apliquen aún entonces en virtud del presente artículo. A la expiración de un período de un año a contar de la fecha de referencia, las partes contratantes que apliquen restricciones a la importación en virtud de este artículo entablarán anualmente con las PARTES CONTRATANTES consultas del tipo previsto en el apartado a) de este párrafo.

c) i) Si, en el curso de consultas entabladas con una parte contratante de conformidad con los apartados a) o b) anteriores, consideran las PARTES CONTRATANTES que las restricciones no son compatibles con las disposiciones de este artículo o con las del artículo XIII (a reserva de las del artículo XIV), indicarán los puntos de divergencia y podrán aconsejar la modificación apropiada de las restricciones.

ii) Sin embargo, en caso de que, como consecuencia de estas consultas, las PARTES CONTRATANTES determinen que las restricciones son aplicadas de una manera que implica una incompatibilidad importante con las disposiciones de este artículo o con las del artículo XIII (a reserva de las del artículo XIV), originando un perjuicio o una amenaza de perjuicio para el comercio de una parte contratante, se lo comunicarán a la parte contra-

tante que aplique las restricciones y formularán recomendaciones adecuadas con objeto de lograr la observancia, en un plazo dado, de las disposiciones de referencia. Si la parte contratante no se ajustase a estas recomendaciones en el plazo fijado, las PARTES CONTRATANTES podrán eximir a toda parte contratante, en cuyo comercio influyan adversamente las restricciones, de toda obligación resultante del presente Acuerdo que les parezca apropiado eximirla, teniendo en cuenta las circunstancias, con respecto a la parte contratante que aplique las restricciones.

d) Las PARTES CONTRATANTES invitarán a toda parte contratante que aplique restricciones en virtud de este artículo a que entable consultas con ellas, a petición de cualquier otra parte contratante que pueda establecer *prima facie* que las restricciones son incompatibles con las disposiciones de este artículo o con las del artículo XIII (a reserva de las del artículo XIV) y que influyen adversamente en su comercio. Sin embargo, sólo se formulará esta invitación si las PARTES CONTRATANTES comprueban que las conversaciones entabladas directamente entre las partes contratantes interesadas no han dado resultado. Si las consultas no permiten llegar a ningún acuerdo con las PARTES CONTRATANTES y si éstas determinan que las restricciones se aplican de una manera incompatible con las disposiciones mencionadas, originando un perjuicio o una amenaza de perjuicio para el comercio de la parte contratante que haya iniciado el procedimiento, recomendarán el retiro o la modificación de dichas restricciones. En caso de que no se retiren o modifiquen en el plazo que fijen las PARTES CONTRATANTES, éstas podrán eximir a la parte contratante que haya iniciado el procedimiento de toda obligación resultante del presente Acuerdo de la cual les parezca apropiado eximirla, teniendo en cuenta las circunstancias, con respecto a la parte contratante que aplique las restricciones.

e) En todo procedimiento iniciado de conformidad con este párrafo, las PARTES CONTRATANTES tendrán debidamente en cuenta todo factor exterior especial que influya adversamente en el comercio de exportación de la parte contratante que aplique las restricciones *.

f) Las determinaciones previstas en este párrafo deberán ser tomadas rápidamente y, si es posible, en un plazo de sesenta días a contar de la fecha en que se inicien las consultas.

5. En caso de que la aplicación de restricciones a la importación en virtud de este artículo revistiera un carácter duradero y amplio, que sería el indicio de un desequilibrio general, el cual reduciría el volumen de los intercambios internacionales, las PARTES CONTRATANTES entablarán conversaciones para examinar si se pueden adoptar otras medidas, ya sea por las partes contratantes cuya balanza de pagos tienda a ser desfavorable, ya sea por aquellas para las que, por el contrario, tienda a ser excepcionalmente favorable, o bien por cualquier organización intergubernamental

competente, con el fin de suprimir las causas fundamentales de este desequilibrio. Previa invitación de las PARTES CONTRATANTES, las partes contratantes participarán en las conversaciones indicadas.

Artículo XIII *

Aplicación no discriminatoria de las restricciones cuantitativas

1. Ninguna parte contratante impondrá prohibición ni restricción alguna a la importación de un producto originario del territorio de otra parte contratante o a la exportación de un producto destinado al territorio de otra parte contratante, a menos que se imponga una prohibición o restricción semejante a la importación del producto similar originario de cualquier tercer país o a la exportación del producto similar destinado a cualquier tercer país.

2. Al aplicar restricciones a la importación de un producto cualquiera, las partes contratantes procurarán hacer una distribución del comercio de dicho producto que se aproxime lo más posible a la que las distintas partes contratantes podrían esperar si no existieran tales restricciones, y, con este fin, observarán las disposiciones siguientes:

- a) Siempre que sea posible, se fijarán contingentes representativos del monto global de las importaciones autorizadas (estén o no repartidos entre los países abastecedores), y se publicará su cuantía, de conformidad con el apartado b) del párrafo 3 de este artículo;
- b) Cuando no sea posible fijar contingentes globales, podrán aplicarse las restricciones mediante licencias o permisos de importación sin contingente global;
- c) Salvo a los efectos de aplicación de contingentes asignados de conformidad con el apartado d) de este párrafo, las partes contratantes no prescribirán que las licencias o permisos de importación sean utilizados para la importación del producto de que se trate procedente de una fuente de abastecimiento o de un país determinado;
- d) Cuando haya sido repartido un contingente entre los países abastecedores, la parte contratante que aplique las restricciones podrá ponerse de acuerdo sobre la repartición del contingente con todas las demás partes contratantes que tengan un interés substancial en el abastecimiento del producto de que se trate. En los casos en que sea verdaderamente imposible aplicar este método, la parte contratante interesada asignará, a las partes contratantes que tengan un interés substancial en el abastecimiento de este producto, partes proporcio-

nales a la contribución aportada por ellas al volumen o valor total de las importaciones del producto indicado durante un período de referencia anterior, teniendo debidamente en cuenta todos los factores especiales que puedan o hayan podido influir en el comercio de ese producto. No se impondrán condiciones ni formalidades que impidan a cualquier parte contratante utilizar íntegramente la parte del volumen o del valor total que le haya sido asignada, a reserva de que la importación se efectúe en el plazo prescrito para la utilización del contingente*.

3. a) Cuando se concedan licencias de importación en el marco de restricciones a la importación, la parte contratante que aplique una restricción facilitará, a petición de toda parte contratante interesada en el comercio del producto de que se trate, todas las informaciones pertinentes sobre la aplicación de esta restricción, las licencias de importación concedidas durante un período reciente y la repartición de estas licencias entre los países abastecedores, sobrentendiéndose que no estará obligada a revelar el nombre de los establecimientos importadores o abastecedores.

b) En el caso de restricciones a la importación que entrañen la fijación de contingentes, la parte contratante que las aplique publicará el volumen o valor total del producto o de los productos cuya importación sea autorizada durante un período ulterior dado, así como cualquier cambio sobrevenido en dicho volumen o valor. Si uno de estos productos se halla en camino en el momento de efectuarse la publicación, no se prohibirá su entrada. No obstante, se podrá imputar este producto, dentro de lo posible, en la cantidad cuya importación esté autorizada durante el período correspondiente y, si procede, en la cantidad cuya importación sea autorizada durante el período o períodos ulteriores. Además, si una parte contratante exime habitualmente de dichas restricciones a los productos que, en un plazo de treinta días contados desde la fecha de esta publicación, son retirados de la aduana a la llegada del extranjero o a la salida del depósito aduanero, se considerará que este procedimiento se ajusta plenamente a las prescripciones de este apartado.

c) Cuando se trate de contingentes repartidos entre los países abastecedores, la parte contratante que aplique la restricción informará sin demora a todas las demás partes contratantes interesadas en el abastecimiento del producto de que se trate acerca de la parte del contingente, expresada en volumen o en valor, que haya sido asignada, para el período en curso, a los diversos países abastecedores, y publicará todas las informaciones pertinentes a este respecto.

4. En lo que concierne a las restricciones aplicadas de conformidad con el apartado d) del párrafo 2 de este artículo o del apartado c) del párrafo 2

del artículo XI, la elección, para todo producto, de un período de referencia y la apreciación de los factores especiales * que influyan en el comercio de ese producto serán hechas inicialmente por la parte contratante que aplique dichas restricciones. No obstante, dicha parte contratante, a petición de cualquier otra parte contratante que tenga un interés substancial en el abastecimiento del producto, o a petición de las PARTES CONTRATANTES, entablará consultas lo más pronto posible con la otra parte contratante o con las PARTES CONTRATANTES acerca de la necesidad de revisar el porcentaje establecido o el período de referencia, apreciar de nuevo los factores especiales implicados o suprimir las condiciones, formalidades u otras disposiciones prescritas unilateralmente sobre la asignación de un contingente apropiado o su utilización sin restricciones.

5. Las disposiciones de este artículo se aplicarán a todo contingente arancelario instituido o mantenido por una parte contratante; además, en la medida de lo posible, los principios de este artículo serán aplicables también a las restricciones a la exportación.

Artículo XIV *

Excepciones a la regla de no discriminación

1. Toda parte contratante que aplique restricciones en virtud del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII podrá, al aplicar estas restricciones, apartarse de las disposiciones del artículo XIII en forma que produzca efectos equivalentes al de las restricciones impuestas a los pagos y transferencias relativos a las transacciones internacionales corrientes que esta parte contratante esté autorizada a aplicar entonces en virtud del artículo VIII o del artículo XIV de los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, o en virtud de disposiciones análogas de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el párrafo 6 del artículo XV *.

2. Toda parte contratante que aplique restricciones a la importación en virtud del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII podrá, con el consentimiento de las PARTES CONTRATANTES, apartarse temporalmente de las disposiciones del artículo XIII en lo que concierne a una parte poco importante de su comercio exterior, si las ventajas que obtengan la parte contratante o las partes contratantes interesadas son substancialmente superiores a todo perjuicio que se pueda originar al comercio de otras partes contratantes *.

3. Las disposiciones del artículo XIII no impedirán a un grupo de territorios que posean en el Fondo Monetario Internacional una parte común, aplicar a las importaciones procedentes de otros países, pero no a

sus propios intercambios, restricciones compatibles con las disposiciones del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII, a condición de que dichas restricciones sean compatibles en todos los demás aspectos con las disposiciones del artículo XIII.

4. Las disposiciones de los artículos XI a XV o de la sección B del artículo XVIII del presente Acuerdo no impedirán a ninguna parte contratante que aplique restricciones a la importación compatibles con las disposiciones del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII, aplicar medidas destinadas a orientar sus exportaciones de tal modo que le proporcionen un suplemento de divisas que podrá utilizar sin apartarse de las disposiciones del artículo XIII.

5. Las disposiciones de los artículos XI a XV o de la sección B del artículo XVIII del presente Acuerdo no impedirán a ninguna parte contratante la aplicación de:

- a) restricciones cuantitativas que tengan un efecto equivalente al de las restricciones de cambio autorizadas en virtud del apartado b) de la sección 3 del artículo VII de los Estatutos del Fondo Monetario Internacional; o
- b) restricciones cuantitativas establecidas de conformidad con los acuerdos preferenciales previstos en el Anexo A del presente Acuerdo, hasta que se conozca el resultado de las negociaciones mencionadas en dicho anexo.

Artículo XV

Disposiciones en materia de cambio

1. Las PARTES CONTRATANTES procurarán colaborar con el Fondo Monetario Internacional a fin de desarrollar una política coordinada en lo que se refiere a las cuestiones de cambio que sean de la competencia del Fondo y a las cuestiones relativas a las restricciones cuantitativas o a otras medidas comerciales que sean de la competencia de las PARTES CONTRATANTES.

2. En todos los casos en que las PARTES CONTRATANTES se vean llamadas a examinar o resolver problemas relativos a las reservas monetarias, a las balanzas de pagos o a las disposiciones en materia de cambio, entablarán consultas detenidas con el Fondo Monetario Internacional. En el curso de estas consultas, las PARTES CONTRATANTES aceptarán todas las conclusiones de hecho en materia de estadística o de otro orden que les presente el Fondo sobre cuestiones de cambio, de reservas monetarias y de

balanza de pagos; aceptarán también la determinación del Fondo sobre la conformidad de las medidas adoptadas por una parte contratante, en materia de cambio, con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional o con las disposiciones de un acuerdo especial de cambio celebrado entre esta parte contratante y las PARTES CONTRATANTES. Cuando las PARTES CONTRATANTES hayan de adoptar su decisión final en casos en que estén implicados los criterios establecidos en el apartado a) del párrafo 2 del artículo XII o en el párrafo 9 del artículo XVIII, las PARTES CONTRATANTES aceptarán las conclusiones del Fondo en lo que se refiere a saber si las reservas monetarias de la parte contratante han sufrido una disminución importante, si tienen un nivel muy bajo o si han aumentado de acuerdo con una proporción de crecimiento razonable, así como en lo que concierne a los aspectos financieros de los demás problemas comprendidos en las consultas correspondientes a tales casos.

3. Las PARTES CONTRATANTES tratarán de llegar a un acuerdo con el Fondo sobre el procedimiento para celebrar las consultas a que se refiere el párrafo 2 de este artículo.

4. Las partes contratantes se abstendrán de adoptar ninguna medida en materia de cambio que vaya en contra * de la finalidad de las disposiciones del presente Acuerdo, y no adoptarán tampoco medida comercial alguna que vaya en contra de la finalidad de las disposiciones de los Estatutos del Fondo Monetario Internacional.

5. Si las PARTES CONTRATANTES consideran, en un momento dado, que una parte contratante aplica restricciones de cambio sobre los pagos y las transferencias relativos a las importaciones de una manera incompatible con las excepciones previstas en el presente Acuerdo en materia de restricciones cuantitativas, informarán al Fondo a este respecto.

6. Toda parte contratante que no sea Miembro del Fondo deberá, en un plazo que fijarán las PARTES CONTRATANTES previa consulta con el Fondo, ingresar en éste o, en su defecto, concertar con las PARTES CONTRATANTES un acuerdo especial de cambio. Toda parte contratante que deje de ser Miembro del Fondo concertará inmediatamente con las PARTES CONTRATANTES un acuerdo especial de cambio. Todo acuerdo especial de cambio concertado por una parte contratante de conformidad con este párrafo formará inmediatamente parte integrante de sus obligaciones en virtud del presente Acuerdo.

7. a) Todo acuerdo especial de cambio concertado entre una parte contratante y las PARTES CONTRATANTES en virtud del párrafo 6 de este artículo contendrá las disposiciones que las PARTES CONTRATANTES estimen necesarias para que las medidas adoptadas en materia de cambio por dicha parte contratante no vayan en contra del presente Acuerdo.

b) Las disposiciones de dicho acuerdo no impondrán a la parte contratante interesada obligaciones en materia de cambio más restrictivas en su conjunto que las impuestas por los Estatutos del Fondo Monetario Internacional a sus propios Miembros.

8. Toda parte contratante que no sea Miembro del Fondo facilitará a las PARTES CONTRATANTES las informaciones que éstas estimen oportuno solicitar, dentro del alcance general de la sección 5 del artículo VIII de los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, con miras al cumplimiento de las funciones que les asigna el presente Acuerdo.

9. Ninguna disposición del presente Acuerdo podrá impedir:

- a) que una parte contratante recurra al establecimiento de controles o de restricciones de cambio que se ajusten a los Estatutos del Fondo Monetario Internacional o al acuerdo especial de cambio concertado por dicha parte contratante con las PARTES CONTRATANTES;
- b) que una parte contratante recurra a restricciones o medidas de control sobre las importaciones o las exportaciones, cuyo único efecto, además de los autorizados en los artículos XI, XII, XIII y XIV, consista en dar efectividad a las medidas de control o de restricciones de cambio de esta naturaleza.

Artículo XVI *

Subvenciones

Sección A — Subvenciones en general

1. Si una parte contratante concede o mantiene una subvención, incluida toda forma de protección de los ingresos o de sostén de los precios, que tenga directa o indirectamente por efecto aumentar las exportaciones de un producto cualquiera del territorio de dicha parte contratante o reducir las importaciones de este producto en su territorio, esta parte contratante notificará por escrito a las PARTES CONTRATANTES la importancia y la naturaleza de la subvención, los efectos que estime ha de ocasionar en las cantidades del producto o de los productos de referencia importados o exportados por ella y las circunstancias que hagan necesaria la subvención. En todos los casos en que se determine que dicha subvención causa o amenaza causar un perjuicio grave a los intereses de otra parte contratante, la parte contratante que la haya concedido examinará, previa invitación en este sentido, con la otra parte contratante o las otras partes contratantes interesadas, o con las PARTES CONTRATANTES, la posibilidad de limitar la subvención.

Sección B — Disposiciones adicionales relativas a las subvenciones a la exportación *

2. Las partes contratantes reconocen que la concesión, por una parte contratante, de una subvención a la exportación de un producto puede tener consecuencias perjudiciales para otras partes contratantes, lo mismo si se trata de países importadores que de países exportadores; reconocen asimismo que puede provocar perturbaciones injustificadas en sus intereses comerciales normales y constituir un obstáculo para la consecución de los objetivos del presente Acuerdo.

3. Por lo tanto, las partes contratantes deberían esforzarse por evitar la concesión de subvenciones a la exportación de los productos básicos. No obstante, si una parte contratante concede directa o indirectamente, en la forma que sea, una subvención que tenga por efecto aumentar la exportación de un producto básico procedente de su territorio, esta subvención no será aplicada de manera tal que dicha parte contratante absorba entonces más de una parte equitativa del comercio mundial de exportación del producto de referencia, teniendo en cuenta las que absorbían las partes contratantes en el comercio de este producto durante un período de referencia anterior, así como todos los factores especiales que puedan haber influido o influir en el comercio de que se trate *.

4. Además, a partir del 1.º de enero de 1958 o lo más pronto posible después de esta fecha, las partes contratantes dejarán de conceder directa o indirectamente toda subvención, de cualquier naturaleza que sea, a la exportación de cualquier producto que no sea un producto básico y que tenga como consecuencia rebajar su precio de venta de exportación a un nivel inferior al del precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por el producto similar. Hasta el 31 de diciembre de 1957, ninguna parte contratante extenderá el campo de aplicación de tales subvenciones existente en 1.º de enero de 1955 instituyendo nuevas subvenciones o ampliando las existentes *.

5. Las PARTES CONTRATANTES efectuarán periódicamente un examen de conjunto de la aplicación de las disposiciones de este artículo con objeto de determinar, a la luz de la experiencia, si contribuyen eficazmente al logro de los objetivos del presente Acuerdo y si permiten evitar realmente que las subvenciones causen un perjuicio grave al comercio o a los intereses de las partes contratantes.

Artículo XVII

Empresas comerciales del Estado

1. * a) Cada parte contratante se compromete a que, si funda o mantiene una empresa del Estado, en cualquier sitio que sea, o si concede a una empresa, de hecho o de derecho, privilegios exclusivos o especiales *, dicha empresa se ajuste, en sus compras o sus ventas que entrañen importaciones o exportaciones, al principio general de no discriminación prescrito en el presente Acuerdo para las medidas de carácter legislativo o administrativo concernientes a las importaciones o a las exportaciones efectuadas por comerciantes privados.

b) Las disposiciones del apartado a) de este párrafo deberán interpretarse en el sentido de que imponen a estas empresas la obligación, teniendo debidamente en cuenta las demás disposiciones del presente Acuerdo, de efectuar las compras o ventas de esta naturaleza ateniéndose exclusivamente a consideraciones de carácter comercial * — tales como el precio, la calidad, las cantidades disponibles, las cualidades comerciales de la mercancía, los transportes y las demás condiciones de compra o de venta — y la obligación de ofrecer a las empresas de las demás partes contratantes las facilidades necesarias para que puedan participar en esas ventas o compras en condiciones de libre competencia y de conformidad con las prácticas comerciales corrientes.

c) Ninguna parte contratante impedirá a las empresas bajo su jurisdicción (se trate o no de aquellas a que se refiere el apartado a) de este párrafo) que actúen de conformidad con los principios enunciados en los apartados a) y b) de este párrafo.

2. Las disposiciones del párrafo 1 de este artículo no se aplicarán a las importaciones de productos destinados a ser utilizados inmediata o finalmente por los poderes públicos o por su cuenta, y no para ser revendidos o utilizados en la producción de mercancías * destinadas a la venta. En lo que concierne a estas importaciones, cada parte contratante concederá un trato equitativo al comercio de las demás partes contratantes.

3. Las partes contratantes reconocen que las empresas de la naturaleza de las definidas en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo podrían ser utilizadas de tal manera que obstaculizaran considerablemente el comercio; por esta razón, es importante, con el fin de favorecer el desarrollo del comercio internacional *, entablar negociaciones a base de reciprocidad y de ventajas mutuas para limitar o reducir esos obstáculos.

4. a) Las partes contratantes notificarán a las PARTES CONTRATANTES los productos importados en sus territorios o exportados de ellos por empre-

sas de la naturaleza de las definidas en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo.

b) Toda parte contratante que establezca, mantenga o autorice un monopolio para la importación de un producto para el que no se haya otorgado concesión alguna de las indicadas en el artículo II, deberá, a petición de otra parte contratante que efectúe un comercio substancial de este producto, dar cuenta a las PARTES CONTRATANTES del aumento de su precio de importación * durante un período de referencia reciente o, cuando esto no sea posible, del precio pedido para su reventa.

c) Las PARTES CONTRATANTES podrán, a petición de una parte contratante que tenga razones para estimar que sus intereses, dentro de los límites del presente Acuerdo, sufren un perjuicio debido a las operaciones de una empresa de la naturaleza de las definidas en el apartado a) del párrafo 1, invitar a la parte contratante que establezca, mantenga o autorice tal empresa a que facilite informaciones sobre sus operaciones, en lo que se refiere a la aplicación del presente Acuerdo.

d) Las disposiciones de este párrafo no obligarán a ninguna parte contratante a revelar informaciones confidenciales cuya divulgación obstaculice la aplicación de las leyes, sea contraria al interés público o perjudique los intereses comerciales legítimos de una empresa.

Artículo XVIII *

Ayuda del Estado para favorecer el desarrollo económico

1. Las partes contratantes reconocen que la consecución de los objetivos del presente Acuerdo será facilitada por el desarrollo progresivo de sus economías respectivas, especialmente en el caso de las partes contratantes cuya economía sólo puede ofrecer a la población un bajo nivel de vida * y que se halla en las primeras fases de su desarrollo *.

2. Las partes contratantes reconocen además que puede ser necesario para las partes contratantes a que se refiere el párrafo 1, con objeto de ejecutar sus programas y de aplicar sus políticas de desarrollo económico tendientes al aumento del nivel de vida general de su población, adoptar medidas de protección o de otra clase que influyan en las importaciones y que tales medidas son justificadas en la medida en que con ellas se facilita el logro de los objetivos del presente Acuerdo. Por consiguiente, están de acuerdo en que deben preverse, en favor de estas partes contratantes, facilidades suplementarias que les permitan: a) mantener en la estructura de sus aranceles aduaneros una elasticidad suficiente para que puedan conceder la protección arancelaria que requiera la creación de una determinada rama

de la producción *, y b) establecer restricciones cuantitativas destinadas a proteger el equilibrio de su balanza de pagos de manera que se tenga plenamente en cuenta el nivel elevado y estable de la demanda de importaciones que puede originar la ejecución de sus programas de desarrollo económico.

3. Por último, las partes contratantes reconocen que, con las facilidades suplementarias previstas en las secciones A y B de este artículo, las disposiciones del presente Acuerdo deberían permitir normalmente a las partes contratantes hacer frente a las necesidades de su desarrollo económico. Reconocen, no obstante, que se pueden presentar casos en los que no sea posible en la práctica adoptar ninguna medida compatible con estas disposiciones que permita a una parte contratante en vías de desarrollo económico conceder la ayuda del Estado necesaria para favorecer la creación de determinadas ramas de la producción *, con objeto de aumentar el nivel de vida general de su población. En las secciones C y D de este artículo se fijan procedimientos especiales para atender tales casos.

4. a) Por lo tanto, toda parte contratante cuya economía sólo puede ofrecer a la población un bajo nivel de vida * y que se halla en las primeras fases de su desarrollo * podrá apartarse temporalmente de las disposiciones de los demás artículos del presente Acuerdo, según se estipula en las secciones A, B y C de este artículo.

b) Toda parte contratante cuya economía se halle en vías de desarrollo, pero que no esté comprendida en las disposiciones del apartado a) anterior, podrá formular peticiones a las PARTES CONTRATANTES de acuerdo con la sección D de este artículo.

5. Las partes contratantes reconocen que los ingresos de exportación de las partes contratantes cuya economía es del tipo descrito en los apartados a) y b) del párrafo 4 anterior y que dependen de la exportación de un pequeño número de productos básicos, pueden sufrir una disminución considerable como consecuencia de una reducción de la venta de dichos productos. Por lo tanto, cuando las exportaciones de los productos básicos de una parte contratante que se halle en la situación indicada sean afectadas seriamente por las medidas adoptadas por cualquier parte contratante, dicha parte contratante podrá recurrir a las disposiciones, relativas a las consultas, del artículo XXII del presente Acuerdo.

6. Las PARTES CONTRATANTES examinarán anualmente todas las medidas aplicadas en virtud de las disposiciones de las secciones C y D de este artículo.

Sección A

7. a) Si una parte contratante comprendida en el apartado a) del párrafo 4 del presente artículo considera que es conveniente, con el fin de

favorecer la creación de una determinada rama de la producción *, para elevar el nivel de vida general de su población, modificar o retirar una concesión arancelaria incluida en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, enviará con este fin una notificación a las PARTES CONTRATANTES y entablará negociaciones con toda parte contratante con la que haya negociado originalmente dicha concesión y con cualquier otra parte contratante cuyo interés substancial en la concesión haya sido reconocido por las PARTES CONTRATANTES. En caso de que las partes contratantes interesadas lleguen a un acuerdo, podrán modificar o retirar concesiones incluidas en las listas correspondientes anexas al presente Acuerdo, para hacer efectivo dicho acuerdo, incluidas las compensaciones que en él se establezcan.

b) Si no se llega a un acuerdo en un plazo de sesenta días a contar de la fecha de la notificación a que se refiere el apartado a) anterior, la parte contratante que se proponga modificar o retirar la concesión podrá plantear la cuestión ante las PARTES CONTRATANTES, que la examinarán con toda diligencia. Si éstas estiman que la parte contratante que se proponga modificar o retirar la concesión ha hecho cuanto le ha sido posible por llegar a dicho acuerdo y que la compensación ofrecida es suficiente, la citada parte contratante tendrá la facultad de modificar o retirar la concesión de referencia, a condición de que aplique al mismo tiempo la compensación. Si las PARTES CONTRATANTES consideran que la compensación que ofrece la parte contratante aludida es insuficiente, pero que ha hecho todo cuanto le ha sido razonablemente posible para ofrecer una compensación suficiente, esta parte contratante tendrá la facultad de llevar a cabo la modificación o el retiro. En caso de que adopte una medida de esta naturaleza, cualquier otra parte contratante de las comprendidas en el apartado a) anterior podrá modificar o retirar concesiones substancialmente equivalentes y negociadas originalmente con la parte contratante que haya adoptado la medida de que se trata *.

Sección B

8. Las partes contratantes reconocen que las partes contratantes comprendidas en el apartado a) del párrafo 4 de este artículo pueden, cuando estén en vías de desarrollo rápido, experimentar dificultades para equilibrar su balanza de pagos, provenientes principalmente de sus esfuerzos por ampliar sus mercados interiores, así como de la inestabilidad de su relación de intercambio.

9. Con el fin de salvaguardar su situación financiera exterior y de obtener un nivel de reservas suficiente para la ejecución de su programa de desarrollo económico, toda parte contratante comprendida en el apartado a) del párrafo 4 de este artículo podrá, a reserva de las disposiciones de los párrafos 10 a 12, regular el nivel general de sus importaciones limitando el

volumen o el valor de las mercancías cuya importación autorice, a condición de que las restricciones a la importación establecidas, mantenidas o reforzadas no excedan de los límites necesarios para:

- a) oponerse a la amenaza de una disminución importante de sus reservas monetarias o detener dicha disminución; o
- b) aumentar sus reservas monetarias de acuerdo con una proporción de crecimiento razonable, en caso de que sean insuficientes.

En ambos casos, se tendrán debidamente en cuenta todos los factores especiales que puedan influir en las reservas monetarias de la parte contratante interesada o en sus necesidades a este respecto, incluyendo, cuando disponga de créditos exteriores especiales o de otros recursos, la necesidad de prever el empleo apropiado de dichos créditos o recursos.

10. Al aplicar estas restricciones, la parte contratante interesada podrá determinar su incidencia sobre las importaciones de los distintos productos o de las diferentes categorías de ellos para conceder la prioridad a la importación de los que sean más necesarios, teniendo en cuenta su política de desarrollo económico; sin embargo, las restricciones deberán aplicarse de tal modo que se evite perjudicar inútilmente los intereses comerciales o económicos de cualquier otra parte contratante y que no obstaculicen indebidamente la importación en cantidades comerciales mínimas de mercancías, cualquiera que sea su naturaleza, cuya exclusión perjudicaría a las corrientes normales de intercambio; además, dichas restricciones no deberán ser aplicadas de manera tal que obstaculicen la importación de muestras comerciales ni la observancia de los procedimientos relativos a las patentes, marcas de fábrica, derechos de autor y de reproducción u otros procedimientos análogos.

11. En la aplicación de su política nacional, la parte contratante interesada tendrá debidamente presente la necesidad de restablecer el equilibrio de su balanza de pagos sobre una base sana y duradera y la conveniencia de asegurar la utilización de sus recursos productivos sobre una base económica. Atenuará progresivamente, a medida que vaya mejorando la situación, toda restricción aplicada en virtud de esta sección y sólo la mantendrá dentro de los límites necesarios, teniendo en cuenta las disposiciones del párrafo 9 de este artículo; la suprimirá tan pronto como la situación no justifique su mantenimiento; sin embargo, ninguna parte contratante estará obligada a suprimir o modificar restricciones, sobre la base de que, si se modificara su política de desarrollo, las restricciones que aplique en virtud de esta sección * dejarían de ser necesarias.

12. a) Toda parte contratante que aplique nuevas restricciones o que aumente el nivel general de las existentes, reforzando substancialmente las medidas aplicadas en virtud de la presente sección, deberá, tan pronto como

haya instituido o reforzado dichas restricciones (o, en caso de que en la práctica sea posible efectuar consultas previas, antes de haberlo hecho así), entablar consultas con las PARTES CONTRATANTES sobre la naturaleza de las dificultades relativas a su balanza de pagos, los diversos correctivos entre los cuales pueda escoger y la repercusión posible de estas restricciones en la economía de otras partes contratantes.

b) En una fecha que ellas mismas fijarán *, las PARTES CONTRATANTES examinarán todas las restricciones que se apliquen aún entonces en virtud de esta sección. A la expiración de un periodo de dos años a contar de la fecha de referencia, las partes contratantes que las apliquen de conformidad con la presente sección entablarán con las PARTES CONTRATANTES, a intervalos que serán aproximadamente de dos años, sin ser inferiores a esta duración, consultas del tipo previsto en el apartado a) anterior, de acuerdo con un programa que establecerán anualmente las propias PARTES CONTRATANTES; no obstante, no se efectuará ninguna consulta con arreglo a este apartado menos de dos años después de que se termine una consulta de carácter general entablada en virtud de otra disposición del presente párrafo.

c) i) Si, en el curso de consultas entabladas con una parte contratante de conformidad con los apartados a) o b) de este párrafo, consideran las PARTES CONTRATANTES que las restricciones no son compatibles con las disposiciones de la presente sección o con las del artículo XIII (a reserva de las del artículo XIV), indicarán los puntos de divergencia y podrán aconsejar la modificación apropiada de las restricciones.

ii) Sin embargo, en caso de que, como consecuencia de estas consultas, las PARTES CONTRATANTES determinen que las restricciones son aplicadas de una manera que implica una incompatibilidad importante con las disposiciones de esta sección o con las del artículo XIII (a reserva de las del artículo XIV), originando un perjuicio o una amenaza de perjuicio para el comercio de una parte contratante, se lo comunicarán a la parte contratante que aplique las restricciones y formularán recomendaciones adecuadas con objeto de lograr la observancia, en un plazo dado, de las disposiciones de referencia. Si la parte contratante interesada no se ajustase a estas recomendaciones en el plazo fijado, las PARTES CONTRATANTES podrán eximir a toda parte contratante, en cuyo comercio influyan adversamente las restricciones, de toda obligación resultante del presente Acuerdo de la cual les parezca apropiado eximirla, teniendo en cuenta las circunstancias, con respecto a la parte contratante que aplique las restricciones.

d) Las PARTES CONTRATANTES invitarán a toda parte contratante que aplique restricciones en virtud de esta sección a que entable consultas con ellas, a petición de cualquier otra parte contratante que pueda establecer *prima facie* que las restricciones son incompatibles con las disposiciones de

esta sección o con las del artículo XIII (a reserva de las disposiciones del artículo XIV) y que influyen adversamente en su comercio. Sin embargo, sólo se formulará esta invitación si las PARTES CONTRATANTES comprueban que las conversaciones entabladas directamente entre las partes contratantes interesadas no han dado resultado. Si las consultas no permiten llegar a ningún acuerdo con las PARTES CONTRATANTES y si éstas determinan que las restricciones se aplican de una manera incompatible con las disposiciones mencionadas, originando un perjuicio o una amenaza de perjuicio para el comercio de la parte contratante que haya iniciado el procedimiento, recomendarán la supresión o la modificación de dichas restricciones. En caso de que no se supriman o modifiquen en el plazo que fijen las PARTES CONTRATANTES, éstas podrán eximir a la parte contratante que haya iniciado el procedimiento de toda obligación resultante del presente Acuerdo de la cual les parezca apropiado eximirla, teniendo en cuenta las circunstancias, con respeto a la parte contratante que aplique las restricciones.

e) Si una parte contratante contra la que se haya adoptado una medida de conformidad con la última frase del apartado c) ii) o del apartado d) de este párrafo, considera que la exención concedida por las PARTES CONTRATANTES perjudica a la ejecución de su programa y a la aplicación de su política de desarrollo económico, podrá, en un plazo de sesenta días a contar de la fecha de aplicación de la citada medida, notificar por escrito al Secretario Ejecutivo¹ de las PARTES CONTRATANTES su intención de denunciar el presente Acuerdo. Esta denuncia entrará en vigor a la expiración de un plazo de sesenta días a contar de aquel en que el Secretario Ejecutivo haya recibido dicha notificación.

f) En todo procedimiento entablado de conformidad con las disposiciones de este párrafo, las PARTES CONTRATANTES tendrán debidamente en cuenta los factores mencionados en el párrafo 2 de este artículo. Las determinaciones previstas en este párrafo deberán ser tomadas rápidamente y, si es posible, en un plazo de sesenta días a contar de aquel en que se hayan iniciado las consultas.

Sección C

13. Si una parte contratante comprendida en las disposiciones del apartado a) del párrafo 4 de este artículo comprueba que se necesita la ayuda del Estado para facilitar la creación de una determinada rama de la producción *, con el fin de elevar el nivel de vida general de la población, sin que sea posible en la práctica dictar ninguna medida compatible con las demás disposiciones del presente Acuerdo para alcanzar ese objetivo, podrá recurrir a las disposiciones y procedimientos de la presente sección *.

¹ Véase el Prefacio.

14. La parte contratante interesada notificará a las PARTES CONTRATANTES las dificultades especiales con que tropiece para lograr el objetivo definido en el párrafo 13 anterior, e indicará al mismo tiempo la medida concreta relativa a las importaciones que se proponga instituir para remediar esas dificultades. La introducción de dicha medida no se efectuará antes de la expiración del plazo fijado en el párrafo 15 o del establecido en el párrafo 17, según proceda, o, si la medida influye en las importaciones de un producto que haya sido objeto de una concesión incluida en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, sin haber obtenido previamente el consentimiento de las PARTES CONTRATANTES de conformidad con las disposiciones del párrafo 18; no obstante, si la rama de la producción que reciba una ayuda del Estado ha entrado ya en actividad, la parte contratante podrá, después de haber informado a las PARTES CONTRATANTES, adoptar las medidas que sean necesarias para evitar que, durante ese período, las importaciones del producto o de los productos de que se trate excedan substancialmente de un nivel normal *.

15. Si, en un plazo de treinta días a contar de la fecha de notificación de dicha medida, las PARTES CONTRATANTES no invitan a la parte contratante interesada a que entable consultas con ellas *, esta parte contratante podrá apartarse de las disposiciones de los demás artículos del presente Acuerdo aplicables en el caso de que se trate, tanto como sea necesario para aplicar la medida proyectada.

16. Si las PARTES CONTRATANTES la invitan a hacerlo así *, la parte contratante interesada entablará consultas con ellas sobre el objeto de la medida proyectada y sobre las diversas medidas que pueda adoptar de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo, así como sobre las repercusiones que podría tener la medida proyectada en los intereses comerciales o económicos de otras partes contratantes. Si, como consecuencia de estas consultas, las PARTES CONTRATANTES reconocen que no es posible en la práctica dictar ninguna medida compatible con las demás disposiciones del presente Acuerdo para alcanzar el objetivo definido en el párrafo 13 de este artículo, y si dan su consentimiento * a la medida proyectada, la parte contratante interesada será eximida de las obligaciones que le incumban en virtud de las disposiciones de los demás artículos del presente Acuerdo aplicables en el caso de que se trate, tanto como sea necesario para aplicar esa medida.

17. Si, en un plazo de noventa días a contar de la fecha de notificación de la medida proyectada, de acuerdo con el párrafo 14 del presente artículo, las PARTES CONTRATANTES no dan su consentimiento a la medida de referencia, la parte contratante interesada podrá introducirla después de haber informado a las PARTES CONTRATANTES.

18. Si la medida proyectada afecta a un producto que haya sido objeto de una concesión incluida en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, la parte contratante interesada entablará consultas con cualquier otra parte contratante con la cual se haya negociado originalmente la concesión, así como con cualquier otra cuyo interés substancial en la concesión haya sido reconocido por las PARTES CONTRATANTES. Estas darán su consentimiento * a la medida proyectada si reconocen que no es posible en la práctica instituir ninguna medida compatible con las demás disposiciones del presente Acuerdo para lograr el objetivo definido en el párrafo 13 de este artículo y si tienen la seguridad de que:

- a) se ha llegado a un acuerdo con las otras partes contratantes interesadas como consecuencia de las consultas mencionadas; o
- b) si no se ha llegado a ningún acuerdo en un plazo de sesenta días a contar de aquel en que las PARTES CONTRATANTES reciban la notificación estipulada en el párrafo 14, la parte contratante que haya recurrido a las disposiciones de la presente sección ha hecho cuanto le ha sido razonablemente posible por llegar a tal acuerdo y los intereses de las demás partes contratantes están salvaguardados * suficientemente.

La parte contratante que haya recurrido a las disposiciones de esta sección será eximida entonces de las obligaciones que le incumban en virtud de las disposiciones de los demás artículos del presente Acuerdo aplicables en el caso de que se trate, tanto como sea necesario para que pueda aplicar la medida.

19. Si una medida en proyecto del carácter definido en el párrafo 13 del presente artículo concierne a una rama de la producción cuya creación ha sido facilitada, durante el período inicial, por la protección accesoria resultante de las restricciones impuestas por la parte contratante para proteger el equilibrio de su balanza de pagos, de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo que sean aplicables, la parte contratante interesada podrá recurrir a las disposiciones y a los procedimientos de esta sección, a condición de que no aplique la medida proyectada sin el consentimiento * de las PARTES CONTRATANTES *.

20. Ninguna disposición de los párrafos precedentes de la presente sección permitirá la inobservancia de las disposiciones de los artículos primero, II y XIII del presente Acuerdo. Las reservas del párrafo 10 del presente artículo serán aplicables a cualquier restricción comprendida en esta sección.

21. Durante la aplicación de una medida adoptada en virtud de las disposiciones del párrafo 17 de este artículo, toda parte contratante afectada de manera substancial por ella, podrá suspender, en todo momento, la apli-

cación, al comercio de la parte contratante que haya recurrido a las disposiciones de esta sección, de concesiones u otras obligaciones substancialmente equivalentes resultantes del presente Acuerdo, cuya suspensión no sea desaprobada * por las PARTES CONTRATANTES, a condición de que se dé a éstas un aviso previo de sesenta días, lo más tarde seis meses después de que la medida haya sido instituida o modificada de manera substancial en detrimento de la parte contratante afectada. Esta deberá aceptar la celebración de consultas, de conformidad con las disposiciones del artículo XXII del presente Acuerdo.

Sección D

22. Toda parte contratante comprendida en las disposiciones del apartado b) del párrafo 4 de este artículo que, para favorecer el desarrollo de su economía, desee instituir una medida del carácter definido en el párrafo 13 de este artículo en lo que concierne a la creación de una determinada rama de la producción *, podrá presentar una petición a las PARTES CONTRATANTES para que aprueben dicha medida. Las PARTES CONTRATANTES iniciarán rápidamente consultas con esta parte contratante y, al formular su decisión, se inspirarán en las consideraciones expuestas en el párrafo 16. Si dan su consentimiento * a la medida proyectada, eximirán a la parte contratante interesada de las obligaciones que le incumban en virtud de las disposiciones de los demás artículos del presente Acuerdo que sean aplicables, tanto como sea necesario para aplicar la medida de referencia. Si ésta afecta a un producto que haya sido objeto de una concesión incluida en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, serán aplicables las disposiciones del párrafo 18 *.

23. Toda medida aplicada en virtud de esta sección deberá ser compatible con las disposiciones del párrafo 20 del presente artículo.

Artículo XIX

Medidas de urgencia sobre la importación de productos en casos particulares

1. a) Si, como consecuencia de la evolución imprevista de las circunstancias y por efecto de las obligaciones, incluidas las concesiones arancelarias, contraídas por una parte contratante en virtud del presente Acuerdo, se importa un producto en el territorio de esta parte contratante en cantidades tan mayores y en condiciones tales que cause o amenace causar un perjuicio grave a los productores nacionales de productos similares o directamente

el tiempo que sean necesarios para prevenir o reparar ese perjuicio. suspender total o parcialmente la obligación contraída con respecto a dicho producto o retirar o modificar la concesión.

b) Si una parte contratante ha otorgado una concesión relativa a una preferencia y el producto al cual se aplica es importado en el territorio de dicha parte contratante en las circunstancias enunciadas en el apartado a) de este párrafo, en forma tal que cause o amenace causar un perjuicio grave a los productores de productos similares o directamente competidores, establecidos en el territorio de la parte contratante que se beneficie o se haya beneficiado de dicha preferencia, esta parte contratante podrá presentar una petición a la parte contratante importadora, la cual podrá suspender entonces total o parcialmente la obligación contraída o retirar o modificar la concesión relativa a dicho producto, en la medida y durante el tiempo que sean necesarios para prevenir o reparar ese perjuicio.

2. Antes de que una parte contratante adopte medidas de conformidad con las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, lo notificará por escrito a las PARTES CONTRATANTES con la mayor anticipación posible. Les facilitará además, así como a las partes contratantes que tengan un interés substancial como exportadoras del producto de que se trate, la oportunidad de examinar con ella las medidas que se proponga adoptar. Cuando se efectúe dicha notificación previa con respecto a una concesión relativa a una preferencia, se mencionará a la parte contratante que haya solicitado la adopción de dicha medida. En circunstancias críticas, en las que cualquier demora entrañaría un perjuicio difícilmente reparable, las medidas previstas en el párrafo 1 de este artículo podrán ser adoptadas provisionalmente sin consulta previa, a condición de que ésta se efectúe inmediatamente después de que se hayan adoptado las medidas citadas.

3. a) Si las partes contratantes interesadas no logran ponerse de acuerdo en lo concerniente a dichas medidas, la parte contratante que tenga el propósito de adoptarlas o de mantener su aplicación estará facultada, no obstante, para hacerlo así. En este caso, las partes contratantes a quienes perjudiquen esas medidas podrán, no más tarde de noventa días después de la fecha de su aplicación, suspender, cuando expire un plazo de treinta días a contar de la fecha en que las PARTES CONTRATANTES reciban el aviso escrito de la suspensión, la aplicación, al comercio de la parte contratante que haya tomado estas medidas o, en el caso previsto en el apartado b) del párrafo 1 de este artículo, al comercio de la parte contratante que haya pedido su adopción, de concesiones u otras obligaciones substancialmente equivalentes que resulten del presente Acuerdo y cuya suspensión no motive ninguna objeción de las PARTES CONTRATANTES.

b) Sin perjuicio de las disposiciones del apartado a) de este párrafo, si medidas adoptadas sin consulta previa en virtud del párrafo 2 de este

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

artículo causan o amenazan causar un perjuicio grave a los productores nacionales de productos afectados por tales medidas, dentro del territorio de una parte contratante, ésta podrá, cuando toda demora al respecto pueda causar un perjuicio difícilmente reparable, suspender, tan pronto como se apliquen dichas medidas y durante todo el período de las consultas, concesiones u otras obligaciones en la medida necesaria para prevenir o reparar ese perjuicio.

Artículo XX

Excepciones generales

A reserva de que no se apliquen las medidas enumeradas a continuación en forma que constituya un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevailezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional, ninguna disposición del presente Acuerdo será interpretada en el sentido de impedir que toda parte contratante adopte o aplique las medidas:

- a) necesarias para proteger la moral pública;
- b) necesarias para proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o para preservar los vegetales;
- c) relativas a la importación o a la exportación de oro o plata;
- d) necesarias para lograr la observancia de las leyes y de los reglamentos que no sean incompatibles con las disposiciones del presente Acuerdo, tales como las leyes y reglamentos relativos a la aplicación de las medidas aduaneras, al mantenimiento en vigor de los monopolios administrados de conformidad con el párrafo 4 del artículo II y con el artículo XVII, a la protección de patentes, marcas de fábrica y derechos de autor y de reproducción, y a la prevención de prácticas que puedan inducir a error;
- e) relativas a los artículos fabricados en las prisiones;
- f) impuestas para proteger los tesoros nacionales de valor artístico, histórico o arqueológico;
- g) relativas a la conservación de los recursos naturales agotables, a condición de que tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacionales;
- h) adoptadas en cumplimiento de obligaciones contraídas en virtud de un acuerdo intergubernamental sobre un producto básico que se ajuste a los criterios sometidos a las PARTES CONTRATANTES y no desaprobados por ellas o de un acuerdo sometido a las PARTES CONTRATANTES y no desaprobado por éstas *;
- i) que impliquen restricciones impuestas a la exportación de materias

nacional de transformación el suministro de las cantidades indispensables de dichas materias primas durante los períodos en que el precio nacional sea mantenido a un nivel inferior al del precio mundial en ejecución de un plan gubernamental de estabilización, a reserva de que dichas restricciones no tengan como consecuencia aumentar las exportaciones o reforzar la protección concedida a esa industria nacional y de que no vayan en contra de las disposiciones del presente Acuerdo relativas a la no discriminación;

- j)* esenciales para la adquisición o reparto de productos de los que haya una penuria general o local; sin embargo, dichas medidas deberán ser compatibles con el principio según el cual todas las partes contratantes tienen derecho a una parte equitativa del abastecimiento internacional de estos productos, y las medidas que sean incompatibles con las demás disposiciones del presente Acuerdo serán suprimidas tan pronto como desaparezcan las circunstancias que las hayan motivado. LAS PARTES CONTRATANTES examinarán, lo más tarde el 30 de junio de 1960, si es necesario mantener la disposición de este apartado.

Artículo XXI

Excepciones relativas a la seguridad

No deberá interpretarse ninguna disposición del presente Acuerdo en el sentido de que:

- a)* imponga a una parte contratante la obligación de suministrar informaciones cuya divulgación sería, a su juicio, contraria a los intereses esenciales de su seguridad; o
- b)* impida a una parte contratante la adopción de todas las medidas que estime necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad, relativas:
- i)* a las materias desintegrables o a aquellas que sirvan para su fabricación;
 - ii)* al tráfico de armas, municiones y material de guerra, y a todo comercio de otros artículos y material destinados directa o indirectamente a asegurar el abastecimiento de las fuerzas armadas;
 - iii)* a las aplicadas en tiempos de guerra o en caso de grave tensión internacional; o
- c)* impida a toda parte contratante que adopte medidas en cumplimiento de sus obligaciones contraídas en virtud de la Carta de las Naciones Unidas para el mantenimiento de la paz y de la seguridad internacionales.

Artículo XXII*Consultas*

1. Cada parte contratante examinará con comprensión las representaciones que pueda formularle cualquier otra parte contratante, y deberá prestarse a la celebración de consultas sobre dichas representaciones, cuando éstas se refieran a una cuestión relativa a la aplicación del presente Acuerdo.

2. Las PARTES CONTRATANTES podrán, a petición de una parte contratante, entablar consultas con una o más partes contratantes sobre una cuestión para la que no se haya encontrado solución satisfactoria por medio de las consultas previstas en el párrafo 1.

Artículo XXIII*Protección de las concesiones y de las ventajas*

1. En caso de que una parte contratante considere que una ventaja resultante para ella directa o indirectamente del presente Acuerdo se halle anulada o menoscabada o que el cumplimiento de uno de los objetivos del Acuerdo se halle comprometido a consecuencia de:

- a) que otra parte contratante no cumpla con las obligaciones contraídas en virtud del presente Acuerdo; o
- b) que otra parte contratante aplique una medida, contraria o no a las disposiciones del presente Acuerdo; o
- c) que exista otra situación,

dicha parte contratante podrá, con objeto de llegar a un arreglo satisfactorio de la cuestión, formular representaciones o proposiciones por escrito a la otra u otras partes contratantes que, a su juicio, estime interesadas en ella. Toda parte contratante cuya intervención se solicite de este modo examinará con comprensión las representaciones o proposiciones que le hayan sido formuladas.

2. Si las partes contratantes interesadas no llegan a un arreglo satisfactorio en un plazo razonable o si la dificultad surgida es una de las previstas en el apartado c) del párrafo 1 de este artículo, la cuestión podrá ser sometida a las PARTES CONTRATANTES. Estas últimas efectuarán rápidamente una encuesta sobre toda cuestión que se les someta al respecto y, según el caso, formularán recomendaciones a las partes contratantes que,

a su juicio, se hallen interesadas, o estatuirán acerca de la cuestión. Las PARTES CONTRATANTES podrán, cuando lo juzguen necesario, consultar a partes contratantes, al Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas y a cualquier otra organización intergubernamental competente. Si consideran que las circunstancias son suficientemente graves para que se justifique tal medida, podrán autorizar a una o varias partes contratantes para que suspendan, con respecto a una o más partes contratantes, la aplicación de toda concesión o el cumplimiento de otra obligación resultante del Acuerdo General cuya suspensión estimen justificada, habida cuenta de las circunstancias. Cuando se suspenda efectivamente esa concesión u otra obligación con respecto a una parte contratante, ésta podrá, en un plazo de sesenta días a contar de la fecha de aplicación de la suspensión, notificar por escrito al Secretario Ejecutivo¹ de las PARTES CONTRATANTES que es su propósito denunciar el Acuerdo General; esta denuncia tendrá efecto cuando expire un plazo de sesenta días a contar de aquel en que el Secretario Ejecutivo de las PARTES CONTRATANTES haya recibido dicha notificación.

¹ Véase el Prefacio.

PARTE III

Artículo XXIV

Aplicación territorial — Tráfico fronterizo Uniones aduaneras y zonas de libre comercio

1. Las disposiciones del presente Acuerdo se aplicarán a los territorios aduaneros metropolitanos de las partes contratantes, así como a cualquier otro territorio aduanero con respecto al cual se haya aceptado el presente Acuerdo de conformidad con el artículo XXVI o se aplique en virtud del artículo XXXIII o de conformidad con el Protocolo de aplicación provisional. Cada uno de dichos territorios aduaneros será considerado como si fuera parte contratante, exclusivamente a los efectos de la aplicación territorial del presente Acuerdo, a reserva de que las disposiciones de este párrafo no se interpreten en el sentido de que crean derechos ni obligaciones entre dos o más territorios aduaneros respecto de los cuales haya sido aceptado el presente Acuerdo de conformidad con el artículo XXVI o se aplique en virtud del artículo XXXIII o de conformidad con el Protocolo de aplicación provisional por una sola parte contratante.

2. A los efectos del presente Acuerdo, se entenderá por territorio aduanero todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte substancial de su comercio con los demás territorios.

3. Las disposiciones del presente Acuerdo no deberán interpretarse en el sentido de obstaculizar:

- a) las ventajas concedidas por una parte contratante a países limítrofes con el fin de facilitar el tráfico fronterizo;
- b) las ventajas concedidas al comercio con el Territorio libre de Trieste por países limítrofes de este Territorio, a condición de que tales ventajas no sean incompatibles con las disposiciones de los tratados de paz resultantes de la segunda guerra mundial.

4. Las partes contratantes reconocen la conveniencia de aumentar la libertad del comercio, desarrollando, mediante acuerdos libremente concertados, una integración mayor de las economías de los países que participan en tales acuerdos. Reconocen también que el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio debe tener por objeto

5. Por consiguiente, las disposiciones del presente Acuerdo no impedirán, entre los territorios de las partes contratantes, el establecimiento de una unión aduanera ni el de una zona de libre comercio, así como tampoco la adopción de un acuerdo provisional necesario para el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, a condición de que:

- a) en el caso de una unión aduanera o de un acuerdo provisional tendiente al establecimiento de una unión aduanera, los derechos de aduana que se apliquen en el momento en que se establezca dicha unión o en que se concierte el acuerdo provisional no sean en conjunto, con respecto al comercio con las partes contratantes que no formen parte de tal unión o acuerdo, de una incidencia general más elevada, ni las demás reglamentaciones comerciales resulten más rigurosas que los derechos y reglamentaciones comerciales vigentes en los territorios constitutivos de la unión antes del establecimiento de ésta o de la celebración del acuerdo provisional, según sea el caso;
- b) en el caso de una zona de libre comercio o de un acuerdo provisional tendiente al establecimiento de una zona de libre comercio, los derechos de aduana mantenidos en cada territorio constitutivo y aplicables al comercio de las partes contratantes que no formen parte de tal territorio o acuerdo, en el momento en que se establezca la zona o en que se concierte el acuerdo provisional, no sean más elevados, ni las demás reglamentaciones comerciales más rigurosas que los derechos y reglamentaciones comerciales vigentes en los territorios constitutivos de la zona antes del establecimiento de ésta o de la celebración del acuerdo provisional, según sea el caso; y
- c) todo acuerdo provisional a que se refieren los apartados a) y b) anteriores comprenda un plan y un programa para el establecimiento, en un plazo razonable, de la unión aduanera o de la zona de libre comercio.

6. Si, al cumplir las condiciones estipuladas en el apartado a) del párrafo 5, una parte contratante tiene el propósito de aumentar un derecho de manera incompatible con las disposiciones del artículo II, será aplicable el procedimiento establecido en el artículo XXVIII. Al determinar las compensaciones, se tendrá debidamente en cuenta la compensación que resulte ya de las reducciones efectuadas en el derecho correspondiente de los demás territorios constitutivos de la unión.

7. a) Toda parte contratante que decida formar parte de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, o participar en un acuerdo provisional tendiente a la formación de tal unión aduanera o de tal zona de libre comercio, lo notificará sin demora a las PARTES CONTRATANTES, facilitándoles en lo que concierne a la unión o zona en proyecto, todas las

informaciones que les permitan someter a las partes contratantes los informes y formular las recomendaciones que estimen pertinentes.

b) Si, después de haber estudiado el plan y el programa comprendidos en un acuerdo provisional a que se refiere el párrafo 5, en consulta con las partes en tal acuerdo y teniendo debidamente en cuenta las informaciones puestas a su disposición de conformidad con el apartado a) de este párrafo, las PARTES CONTRATANTES llegan a la conclusión de que dicho acuerdo no ofrece probabilidades de dar por resultado el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio en el plazo previsto por las partes del acuerdo, o consideran que este plazo no es razonable, las PARTES CONTRATANTES formularán sus recomendaciones a las partes en el citado acuerdo. Estas no lo mantendrán o no lo pondrán en vigor, según sea el caso, si no están dispuestas a modificarlo de conformidad con tales recomendaciones.

c) Toda modificación substancial del plan o del programa a que se refiere el apartado c) del párrafo 5, deberá ser comunicada a las PARTES CONTRATANTES, las cuales podrán solicitar de las partes contratantes interesadas que inicien consultas con ellas, si la modificación parece que puede comprometer o diferir indebidamente el establecimiento de la unión aduanera o de la zona de libre comercio.

8. A los efectos de aplicación del presente Acuerdo,

a) se entenderá por unión aduanera, la substitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera:

i) que los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) sean eliminados con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la unión o, al menos, en lo que concierne a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de dichos territorios; y

ii) que, a reserva de las disposiciones del párrafo 9, cada uno de los miembros de la unión aplique al comercio con los territorios que no estén comprendidos en ella derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en substancia, sean idénticos;

b) se entenderá por zona de libre comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminen los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos

originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio.

9. El establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio no influirá en las preferencias a que se refiere el párrafo 2 del artículo primero, pero podrán ser suprimidas o ajustadas mediante negociaciones con las partes contratantes interesadas *. Este procedimiento de negociación con las partes contratantes interesadas será utilizado especialmente para suprimir las preferencias cuya eliminación sea necesaria para la observancia de las disposiciones del inciso i) del apartado a) del párrafo 8 y del apartado b) del mismo párrafo.

10. Las PARTES CONTRATANTES podrán, mediante una decisión tomada por una mayoría de dos tercios, aprobar proposiciones que no se ajusten completamente a las disposiciones de los párrafos 5 a 9 inclusive, a condición de que dichas proposiciones tengan como resultado el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio en el sentido de este artículo.

11. Teniendo en cuenta las circunstancias excepcionales resultantes de la constitución de la India y del Paquistán en Estados independientes, y reconociendo que durante mucho tiempo ambos Estados formaron una unidad económica, las partes contratantes convienen en que las disposiciones del presente Acuerdo no impedirán a esos dos países la celebración de acuerdos especiales sobre su comercio mutuo, hasta que se establezcan definitivamente sus relaciones comerciales recíprocas *.

12. Cada parte contratante deberá tomar las medidas razonables que estén a su alcance para lograr que, dentro de su territorio, los gobiernos o autoridades regionales o locales observen las disposiciones del presente Acuerdo.

Artículo XXV

Acción colectiva de las partes contratantes

1. Los representantes de las partes contratantes se reunirán periódicamente para asegurar la ejecución de las disposiciones del presente Acuerdo que requieren una acción colectiva y, en general, para facilitar la aplicación del mismo y que se puedan alcanzar sus objetivos. Cada vez que se menciona en él a las partes contratantes obrando colectivamente se designan con el nombre de PARTES CONTRATANTES.

2. Se invita al Secretario General de las Naciones Unidas a que se sirva convocar la primera reunión de las PARTES CONTRATANTES, que se celebrará lo más tarde el 1 de octubre de 1970.

3. Cada parte contratante tendrá derecho a un voto en todas las reuniones de las PARTES CONTRATANTES.

4. Salvo disposición en contrario del presente Acuerdo, se adoptarán las decisiones de las PARTES CONTRATANTES por mayoría de los votos emitidos.

5. En circunstancias excepcionales distintas de las previstas en otros artículos del presente Acuerdo, las PARTES CONTRATANTES podrán eximir a una parte contratante de alguna de las obligaciones impuestas por el presente Acuerdo, pero a condición de que sancione esta decisión una mayoría compuesta de los dos tercios de los votos emitidos y de que esta mayoría represente más de la mitad de las partes contratantes. Por una votación análoga, las PARTES CONTRATANTES podrán también:

- i) determinar ciertas categorías de circunstancias excepcionales en las que se aplicarán otras condiciones de votación para eximir a una parte contratante de una o varias de sus obligaciones; y
- ii) prescribir las normas necesarias para observar lo dispuesto en este párrafo ¹.

Artículo XXVI

Aceptación, entrada en vigor y registro

1. El presente Acuerdo llevará la fecha de 30 de octubre de 1947.

2. El presente Acuerdo estará abierto a la aceptación de toda parte contratante que el 1.º de marzo de 1955 era parte contratante o estaba en negociaciones con objeto de acceder a él.

3. El presente Acuerdo, establecido en un ejemplar en el idioma inglés y otro en el idioma francés, ambos textos auténticos, será depositado en poder del Secretario General de las Naciones Unidas, quien remitirá copia certificada conforme a cada gobierno interesado.

4. Cada gobierno que acepte el presente Acuerdo deberá depositar un instrumento de aceptación en poder del Secretario Ejecutivo ¹ de las PARTES CONTRATANTES, quien informará a todos los gobiernos interesados sobre la fecha de depósito de cada instrumento de aceptación y la fecha en que el presente Acuerdo entrará en vigor de conformidad con las disposiciones del párrafo 6 del presente artículo.

5. a) Cada gobierno que acepte el presente Acuerdo, lo aceptará en nombre de su territorio metropolitano y de los demás territorios que

¹ En la edición anterior se dice erróneamente « apartado ».

² Véase el Prefacio.

represente internacionalmente, con excepción de los territorios aduaneros distintos que notifique al Secretario Ejecutivo ¹ de las PARTES CONTRATANTES en el momento de su propia aceptación.

b) Todo gobierno que haya transmitido al Secretario Ejecutivo ¹ la citada notificación, de conformidad con las excepciones previstas en el apartado a) de este párrafo, podrá, en cualquier momento, notificarle que su aceptación se aplicará en adelante a un territorio aduanero distinto precedentemente exceptuado; esta notificación surtirá efecto a contar del trigésimo día que siga a aquel en que haya sido recibida por el Secretario Ejecutivo ¹.

c) Si un territorio aduanero, en nombre del cual una parte contratante haya aceptado el presente Acuerdo, goza de una autonomía completa en sus relaciones comerciales exteriores y en todas las demás cuestiones que son objeto del presente Acuerdo, o si adquiere esta autonomía, será reputado parte contratante tan pronto como sea presentado por la parte contratante responsable mediante una declaración en la que establecerá el hecho a que se hace referencia más arriba.

6. El presente Acuerdo entrará en vigor, entre los gobiernos que lo hayan aceptado, el trigésimo día que siga a aquel en que el Secretario Ejecutivo ¹ de las PARTES CONTRATANTES haya recibido los instrumentos de aceptación de los gobiernos enumerados en el Anexo H, cuyos territorios representen el ochenta y cinco por ciento del comercio exterior total de los territorios de los gobiernos mencionados en dicho anexo, calculado basándose en la columna apropiada de los porcentajes que figuran en él. El instrumento de aceptación de cada uno de los demás gobiernos entrará en vigor el trigésimo día que siga al de depósito.

7. Las Naciones Unidas están autorizadas para registrar este Acuerdo tan pronto como entre en vigor.

Artículo XXVII

Suspensión o retiro de las concesiones

Toda parte contratante tendrá, en todo momento, la facultad de suspender o de retirar, total o parcialmente, cualquier concesión que figure en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo con respecto a la cual dicha parte contratante establezca que fue negociada inicialmente con un gobierno que no se haya hecho parte contratante o que haya dejado de serlo. La parte contratante que adopte tal medida estará obligada a notificarla a las

¹ Véase el Prefacio.

PARTES CONTRATANTES y entablará consultas, si se le invita a hacerlo así, con las partes contratantes que tengan un interés substancial por el producto de que se trate.

Artículo XXVIII *

Modificación de las listas

1. El primer día de cada período trienal, el primero de los cuales empezará el 1.º de enero de 1958 (o el primer día de cualquier otro período * que las **PARTES CONTRATANTES** fijen mediante votación, por una mayoría de dos tercios de los votos emitidos), toda parte contratante (denominada en el presente artículo «la parte contratante demandante») podrá modificar o retirar una concesión * incluida en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, previos una negociación y un acuerdo con toda otra parte contratante con la que haya negociado originalmente dicha concesión, así como con cualquier otra parte contratante cuyo interés como abastecedor principal * sea reconocido por las **PARTES CONTRATANTES** (estas dos categorías de partes contratantes, lo mismo que la demandante, son denominadas en el presente artículo «partes contratantes principalmente interesadas»), y a reserva de que haya entablado consultas con cualquier otra parte contratante cuyo interés substancial * en la concesión de referencia sea reconocido por las **PARTES CONTRATANTES**.

2. En el curso de las negociaciones y en el acuerdo, que podrá comprender compensaciones sobre otros productos, las partes contratantes interesadas tratarán de mantener las concesiones, otorgadas sobre una base de reciprocidad y de ventajas mutuas, a un nivel general no menos favorable para el comercio que el que resultaba del presente Acuerdo antes de las negociaciones.

3. a) Si las partes contratantes principalmente interesadas no pueden llegar a un acuerdo antes del 1.º de enero de 1958 o de la expiración de cualquier otro período de aquellos a que se refiere el párrafo 1 del presente artículo, la parte contratante que tenga el propósito de modificar o retirar la concesión, tendrá, no obstante, la facultad de hacerlo así. Si adopta una medida de esta naturaleza, toda parte contratante con la cual se haya negociado originalmente esta concesión, toda parte contratante cuyo interés como abastecedor principal haya sido reconocido de conformidad con el párrafo 1 y toda parte contratante cuyo interés substancial haya sido reconocido de conformidad con dicho párrafo tendrán entonces la facultad, no más tarde de seis meses después de la fecha de aplicación de esta medida, de retirar, cuando expire un plazo de treinta días a contar de la fecha en que las **PARTES CONTRATANTES** hayan recibido una notificación escrita a este

respecto, concesiones substancialmente equivalentes que hayan sido negociadas originalmente con la parte contratante demandante.

b) Si las partes contratantes principalmente interesadas llegan a un acuerdo que no dé satisfacción a otra parte contratante cuyo interés substancial haya sido reconocido de conformidad con el párrafo 1, esta última tendrá la facultad, no más tarde de seis meses después de la fecha de aplicación de toda medida conforme a dicho acuerdo, de retirar, cuando expire un plazo de treinta días a contar de la fecha en que las PARTES CONTRATANTES hayan recibido una notificación escrita a este respecto, concesiones substancialmente equivalentes que hayan sido negociadas originalmente con la parte contratante demandante.

4. Las PARTES CONTRATANTES podrán, en cualquier momento, en circunstancias especiales, autorizar * a una parte contratante para que entable negociaciones con objeto de modificar o retirar una concesión incluida en la lista correspondiente anexa al presente Acuerdo, según el procedimiento y condiciones siguientes:

- a) Estas negociaciones *, así como todas las consultas con ellas relacionadas, serán efectuadas de conformidad con las disposiciones de los párrafos 1 y 2.
- b) Si, en el curso de las negociaciones, las partes contratantes principalmente interesadas llegan a un acuerdo, serán aplicables las disposiciones del apartado b) del párrafo 3.
- c) Si no se llega a un acuerdo entre las partes contratantes principalmente interesadas en un plazo de sesenta días *, a contar de la fecha en que hayan sido autorizadas las negociaciones, o en otro plazo más amplio fijado por las PARTES CONTRATANTES, la parte contratante demandante podrá someter la cuestión a las PARTES CONTRATANTES.
- d) Si se les somete dicha cuestión, las PARTES CONTRATANTES deberán examinarla rápidamente y comunicar su opinión a las partes contratantes principalmente interesadas, con objeto de llegar a un arreglo. Si éste se logra, serán aplicables las disposiciones del apartado b) del párrafo 3 como si las partes contratantes principalmente interesadas hubieran llegado a un acuerdo. Si no se consigue llegar a un arreglo entre las partes contratantes principalmente interesadas, la parte contratante demandante tendrá la facultad de modificar o retirar la concesión, salvo si las PARTES CONTRATANTES determinan que dicha parte contratante no ha hecho todo cuanto le era razonablemente posible hacer para ofrecer una compensación suficiente *. Si adopta esa medida, toda parte contratante con la cual se haya negociado originalmente la concesión, toda parte contratante cuyo interés como abastecedor principal haya sido reconocido de conformidad con el apartado a) del párrafo 4 y toda parte contratante

cuyo interés substancial haya sido reconocido de conformidad con el apartado a) del párrafo 4, tendrán la facultad, no más tarde de seis meses después de la fecha de aplicación de esa medida, de modificar o retirar, cuando expire un plazo de treinta días a contar de la fecha en que las PARTES CONTRATANTES hayan recibido una notificación escrita a este respecto, concesiones substancialmente equivalentes que hayan sido negociadas originalmente con la parte contratante demandante.

5. Antes del 1.º de enero de 1958 y de la expiración de cualquier otro período de aquellos a que se refiere el párrafo 1, toda parte contratante podrá, mediante notificación a las PARTES CONTRATANTES, reservarse el derecho, durante el curso del próximo período, de modificar la lista correspondiente, a condición de que se ajuste a los procedimientos definidos en los párrafos 1 a 3. Si una parte contratante hace uso de esta facultad, toda otra parte contratante podrá modificar o retirar, durante el mismo período, cualquier concesión negociada originalmente con dicha parte contratante, siempre que se ajuste a los mismos procedimientos.

Artículo XXVIII bis

Negociaciones arancelarias

1. Las partes contratantes reconocen que los derechos de aduana constituyen con frecuencia serios obstáculos para el comercio; por esta razón, las negociaciones tendientes, a base de reciprocidad y de ventajas mutuas, a reducir substancialmente el nivel general de los derechos de aduana y de las demás cargas percibidas sobre la importación y la exportación, y en particular a la reducción de los derechos elevados que obstaculizan las importaciones de mercancías incluso en cantidades mínimas, revisten, cuando se efectúan teniendo debidamente en cuenta los objetivos del presente Acuerdo y las distintas necesidades de cada parte contratante, una gran importancia para la expansión del comercio internacional. Por consiguiente, las PARTES CONTRATANTES pueden organizar periódicamente tales negociaciones.

2. a) Las negociaciones efectuadas de conformidad con el presente artículo pueden referirse a productos elegidos uno a uno o fundarse en los procedimientos multilaterales aceptados por las partes contratantes interesadas. Dichas negociaciones pueden tener por objeto la reducción de los derechos, su consolidación al nivel existente en el momento de la negociación o el compromiso de no elevar por encima de niveles determinados un derecho dado.

de productos. La consolidación de derechos de aduana poco elevados o de un régimen de exención de derechos será reconocida, en principio, como una concesión de valor equivalente a una reducción de derechos elevados.

b) Las partes contratantes reconocen que, en general, el éxito de negociaciones multilaterales dependería de la participación de cada parte contratante cuyos intercambios con otras partes contratantes representen una proporción substancial de su comercio exterior.

3. Las negociaciones serán efectuadas sobre una base que permita tener suficientemente en cuenta:

- a) las necesidades de cada parte contratante y de cada rama de la producción;
- b) la necesidad de los países poco desarrollados de recurrir con más flexibilidad a la protección arancelaria para facilitar su desarrollo económico, y las necesidades especiales de estos países de mantener derechos con fines fiscales;
- c) cualesquiera otras circunstancias que pueda ser necesario tomar en consideración, incluidas las necesidades de las partes contratantes interesadas en materia fiscal * y de desarrollo, así como sus necesidades estratégicas, etc.

Artículo XXIX

Relación del presente Acuerdo con la Carta de La Habana

1. Las partes contratantes se comprometen a observar, en toda la medida que sea compatible con los poderes ejecutivos de que disponen, los principios generales enunciados en los capítulos I a VI inclusive y en el capítulo IX de la Carta de La Habana, hasta que acepten ésta con arreglo a sus reglas constitucionales *.

2. Se suspenderá la aplicación de la Parte II del presente Acuerdo en la fecha en que entre en vigor la Carta de La Habana.

3. Si el día 30 de septiembre de 1949 la Carta de La Habana no hubiera entrado aún en vigor, las partes contratantes se reunirán antes del 31 de diciembre del mismo año para decidir si se debe modificar, completar o mantener el presente Acuerdo.

4. Si, en cualquier momento, la Carta de La Habana dejara de estar en vigor, las PARTES CONTRATANTES se reunirán lo antes posible para decidir si se debe completar, modificar o mantener el presente Acuerdo. Hasta el día en que adopten una decisión a este respecto, la Parte II del presente Acuerdo estará de nuevo en vigor, sobrentendiéndose que las disposiciones

Artículo XXXI*Retiro*

Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 12 del artículo XVIII, del artículo XXIII o del párrafo 2 del artículo XXX, toda parte contratante podrá retirarse del presente Acuerdo o efectuar el retiro de uno o de varios territorios aduaneros distintos que estén representados por ella internacionalmente y que gocen en ese momento de una autonomía completa en la dirección de sus relaciones comerciales exteriores y en las demás cuestiones tratadas en el presente Acuerdo. El retiro será efectivo a la expiración de un plazo de seis meses a contar de la fecha en que el Secretario General de las Naciones Unidas reciba una notificación escrita de dicho retiro.

Artículo XXXII*Partes contratantes*

1. Serán considerados como partes contratantes del presente Acuerdo los gobiernos que apliquen sus disposiciones de conformidad con el artículo XXVI o con el artículo XXXIII o en virtud del Protocolo de aplicación provisional.

2. Las partes contratantes que hayan aceptado el presente Acuerdo de conformidad con el párrafo 4 del artículo XXVI podrán, en todo momento, después de la entrada en vigor del presente Acuerdo de conformidad con el párrafo 6 de dicho artículo, decidir que una parte contratante que no haya aceptado el presente Acuerdo con arreglo a este procedimiento cesará de ser parte contratante.

Artículo XXXIII*Accesión*

Todo gobierno que no sea parte en el presente Acuerdo o todo gobierno que obre en nombre de un territorio aduanero distinto que disfrute de completa autonomía en la dirección de sus relaciones comerciales exteriores y en las demás cuestiones tratadas en el presente Acuerdo, podrá acceder a él en su propio nombre o en el de dicho territorio, en las condiciones que fijen dicho gobierno y las PARTES CONTRATANTES. Las decisiones a que se refiere este párrafo las adoptarán las PARTES CONTRATANTES por mayoría de los dos tercios.

Artículo XXXIV*Anexos*

Los anexos del presente Acuerdo forman parte integrante del mismo.

Artículo XXXV*No aplicación del Acuerdo entre partes contratantes*

1. El presente Acuerdo, o su artículo II, no se aplicará entre dos partes contratantes:

- a) si ambas partes contratantes no han entablado negociaciones arancelarias entre ellas; y**
- b) si una de las dos partes contratantes no consiente dicha aplicación en el momento en que una de ellas llegue a ser parte contratante.**

2. A petición de una parte contratante, las PARTES CONTRATANTES podrán examinar la aplicación del presente artículo en casos particulares y formular recomendaciones apropiadas.

PARTE IV*
COMERCIO Y DESARROLLO

Artículo XXXVI

Principios y objetivos

- 1.° **Las partes contratantes,**
 - a) **conscientes de que los objetivos fundamentales del presente Acuerdo comprenden la elevación de los niveles de vida y el desarrollo progresivo de las economías de todas las partes contratantes, y considerando que la realización de estos objetivos es especialmente urgente para las partes contratantes poco desarrolladas;**
 - b) **considerando que los ingresos de exportación de las partes contratantes poco desarrolladas pueden desempeñar un papel vital en su desarrollo económico y que el alcance de esta contribución depende tanto de los precios que dichas partes contratantes pagan por los productos esenciales que importan como del volumen de sus exportaciones y de los precios que perciben por los productos que exportan;**
 - c) **comprobando que existe una gran diferencia entre los niveles de vida de los países poco desarrollados y los de los demás países;**
 - d) **reconociendo que es indispensable una acción individual y colectiva para promover el desarrollo de las economías de las partes contratantes poco desarrolladas y para lograr la elevación rápida de los niveles de vida de estos países;**
 - e) **reconociendo que el comercio internacional, considerado como instrumento de progreso económico y social, debe regirse por reglas y procedimientos — y por medidas acordes con tales reglas y procedimientos — que sean compatibles con los objetivos enunciados en el presente artículo;**
 - f) **notando que las PARTES CONTRATANTES pueden facultar a las partes contratantes poco desarrolladas para que apliquen medidas especiales con objeto de fomentar su comercio y su desarrollo;**

convienen en lo siguiente:
2. **Es necesario asegurar un aumento rápido y sostenido de los ingresos de exportación de las partes contratantes poco desarrolladas.**

3. Es necesario realizar esfuerzos positivos para que las partes contratantes poco desarrolladas obtengan una parte del incremento del comercio internacional que corresponda a las necesidades de su desarrollo económico.

4. Dado que numerosas partes contratantes poco desarrolladas siguen dependiendo de la exportación de una gama limitada de productos primarios *, es necesario asegurar para estos productos, en la mayor medida posible, condiciones más favorables y aceptables de acceso a los mercados mundiales y, si procede, elaborar medidas destinadas a estabilizar y a mejorar la situación de los mercados mundiales de esos productos, incluyendo, en particular, medidas destinadas a estabilizar los precios a niveles equitativos y remuneradores, que permitan la expansión del comercio y de la demanda mundiales, así como un crecimiento dinámico y constante de los ingresos reales de exportación de dichos países a fin de procurarles recursos crecientes para su desarrollo económico.

5. La expansión rápida de las economías de las partes contratantes poco desarrolladas se facilitará mediante la diversificación * de la estructura de dichas economías y evitándoles que dependan excesivamente de la exportación de productos primarios. Por consiguiente, es necesario asegurar en la medida más amplia posible, y en condiciones favorables, un mejor acceso a los mercados para los productos transformados y los artículos manufacturados cuya exportación ofrece o puede ofrecer un interés especial para las partes contratantes poco desarrolladas.

6. Debido a la insuficiencia crónica de los ingresos de exportación y otros ingresos en divisas de las partes contratantes poco desarrolladas, existen relaciones importantes entre el comercio y la ayuda financiera para el desarrollo. Por lo tanto, es necesario que las PARTES CONTRATANTES y las instituciones internacionales de préstamo colaboren estrecha y permanentemente a fin de que puedan contribuir con la máxima eficacia a aliviar las cargas que asumen dichas partes contratantes poco desarrolladas en el interés de su desarrollo económico.

7. Es necesaria una colaboración apropiada entre las PARTES CONTRATANTES, otras organizaciones intergubernamentales y los órganos e instituciones de las Naciones Unidas, cuyas actividades están relacionadas con el desarrollo comercial y económico de los países poco desarrollados.

8. Las partes contratantes desarrolladas no esperan reciprocidad por los compromisos contraídos por ellas en negociaciones comerciales de reducir o suprimir los derechos de aduana y otros obstáculos al comercio de las partes contratantes poco desarrolladas *.

9. La adopción de medidas para dar efectividad a estos principios y objetivos será objeto de un esfuerzo consciente y tenaz de las partes contratantes, tanto individual como colectivamente.

Artículo XXXVII

Compromisos

1. Las partes contratantes desarrolladas deberán, en toda la medida de lo posible — es decir, excepto en el caso de que lo impidan razones imperiosas que, eventualmente, podrán incluir razones de carácter jurídico —, cumplir las disposiciones siguientes:

- a) conceder una gran prioridad a la reducción y supresión de los obstáculos que se oponen al comercio de los productos cuya exportación ofrece o puede ofrecer un interés especial para las partes contratantes poco desarrolladas, incluidos los derechos de aduana y otras restricciones que entrañen una diferenciación irrazonable entre esos productos en su forma primaria y después de transformados *;
- b) abstenerse de establecer o de aumentar derechos de aduana u obstáculos no arancelarios a la importación respecto a productos cuya exportación ofrece o puede ofrecer un interés especial para las partes contratantes poco desarrolladas;
- c) i) abstenerse de establecer nuevas medidas fiscales,
ii) conceder, en toda modificación de la política fiscal, una gran prioridad a la reducción y a la supresión de las medidas fiscales vigentes,

que tengan por resultado frenar sensiblemente el desarrollo del consumo de productos primarios, en bruto o después de transformados, que se producen, en su totalidad o en su mayor parte, en los territorios de las partes contratantes poco desarrolladas, cuando dichas medidas se apliquen específicamente a esos productos.

2. a) Cuando se considere que no se cumple cualquiera de las disposiciones de los incisos a), b) o c) del párrafo 1, la cuestión será señalada a la atención de las PARTES CONTRATANTES, ya sea por la parte contratante que no cumpla las disposiciones pertinentes, ya sea por cualquier otra parte contratante interesada.

- b) i) A solicitud de cualquier parte contratante interesada y sin perjuicio de las consultas bilaterales que, eventualmente, puedan emprenderse, las PARTES CONTRATANTES realizarán consultas sobre la cuestión indicada con la parte contratante concernida y con todas las partes contratantes interesadas, con objeto de llegar a soluciones satisfactorias para todas las partes contratantes concernidas, a fin de realizar los objetivos enunciados en el artículo XXXVI. En esas consultas se examinarán las razones

invocadas en los casos en que no se hayan cumplido las disposiciones de los incisos *a)*, *b)* o *c)* del párrafo 1.

- ii) Como la aplicación de las disposiciones de los incisos *a)*, *b)* o *c)* del párrafo 1 por partes contratantes individualmente puede efectuarse más fácilmente en ciertos casos si se lleva a cabo en una acción colectiva con otras partes contratantes desarrolladas, las consultas podrán, en los casos apropiados, tender a ese fin.
- iii) En los casos apropiados, las consultas de las PARTES CONTRATANTES podrán también tender a la realización de un acuerdo sobre una acción colectiva que permita lograr los objetivos del presente Acuerdo, según está previsto en el párrafo 1 del artículo XXV.

3. Las partes contratantes desarrolladas deberán:

- a)* hacer cuanto esté a su alcance para mantener los márgenes comerciales a niveles equitativos en los casos en que el gobierno determine, directa o indirectamente, el precio de venta de productos que se producen, en su totalidad o en su mayor parte, en los territorios de partes contratantes poco desarrolladas;
- b)* considerar activamente la adopción de otras medidas * cuya finalidad sea ampliar las posibilidades de incremento de las importaciones procedentes de partes contratantes poco desarrolladas, y colaborar con este fin en una acción internacional apropiada;
- c)* tener especialmente en cuenta los intereses comerciales de las partes contratantes poco desarrolladas cuando consideren la aplicación de otras medidas autorizadas por el presente Acuerdo para resolver problemas particulares, y explorar todas las posibilidades de remedios constructivos antes de aplicar dichas medidas, en los casos en que éstas perjudiquen los intereses fundamentales de aquellas partes contratantes.

4. Cada parte contratante poco desarrollada conviene en tomar medidas apropiadas para la aplicación de las disposiciones de la Parte IV en beneficio del comercio de las demás partes contratantes poco desarrolladas, siempre que dichas medidas sean compatibles con las necesidades actuales y futuras de su desarrollo, de sus finanzas y de su comercio, teniendo en cuenta tanto la evolución anterior del intercambio como los intereses comerciales del conjunto de las partes contratantes poco desarrolladas.

5. En el cumplimiento de los compromisos enunciados en los párrafos 1 a 4, cada parte contratante ofrecerá a cualquiera o cualesquiera otras partes contratantes interesadas la oportunidad rápida y completa de celebrar consultas según los procedimientos normales del presente Acuerdo con respecto a cualquier cuestión o dificultad que pueda plantearse.

Artículo XXXVIII*Acción colectiva*

1. Las partes contratantes, actuando colectivamente, colaborarán dentro del marco del presente Acuerdo y fuera de él, según sea apropiado, para promover la realización de los objetivos enunciados en el artículo XXXVI.
2. Especialmente, las PARTES CONTRATANTES deberán:
 - a) en los casos apropiados, obrar, incluso por medio de arreglos internacionales, a fin de asegurar condiciones mejores y aceptables de acceso a los mercados mundiales para los productos primarios que ofrecen un interés particular para las partes contratantes poco desarrolladas, y con objeto de elaborar medidas destinadas a estabilizar y a mejorar la situación de los mercados mundiales de esos productos, incluyendo medidas destinadas a estabilizar los precios a niveles equitativos y remuneradores para las exportaciones de tales productos;
 - b) procurar conseguir en materia de política comercial y de desarrollo una colaboración apropiada con las Naciones Unidas y sus órganos e instituciones, incluso con las instituciones que se creen eventualmente sobre la base de las Recomendaciones de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo;
 - c) colaborar en el análisis de los planes y políticas de desarrollo de las partes contratantes poco desarrolladas consideradas individualmente y en el examen de las relaciones entre el comercio y la ayuda, a fin de elaborar medidas concretas que favorezcan el desarrollo del potencial de exportación y faciliten el acceso a los mercados de exportación para los productos de las industrias desarrolladas de ese modo, y, a este respecto, procurar conseguir una colaboración apropiada con los gobiernos y las organizaciones internacionales, especialmente con las organizaciones competentes en materia de ayuda financiera para el desarrollo económico, para emprender estudios sistemáticos de las relaciones entre el comercio y la ayuda en el caso de las partes contratantes poco desarrolladas, consideradas individualmente, a fin de determinar en forma clara el potencial de exportación, las perspectivas de los mercados y cualquier otra acción que pueda ser necesaria;
 - d) vigilar en forma permanente la evolución del comercio mundial, especialmente desde el punto de vista de la tasa de expansión del comercio de las partes contratantes poco desarrolladas, y formular

a las partes contratantes las recomendaciones que parezcan apropiadas teniendo en cuenta las circunstancias;

- e) colaborar en la búsqueda de métodos factibles para la expansión del comercio a los efectos del desarrollo económico, por medio de una armonización y un ajuste, en el plano internacional, de las políticas y reglamentaciones nacionales, mediante la aplicación de normas técnicas y comerciales referentes a la producción, los transportes y la comercialización, y por medio de la promoción de las exportaciones a través del establecimiento de dispositivos que permitan aumentar la difusión de la información comercial y desarrollar el estudio de los mercados;
- f) adoptar las disposiciones institucionales que sean necesarias para promover la consecución de los objetivos enunciados en el artículo XXXVI y para dar efectividad a las disposiciones de la presente Parte.

ANEXO A

LISTA DE LOS TERRITORIOS ALUDIDOS EN EL APARTADO a) DEL PÁRRAFO 2 DEL ARTÍCULO PRIMERO

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte
Territorios dependientes del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte
Canadá
Commonwealth de Australia
Territorios dependientes del Commonwealth de Australia
Nueva Zelandia
Territorios dependientes de Nueva Zelandia
Unión Sudafricana, con inclusión de Africa Sudoccidental
Irlanda
India (en fecha 10 de abril de 1947)
Terranova
Rhodesia del Sur
Birmania
Ceilán

Algunos de los territorios enumerados mantienen en vigor dos o más tarifas arancelarias preferenciales para ciertos productos. Estos territorios podrán, por medio de un acuerdo con las demás partes contratantes que sean los abastecedores principales de dichos productos entre los países beneficiarios de la cláusula de la nación más favorecida, reemplazar esas tarifas preferenciales por un arancel aduanero preferencial único que, en conjunto, no sea menos favorable para los abastecedores beneficiarios de esta cláusula que las preferencias vigentes antes de la sustitución.

La imposición de un margen equivalente de preferencia arancelaria en sustitución del margen de preferencia existente en la aplicación de un impuesto interior, en fecha 10 de abril de 1947, exclusivamente entre dos o más de los territorios enumerados en el presente anexo, o en sustitución de los acuerdos preferenciales cuantitativos a que se refiere el párrafo siguiente, no será considerada como un aumento del margen de preferencia arancelaria.

Los acuerdos preferenciales previstos en el apartado b) del párrafo 5 del artículo XIV son los que estaban en vigor en el Reino Unido el 10 de abril de 1947, en virtud de acuerdos celebrados con los Gobiernos del Canadá, de Australia y de Nueva Zelandia en lo que concierne a la carne de vaca y de ternera congelada y refrigerada, a la carne de carnero y de cordero congelada, a la carne de puerco congelada y refrigerada y al tocino. Sin perjuicio de cualquier medida adoptada en virtud del apartado h) del artículo XX, existe la intención de eliminar o substituir estos acuerdos por preferencias arancelarias y de entablar negociaciones con este fin, lo más pronto posible, entre los países interesados de manera substancial, directa o indirectamente, en dichos productos.

El impuesto sobre el alquiler de películas cinematográficas vigente en Nueva Zelandia el 10 de abril de 1947 será considerado, a los efectos de aplicación del presente Acuerdo, como un derecho de aduana de conformidad con el artículo primero. La asignación de contingentes en dicho país a los arrendatarios de

películas cinematográficas, en vigor el 10 de abril de 1947, será considerada, a los efectos de aplicación del presente Acuerdo, como un contingente de proyección en el sentido del artículo IV.

En la lista anterior no se han citado separados los Dominios de India y Paquistán porque el 10 de abril de 1947 no existían en calidad de tales.

ANEXO B

LISTA DE LOS TERRITORIOS DE LA UNIÓN FRANCESA ALUDIDOS EN EL APARTADO b) DEL PÁRRAFO 2 DEL ARTÍCULO PRIMERO

Francia
 Africa Ecuatorial francesa (Cuenca convencional del Congo ¹ y otros territorios)
 Africa Occidental francesa
 Camerún bajo administración fiduciaria francesa ¹
 Costa francesa de los Somalíes y Dependencias
 Establecimientos franceses del Condominio de las Nuevas Hébridas ¹
 Establecimientos franceses de Oceanía
 Indochina
 Madagascar y Dependencias
 Marruecos (Zona francesa) ¹
 Nueva Caledonia y Dependencias
 Saint-Pierre y Miquelón
 Togo bajo administración fiduciaria francesa ¹
 Túnez

ANEXO C

LISTA DE LOS TERRITORIOS ALUDIDOS EN EL APARTADO b) DEL PÁRRAFO 2 DEL ARTÍCULO PRIMERO EN LO QUE CONCIERNE A LA UNIÓN ADUANERA DE BÉLGICA, LUXEMBURGO Y PAÍSES BAJOS

Unión económica belgico-luxemburguesa
 Congo belga
 Ruanda-Urundi
 Países Bajos
 Nueva Guinea
 Surinam
 Antillas neerlandesas
 República de Indonesia

Para la importación en los territorios que constituyen la Unión aduanera solamente.

¹ Para la importación en la metrópoli y en los territorios de la Unión francesa.

ANEXO D

LISTA DE LOS TERRITORIOS ALUDIDOS EN EL APARTADO *b)* DEL PÁRRAFO 2 DEL ARTÍCULO PRIMERO EN LO QUE CONCIERNE A LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Estados Unidos de América (territorio aduanero)
Territorios dependientes de los Estados Unidos de América
República de Filipinas

La imposición de un margen equivalente de preferencia arancelaria en sustitución del margen de preferencia existente en la aplicación de un impuesto interior en fecha de 10 de abril de 1947, exclusivamente entre dos o varios de los territorios enumerados en el presente anexo, no será considerada como un aumento del margen de preferencia arancelaria.

ANEXO E

LISTA DE LOS TERRITORIOS A LOS QUE SE APLICAN LOS ACUERDOS PREFERENCIALES CONCERTADOS ENTRE CHILE Y LOS PAÍSES VECINOS ALUDIDOS EN EL APARTADO *d)* DEL PÁRRAFO 2 DEL ARTÍCULO PRIMERO

Preferencias en vigor exclusivamente entre Chile, por una parte, y

- 1.º Argentina
- 2.º Bolivia
- 3.º Perú,

por otra parte.

ANEXO F

LISTA DE LOS TERRITORIOS A LOS QUE SE APLICAN LOS ACUERDOS PREFERENCIALES CONCERTADOS ENTRE SIRIA Y LÍBANO Y LOS PAÍSES VECINOS ALUDIDOS EN EL APARTADO *d)* DEL PÁRRAFO 2 DEL ARTÍCULO PRIMERO

Preferencias en vigor exclusivamente entre la Unión aduanera libano-siria, por una parte, y

- 1.º Palestina
- 2.º Transjordania,

por otra parte.

ANEXO G

FECHAS FIJADAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS MÁRGENES MÁXIMOS DE PREFERENCIA MENCIONADOS EN EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO PRIMERO

Australia	15 de octubre de 1946
Canadá	1.º de julio de 1939
Francia	1.º de enero de 1939
Rhodesia del Sur	1.º de mayo de 1941
Unión aduanera libano-siria	30 de noviembre de 1938
	1.º de julio de 1938

ANEXO H

**PORCENTAJE DEL COMERCIO EXTERIOR TOTAL QUE HA DE UTILIZARSE PARA CALCULAR
EL PORCENTAJE PREVISTO EN EL ARTÍCULO XXVI
(promedio del período 1949-1953)**

Si, antes de la adhesión del Gobierno del Japón al Acuerdo General, el presente Acuerdo ha sido aceptado por partes contratantes cuyo comercio exterior indicado en la columna I represente el porcentaje de este comercio fijado en el párrafo 6 del artículo XXVI, la columna I será válida a los efectos de la aplicación de dicho párrafo. Si el presente Acuerdo no ha sido aceptado así antes de la adhesión del Gobierno del Japón, la columna II será válida a los efectos de la aplicación del párrafo mencionado.

	<i>Columna I</i> (partes contratantes el 1.º de marzo de 1955)	<i>Columna II</i> (partes contratantes el 1.º de marzo de 1955 y Japón)
Alemania (República Federal de)	5,3	5,2
Australia	3,1	3,0
Austria	0,9	0,8
Belgica-Luxemburgo	4,3	4,2
Birmania	0,3	0,3
Brasil	2,5	2,4
Canadá	6,7	6,5
Ceilán	0,5	0,5
Cuba	1,1	1,1
Checoslovaquia	1,4	1,4
Chile	0,6	0,6
Dinamarca	1,4	1,4
Estados Unidos de América	20,6	20,1
Finlandia	1,0	1,0
Francia	8,7	8,5
Grecia	0,4	0,4
Haití	0,1	0,1
India	2,4	2,4
Indonesia	1,3	1,3
Italia	2,9	2,8
Nicaragua	0,1	0,1
Noruega	1,1	1,1
Nueva Zelanda	1,0	1,0
Países Bajos (Reino de los)	4,7	4,6
Paquistán	0,9	0,8
Perú	0,4	0,4
Reino Unido	20,3	19,8
República Dominicana	0,1	0,1
		0,6

	<i>Columna I</i> (partes contratantes el 1.º de marzo de 1955)	<i>Columna II</i> (partes contratantes el 1.º de marzo de 1955 y Japón)
Suecia	2,5	2,4
Turquía	0,6	0,6
Unión Sudafricana	1,8	1,8
Uruguay	0,4	0,4
Japón	—	2,3
	100,0	100,0

Nota: Estos porcentajes han sido calculados teniendo en cuenta el comercio de todos los territorios a los cuales se aplica el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

ANEXO I

NOTAS Y DISPOSICIONES SUPLEMENTARIAS

Al artículo primero

Párrafo 1

Las obligaciones consignadas en el párrafo I del artículo primero con referencia a los párrafos 2 y 4 del artículo III, así como las que están consignadas en el apartado b) del párrafo 2 del artículo II con referencia al artículo VI serán consideradas como comprendidas en la Parte II a los efectos del Protocolo de aplicación provisional.

Las referencias a los párrafos 2 y 4 del artículo III, que figuran en el párrafo anterior, así como en el párrafo 1 del artículo primero, no se aplicarán hasta que se haya modificado el artículo III por la entrada en vigor de la enmienda prevista en el Protocolo de modificación de la Parte II y del artículo XXVI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, de fecha 14 de septiembre de 1948.¹

Párrafo 4

1. La expresión «margen de preferencia» significa la diferencia absoluta que existe entre el derecho de aduana aplicable a la nación más favorecida y el derecho preferencial para el mismo producto, y no la relación entre ambos. Por ejemplo:

- 1) Si el derecho de la nación más favorecida es de un 36 por ciento *ad valorem* y el derecho preferencial de un 24 por ciento *ad valorem*, el margen de preferencia será de un 12 por ciento *ad valorem*, y no un tercio del derecho de la nación más favorecida.

¹ Este Protocolo entró en vigor el 14 de diciembre de 1948.

- 2) Si el derecho de la nación más favorecida es de un 36 por ciento *ad valorem* y el derecho preferencial está expresado como igual a los dos tercios del derecho de la nación más favorecida, el margen de preferencia será de un 12 por ciento *ad valorem*.
 - 3) Si el derecho de la nación más favorecida es de 2 francos por kilogramo y el derecho preferencial de 1,50 francos por kilogramo, el margen de preferencia será de 0,50 francos por kilogramo.
2. Las medidas aduaneras que se indican a continuación, adoptadas de conformidad con procedimientos uniformes establecidos, no serán consideradas como contrarias a una consolidación general de los márgenes de preferencia:
- i) El restablecimiento, para un producto importado, de una clasificación arancelaria o de una tasa de derechos normalmente aplicables a dicho producto, en los casos en que la aplicación de esta clasificación o de esta tasa de derechos hubiera estado suspendida o sin efecto temporalmente en fecha 10 de abril de 1947; y
 - ii) La clasificación de un producto en una partida arancelaria distinta de aquella en la cual estaba clasificado el 10 de abril de 1947, en los casos en que la legislación arancelaria prevea claramente que este producto puede ser clasificado en más de una partida arancelaria.

Al artículo II

Párrafo 2 a)

La referencia al párrafo 2 del artículo III, que figura en el apartado a) del párrafo 2 del artículo II, no se aplicará hasta que se haya modificado el artículo III por la entrada en vigor de la enmienda prevista en el Protocolo de modificación de la Parte II y del artículo XXVI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, de fecha 14 de septiembre de 1948¹.

Párrafo 2 b)

Véase la nota relativa al párrafo 1 del artículo primero.

Párrafo 4

Salvo acuerdo expreso entre las partes contratantes que hayan negociado originalmente la concesión, las disposiciones del párrafo 4 se aplicarán teniendo en cuenta las del artículo 31 de la Carta de La Habana.

Al artículo III

Todo impuesto interior u otra carga interior, o toda ley, reglamento o prescripción de la clase a que se refiere el párrafo 1, que se aplique al producto importado y al producto nacional similar y que haya de ser percibido o impuesto, en el caso del producto importado, en el momento o en el lugar de la importación, será, sin embargo, considerado como un impuesto interior u otra carga interior, o

¹ El Protocolo entró en vigor el 14 de septiembre de 1948.

como una ley, reglamento o prescripción de la clase mencionada en el párrafo 1, y estará, por consiguiente, sujeto a las disposiciones del artículo III.

Párrafo 1

La aplicación del párrafo 1 a los impuestos interiores establecidos por los gobiernos o autoridades locales del territorio de una parte contratante estará sujeta a las disposiciones del último párrafo del artículo XXIV. La expresión « las medidas razonables que estén a su alcance » que figura en dicho párrafo no debe interpretarse como que obliga, por ejemplo, a una parte contratante a la derogación de disposiciones legislativas nacionales que faculten a los gobiernos locales para establecer impuestos interiores que, aunque sean contrarios en la forma a la letra del artículo III no lo sean, de hecho, a su espíritu, si tal derogación pudiera causar graves dificultades financieras a los gobiernos o autoridades locales interesados. En lo que concierne a los impuestos establecidos por tales gobiernos o autoridades locales, que sean contrarios tanto a la letra como al espíritu del artículo III, la expresión « las medidas razonables que estén a su alcance » permitirá a cualquier parte contratante suprimir gradualmente dichos impuestos en el curso de un período de transición, si su supresión súbita pudiera crear graves dificultades administrativas y financieras.

Párrafo 2

Un impuesto que se ajuste a las prescripciones de la primera frase del párrafo 2 no deberá ser considerado como incompatible con las disposiciones de la segunda frase sino en caso de que haya competencia entre, por una parte, el producto sujeto al impuesto, y, por otra parte, un producto directamente competidor o que puede substituirlo directamente y que no esté sujeto a un impuesto similar.

Párrafo 5

Toda reglamentación compatible con las disposiciones de la primera frase del párrafo 5 no será considerada contraria a las disposiciones de la segunda frase, cuando el país que la aplique produzca en cantidades substanciales todos los productos que sean objeto de dicha reglamentación. No se podrá sostener que una reglamentación es compatible con las disposiciones de la segunda frase invocando el hecho de que al asignar una proporción o cantidad determinada a cada uno de los productos objeto de la reglamentación se ha mantenido una relación equitativa entre los productos importados y los productos nacionales.

Al artículo V

Párrafo 5

En lo que concierne a los gastos de transporte, el principio enunciado en el párrafo 5 se aplica a los productos similares transportados por la misma ruta en condiciones análogas.

Al artículo VI

Párrafo 1

1. El dumping disimulado practicado por empresas asociadas (es decir, la venta hecha por un importador a un precio inferior al que corresponde al precio

facturado por un exportador con el que aquél esté asociado e inferior también al precio que rija en el país exportador) constituye una forma de dumping de precios en la que el margen de éste puede ser calculado sobre la base del precio al cual el importador revende las mercancías.

2. Se reconoce que, en el caso de importaciones procedentes de un país cuyo comercio es objeto de un monopolio completo o casi completo y en el que todos los precios interiores los fija el Estado, la determinación de la comparabilidad de los precios a los fines del párrafo 1 puede ofrecer dificultades especiales y que, en tales casos, las partes contratantes importadoras pueden juzgar necesario tener en cuenta la posibilidad de que una comparación exacta con los precios interiores de dicho país no sea siempre apropiada.

Párrafos 2 y 3

1. Como sucede en otros muchos casos en la práctica aduanera, una parte contratante podrá exigir una garantía razonable (fianza o depósito en efectivo) por el pago de derechos antidumping o de derechos compensatorios, en espera de la comprobación definitiva de los hechos en todos los casos en que se sospeche la existencia de dumping o de subvención.

2. El recurso a tipos de cambio múltiples puede constituir, en ciertas circunstancias, una subvención a la exportación, a la cual se pueden oponer los derechos compensatorios enunciados en el párrafo 3, o puede representar una forma de dumping obtenida por medio de una devaluación parcial de la moneda de un país, a la cual se pueden oponer las medidas previstas en el párrafo 2. La expresión «recurso a tipos de cambio múltiples» se refiere a las prácticas seguidas por gobiernos o aprobadas por ellos.

Párrafo 6 b)

Toda exención otorgada según las disposiciones del apartado b) del párrafo 6 sólo será concedida a petición de la parte contratante que tenga el propósito de imponer un derecho antidumping o un derecho compensatorio.

Al artículo VII

Párrafo 1

La expresión «otras cargas» no será considerada como incluyendo los impuestos interiores o las cargas equivalentes percibidos a la importación o con motivo de ella.

Párrafo 2

1. Estaría en conformidad con el artículo VII presumir que el «valor real» puede estar representado por el precio en factura, al que se agregarán todos los elementos correspondientes a gastos legítimos no incluidos en dicho precio y que constituyan efectivamente elementos del «valor real», así como todo descuento anormal, o cualquier otra reducción anormal, calculado sobre el precio corriente

2. Se ajustaría al apartado *b)* del párrafo 2 del artículo VII toda parte contratante que interpretara la expresión «en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia» en el sentido de que excluye toda transacción en la que el comprador y el vendedor no sean independientes uno del otro y en la que el precio no constituya la única consideración.

3. La regla de las «condiciones de libre competencia» permite a una parte contratante no tomar en consideración los precios de venta que impliquen descuentos especiales concedidos únicamente a los representantes exclusivos.

4. El texto de los apartados *a)* y *b)* permite a las partes contratantes determinar el aforo aduanero de manera uniforme: 1) sobre la base de los precios fijados por un exportador dado para la mercancía importada, o 2) sobre la base del nivel general de los precios correspondientes a los productos similares.

Al artículo VIII

1. Si bien el artículo VIII no se refiere al recurso a tipos de cambio múltiples como tales, en los párrafos 1 y 4 se condena el recurso a impuestos o derechos sobre las operaciones de cambio como medio práctico de aplicar un sistema de tipos de cambio múltiples; no obstante, si una parte contratante impone derechos múltiples en materia de cambio con la aprobación del Fondo Monetario Internacional para salvaguardar el equilibrio de su balanza de pagos, las disposiciones del apartado *a)* del párrafo 9 del artículo XV salvaguardan plenamente su posición.

2. Se ajustaría a las disposiciones del párrafo 1 que, en la importación de productos procedentes del territorio de una parte contratante en el de otra parte contratante, sólo se exigiera la presentación de certificados de origen en la medida estrictamente indispensable.

A los artículos XI, XII, XIII, XIV y XVIII

En los artículos XI, XII, XIII, XIV y XVIII las expresiones «restricciones a la importación» o «restricciones a la exportación» se refieren igualmente a las aplicadas por medio de transacciones procedentes del comercio de Estado.

Al artículo XI

Párrafo 2 c)

La expresión «cualquiera que sea la forma bajo la cual se importe» debe interpretarse que se aplica a los mismos productos que, por hallarse en una fase de transformación poco adelantada y por ser todavía perecederos, compiten directamente con los productos frescos y que, si fueran importados libremente, tenderían a hacer ineficaces las restricciones aplicadas a la importación de dichos productos frescos.

Párrafo 2, último apartado

La expresión «factores especiales» comprende las variaciones de la productividad relativa entre los productores nacionales y extranjeros, o entre los distintos

productores extranjeros, pero no las variaciones provocadas artificialmente por medios que el Acuerdo no autoriza.

Al artículo XII

Las PARTES CONTRATANTES adoptarán todas las disposiciones oportunas para que se observe el secreto más absoluto en todas las consultas entabladas de conformidad con las disposiciones de este artículo.

Párrafo 3 c) i)

Las partes contratantes que apliquen restricciones deberán esforzarse por evitar que se origine un perjuicio serio a las exportaciones de un producto básico del que dependa en gran parte la economía de otra parte contratante.

Párrafo 4 b)

Se entiende que la fecha estará comprendida en un plazo de noventa días a contar de la fecha en que entren en vigor las enmiendas de este artículo que figuran en el Protocolo de enmienda del Preámbulo y de las Partes II y III del presente Acuerdo. Sin embargo, si las PARTES CONTRATANTES estimasen que las circunstancias no se prestan a la aplicación de las disposiciones de este apartado en el momento que había sido previsto, podrán fijar una fecha ulterior; ahora bien, esta nueva fecha deberá estar comprendida en un plazo de treinta días a contar de aquel en que las obligaciones de las secciones 2, 3 y 4 del artículo VIII de los Estatutos del Fondo Monetario Internacional sean aplicables a las partes contratantes Miembros del Fondo cuyos porcentajes combinados del comercio exterior representen el cincuenta por ciento por lo menos del comercio exterior total del conjunto de las partes contratantes.

Párrafo 4 e)

Se entiende que el apartado e) del párrafo 4 no introduce ningún criterio nuevo para la imposición o el mantenimiento de restricciones cuantitativas destinadas a proteger el equilibrio de la balanza de pagos. Su único objeto es el de lograr que se tengan plenamente en cuenta todos los factores externos tales como las modificaciones en la relación de intercambio, las restricciones cuantitativas, los derechos excesivos y las subvenciones que pueden contribuir a desequilibrar la balanza de pagos de la parte contratante que aplique las restricciones.

Al artículo XIII

Párrafo 2 d)

No se han mencionado las «consideraciones de orden comercial» como un criterio para la asignación de contingentes porque se ha estimado que su aplicación por las autoridades gubernamentales no siempre sería posible. Además, en los casos en que esta aplicación fuera posible, todas parte contratante podría aplicar ese criterio al tratar de llegar a un acuerdo, de conformidad con la regla general enunciada en la primera frase del párrafo 2.

Párrafo 4

Véase la nota que concierne a « los factores especiales », relativa al último apartado del párrafo 2 del artículo XI.

*Al artículo XIV**Párrafo 1*

Las disposiciones del presente párrafo no deberán interpretarse en el sentido de que impedirán a las PARTES CONTRATANTES, en el curso de las consultas previstas en el párrafo 4 del artículo XII y en el párrafo 12 del artículo XVIII, que tengan plenamente en cuenta la naturaleza, las repercusiones y los motivos de cualquier discriminación en materia de restricciones a la importación.

Párrafo 2

Uno de los casos previstos en el párrafo 2 es el de una parte contratante que, a consecuencia de transacciones comerciales corrientes, disponga de créditos que no pueda utilizar sin recurrir a una medida de discriminación.

*Al artículo XV**Párrafo 4*

Las palabras « que vaya en contra » significan, entre otras cosas, que las medidas de control de los cambios que sean contrarias a la letra de un artículo del presente Acuerdo no serán consideradas como una violación de dicho artículo, si en la práctica no se apartan de manera apreciable de su espíritu. Así, una parte contratante que, en virtud de una de esas medidas de control de los cambios, aplicada de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, exija que los pagos por sus exportaciones sean hechos en su propia moneda o en la moneda de uno o varios Estados miembros del Fondo Monetario Internacional, no será por ello considerada como contraventora de las disposiciones del artículo XI o del artículo XIII. Se podría citar también como ejemplo el caso de una parte contratante que especificara en una licencia de importación el país del cual se pudieran importar las mercancías, no con el propósito de introducir un nuevo elemento de discriminación en su sistema de licencias de importación, sino con el de aplicar medidas autorizadas con respecto al control de los cambios.

Al artículo XVI

No serán consideradas como una subvención la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interior, ni la remisión de estos derechos o impuestos en un importe que no exceda de los totales adeudados o abonados.

Sección B

1. Ninguna disposición de la sección B impedirá a cualquier parte contratante la aplicación de tipos de cambio múltiples de conformidad con los Estatutos del Fondo Monetario Internacional.

2. A los efectos de aplicación de la sección B, la expresión « productos básicos » significa todo producto agrícola, forestal o de la pesca y cualquier mineral, ya sea que se trate de un producto en su forma natural, ya sea que haya sufrido la transformación que requiere comúnmente la venta en cantidades importantes en el mercado internacional.

Párrafo 3

1. El hecho de que una parte contratante no fuera exportadora del producto de que se trate durante el período de referencia anterior, no impedirá a esta parte contratante establecer su derecho a obtener una parte en el comercio de este producto.

2. Un sistema destinado a estabilizar ya sea el precio interior de un producto básico, ya sea el ingreso bruto de los productores nacionales de este producto, con independencia de las variaciones de los precios para la exportación, que tiene a veces como consecuencia la venta de este producto para la exportación a un precio inferior al precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por el producto similar, no será considerado como una forma de subvención a la exportación en el sentido de las estipulaciones del párrafo 3, si las PARTES CONTRATANTES determinan que:

- a) este sistema ha tenido también como resultado, o está concebido de modo a tener como resultado, la venta de este producto para la exportación a un precio superior al precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por el producto similar, y
- b) este sistema, como consecuencia de la reglamentación efectiva de la producción o por cualquier otra razón, es aplicado o está concebido de una forma que no estimula indebidamente las exportaciones o que no ocasiona ningún otro perjuicio serio a los intereses de otras partes contratantes.

No obstante la determinación de las PARTES CONTRATANTES en la materia, las medidas adoptadas para la aplicación de un sistema de esta clase estarán sujetas a las disposiciones del párrafo 3 cuando su financiación se efectúe en su totalidad o parcialmente por medio de las contribuciones de los poderes públicos, además de las de los productores con respecto al producto de que se trate.

Párrafo 4

La finalidad del párrafo 4 es la de que las partes contratantes traten de llegar, antes de que se termine el año 1957, a un acuerdo para abolir, a partir del 1.º de enero de 1958, todas las subvenciones existentes todavía o, en su defecto, a un acuerdo para prorrogar el *statu quo* hasta una fecha lo más próxima posible en la que estimen que podrán llegar a tal acuerdo.

Al artículo XVII

Párrafo 1

Las operaciones de las oficinas comerciales establecidas por las partes contratantes y que dedican sus actividades a la compra o a la venta, estarán sujetas a las disposiciones de los apartados a) y b).

Las actividades de las oficinas comerciales establecidas por las partes contratantes que, sin ocuparse de la compra ni de la venta, establecen no obstante reglamentos aplicables al comercio privado, estarán regidas por los artículos pertinentes del presente Acuerdo.

Las disposiciones del presente artículo no impedirán a una empresa del Estado vender un producto a precios diferentes en mercados distintos, a condición de que proceda así por razones comerciales, con el fin de conformarse al juego de la oferta y de la demanda en los mercados de exportación.

Párrafo 1 a)

Las medidas gubernamentales aplicadas con el fin de imponer ciertas normas de calidad y de eficiencia en las operaciones del comercio exterior, o los privilegios otorgados para la explotación de los recursos naturales nacionales, pero que no facultan al gobierno para dirigir las actividades comerciales de la empresa de que se trate, no constituyen « privilegios exclusivos o especiales ».

Párrafo 1 b)

Todo país beneficiario de un « empréstito de empleo condicionado » podrá estimar este empréstito como una « consideración de carácter comercial » al comprar en el extranjero los productos que necesite.

Párrafo 2

La palabra « mercancías » sólo se aplica a los productos en el sentido que se da a esta palabra en la práctica comercial corriente y no debe interpretarse como aplicable a la compra o a la prestación de servicios.

Párrafo 3

Las negociaciones que las partes contratantes acepten entablar de conformidad con este párrafo podrán referirse a la reducción de derechos y de otras cargas sobre la importación y la exportación o a la celebración de cualquier otro acuerdo mutuamente satisfactorio que sea compatible con las disposiciones del presente Acuerdo. (Véanse el párrafo 4 del artículo II y la nota relativa a dicho párrafo.)

Párrafo 4 b)

La expresión « aumento de su precio de importación » utilizada en el apartado b) del párrafo 4, representa el margen en que el precio pedido por el monopolio de importación por el producto importado excede del precio al desembarque de dicho producto (con exclusión de los impuestos interiores a que se refiere el artículo III, del costo del transporte y de la distribución, así como de los demás gastos relacionados con la venta, la compra o cualquier transformación suplementaria, y de un margen de beneficio razonable).

Al artículo XVIII

Las PARTES CONTRATANTES y las partes contratantes interesadas observarán el presente Acuerdo de buena fe y resolverán las cuestiones que se planteen en relación

Párrafos 1 y 4

1. Cuando las PARTES CONTRATANTES examinen la cuestión de saber si la economía de una parte contratante « sólo puede ofrecer a la población un bajo nivel de vida », tomarán en consideración la situación normal de esta economía, y no fundarán su determinación en circunstancias excepcionales, tales como las que pueden derivarse de la existencia temporal de condiciones excepcionalmente favorables para el comercio de exportación del producto o de los productos principales de la parte contratante interesada.

2. La expresión « en las primeras fases de su desarrollo » no se aplica únicamente a las partes contratantes cuyo desarrollo económico se halle en sus principios, sino también a aquellas cuyas economías estén en vías de industrialización con el fin de reducir un estado de dependencia excesiva con respecto a la producción de productos básicos.

Párrafos 2, 3, 7, 13 y 22

La mención de la creación de determinadas ramas de la producción no se refiere solamente a la creación de una nueva rama de la producción sino también a la iniciación de una nueva actividad en la esfera de una rama de la producción existente, a la transformación substancial de una rama de la producción existente y al desarrollo substancial de una rama de la producción existente que no satisfaga la demanda interior sino en una proporción relativamente pequeña. Comprende también la reconstrucción de una industria destruida o que haya sufrido daños substanciales como consecuencia de un conflicto bélico o de catástrofes debidas a causas naturales.

Párrafo 7 b)

Toda modificación o retiro efectuados en virtud del apartado *b)* del párrafo 7 por una parte contratante que no sea la parte contratante demandante, a que se refiere el apartado *a)* del párrafo 7, deberá realizarse en un plazo de seis meses a contar del día en que la parte contratante demandante haya adoptado la medida; esta modificación o retiro entrará en vigor a la expiración de un plazo de treinta días a contar de aquel en que se haya notificado a las PARTES CONTRATANTES.

Párrafo 11

La segunda frase del párrafo 11 no deberá interpretarse en el sentido de que obligue a una parte contratante a atenuar o a suprimir restricciones, si dicha atenuación o supresión puede crear inmediatamente una situación que justifique el refuerzo o el establecimiento, según el caso, de restricciones con arreglo al párrafo 9 del artículo XVIII.

Párrafo 12 b)

La fecha a que se refiere el apartado *b)* del párrafo 12 será la que fijen las PARTES CONTRATANTES a tenor de las disposiciones del apartado *b)* del párrafo 4 del artículo XII del presente Acuerdo.

Párrafos 13 y 14

Se reconoce que, antes de introducir una medida y de notificarla a las PARTES

contratante puede necesitar un plazo razonable para determinar la situación, desde el punto de vista de la competencia, de la rama de la producción de que se trate.

Párrafos 15 y 16

Se entiende que las PARTES CONTRATANTES deberán invitar a la parte contratante que tenga el propósito de aplicar una medida en virtud de la sección C, a que entable consultas con ellas, de conformidad con las disposiciones del párrafo 16, siempre que se lo pida así una parte contratante cuyo comercio sea afectado apreciablemente por la medida en cuestión.

Párrafos 16, 18, 19 y 22

1. Se entiende que las PARTES CONTRATANTES pueden dar su consentimiento a una medida proyectada, a reserva de las condiciones o de las limitaciones que impongan. Si la medida, tal como se aplique, no se ajusta a las condiciones de dicho consentimiento, se considerará que, a estos efectos, no ha recibido el consentimiento de las PARTES CONTRATANTES. Si las PARTES CONTRATANTES han dado su consentimiento a una medida por un período determinado y la parte contratante interesada comprueba que es necesario mantener esta medida durante un nuevo período para lograr el objetivo que la motivó inicialmente, podrá solicitar de las PARTES CONTRATANTES la prolongación de dicho período de conformidad con las disposiciones y procedimientos estipulados en las secciones C o D, según el caso.

2. Se presupone que las PARTES CONTRATANTES se abstendrán, por regla general, de dar su consentimiento a una medida que pueda originar un perjuicio importante a las exportaciones de un producto del que dependa en gran parte la economía de una parte contratante.

Párrafos 18 y 22

La inclusión de las palabras «...y los intereses de las demás partes contratantes están salvaguardados suficientemente» tiene por objeto dar una amplitud suficiente para examinar en cada caso cuál es el método más apropiado para salvaguardar estos intereses. Este método puede adoptar, por ejemplo, la forma ya sea del otorgamiento de una concesión suplementaria por la parte contratante que haya recurrido a las disposiciones de las secciones C o D durante el período en que la exención de las disposiciones de los demás artículos del Acuerdo siga en vigor, ya sea de la suspensión temporal, por cualquier otra parte contratante a que se refiere el párrafo 18, de una concesión substancialmente equivalente al perjuicio causado por la adopción de la medida en cuestión. Esta parte contratante tendría derecho a salvaguardar sus intereses mediante la suspensión temporal de una concesión; no obstante, no se ejercerá este derecho cuando, en el caso de una medida aplicada por una parte contratante comprendida en el apartado a) del párrafo 4, las PARTES CONTRATANTES hayan determinado que la compensación ofrecida es suficiente.

Párrafo 19

Las disposiciones del párrafo 19 se aplican a los casos en que una rama de

nado en la nota relativa a los párrafos 13 y 14; estas disposiciones no deben interpretarse en el sentido de que priven a una parte contratante comprendida en el apartado a) del párrafo 4 del artículo XVIII del derecho a recurrir a las demás disposiciones de la sección C, incluidas las del párrafo 17, en lo que concierne a una rama de la producción creada recientemente, incluso si ésta ha disfrutado de una protección accesoria derivada de restricciones a la importación destinadas a proteger el equilibrio de la balanza de pagos.

Párrafo 21

Toda medida adoptada en virtud de las disposiciones del párrafo 21 será suprimida inmediatamente, si es suprimida también la medida dictada en virtud de las disposiciones del párrafo 17 o si las PARTES CONTRATANTES dan su consentimiento a la medida proyectada después de haber expirado el plazo de noventa días previsto en el párrafo 17.

Al artículo XX

Apartado h)

La excepción prevista en este apartado se extiende a todo acuerdo sobre un producto básico que se ajuste a los principios aprobados por el Consejo Económico y Social en su resolución núm. 30 (IV) de 28 de marzo de 1947.

Al artículo XXIV

Párrafo 9

Se entiende que, de conformidad con las disposiciones del artículo primero, cuando un producto que haya sido importado en el territorio de un miembro de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, a un tipo preferencial de derechos, se reexporte al territorio de otro miembro de dicha unión o zona, este último miembro deberá percibir un derecho igual a la diferencia entre el derecho pagado ya y el derecho mayor que se debería abonar si el producto fuese importado directamente en su territorio.

Párrafo 11

Cuando la India y el Paquistán hayan concertado acuerdos comerciales definitivos, las medidas que adopten para aplicarlos podrán apartarse de ciertas disposiciones del presente Acuerdo, siempre que se ajusten, en general, a los objetivos del mismo.

Al artículo XXVIII

Las PARTES CONTRATANTES y toda parte contratante interesada deberían tomar las disposiciones necesarias para que se observe el secreto más absoluto en las negociaciones y consultas, con objeto de que no se divulguen prematuramente las informaciones relativas a las modificaciones arancelarias consideradas. Se deberá informar inmediatamente a las PARTES CONTRATANTES de toda modificación que se efectúe en el arancel de una parte contratante como consecuencia de

Párrafo 1

1. Si las PARTES CONTRATANTES fijan un período que no sea de tres años, toda parte contratante podrá recurrir a las disposiciones de los párrafos 1 ó 3 del artículo XXVIII a contar del día que siga a aquel en que expire este otro período y, a menos que las PARTES CONTRATANTES fijen de nuevo otro período, los posteriores a cualquier otro fijado de este modo tendrán una duración de tres años.

2. La disposición en virtud de la cual el 1.º de enero de 1958 y a contar de las otras fechas determinadas de conformidad con el párrafo 1, cualquier parte contratante « podrá modificar o retirar una concesión » debe interpretarse en el sentido de que la obligación jurídica que le impone el artículo II será modificada en la fecha indicada y a contar del día que siga a la terminación de cada período; esta disposición no significa que las modificaciones efectuadas en los aranceles aduaneros deban forzosamente entrar en vigor en esa fecha. Si se aplazara la aplicación de la modificación del arancel resultante de negociaciones entabladas en virtud del artículo XXVIII, se podrá diferir también la aplicación de las compensaciones.

3. Seis meses como máximo y tres meses como mínimo antes del 1.º de enero de 1958 o antes de la fecha en que expire un período de consolidación posterior a dicha fecha, toda parte contratante que se proponga modificar o retirar una concesión incluida en la lista correspondiente deberá notificar su intención a las PARTES CONTRATANTES. Estas determinarán entonces cuál es la parte contratante o cuáles son las partes contratantes que participarán en las negociaciones o en las consultas a que se refiere el párrafo 1. Toda parte contratante designada de este modo participará en estas negociaciones o consultas con la parte contratante demandante, con el fin de llegar a un acuerdo antes de que termine el período de consolidación. Toda prolongación ulterior del período de consolidación correspondiente de las listas afectará a éstas tal y como hayan sido modificadas como consecuencia de esas negociaciones, de conformidad con los párrafos 1, 2 y 3 del artículo XXVIII. Si las PARTES CONTRATANTES toman disposiciones para que se celebren negociaciones arancelarias multilaterales en el curso de los seis meses anteriores al 1.º de enero de 1958 o a cualquier otra fecha fijada de conformidad con el párrafo 1, deberán incluir en las citadas disposiciones un procedimiento apropiado para efectuar las negociaciones a que se refiere este párrafo.

4. La finalidad de las disposiciones que estipulan la participación en las negociaciones no sólo de toda parte contratante con la que se haya negociado originalmente la concesión, sino también la de cualquier otra parte contratante interesada en calidad de principal abastecedor, es la de garantizar que una parte contratante que tenga una parte mayor en el comercio del producto objeto de la concesión que la de la parte contratante con la que se haya negociado originalmente la concesión, tenga la posibilidad efectiva de proteger el derecho contractual de que disfruta en virtud del Acuerdo General. En cambio, no se trata de ampliar el alcance de las negociaciones de tal modo que resulten indebidamente difíciles las negociaciones y el acuerdo previstos en el artículo XXVIII, ni de crear complicaciones, en la aplicación futura de este artículo, a las concesiones resultantes de negociaciones efectuadas de conformidad con él. Por consiguiente, las PARTES CONTRATANTES sólo deberían reconocer el interés de una parte contratante como

principal abastecedor, si ésta hubiera tenido, durante un período razonable anterior a la negociación, una parte mayor del mercado de la parte contratante demandante que la de la parte contratante con la que se hubiere negociado originalmente la concesión o si, a juicio de las PARTES CONTRATANTES, habría tenido esa parte de no haber habido restricciones cuantitativas de carácter discriminatorio aplicadas por la parte contratante demandante. Por lo tanto, no sería apropiado que las PARTES CONTRATANTES reconocieran a más de una parte contratante o, en los casos excepcionales en que se produzca casi la igualdad, a más de dos partes contratantes, un interés de principal abastecedor.

5. No obstante la definición del interés de principal abastecedor dada en la nota 4 relativa al párrafo 1, las PARTES CONTRATANTES podrán determinar excepcionalmente que una parte contratante tiene un interés como principal abastecedor, si la concesión de que se trate afectara a intercambios que representen una parte importante de las exportaciones totales de dicha parte contratante.

6. Las disposiciones que prevén la participación en las negociaciones de toda parte contratante interesada como principal abastecedor y la consulta de toda parte contratante que tenga un interés substancial en la concesión que la parte contratante demandante se proponga modificar o retirar, no deberían tener por efecto obligar a esta parte contratante a conceder una compensación mayor o a sufrir medidas de retorsión más rigurosas que el retiro o la modificación proyectados, vistas las condiciones del comercio en el momento en que se proyecte dicho retiro o modificación y teniendo en cuenta las restricciones cuantitativas de carácter discriminatorio mantenidas por la parte contratante demandante.

7. La expresión « interés substancial » no admite una definición precisa; por consiguiente, podría suscitar dificultades a las PARTES CONTRATANTES. Debe sin embargo interpretarse de manera que se refiera exclusivamente a las partes contratantes que absorban o que, de no haber restricciones cuantitativas de carácter discriminatorio que afecten a sus exportaciones, absorberían verosímelmente una parte apreciable del mercado de la parte contratante que se proponga modificar o retirar la concesión.

Párrafo 4

1. Toda demanda de autorización para entablar negociaciones irá acompañada de todas las estadísticas y demás datos que sean necesarios. Se adoptará una decisión acerca de esta demanda en el plazo de treinta días a contar de aquel en que se deposite.

2. Se reconoce que, si se permitiera a ciertas partes contratantes, que dependen en gran parte de un número relativamente reducido de productos básicos y que cuentan con el papel importante que desempeña el arancel aduanero para favorecer la diversificación de su economía o para obtener ingresos fiscales, negociar normalmente con objeto de modificar o retirar concesiones en virtud del párrafo 1 del artículo XXVIII solamente, se les podría incitar de este modo a efectuar modificaciones o retiros que a la larga resultarían inútiles. Con el fin de evitar que se produzca esta situación, las PARTES CONTRATANTES autorizarán a esas partes contratantes, de conformidad con el párrafo 4 del artículo XXVIII, para que establezcan negociaciones, salvo el estímulo que podrían originar e contribuir subs-

tancialmente a originar un aumento tal de los niveles arancelarios que comprometería la estabilidad de las listas anexas al presente Acuerdo o perturbaría indebidamente los intercambios internacionales.

3. Se ha previsto que las negociaciones autorizadas en virtud del párrafo 4 para modificar o retirar una sola partida o un grupo muy pequeño de ellas podrían llevarse normalmente a cabo en un plazo de sesenta días. No obstante, se reconoce que este plazo será insuficiente si se trata de negociar la modificación o el retiro de un número mayor de partidas; en este caso, las PARTES CONTRATANTES deberán fijar un plazo mayor.

4. La determinación de las PARTES CONTRATANTES a que se refiere el apartado d) del párrafo 4 del artículo XXVIII deberá tomarse dentro de los treinta días que sigan a aquel en que se les someta la cuestión, a menos que la parte contratante demandante acepte un plazo mayor.

5. Se entiende que al determinar, de conformidad con el apartado d) del párrafo 4, si una parte contratante demandante no ha hecho cuanto le era razonablemente posible hacer para ofrecer una compensación suficiente, las PARTES CONTRATANTES tendrán debidamente en cuenta la situación especial de una parte contratante que haya consolidado una proporción elevada de sus derechos de aduana a niveles muy bajos y que, por este hecho, no tenga posibilidades tan amplias como las demás partes contratantes para ofrecer compensaciones.

Al artículo XXVIII bis

Párrafo 3

Se entiende que la mención de las necesidades en materia fiscal se refiere, entre otras cosas, al aspecto fiscal de los derechos de aduana y, en particular, a los derechos impuestos principalmente a efectos fiscales o a los derechos que, con el fin de asegurar la percepción de los derechos fiscales, gravan la importación de los productos que pueden sustituir a otros sujetos a derechos de carácter fiscal.

Al artículo XXIX

Párrafo 1

El texto del párrafo 1 no se refiere a los capítulos VII y VIII de la Carta de La Habana porque tratan de manera general de la organización, funciones y procedimiento de la Organización Internacional de Comercio.

A la Parte IV

Se entiende que las expresiones « partes contratantes desarrolladas » y « partes contratantes poco desarrolladas », que se emplean en la Parte IV, se refieren a los países desarrollados y a los países poco desarrollados que son partes en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

*Al artículo XXXVI**Párrafo 1*

Este artículo se funda en los objetivos enunciados en el artículo primero, tal como será enmendado conforme a la Sección A del párrafo 1 del Protocolo de enmienda de la Parte I y de los artículos XXIX y XXX, una vez que dicho Protocolo entre en vigor ¹.

Párrafo 4

La expresión « productos primarios » incluye los productos agrícolas; véase el párrafo 2 de la nota interpretativa a la sección B del artículo XVI.

Párrafo 5

Un programa de diversificación abarcaría, en general, la intensificación de las actividades de transformación de los productos primarios y el desarrollo de las industrias manufactureras, teniendo en cuenta la situación de la parte contratante considerada y las perspectivas mundiales de la producción y del consumo de los distintos productos.

Párrafo 8

Se entiende que la expresión « no esperan reciprocidad » significa, de conformidad con los objetivos enunciados en este artículo, que no se deberá esperar que una parte contratante poco desarrollada aporte, en el curso de negociaciones comerciales, una contribución incompatible con las necesidades de su desarrollo, de sus finanzas y de su comercio, teniendo en cuenta la evolución anterior del intercambio comercial.

Este párrafo se aplicará en el caso de medidas tomadas de conformidad con la sección A del artículo XVIII, con el artículo XXVIII, con el artículo XXVIII bis (que se convertirá en artículo XXIX después de que entre en vigor la enmienda comprendida en la Sección A del párrafo 1 del Protocolo de enmienda de la Parte I y de los artículos XXIX y XXX ¹), con el artículo XXXIII, o con cualquier otro procedimiento establecido en virtud del presente Acuerdo.

*Al artículo XXXVII**Párrafo 1 a)*

Este párrafo se aplicará en el caso de negociaciones para la reducción o la supresión de los derechos de aduana u otras reglamentaciones comerciales restrictivas conforme al artículo XXVIII, al artículo XXVIII bis (que se convertirá en artículo XXIX después de que entre en vigor la enmienda comprendida en la Sección A del párrafo 1 del Protocolo de enmienda de la Parte I y de los artículos XXIX y XXX ¹) o al artículo XXXIII, así como en conexión con cualquier otra acción que les sea posible emprender a cualesquiera partes contratantes con el fin de efectuar tal reducción o supresión.

Párrafo 3 b)

Las otras medidas a que se refiere este párrafo podrán comprender disposiciones concretas tendientes a promover modificaciones en las estructuras internas, estimular el consumo de productos determinados, o establecer medidas de fomento comercial.

**PROTOCOLO DE APLICACIÓN PROVISIONAL
DEL ACUERDO GENERAL SOBRE
ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO**

1. Los Gobiernos del Commonwealth de Australia, Reino de Bélgica (respecto a su territorio metropolitano), Canadá, República Francesa (respecto a su territorio metropolitano), Gran Ducado de Luxemburgo, Reino de los Países Bajos (respecto a su territorio metropolitano), Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (respecto a su territorio metropolitano) y Estados Unidos de América se comprometen, a condición de que el presente Protocolo haya sido firmado en nombre de todos los citados Gobiernos el 15 de noviembre de 1947 lo más tarde, a aplicar provisionalmente a partir del 1.º de enero de 1948:

- a) Las Partes I y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio; y
- b) La Parte II de dicho Acuerdo en toda la medida que sea compatible con la legislación vigente.

2. Los citados Gobiernos aplicarán provisionalmente el Acuerdo General, en las condiciones enunciadas más arriba, con respecto a cualquiera de sus territorios que no sea el territorio metropolitano, a partir del 1.º de enero de 1948 o, después de dicha fecha, cuando expire un plazo de treinta días a contar de la fecha en que el Secretario General de las Naciones Unidas haya recibido la notificación de su decisión de hacerlo así.

3. Cualquier otro gobierno signatario del presente Protocolo aplicará provisionalmente el Acuerdo General, en las condiciones enunciadas más arriba, a partir del 1.º de enero de 1948 o, después de dicha fecha, cuando expire un plazo de treinta días a contar de la fecha en que haya sido firmado el presente Protocolo en nombre de dicho gobierno.

4. El presente Protocolo estará abierto a la firma en la sede de las Naciones Unidas: a) hasta el 15 de noviembre de 1947, en nombre de cualquier gobierno de los mencionados en el párrafo 1 del presente Protocolo, que no lo haya firmado en la fecha de hoy, y b) hasta el 30 de junio de 1948, en nombre de cualquier otro gobierno signatario del Acta Final adoptada al terminarse la Segunda Reunión de la Comisión Preparatoria de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, que no lo haya firmado en la fecha de hoy.

5. Todo gobierno que aplique el presente Protocolo podrá cesar su aplicación, y la cesación tendrá efecto cuando expire un plazo de sesenta días a contar de la fecha en que el Secretario General de las Naciones Unidas haya recibido una notificación por escrito anunciándole dicha cesación.

6. El original del presente Protocolo se depositará en poder del Secretario General de las Naciones Unidas, quien remitirá copia certificada conforme del mismo a todos los gobiernos interesados.

EN FE DE LO CUAL, los representantes infrascritos, después de haber presentado sus plenos poderes, extendidos en buena y debida forma, firman el presente Protocolo.

HECHO en Ginebra, el treinta de octubre de mil novecientos cuarenta y siete, en un solo ejemplar, en los idiomas francés e inglés, cuyos dos textos son igualmente auténticos.

APÉNDICE

En la primera sección del presente Apéndice se indican las fuentes (instrumentos jurídicos) de las distintas disposiciones del Acuerdo General — excepto las listas —, así como la fecha de su entrada en vigor y el lugar donde están publicadas, sea en la Colección de tratados de las Naciones Unidas (*United Nations Treaty Series — UNTS*), sea en las publicaciones del GATT.

En la segunda sección figuran los títulos abreviados (columna 1), los títulos completos (columna 2) y las referencias (columna 3) de los instrumentos citados en la primera sección. En la columna 4 se indican los casos en que se han hecho reservas a las disposiciones de la Parte I del Acuerdo General, por ejemplo, respecto de la aplicación territorial o el mantenimiento de preferencias, y la columna 5 se refiere a las reservas hechas a las disposiciones de la Parte II del Acuerdo General, por ejemplo, respecto de la fecha de entrada en vigor. En la columna 6 figuran los casos en que se han fijado, en relación con el párrafo 1 del artículo II, fechas de aplicabilidad diferentes de las previstas en dicho párrafo, y la columna 7 recoge los casos de fechas diferentes de aplicabilidad en relación con el párrafo 6 del artículo V, el párrafo 4 d) del artículo VII y el párrafo 3 c) del artículo X. La columna 8 se refiere a los plazos diferentes de notificación en caso de retiro de una parte en el Acuerdo.

**I. FUENTE Y FECHA EFECTIVA DE LAS DISPOSICIONES DEL
ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO**

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Título	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 194
Preámbulo	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 194
Parte I	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 196
Artículo primero	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 196
Párr. 1	Remisión al artículo III, modificada por el Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. A i)	24. IX. 1952	138 UNTS 336
Párr. 2	Remisión al párr. subsiguiente, modificada por el Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. A ii) Las disposiciones de los instrumentos complementarios que autorizan preferencias arancelarias adicionales se enumeran en la col. 4 de la lista consignada en la segunda sección	24. IX. 1952	138 UNTS 336
Párr. 3	Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. A iii)	24. IX. 1952	138 UNTS 336
Párr. 4	N.º del párrafo, modificado por el Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. A iii) Las disposiciones de los instrumentos complementarios que establecen distintas fechas base se enumeran en la col. 4 de la lista consignada en la segunda sección	24. IX. 1952	138 UNTS 336
Artículo II	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 200
Párr. 1	Las disposiciones de los instrumentos complementarios que establecen fechas distintas aplicables a determinadas concesiones se enumeran en la col. 6 de la lista consignada en la segunda sección		

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Parte I, Artículo II (cont.)			
Párr. 2 Aptdo. a)	Remisión al artículo III, modificada por el Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. B	24. IX. 1952	138 UNTS 336
Párr. 6 Aptdo. a)	Las disposiciones de los instrumentos complementarios que establecen fechas distintas aplicables a determinadas concesiones se enumeran en la col. 6 de la lista consignada en la segunda sección		
Parte II	GATT Las disposiciones de los instrumentos complementarios que hacen reservas sobre la aplicación de esta parte se enumeran en la col. 5 de la lista consignada en la segunda sección	1. I. 1948	55 UNTS 204
Artículo III	Prot. Parte II 1948, párr. 1, secc. A	14. XII. 1948	62 UNTS 82
Artículo IV	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 208
Artículo V Párr. 6	GATT Las disposiciones de los acuerdos complementarios que establecen fechas distintas para las prescripciones sobre condiciones de expedición se enumeran en la col. 7 de la lista consignada en la segunda sección	1. I. 1948	55 UNTS 208
Artículo VI	Prot. Parte II 1948, párr. 1, secc. B	14. XII. 1948	62 UNTS 86
Párr. 6	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. D	7. X. 1957	278 UNTS 170
Artículo VII Párr. 1	GATT Reserva precedente, eliminada de la primera frase por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. E i)	1. I. 1948 7. X. 1957	55 UNTS 216 278 UNTS 172

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Parte II, Artículo VII (cont.)			
Párr. 2			
Aptdo. b)	Primera frase, modificada por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. E ii)	7. X. 1957	278 UNTS 172
Párr. 4			
Aptos. a) y b)	Modificados por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. E iii)	7. X. 1957	278 UNTS 172
Aptdo. d)	Las disposiciones de los instrumentos complementarios que establecen fechas distintas respecto de los métodos de conversión de moneda se enumeran en la col. 7 de la lista consignada en la segunda sección		
Artículo VIII	GATT	1. X. 1948	55 UNTS 218
Título	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. F i)	7. X. 1957	278 UNTS 174
Párrs. 1 y 2	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. F ii)	7. X. 1957	278 UNTS 174
Artículo IX	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 220
Párr. 2	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. G i)	7. X. 1957	278 UNTS 174
Párrs. 3 a 6	Numeración de los párrs., modificada por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. G ii)	7. X. 1957	278 UNTS 174
Artículo X	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 222
Párr. 3			
Aptdo. c)	Las disposiciones de los instrumentos complementarios que establecen fechas distintas respecto de los procedimientos se enumeran en la col. 7 de la lista consignada en la segunda sección		
Artículo XI	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 224
	Párrafo 3, eliminado por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. H	7. X. 1957	278 UNTS 174
Artículo XII	Prot. Parte II 1955, párr. 1,	7. X. 1957	278 UNTS 174

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
<i>Parte II (cont.)</i>			
Artículo XIII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 234
Párr. 5	Referencia al art. III, suprimida por el Prot. Parte II 1948, párr. 1, secc. C	14. XII. 1948	62 UNTS 90
Artículo XIV			
Párr. 1	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. J i)	15. II. 1961	278 UNTS 180
Párrs. 2 a 5	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. J ii)	7. X. 1957	278 UNTS 180
Artículo XV	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 246
Párr. 2	Referencia al art. XVIII, agregada por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. K	7. X. 1957	278 UNTS 182
Párr. 9	Cláusula inicial, modificada por el Prot. Parte II 1948, párr. 1, secc. D	14. XII. 1948	62 UNTS 90
Artículo XVI	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 250
Secc. A			
Título	Designación y título de la sección, agregados por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. L i)	7. X. 1957	278 UNTS 182
Párr. 1	N.º del párr., agregado por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. L i)	7. X. 1957	278 UNTS 182
Secc. B	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. L ii)	7. X. 1957	278 UNTS 182
Párr. 2	Términos iniciales, modificados por el Acta Rectif. 1955, art. I, secc. B, párr. 4	7. X. 1957	278 UNTS 248
Párr. 4	Fecha de entrada en vigor de la prohibición, establecida por la Decl. relativa al art. XVI: 4 1960, párr. 1	14. XI. 1962	445 UNTS 294
	Referencia al mercado interior, modificada por el Acta Rectif. 1955, art. I, secc. B, párr. 4	7. X. 1957	278 UNTS 248
Artículo XVII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 250
Título	Modificado por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. M i)	7. X. 1957	278 UNTS 184

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Parte II, Artículo XVII (cont.)			
Párrs. 3 y 4	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. M ii)	7. X. 1957	278 UNTS 184
Artículo XVIII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. N	7. X. 1957	278 UNTS 186
Artículo XIX	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 258
Párr. 3	Términos sobre los derechos de suspensión, modificados por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. O	7. X. 1957	278 UNTS 200
Artículo XX	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 262
	Parte II y núm. de la Parte I, eliminados por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. P i)	7. X. 1957	278 UNTS 200
Apto. h)	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. P ii)	7. X. 1957	278 UNTS 200
Apto. j)	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. P iii)	7. X. 1957	278 UNTS 200
Artículo XXI	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 266
Artículo XXII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. Q	7. X. 1957	278 UNTS 200
Artículo XXIII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 266
Párr. 2	Las dos frases últimas, modificadas por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. R	7. X. 1957	278 UNTS 200
Parte III	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 268
Artículo XXIV	Prot. art. XXIV 1948, secc. I	7. VI. 1948	62 UNTS 56
Párr. 4	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. S i)	7. X. 1957	278 UNTS 202
Párr. 7			
Apto. b)	Primera cláusula, modificada por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. S ii)	7. X. 1957	278 UNTS 202
Artículo XXV	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 272-
Párr. 5	Prot. Mod. 1948, secc. I	15. IV. 1948	62 UNTS 30
	Aptos. b) a d) y designación de un apartado a), eliminados por el Prot. Parte II 1955,	7. X. 1957	278 UNTS 202

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Parte III (cont.)			
Artículo XXVI	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. U i)	7. X. 1957	278 UNTS 202
Artículo XXVII	GATT Ultima frase, modificada por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. V	1. I. 1948 7. X. 1957	55 UNTS 276 278 UNTS 204
Artículo XXVIII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. W	7. X. 1957	278 UNTS 204
Artículo XXVIII bis	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. X i)	7. X. 1957	278 UNTS 208
Artículo XXIX	Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. C	24. IX. 1952	138 UNTS 336
Artículo XXX	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 282
Artículo XXXI	GATT Referencia al art. XVIII, agregada por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. Y i) Términos de enlace, agregados a la cláusula primera por el Acta Rectif. 1955, art. I, secc. B, párr. 5 Fecha limitativa, eliminada de cada frase por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. Y ii) y iii) Las disposiciones de los instrumentos complementarios que establecen plazos distintos de expiración se enumeran en la col. 8 de la lista consignada en la segunda sección	1. I. 1948 7. X. 1957 7. X. 1957 7. X. 1957	55 UNTS 282 278 UNTS 210 278 UNTS 248 278 UNTS 210
Artículo XXXII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 282
Párr. 1	Prot. Mod. 1948, secc. II	15. IV. 1948	62 UNTS 32
Párr. 2	Remisiones, modificadas por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. SS	7. X. 1957	278 UNTS 234
Artículo XXXIII	Prot. Mod. 1948, secc. III	15. IV. 1948	62 UNTS 34
Artículo XXXIV	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 284

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Parte III (cont.) Artículo XXXV	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. Z	7. X. 1957	278 UNTS 210
Parte IV Artículo XXXVI	Prot. Parte IV 1965, párr. 1, secc. A	27. VI. 1966	Acta Final, 2.º período de sesiones extraordinario, GATT, 47
Artículo XXXVII	Prot. Parte IV 1965, párr. 1, secc. A	27. VI. 1966	Acta Final, 2.º período de sesiones extraordinario, GATT, 47
Artículo XXXVIII	Prot. Parte IV 1965, párr. 1, secc. A	27. VI. 1966	Acta Final, 2.º período de sesiones extraordinario, GATT, 50
Anexo A Último párr.	GATT Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. D	1. I. 1948 24. IX. 1952	55 UNTS 284 138 UNTS 338
Anexo B	4.º Prot. Rectif. y Modif., 1955, párr. 1	23. I. 1959	324 UNTS 302
Anexo C	4.º Prot. Rectif. 1950, párr. 1 a) Último nombre de la lista, modificado por el 5.º Prot. Rectif. 1950, párr. 1 a)	24. IX. 1952 30. VI. 1953	138 UNTS 399 167 UNTS 266
Anexo D	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 290
Anexo E	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 290
Anexo F	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 290
Anexo G	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 290
Anexo H	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. AA i)	7. X. 1957	278 UNTS 212

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Anexo I	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 292
Título	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. BB ii)	7. X. 1957	278 UNTS 214
Al artículo primero	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 292
Párr. 1			
Primer aptdo.	Remisión al art. III, modificada por el Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. E i)	24. IX. 1948	138 UNTS 338
Segundo aptdo.	Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. E ii)	24. IX. 1952	138 UNTS 338
Párr. 3	Núm. del párr. modificado por el Prot. Parte I 1948, párr. 1, sec. E iii)	24. IX. 1952	138 UNTS 340
Al artículo II	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 294
Párr. 2 a)	Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. E iv)	24. IX. 1952	138 UNTS 340
Párr. 4	Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. E v)	24. IX. 1952	138 UNTS 340
Al artículo III	Prot. Parte II 1948, párr. 1, secc. G i)	14. XII. 1948	62 UNTS 104
Al artículo V	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 296
Al artículo VI	Prot. Parte II 1948, párr. 1, secc. G ii)	14. XII. 1948	62 UNTS 106
Párr. 1			
Nota 1	Núm. de la nota, agregado por el Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. CC i)	7. X. 1957	278 UNTS 214
Nota 2	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. CC ii)	7. X. 1957	278 UNTS 214
Párr. 6 b)	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. CC iii)	7. X. 1957	278 UNTS 214
Al artículo VII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 296
Párr. 1	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. DD i)	7. X. 1957	278 UNTS 214
Párr. 2	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. DD ii)	7. X. 1957	278 UNTS 214
Al artículo VIII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. EE	7. X. 1957	278 UNTS 216
A los artículos XI, XII, XIII, XIV y XVIII	Acta Rectif. 1955, art. I, secc. B, párr. 7	7. X. 1957	278 UNTS 248
Al artículo XI	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 298

<i>Disposición del Acuerdo General</i>	<i>Fuente</i>	<i>Fecha de entrada en vigor</i>	<i>Referencia</i>
Anexo I (cont.)			
Al artículo XII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. GG	7. X. 1957	278 UNTS 216
Al artículo XIII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 300
Al artículo XIV			
Párr. 1	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. HH	15. II. 1961	278 UNTS 218
Párr. 2	Prot. art. XIV 1948, secc. II	1. I. 1949	62 UNTS 46
Al artículo XV	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 302
Al artículo XVI	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. II	7. X. 1957	278 UNTS 218
Al artículo XVII	GATT	1. I. 1948	55 UNTS 302
Párr. 3	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. JJ	7. X. 1957	278 UNTS 220
Párr. 4 b)	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. JJ	7. X. 1957	278 UNTS 220
Al artículo XVIII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. KK	7. X. 1957	278 UNTS 222
Al artículo XX	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. LL	7. X. 1957	278 UNTS 226
Al artículo XXIV	Prot. art. XXIV 1948, secc. II	7. VI. 1948	62 UNTS 64
Párr. 9	3.º Prot. Rectif. 1949, párr. 1	21. X. 1951	107 UNTS 314
Al artículo XXVIII	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. NN	7. X. 1957	278 UNTS 226
Al artículo XXVIII bis	Prot. Parte II 1955, párr. 1, secc. OO i)	7. X. 1957	278 UNTS 232
Al artículo XXIX	Prot. Parte I 1948, párr. 1, secc. E vi)	24. IX. 1952	138 UNTS 340
A la Parte IV	Prot. Parte IV 1965, párr. 1, secc. B	27. VI. 1966	Acta Final 2.º periodo de ses. extraord., GATT, 53
Al artículo XXXVI	Prot. Parte IV 1965, párr. 1, secc. B	27. VI. 1966	Acta Final 2.º periodo de ses. extraord., GATT, 53
Al artículo XXXVII	Prot. Parte IV 1965, párr. 1, secc. B	27. VI. 1966	Acta Final 2.º periodo de ses. extraord., GATT, 54

<i>Título abreviado</i>	<i>Título completo</i>	<i>Referencia</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte I</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte II</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas concesiones</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas disposiciones</i>	<i>Plazo diferente de notificación previa</i>
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio	55 UNTS 194	—	—	—	—	—
	Protocolo de aplicación provisional del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 30 de octubre de 1947	55 UNTS 308	—	Párr. 1 b)	—	—	Párr. 5
Prot. Mod. 1948	Protocolo de modificación de algunas disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 24 de marzo de 1948	62 UNTS 30	—	—	—	—	—
Prot. Art. XIV 1948	Protocolo de modificación del artículo XIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 24 de marzo de 1948	62 UNTS 40	—	—	—	—	—
Prot. Art. XXIV 1948	Protocolo de modificación del artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 24 de marzo de 1948	62 UNTS 56	—	—	—	—	—

**II. LISTA DE LAS ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL PRESENTE APÉNDICE
Y DE LAS DISPOSICIONES DE LOS ACUERDOS COMPLEMENTARIOS QUE
AFECTAN A LA APLICACIÓN DE DETERMINADAS PARTES
DEL ACUERDO GENERAL**

Prot. Parte I 1948	Protocolo de modificación de la Parte I y del artículo XXIX del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 14 de septiembre de 1948	138 UNTS 334	—	—	—	—	—
Prot. Parte II 1948	Protocolo de modificación de la Parte II y del artículo XXVI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 14 de septiembre de 1948	62 UNTS 80	—	—	—	—	—
	Protocolo de adhesión de los signatarios del Acta Final del 30 de octubre de 1947, 14 de septiembre de 1948	62 UNTS 68	—	Párr. 1	—	—	Párr. 1
3.º Prot. Rectif. 1949	Tercer Protocolo de rectificación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 13 de agosto de 1949	107 UNTS 312	—	—	—	—	—
	Protocolo de Annecy relativo a las condiciones de adhesión al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 10 de octubre de 1949	62 UNTS 122	Párr. 1 d)	Párr. 1 a) ii)	Párr. 5 a)	Párr. 5 b)	Párr. 7
4.º Prot. Rectif. 1950	Cuarto Protocolo de rectificación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 3 de abril de 1950	138 UNTS 398	—	—	—	—	—
5.º Prot. Rectif. 1950	Quinto Protocolo de rectificación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 16 de diciembre de 1950	167 UNTS 265	—	—	—	—	—

<i>Título abreviado</i>	<i>Título completo</i>	<i>Referencia</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte I</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte II</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas concesiones</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas disposiciones</i>	<i>Plazo diferente de notificación previa</i>
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	Protocolo de Torquay anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 21 de abril de 1951	142 UNTS 34	—	Párr. 1 a) ii)	Párr. 5 a)	Párr. 5 b)	Párr. 8
	Primer Protocolo de concesiones suplementarias anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Unión Sudafricana y Alemania), 27 de octubre de 1951	131 UNTS 316	—	—	Párr. 3	—	—
	Segundo Protocolo de concesiones suplementarias anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Austria y Alemania), 22 de noviembre de 1952	172 UNTS 340	—	—	Párr. 3	—	—
1.º Prot. Rectif. y Modif. 1955	Cuarto Protocolo de rectificación y modificación de los anexos y de los textos de las listas del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 7 de marzo de 1955	324 UNTS 300	—	—	—	—	—

Prot. Parte II 1955	Protocolo de enmienda del preámbulo y de las Partes II y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 10 de marzo de 1955	278 UNTS 168	—	—	—	—	—
	Protocolo relativo a las condiciones de acceso del Japón al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 7 de junio de 1955	220 UNTS 164	Párr. 1 d)	Párr. 1 a) ii)	Párr. 5 a)	Párr. 5 b)	Párr. 7
	Tercer Protocolo de concesiones suplementarias anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Dinamarca y República Federal de Alemania), 15 de julio de 1955	250 UNTS 292	—	—	Párr. 2 a)	—	—
	Cuarto Protocolo de concesiones suplementarias anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (República Federal de Alemania y Noruega), 15 de julio de 1955	250 UNTS 297	—	—	Párr. 2 a)	—	—
	Quinto Protocolo de concesiones suplementarias anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (República Federal de Alemania y Suecia), 15 de julio de 1955	250 UNTS 301	—	—	Párr. 2 a)	—	—

<i>Título abreviado</i>	<i>Título completo</i>	<i>Referencia</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte I</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte II</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas concesiones</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas disposiciones</i>	<i>Plazo diferente de notificación previa</i>
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
Acta Rectif. 1955	Acta de rectificación del Protocolo de enmienda de la Parte I y de los artículos XXIX y XXX del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, del Protocolo de enmienda del preámbulo y de las Partes II y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y del Protocolo de enmienda de las disposiciones orgánicas del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 3 de diciembre de 1955	278 UNTS 246	—	—	—	—	—
	Sexto Protocolo de concesiones suplementarias del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 23 de mayo de 1956	244 UNTS 2	—	—	Párr. 4	—	—
	Séptimo Protocolo de concesiones suplementarias del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Austria y República Federal de Alemania), 19 de febrero de 1957	309 UNTS 364	—	—	Párr. 4	—	—

	Octavo Protocolo de concesiones suplementarias del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Cuba y Estados Unidos de América), 20 de junio de 1957	274 UNTS 322	—	—	Párr. 2	—	—
	Protocolo relativo a las negociaciones celebradas para elaborar la nueva Lista III — Brasil — del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 31 de diciembre de 1958	398 UNTS 318	—	—	Párr. 7	—	—
Decl. relativa al art. XVI: 4 1960	Declaración por la que se hacen efectivas las disposiciones del artículo XVI: 4 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 19 de noviembre de 1960	445 UNTS 294	—	—	—	—	—
	Protocolo de adhesión de Portugal al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 6 de abril de 1962	431 UNTS 208	Párr. 3	Párr. 1 b)	Párr. 7	Párr. 2 b)	Párr. 12
	Protocolo de adhesión de Israel al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 6 de abril de 1962	431 UNTS 244	—	Párr. 1 b)	Párr. 6	Párr. 2 b)	Párr. 10
	Protocolo que incorpora al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio los resultados de la Conferencia Arancelaria 1960-1961, 16 de julio de 1962	440 UNTS 2	—	—	Párr. 5	—	—
	Décimo Protocolo de concesiones suplementarias anejo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Japón y Nueva Zelanda), 28 de enero de 1963	476 UNTS 254	—	—	Párr. 4	—	—

<i>Título abreviado</i>	<i>Título completo</i>	<i>Referencia</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte I</i>	<i>Reserva respecto de la aplicación de la Parte II</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas concesiones</i>	<i>Fecha diferente de aplicabilidad de determinadas disposiciones</i>	<i>Plazo diferente de notificación previa</i>
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	Protocolo adicional del Protocolo que incorpora al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio los resultados de la Conferencia Arancelaria de 1960-61, 6 de mayo de 1963	501 UNTS 304	—	—	Párr. 4	—	—
	Protocolo de adhesión de España al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1.º de julio de 1963	476 UNTS 264	Párr. 4	Párr. 1 b)	Párr. 8	Párr. 2 b)	Párr. 12
Prot. Parte IV 1965	Protocolo de enmienda del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio por el cual se incorpora en éste una Parte IV relativa al comercio y al desarrollo, 8 de febrero de 1965	Acta Final, 2.º período de sesiones extraordinario, GATT, 47	—	—	—	—	—
	Protocolo de adhesión de Suiza al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1.º de abril de 1966	GATT, Prot. Acc. Switz.	—	Párrs. 1 b), 4 y 5	Párr. 9	Párr. 2 b)	Párr. 15
	Protocolo de adhesión de Yugoslavia al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 20 de julio de 1966	GATT, Prot. Acc. Yugo.	—	Párr. 1 b)	Párr. 4	Párr. 2 b)	Párr. 9

Protocolo de adhesión de Corea al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 2 de marzo de 1967	GATT, Prot. Acc. Korea	—	Párr. 1 b)	Párr. 4	Párr. 2 b)	Párr. 9
Protocolo de Ginebra (1967) anexo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 30 de junio de 1967	GATT, Instrs. 1964-67 Conf. I, 21	—	—	Párr. 4	—	—
Protocolo de adhesión de la Argentina al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 30 de junio de 1967	GATT, Instrs. 1964-67 Conf. V, 3719	—	Párr. 1 b)	Párr. 4	Párr. 2 b)	Párr. 9
Protocolo de adhesión de Islandia al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 30 de junio de 1967	GATT, Instrs. 1964-67 Conf. V, 3763	—	Párr. 1 b)	Párr. 4	Párr. 2 b)	Párr. 9
Protocolo de adhesión de Irlanda al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 30 de junio de 1967	GATT, Instrs. 1964-67 Conf. V, 3789	Párr. 2 b)	Párr. 1 b)	Párr. 4	Párr. 2 c)	Párr. 9
Protocolo de adhesión de Polonia al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 30 de junio de 1967	GATT, Instrs. 1964-67 Conf. V, 3959	Párrs. 4 y 7	Párrs. 1 b), 3, 4, 7 y 8	—	Párr. 2 b)	Párr. 14

N.° de venta: GATT/1986-4

ISBN 92-870-3022-7

377L0388

23. 6. 77

Diario Oficial de las Comunidades Europeas

N° L 145/1

SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO

de 17 de mayo de 1977

en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

(77/388/CEE)

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, sus artículos 99 y 100,

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo ⁽¹⁾,

Visto el dictamen del Comité económico y social ⁽²⁾,

Considerando que todos los Estados miembros han adoptado un sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con la Primera y Segunda Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ⁽³⁾;

Considerando que, en aplicación de la Decisión, de 21 de abril de 1970, sobre sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades ⁽⁴⁾, el presupuesto de las Comunidades será, sin perjuicio de otros ingresos, íntegramente financiado por los recursos propios de las Comunidades; que tales recursos comprenderán, entre otros, los procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenidos por aplicación de un tipo impositivo común a una base

imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias;

Considerando que conviene proseguir la liberación efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales y la interpenetración de las economías;

Considerando que conviene tener en cuenta el objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en el comercio entre los Estados comunitarios, y el de garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno;

Considerando que la noción de sujeto pasivo debe precisarse en el sentido de que permita a los Estados miembros incluir en ella a las personas que efectúan operaciones ocasionales, con objeto de garantizar una mejor neutralidad del impuesto;

Considerando que la noción de hecho imponible ha suscitado dificultades, especialmente en lo que concierne a las operaciones asimiladas a operaciones gravables, por lo que se ha hecho necesario precisar estas nociones;

Considerando que la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competen-

(1) DO n° C 40 de 8.4.1974, p. 25.

(2) DO n° C 139 de 12.11.1974, p. 15.

(3) DO n° 71 de 14.4.1967, p. 1301/67.

(4) DO n° L 94 de 28.4.1970, p. 19.

cia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrada de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; que si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación; especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes;

Considerando que las nociones de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizadas para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del tipo comunitario entren en vigor con la misma fecha en todos los Estados miembros;

Considerando que la base imponible debe someterse a una armonización, con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros;

Considerando que los tipos impositivos aplicados por los Estados miembros deben establecerse en forma que permitan la deducción del impuesto aplicado en la fase precedente;

Considerando que conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros;

Considerando que el régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y que el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros;

Considerando que conviene precisar quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, especialmente en ciertos casos de prestaciones de servicios en las que el prestador está establecido en el extranjero;

Considerando que las obligaciones de los contribuyentes deben ser armonizadas en lo posible para asegurar con un mínimo de garantías que la recaudación del impuesto se efectúe de modo uniforme en todos los Estados miembros; que en especial los contribuyentes deben declarar periódicamente la cuantía global de sus operaciones, tanto de aquellas por las que soportan el impuesto sobre el Valor Añadido como de aquellas en las que lo repercutan, cuando ello sea necesario para la comprobación y el control de la base imponible de los recursos propios;

Considerando que conviene armonizar los distintos regímenes especiales existentes; que en lo concerniente a las pequeñas empresas, sin embargo, conviene que los Estados miembros puedan mantener sus regímenes especiales, sobre la base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada; que, en lo concerniente a los agricultores, conviene dejar al arbitrio de los Estados miembros la facultad de aplicar en régimen especial que comporte, en beneficio de los agricultores que no estén

sometidos al régimen normal, una compensación a tanto alzado del impuesto sobre el Valor Añadido soportado; que interesa fijar los principios esenciales de este régimen y establecer un método común de determinación del valor añadido de estos agricultores para las necesidades de la recaudación de los recursos propios;

Considerando que es importante garantizar la aplicación coordinada de las normas de la presente Directiva y que a estos efectos es indispensable contar con un procedimiento comunitario de consulta; que la creación de un Comité del Impuesto sobre Valor Añadido permite organizar una estrecha colaboración entre los Estados miembros y la Comisión en esta materia;

Considerando conveniente que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales;

Considerando que puede surgir la conveniencia de autorizar a los Estados miembros para que concluyan, con países terceros o con organismos internacionales, acuerdos que contengan supuestos de inaplicación de la presente Directiva;

Considerando que es indispensable prever un período transitorio que permita una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinadas materias,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

TÍTULO I

DISPOSICIONES PRELIMINARES

Artículo 1

Los Estados miembros adaptarán su régimen actual de Impuesto sobre el Valor Añadido a lo dispuesto en artículos siguientes.

Adoptarán las medidas legales, reglamentarias y administrativas necesarias para que su régimen impositivo adaptado entre en vigor en el más breve plazo posible y a más tardar, el 1 de enero de 1978.

TÍTULO II

ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 2

Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. Las importaciones de bienes.

TÍTULO III

ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 3

1. A los efectos de la presente Directiva, el « interior del país » corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado miembro en el artículo 227 del mismo.

2. Quedan excluidos del « interior del país » los territorios nacionales siguientes:

— República Federal Alemana:

isla de Helgoland,

territorio de Büsingen;

— Reino de Dinamarca:

Groenlandia;

— República italiana:

Livigno,

Campione d'Italia,

las aguas nacionales italianas del lago de Lugano.

3. Si la Comisión considerase que las exclusiones previstas en el apartado 2 han perdido su justificación, especialmente en el plano de la neutralidad de la competencia o en el de los recursos propios, presentará al Consejo las propuestas adecuadas.

TÍTULO IV

SUJETOS PASIVOS

Artículo 4

1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorpo-

ral con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modos ocasional relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y así terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo:

b) la entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

4. El término « con carácter independiente », que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28.

TÍTULO V

HECHO IMPONIBLE

Artículo 5

Entrega de bienes

1. Se entenderá por « entrega de bienes » la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.
2. Tendrán la condición de bienes corporales la corriente eléctrica, el gas, el calor, el frío y cosas similares.
3. Los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales:
 - a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles;
 - b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;
 - c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.
4. Tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes, en el sentido del apartado 1:
 - a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en virtud de la expropiación llevada a cabo por la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;
 - b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta a plazos de bienes, cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;
 - c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.
5. Los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en el sentido del apartado 1:

1. La entrega derivada de un arrendamiento de obra, es decir, la entrega por el empresario de la obra a su

cliente de un bien mueble que haya fabricado o montado con materiales y objetos que el cliente le hubiera confiado para ese fin, sea o no con suministro por el empresario de una parte de los materiales utilizados;

- b) la entrega de ciertas obras en inmuebles.

6. Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

7. Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

- a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, construidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- b) la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);
- c) con excepción de los casos enunciados en el apartado 8, la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran un derecho a la deducción total o parcial en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).

8. Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.

Artículo 6**Prestaciones de servicios**

1. Serán consideradas como « prestaciones de servicios » todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras :

- en la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título ;
 - en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas ;
- en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso :

- a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido ;
- b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

3. A fin de evitar distorsiones de la competencia, y sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate.

5. El apartado 8 del artículo 5 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.

Artículo 7**Importaciones**

Se considerará como « importación de bienes » la entrada de los mismos en el interior del país, conforme a la definición del artículo 3.

TÍTULO VI**LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE****Artículo 8****Entrega de bienes**

1. Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es :

- a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente. Cuando los bienes hayan de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, el lugar de la entrega será el de la instalación o montaje. En el caso de que la instalación o el montaje se llevara a cabo en un país que no sea el del proveedor, el Estado miembro importador adoptará las medidas necesarias para evitar una doble imposición en ese Estado ;
- b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados : en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.

2. No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes se halle en un país que no sea el de la importación de los bienes, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador, en el sentido del apartado 2 del artículo 21, así como el lugar de eventuales entregas posteriores, es el país de importación de los bienes.

Artículo 9**Prestaciones de servicios**

1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo :

- a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles ;
- b) el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas ;

g) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto

- actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;
- las actividades accesorias propias de los transportes, tales como carga, descarga, mantenimiento y similares;
- informes periciales sobre cosas muebles corporales;
- trabajos relacionados con cosas muebles corporales;

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

d) al lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto el arrendamiento de cosas muebles corporales, con excepción de cualquier medio de transporte, que sean exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último, será el lugar en que dicha utilización se consume;

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los presta, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

- las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;
- las prestaciones de publicidad;
- las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;
- las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en este apartado e);
- las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;
- las prestaciones consistentes en cesiones de personal;
- las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enun-

3. A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar, en lo que concierne a las prestaciones de servicios enunciadas en la letra e) del apartado 2 y a los arrendamientos de bienes muebles corporales, que:

- a) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla en el interior del país, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la Comunidad;
- b) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla fuera de la Comunidad, está situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país.

TÍTULO VII

DEVENGO Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO

Artículo 10

1. Se considerarán como:

- a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los periodos a que tales descuentos o pagos se refieran.

Sin embargo, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

No obstante las disposiciones anteriores, los Estados miembros estarán facultados para disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos:

- sea, como plazo máximo, en el momento de la entrega de la factura o del documento que la sustituya;
- sea, como plazo máximo, en el momento del cobro del

— sea, en los casos de no entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

3. En las importaciones, el devengo se produce y el impuesto se hace exigible en el momento en que los bienes se introduzcan en el interior del país, conforme a la definición del artículo 3.

Cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, a exacciones regulatorias agrícolas o a impuestos de efectos equivalentes y establecidos en el marco de una política comunitaria, el devengo y la exigibilidad del impuesto podrán quedar sometidos a las reglas vigentes para tales gravámenes comunitarios.

En los casos en que los bienes no estén sometidos a ninguno de estos gravámenes comunitarios, los Estados miembros podrán aplicar las disposiciones vigentes para los derechos de aduana en todo lo concerniente al devengo y a la exigibilidad del impuesto.

Cuando los bienes estén sometidos desde el momento de su importación a alguno de los regímenes previstos en la letra A del apartado 1 del artículo 16 o a un régimen especial de importación temporal o de tránsito, el devengo y la exigibilidad del impuesto no se producirán hasta el momento en que los bienes dejen de estar sometidos al régimen especial y sean objeto de declaración para su entrega con destino al consumo.

TÍTULO VIII

BASE IMPONIBLE

Artículo 11

A. EN el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

- a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;
- b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;
- c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;
- d) en las operaciones enunciadas en el apartado 3 del artículo 6, por el valor normal de la operación de que se trate.

Se considerará como « valor normal » de un servicio todo lo que el destinatario del mismo, que se encuentre en la misma fase de comercialización en que la operación se efectúe, tendría que pagar a la persona independiente que preste dicho servicio, en el interior del país, en el momento en que la operación se efectúe y en condiciones de libre competencia, para obtener ese mismo servicio.

2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido;
 - b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio. Los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.
3. No se comprenderán en la base imponible:
- a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;
 - b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;
 - c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.

B. En la importación de bienes

1. La base imponible estará constituida:

- a) por el precio que el importador pague o deba pagar, si tal precio es la única contrapartida definida en la letra a) del apartado 1 del punto A;
- b) por el « valor nominal », si no existiera precio o si el precio pagado o que deba pagarse no es la única contrapartida del bien importado.

Se considerará como « valor normal » en la importación de un bien todo lo que un importador, que se encuentre en la fase de comercialización en que la importación se efectúe, debería pagar a un proveedor independiente del país de origen del bien, en el momento de la exigibilidad del impuesto y en condiciones de libre competencia, para obtener este mismo bien.

2. Los Estados miembros podrán aplicar como base imponible el valor definido en el Reglamento (CEE) n. 803/68 (1).

(1) D(7) n. L 148 de 28.6.1968, p. 6.

3. Quedarán comprendidos en la base imponible, en la medida en que no estén ya comprendidos en ella de algún otro modo:
- los impuestos, derechos, gravámenes y tasas que se devenguen fuera del país de importación, así como los devengados en la importación misma, excepción hecha del propio Impuesto sobre el Valor Añadido que haya de percibirse;
 - los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior del país.

Se entenderá « primer lugar de destino » el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento equivalente con el que se justifique la introducción de los bienes en el país de importación. De no existir esta indicación, se considerará que el lugar de destino se encuentra en el de la primera manipulación en éste país.

Los Estados miembros podrán incluir igualmente en la base imponible los gastos accesorios más arriba enunciados cuando se deriven del transporte hacia otro lugar de destino, siempre que este último sea conocido en el momento en que se produzca el devengo del impuesto.

4. No quedarán comprendidos en la base imponible los elementos enunciados en las letras a) y b) del apartado 3 del punto A.

5. En los bienes que sean exportados temporalmente y reimportados con posterioridad por el propio exportador, después de haber sido objeto en el extranjero de reparación, transformación, adaptación o ejecución de obra simple, y cuya reimportación no esté exenta en virtud de lo dispuesto en la letra f) del apartado 1 del artículo 14, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para asegurar que el tratamiento fiscal por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al bien obtenido sea el mismo que el que se habría aplicado al bien de que se trate si las operaciones enunciadas hubieran tenido lugar en el interior del país.

C. Disposiciones diversas

1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.

3. Cuando los elementos utilizados para determinar la base imponible se expresen en moneda distinta a la del país de destino en que tiene lugar la evaluación, el tipo de cambio se determinará conforme a lo previsto en el artículo 12 del Reglamento (CEE) n. 303/68.

3. En lo concerniente al valor de los envases retornables, los Estados miembros podrán:

- bien excluirlos de la base imponible, adoptando las medidas necesarias para que esta quede regularizada cuando dichos envases no sean devueltos;
- bien incluirlos en la base imponible, adoptando las medidas necesarias para que esta quede regularizada cuando dichos envases sean efectivamente devueltos.

TÍTULO IX

Tipos impositivos

Artículo 12

1. Los tipos impositivos aplicables a las operaciones gravadas serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto. Sin embargo:

- en los casos enunciados en los párrafos segundo y tercero del apartado 2 del artículo 10, el tipo aplicable será el vigente en el momento en que el impuesto se haga exigible;
- en los casos enunciados en los párrafos segundo y tercero del apartado 3 del artículo 10, el tipo aplicable será el vigente en el momento en que los bienes sean objeto de declaración para su consumo.

2. Si los tipos impositivos fuesen modificados, los Estados miembros podrán:

- proceder a una regularización, en los casos previstos en la letra a) del apartado 1, para tener en cuenta el tipo aplicable en el momento en que se efectuó la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- adoptar todas las medidas transitorias idóneas.

3. El tipo impositivo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido se fijará por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible, siendo el mismo aplicable a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

4. Determinadas entregas de bienes y determinadas prestaciones de servicios podrán ser sometidas a tipos impositivos incrementados o reducidos. Los tipos reducidos se establecerán de tal modo que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultante de la aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté autorizada conforme al artículo 17.

5. El tipo aplicable a la importación a la importación de bienes será el aplicado en el interior del país a la entrega de bienes de la misma naturaleza.

TÍTULO X**Exenciones****Artículo 13****Exenciones en el interior del país****A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general**

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

- a) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones;
- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;
- d) las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano;
- e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los prótesis dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizado por los dentistas y por los prótesis dentales;
- f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social, y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;
- j) las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria;
- k) las cesiones de personal por Instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en las letras b), g), h) e i) y con fines de asistencia espiritual;
- l) las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros e interés colectivo, de éstos mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religioso, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;
- n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;
- o) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los organismos cuyas operaciones estén exentas, de conformidad con las letras b), g), h), i), l), m) y n), con motivo de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Los Estados miembros podrán establecer todas las restricciones que consideren necesarias, especialmente limitando el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos que origine un derecho a la exención;
- p) el transporte de enfermos o de heridos con ayuda de vehículos especialmente acondicionados para este fin, cuando sea realizado por organismos legalmente autorizados;
- q) las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial.

2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:
- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;
 - deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;
 - deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;
 - las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g) h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:
- no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
 - estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- B. Otras exenciones**
- Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:
- 1. las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las operaciones de servicios relativos a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;
 - 2. a) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:
 1. las operaciones de alojamiento, tal como se definen en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;
 2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
 3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
 4. los alquileres de caja de seguridad.
 Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;
 - c) las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta por este artículo, o por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17;
 - d) las operaciones siguientes:
 1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;
 2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;
 3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;
 4. las operaciones, incluida la negociación, relativa a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección; se considerarán de colección las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;
 5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de:
 - los títulos representativos de mercaderías, y
 - los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5;
 6. la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros;

- c) las entregas, por su valor facial, de sellos de Correos que tengan valor postal en el interior del país, de timbres fiscales y de otros valores similares;
- f) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro;
- g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) de apartado 3 del artículo 4;
- h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.

C. Opciones

Los Estados miembros podrá conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

- a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;
- b) de las operaciones contempladas en las letras d), g) y h) del punto B.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.

Artículo 14

Exenciones relativas a las exportaciones

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros declararán exentas, en las condiciones para ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

- a) las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en el interior del país;
- b) las importaciones de bienes que se realicen en régimen de tránsito;
- c) importaciones de bienes respecto de las que se hayan formalizado declaración de importación temporal y a las que son de aplicación, por tanto, las normas sobre franquicia aduanera, o a las que se aplicaría esta franquicia si su importación de un país no comunitario;
- d) las importaciones definitivas de bienes que gocen de un régimen de franquicia excepcional en los derechos de aduanas, o que fueran susceptibles de gozar del mismo si su importación procediera de países extracomunitarios. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para no conceder la exención si ésta implicara una amenaza grave para las condiciones de competencia del mercado interior;

e) la reimportación de bienes, en el mismo Estado desde el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera o fueran susceptibles de gozar de ella si su reimportación procediera de países extracomunitarios;

f) la reimportación de bienes muebles corporales por quien los hubiera exportado, o por un tercero por su cuenta, cuando estos bienes hayan sido objeto en otro Estado miembro de una ejecución de obra que haya sido gravada sin derecho a deducción o devolución;

g) las importaciones de bienes:

- efectuadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares que gocen de franquicia aduanera o que gozarían de ella si los bienes procedieran de países extracomunitarios;

- efectuadas por los organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del país de recepción, así como las efectuadas por los miembros de estos organismos, en los límites y bajo las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crearan tales organismos o en los acuerdos sobre la sede de los mismos;

- efectuadas, en los Estados miembros que forman parte del Tratado del Atlántico Norte, por las fuerzas de los otros Estados que forman parte de dicho Tratado para uso de esas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o para el aprovisionamiento de sus comedores de oficiales o cantinas, siempre que tales fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa;

h) las importaciones en puertos, efectuadas por empresas de pesca marítima, de productos de la pesca no transformados, o que hayan sido objeto de operaciones destinadas a conservarlos con miras a su comercialización y que todavía no hayan dado lugar a una entrega;

i) las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes u cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con la letra b) del apartado 3 del punto B del artículo 11;

j) las importaciones de oro efectuadas por los Bancos centrales.

2. La Comisión someterá al Consejo, dentro del más breve plazo posible, propuestas dirigidas al establecimiento de normas fiscales comunitarias que delimiten el ámbito de aplicación de las exenciones enunciadas en el apartado 1 y sus modalidades prácticas de ejecución.

Hasta la entrada en vigor de tales normas, los Estados miembros podrán:

- mantener las disposiciones nacionales vigentes en el ámbito de las disposiciones arriba señaladas;

- adaptarlas a fin de reducir las distorsiones de la competencia y en particular la no imposición en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido en el interior de la Comunidad;
- utilizar los procedimientos administrativos que consideren más idóneos para llegar a la exención.

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión, que informará de ello a los demás Estados miembros, las medidas adoptadas y las que adopten en virtud de las disposiciones anteriores.

Artículo 13

Exenciones en operaciones de exportación y asimiladas y en transportes internacionales

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio descrito en el artículo 3, por el propio vendedor o por cuenta de éste.
2. Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera del territorio descrito en el artículo 3, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.
3. Las prestaciones de servicios consistente en trabajos relacionados con bienes muebles, adquiridos o importados para realizar en ellos dichos trabajos en el territorio descrito en el artículo 3 y que sean expedidos o transportados fuera de ese territorio por quien preste los servicios o por su destinatario cuando no esté establecido en el interior del país o por cuenta del mismo.
4. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques:
 - a) dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera;
 - b) de salvamento y de asistencia marítima, o dedicados a la pesca de bajura, con exclusión en cuanto a estos últimos de las provisiones de a bordo;

- c) de guerra, tal como se definen en la subpartida 89.01 A del arancel aduanero común, que dejen el país con destino a un puerto o muelle situado en el extranjero.

No obstante, los Estados miembros tendrán la posibilidad de limitar el alcance de esta exención hasta el establecimiento de una normativa fiscal comunitaria en la materia.

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamientos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos — incluido el armamento de pesca — incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.
6. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamientos y arrendamientos de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a estas aeronaves o que se utilicen para su explotación.
7. Las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las aeronaves enunciadas en el apartado 6.
8. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 5, efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos que allí se enuncian y de su cargamento.
9. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento.
10. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios:
 - que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares;
 - que se destinen a los organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del país de recepción, así como a los miembros de tales organismos, dentro de los límites y bajo las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crearan estos organismos o en los acuerdos sobre la sede de los mismos;
 - que se realicen en los Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte y se destinen a las fuerzas de los otros Estados que formen parte de dicho Tratado, para uso de esas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o al aprovisionamiento de sus comedores de oficiales o cantinas, siempre que tales fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa.

La presente exención se aplicará, con los requisitos y límites fijados por cada Estado miembro, hasta que se adopte una normativa fiscal uniforme.

El beneficio de la exención podrá otorgarse de acuerdo con un procedimiento de devolución de las cuotas ingresadas.

11. Las entregas de oro a los Bancos centrales.
12. Las entregas de bienes a organismos legalmente autorizados que exporten esos bienes al extranjero en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas. El beneficio de la exención podrá otorgarse de acuerdo con un procedimiento de devolución de las cuotas ingresadas.
13. Las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y las operaciones accesorias, pero con excepción de las prestaciones de servicios exentas conforme al artículo 13, cuando estén directamente relacionadas con el tránsito, la exportación o las importaciones de bienes que gocen de las exenciones previstas en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 14 y en el apartado 1 del artículo 16.
14. Las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones enunciadas en el presente artículo o en operaciones que se lleven a cabo fuera del territorio descrito en el artículo 3.

Esta exención no se aplicará a las agencias de viajes cuando suministren, en nombre y por cuenta del viajero, prestaciones que se realicen en otros Estados miembros.

Artículo 16

Exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, a reserva de la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que no queden sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones siguientes, o alguna de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país:

- A. las importaciones de bienes destinados a:
 - a) ser conducidos a la Aduana y depositados, llegado el caso, en depósito provisional, con arreglo a la Directiva 68/312/CEE⁽¹⁾;
 - b) ser depositados en régimen de zona franca, con arreglo a la Directiva 69/75/CEE⁽²⁾;
 - c) ser depositados en régimen de depósito aduanero, con arreglo a la Directiva 69/74/CEE⁽³⁾;

d) ser admitidos en las aguas y los lagos enunciados en el artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 1496/68⁽¹⁾;

e) ser depositados en un régimen de depósito que no sea el aduanero o en régimen de perfeccionamiento activo;

- B. las entregas de bienes expedidos o transportados hacia los lugares enumerados en A, así como las prestaciones de servicios correspondientes a estas entregas;
- C. las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en los lugares enumerados en A, manteniéndose una de las situaciones allí citadas;
- D. las entregas de bienes manteniéndose los regímenes de tránsito y de admisión temporal enunciados en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 14, así como las prestaciones de servicios correspondientes a estas entregas.
2. Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros estarán facultados para eximir las importaciones y las entregas de bienes destinados a un sujeto pasivo con objeto de ser exportados tal como se hallen o después de ser transformados, así como las prestaciones de servicios correspondientes a la actividad exportadora de dicho sujeto, con un límite máximo igual a la cuantía de las exportaciones por él realizadas en el curso de los doce meses anteriores.
3. La Comisión someterá al Consejo, dentro del plazo más breve posible, propuestas relativas a las modalidades comunes de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones enunciadas en los apartados 1 y 2.

TÍTULO XI

Deducciones

Artículo 17

Nacimiento y alcance del derecho a deducir

1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:
 - a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;
 - b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

(1) DO n° L 194 de 6.8.1968, p. 13.

(2) DO n° L 58 de 3.3.1969, p. 11.

(3) DO n° L 58 de 3.3.1969, p. 7.

(4) DO n° L 238 de 28.9.1968, p. 1.

c) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

- a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;
- b) sea de sus operaciones exentas conforme a la letra i) del apartado 1 del artículo 14; al artículo 15 y a los puntos B, C y D del apartado 1 y al apartado 2 del artículo 16.
- c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

4. El Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país. Hasta la entrada en vigor de dichas modalidades de aplicación comunitaria, los Estados miembros determinarán por sí mismo las modalidades por las que deba efectuarse la devolución. Si el sujeto pasivo no estuviera establecido en el territorio de la Comunidad, los Estados miembros tendrán la posibilidad de excluir la devolución o de someterla a condiciones complementarias.

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

b) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata...

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.

7. Sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes. En orden a mantener unas condiciones de competencia idénticas, los Estados miembros podrán, en vez de negar la deducción, gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en el interior del país, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravaría la adquisición de bienes similares.

Artículo 18

Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir

1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

- a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22;
- b) en la deducción enunciada en la letra b) del apartado 2 del artículo 17, poseer documentos demostrativos de la importación en los que se le designe como destinatario o importador y que indiquen o permitan calcular la cuota del impuesto devengado;
- c) en la deducción enunciada en la letra c) del apartado 2...

d) cuando esté obligado a pagar el impuesto en concepto de destinatario de un servicio o comprador, en los casos de aplicación del apartado 1 del artículo 21, cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro.

2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el apartado 3 del artículo 4, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

4. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.

Artículo 19

Cálculo de la prorrata de deducción

1. La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será el resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la mitad superior.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. Cuando los Estados miembros hagan uso de la posibilidad prevista en el apartado 5 del artículo 20 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, podrán incluir el producto de la cesión de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción.

3. La prorrata provisionalmente aplicable a un año natural será la calculada sobre la base de las operaciones del año natural precedente. En defecto de tales operaciones o cuando la cuantía de las mismas fuera insignificante, la prorrata se determinará con carácter provisional por los propios sujetos pasivos bajo el control de la Administración y de acuerdo con las previsiones suministradas por los primeros. No obstante, los Estados miembros podrán mantener su normativa actual.

La fijación de la prorrata definitiva, que quedará determinada para cada año natural en el curso del año siguiente, llevará consigo la regularización de las deducciones practicadas por aplicación de la prorrata utilizada provisionalmente.

Artículo 20

Regularización de las deducciones

1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en los años siguientes, en relación

con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.
No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años.

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

Sin embargo, los Estados miembros podrán no exigir en este último caso una regularización en tanto el adquirente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones en las que la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sea deducible.

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

- definir la noción de bienes de inversión;
- precisar cuáles la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización;
- tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y
- autorizar simplificaciones administrativas.

5. Si en un Estado miembro la aplicación de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 diese un resultado insignificante, dicho Estado podrá proceder, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, a su no aplicación, habida cuenta de la incidencia global del impuesto en el Estado miembro de que se trate y de la necesidad de simplificaciones administrativas y siempre que no se deriven de ello distorsiones de la competencia.

6. En caso de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado.

TÍTULO XII

Responsables del pago del impuesto

Artículo 21

Deudores del impuesto ante el Tesoro Público

Serán deudores del impuesto sobre el Valor Añadido:

1. en operaciones de régimen interior:
 - a) el sujeto pasivo que efectúe una operación gravada, que no sea ninguna de las enunciadas en la

letra c) del apartado 2 del artículo 9 y ejecutadas por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Cuando la operación gravada sea efectuada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto es debido por otra persona. A estos efectos podrán ser especialmente designados un representante del fisco o el destinatario de la operación gravada. Los Estados miembros podrán disponer igualmente que una persona que no sea sujeto pasivo esté obligada solidariamente a pagar el impuesto:

- b) el que contrate la prestación de un servicio enunciado en la letra c) del apartado 2 del artículo 9, efectuado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Sin embargo, los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto;
 - c) cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzcan sus efectos.
2. en operaciones de importación: la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.

TÍTULO XIII

Obligaciones formales de los contribuyentes

Artículo 22

Obligaciones en régimen interior

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a declarar la iniciación, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.
2. Los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.
3. a) Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos.

Igualmente los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.

- b) En las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.
- c) Los Estados miembros figurarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.

4. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses el vencimiento de cada período fiscal. Este período será fijado por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros podrán fijar períodos diferentes que, sin embargo, no podrán ser superiores a un año.

En la declaración deberán figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del impuesto exigible y determinar las deducciones que deban practicarse, incluyéndose, llegado el caso y en la medida en que sea necesario para la comprobación de la base imponible, el volumen total de las operaciones relativas a este impuesto y a esas deducciones, así como el volumen de las operaciones exentas.

5. Los sujetos pasivos vendrán obligados a pagar la cuota neta del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un vencimiento distinto para el pago de esta cantidad o podrán percibir cantidades provisionales a cuenta.

6. Los Estados miembros estarán facultados para pedir al sujeto pasivo que presente una declaración en la que se recojan todos los datos enunciados en el apartado 4 y que se refieran al conjunto de las operaciones efectuadas durante el año precedente. Esta declaración deberá incluir igualmente todos los elementos necesarios para las regularizaciones eventuales.

7. Los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para que las personas que de conformidad con las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 21 sean consideradas deudoras del impuesto en lugar de un sujeto pasivo establecido en el extranjero, o que estén solidariamente obligadas a pagarlo, cumplan las obligaciones de declaración y de pago mencionadas más arriba.

8. Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

9. Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos:

- de ciertas obligaciones;
- de toda obligación cuando no efectúen más que operaciones exentas;
- del pago del impuesto devengado, siempre que su cuantía sea insignificante.

Artículo 23

Obligaciones formales en las operaciones de importación

En lo que concierne a las importaciones de bienes, los Estados miembros podrán establecer las disposiciones pertinentes para garantizar la percepción del impuesto y el pago.

Los Estados miembros podrán establecer en especial que en las importaciones de bienes efectuadas por los sujetos pasivos o por los deudores, o por determinadas categorías de los mismos, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada en razón de la importación no sea pagada en el momento mismo de la importación, a condición de que dicha cuota sea mencionada como tal en una declaración establecida de conformidad con el apartado 4 del artículo 22.

TÍTULO XIV

Régimes especiales

Artículo 24

Régimen especial de las pequeñas empresas

1. Los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán facultados, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan — pero sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29 —, para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas.

2. Hasta tanto no se adopte por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, una fecha que no podrá ser posterior a la de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios entre los Estados miembros:

- a) los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad establecida en el artículo 14 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, para introducir franquicias o bonificaciones regresivas del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán mantenerlas, al igual que sus modalidades de aplicación, si se ajustan al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los Estados miembros que concedan una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea inferior al contravalor en moneda nacional de 5 000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva, podrán aumentar esta franquicia hasta 5 000 unidades de cuenta europeas. Los Estados miembros que apliquen una bonificación regresiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no podrán elevar el límite superior de esta bonificación ni hacer más favorables las condiciones de su concesión:

- b) los Estados miembros que no hayan hecho uso de dicha facultad podrán conceder una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional d

5 000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva. Llegado el caso podrán aplicar una bonificación regresiva del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual supere el límite fijado por estos Estados para la aplicación de la franquicia;

- c) los Estados miembros que concedan una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea igual o superior al contravalor en moneda nacional de 5 000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva, podrán aumentarla a fin de mantener su valor real.

3. Las nociones de franquicia y de bonificación regresiva se aplicarán a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas.

Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen establecido en el apartado 2 determinadas operaciones. En todo caso el apartado 2 no será aplicable a las operaciones enunciadas en el apartado 3 del artículo 4.

4. La cifra del volumen de negocios que servirá de referencia para la aplicación del apartado 2 estará constituida por la cuantía total, antes de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios definidas en los artículos 5 y 6, siempre que estén gravadas, comprendidas las operaciones exentas con devolución de las cuotas pagadas en la fase anterior en virtud del apartado 2 del artículo 28, así como por la cuantía de las operaciones exentas en virtud del artículo 15 y por la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en la letra d) de punto B del artículo 13, de las prestaciones de seguros, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias.

Sin embargo, las cesiones de bienes de inversión, corporales o incorpóreas, de la empresa no serán tomadas en consideración para la determinación del volumen de operaciones.

5. Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrán el derecho de deducir a que se refiere el artículo 17, ni podrán tampoco hacer aparecer el Impuesto sobre el Valor Añadido en sus facturas o documentos equivalentes.

6. Los sujetos pasivos legitimados para gozar de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido podrán optar entre el régimen normal de aplicación del Impuesto o por la aplicación de la modalidades simplificadas que se enuncian en el apartado 1. En tal caso gozarán de las bonificaciones regresivas del Impuesto previstas eventualmente en la legislación nacional.

7. Los sujetos pasivos que gocen de la bonificación regresiva serán considerados como sujetos pasivos sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en que cesen de beneficiarse de ella.

8. Cada cuatro años, a partir del 1 de enero de 1982, la Comisión, previa consulta a los Estados miembros, presentará al Consejo un informe sobre la aplicación de las disposiciones del presente artículo. Este informe irá acompañado, en tanto ello sea preciso y habida cuenta de la necesidad de asegurar la convergencia final de las diferentes normativas nacionales, de proposiciones relativas a:

- a) las mejoras que deban introducirse en el régimen especial de las pequeñas empresas;
- b) la adaptación de los regímenes nacionales en materia de franquicias y bonificaciones regresivas del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- c) la adaptación del límite de 5 000 unidades de cuenta europeas mencionado en el apartado 2.

9. En el momento oportuno el Consejo decidirá si la realización del objetivo enunciado en el artículo 4 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, requiere el establecimiento de un régimen especial para las pequeñas empresas, y llegado el caso adoptará los límites y condiciones comunes de aplicación de este régimen. Mientras no se establezca un régimen de esta naturaleza los Estados miembros podrán mantener sus regímenes especiales, que aplicarán de conformidad con el presente artículo y con las disposiciones ulteriores del Consejo.

Artículo 25

Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas

1. Los Estados miembros estarán facultados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del Impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

2. A efectos del presente artículo se considerará que:

- «productor agrícola» es un sujeto pasivo que ejerce su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera;
- «explotación agrícola, forestal o pesquera» son las explotaciones definidas como tales por cada Estado miembro en el marco de las actividades de producción enumeradas en el Anexo A;
- «agricultor en régimen de tanto alzado» es el productor agrícola al que se aplica el régimen de tanto alzado descrito en los apartados 3 y siguientes;
- «productos agrícolas» son los bienes resultantes del ejercicio de las actividades enumeradas en el Anexo A que se producen por las explotaciones agrícolas,

- « prestaciones de servicios agrícolas » son las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo B, realizadas por un productor agrícola utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera ;
- « carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente » es la carga global del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes y los servicios adquiridos por el conjunto de las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras de cada Estado miembro sometidas al régimen de tanto alzado, en la medida en que est gravamen fuera deducible conforme al artículo 17, para un productor agrícola sometido al régimen normal de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido ;
- « porcentajes a tanto alzado de compensación » son los porcentajes que los Estados miembros establezcan, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, y que se apliquen en los supuestos contemplados en el apartado 5, con el fin de conceder a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado el beneficio de la compensación a tanto alzado de la carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente ;
- « compensación a tanto alzado » es la cantidad resultante de aplicar el porcentaje a tanto alzado de compensación, establecido en el apartado 3, a la cifra del volumen de operaciones del agricultor sometido al régimen de tanto alzado en los casos enunciados en el apartado 5.

3. Los Estados miembros establecerán, en tanto sea necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación y los comunicarán a la Comisión antes de aplicarlos. Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años. No podrán tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente. Los Estados miembros podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero. Los porcentajes podrán redondearse en medio punto por exceso o por defecto.

Los Estados miembros estarán facultados para establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados en función de las explotaciones forestales y de los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.

4. Los Estados miembros estarán facultados para dispensar a los agricultores en régimen de tanto alzado de las obligaciones formales que corresponden a los sujetos pasivos, en virtud del artículo 22.

5. Los porcentajes a tanto alzado previstos en el apartado 3 serán aplicados a los precios, libres de impuestos, de los productos agrícolas que los agricultores sometidos a régimen de tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen y a los precios, libres de impuestos, de las prestaciones de servicios agrícolas que hayan efectuado a sujetos pasivos que

compensación excluirá cualquier otra forma de deducción.

6. Los Estados miembros estarán facultados para disponer que el reintegro de las compensaciones a tanto alzado se efectúe :

a) sea por el comprador o el destinatario del servicio sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso el comprador o el destinatario sujeto al Impuesto estará autorizado, de acuerdo con las modalidades establecidas por los Estados miembros, para deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido por él devengado el importe de la compensación a tanto alzado que haya reintegrado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

b) sea por la Hacienda Pública.

7. Los Estados miembros dispondrán lo necesario para poder controlar eficazmente los reintegros de las compensaciones a tanto alzado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

8. En todas las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas que no sean las enunciadas en el apartado 5, el reintegro de las compensaciones a tanto alzado lo hará el comprador o el destinatario de los servicios.

9. Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o, llegado el caso, del régimen simplificado previsto en el apartado 1 del artículo 24, no presente dificultades administrativas.

10. Los agricultores e régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal de Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, por la del régimen simplificado del apartado 1 del artículo 24, en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.

11. Antes de que concluya el quinto año siguiente a la entrada en vigor de la presente Directiva, la Comisión someterá al Consejo nuevas propuestas para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones que tengan por objeto los productos y los servicios agrícolas.

12. Cuando hagan uso de la facultad prevista en el presente artículo, los Estados miembros determinarán las bases impositivas uniformes del Impuesto sobre el Valor Añadido a efectos del régimen de recursos propios, aplicando el método común de cálculo del Anexo C.

Artículo 26

Régimen especial de las agencias de viajes

1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de las agencias de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al

viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación el apartado 3 del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

3. Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el apartado 14 del artículo 15. Si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad.

4. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.

TÍTULO XV

Medidas de simplificación

Artículo 27

1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdobladas, sobre la cuantía del impuesto devengido en la fase definitiva final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1, informará de ellas a la Comisión...

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicárselas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.

TÍTULO XVI

Disposiciones transitorias

Artículo 28

1. Las disposiciones dictadas por los Estados miembros dentro de las facultades previstas en el artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, quedarán derogadas, en cada uno de los Estados miembros de que se trate, en la fecha de entrada en vigor de las normas enunciadas en el apartado 2 del artículo 1 de la presente Directiva.

2. Los tipos reducidos y las exenciones con devolución, en su caso, de las cuotas pagadas en la fase precedente, que existiesen el 31 de diciembre de 1975 y que respondan a los criterios enunciados en el artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, podrán mantenerse hasta una fecha que será adoptada por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, pero que en ningún caso podrá ser posterior a la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones en la exportación en los intercambios entre los Estados miembros. Los Estados miembros tomarán las medidas pertinentes para asegurar la declaración por los sujetos pasivos de los datos que sean necesarios para determinar los recursos propios correspondientes a estas operaciones.

Cada cinco años, y previo informe de la Comisión, el Consejo procederá a una reconsideración de los tipos reducidos y de las exenciones mencionadas anteriormente y adoptará en su caso, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, las medidas que sean necesarias para asegurar su progresiva supresión.

3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

a) continuar aplicando el Impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud de los artículos 13 ó 15 y cuya lista se encuentra en el Anexo E;

b) continuar definiendo exentas las operaciones enumeradas en el Anexo E, siempre que esas operaciones sigan siendo exentas en el Estado...