



Derecho PUCP  
ISSN: 0251-3420  
ISSN: 2305-2546  
revistaderechopucp@pucp.edu.pe  
Pontificia Universidad Católica del Perú  
Perú

Lucas Garín, Andrea; Tijmes-Ihl, Jaime; Salassa Boix, Rodolfo; Sommer, Christian G.  
Un diálogo entre la gobernanza comercial global y las políticas ambientales y tributarias internacionales  
Derecho PUCP, núm. 83, 2019, pp. 387-414  
Pontificia Universidad Católica del Perú  
Perú

DOI: <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201902.013>

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=533662765013>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en [redalyc.org](http://redalyc.org)

# Un diálogo entre la gobernanza comercial global y las políticas ambientales y tributarias internacionales\*

A Dialogue between Global Trade Governance and International Environmental and Tax Policies

ANDREA LUCAS GARÍN \*\*

Directora del Instituto de Investigación en Derecho de la Universidad Autónoma de Chile (Chile)

JAIME TIJMES-IHL \*\*\*

Universidad de la Frontera (Chile)

RODOLFO SALASSA BOIX \*\*\*\*

Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (Argentina) y Universidad Nacional de Córdoba (Argentina)

CHRISTIAN G. SOMMER \*\*\*\*\*

Universidad Católica de Córdoba (Argentina)

**Resumen:** El punto de partida de este trabajo se basa en la interrelación que existe entre los diferentes elementos políticos y jurídicos que sustentan la gobernanza comercial global, entendiendo que está vinculada al derecho

\* Se presentó una versión anterior de este artículo en el evento «MC11 THINK TRACK: Pensando en una gobernanza global del comercio internacional para el Siglo XXI: desafíos y oportunidades en vísperas de la 11<sup>a</sup> Conferencia Ministerial de la OMC» (Buenos Aires, Argentina, 12 de diciembre de 2017).

\*\* Abogado y especialista en Derecho Público de la Universidad Nacional de Córdoba. LL.M. en Derecho Internacional por las Universidades de Heidelberg y Chile. Doctora en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad Nacional de Córdoba. Directora del Instituto de Investigación en Derecho de la Universidad Autónoma de Chile. La autora agradece el financiamiento de CONICYT Chile, proyectos FONDECYT Iniciación 11150382 y FONDECYT Regular 1171085.

Código ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4371-7418>. Correo electrónico: Email: andrea.lucas@uautonomal.cl

\*\*\* Abogado de la Universidad de Chile. Dr. iur. de la Universidad de Tübingen, Alemania. Profesor Asociado, Director del Departamento de Ciencias Jurídicas, Facultad de Ciencias Jurídicas y Empresariales, Universidad de La Frontera, Chile. Miembro del Centro de Investigación Desafíos Internacionales de la Universidad de La Frontera. El autor agradece el financiamiento de CONICYT Chile, proyecto FONDECYT Regular 1171085.

Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1317-2015>. Correo electrónico: jaime.tijmes@ufrontera.cl

\*\*\*\* Abogado por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magíster en Derecho de la Empresa y la Contratación y Doctor en Derecho por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Profesor de Derecho tributario del Departamento de Derecho Público de la UNC. Director Ejecutivo de la Editorial Ciencia, Derecho y Sociedad de la UNC. Director del proyecto de investigación titulado «La tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover la generación y el uso de las energías renovables en el ámbito nacional y provincial», aprobado y financiado por la UNC (SECYT). Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9371-339X>. Correo electrónico: rsalassaboix@derecho.unc.edu.ar

\*\*\*\*\* Abogado y doctor en Derecho por la Universidad Nacional de Córdoba. Profesor e Investigador de Derecho Internacional (Universidad Católica de Córdoba y Universidad Nacional de Córdoba). Miembro del Instituto de Derecho Internacional Público y del Derecho de Integración de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba y del Instituto de Derecho Internacional Público de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires. Miembro de la Asociación Argentina de Derecho Internacional y de la Sociedad Latinoamericana de Derecho Internacional.

Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9973-7840>. Correo electrónico: csommer@ucc.edu.ar

ambiental y al derecho tributario. Estas áreas están ligadas cada una con el comercio internacional y, a la misma vez, están interconectadas a través del comercio internacional. Nuestro objetivo consiste en determinar los diálogos que emergen de dichas relaciones.

**Palabras clave:** gobernanza comercial global, comercio internacional, derecho ambiental, derecho tributario

**Abstract:** The starting point of this paper is based on the interrelation between the political and legal elements that make up and sustain the global trade governance, understanding that it is linked to environmental law and tax law. These subjects are linked each other with the international trade and, at the same time, they are interlinked through the international trade. Our purpose is to determine the dialogues that emerge from these relationships.

**Key words:** global trade governance, international trade, environmental law, tax law

CONTENIDO: I. LA INFLUENCIA DE LA POLÍTICA EN LA GOBERNANZA DEL COMERCIO INTERNACIONAL.- II. PERSPECTIVA AMBIENTAL: DIÁLOGO ENTRE COMERCIO INTERNACIONAL Y POLÍTICA AMBIENTAL INTERNACIONAL.- II.1. ASPECTOS DESTACADOS DEL ACUERDO DE PARÍS.- II.2. ¿CÓMO COMBINAR EL CAMBIO CLIMÁTICO Y LOS ACUERDOS COMERCIALES REGIONALES?- II.3. CLAVES PARA LA GOBERNANZA CLIMÁTICA A LA LUZ DEL ACUERDO DE PARÍS EN CONTEXTOS COMERCIALES.- III. PERSPECTIVA TRIBUTARIA: DIÁLOGO ENTRE EL COMERCIO INTERNACIONAL Y LA POLÍTICA TRIBUTARIA INTERNACIONAL/ NACIONAL. CONCLUSIONES GENERALES BASADAS EN EL CASO ARGENTINO.- III.1. INTRODUCCIÓN. III.2. REGULACIÓN ARGENTINA PARA EVITAR LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL.- III.3. COORDINACIÓN ENTRE MEDIDAS TRIBUTARIAS CON EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN DEL ACUERDO GENERAL SOBRE EL COMERCIO DE SERVICIOS.- IV. PERSPECTIVA MIXTA: DIÁLOGO ENTRE EL COMERCIO INTERNACIONAL Y LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL.- IV.1. INTRODUCCIÓN.- IV.2. PRINCIPALES OBSTÁCULOS Y DESAFÍOS PARA LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y DERECHOS ADUANEROS.- V. CONCLUSIONES.

## I. LA INFLUENCIA DE LA POLÍTICA EN LA GOBERNANZA DEL COMERCIO INTERNACIONAL

Hasta hace no mucho tiempo, una de las preguntas fundamentales sobre el derecho internacional público era si efectivamente era un derecho y si podía ser objeto de investigación científica. Por ejemplo, y por nombrar solo dos obras clásicas de la filosofía del derecho, Kelsen (2017 [1960], pp. 554-558) abre precisamente con esa pregunta su capítulo VII sobre Estado y derecho internacional de la *Teoría pura del derecho* (segunda edición) y así también comienza Hart (1994, pp. 212-216) el capítulo X sobre el derecho internacional en *El concepto del derecho*. Se podía

observar antes una actitud tal vez un tanto defensiva que se esforzaba por justificar la existencia del derecho internacional.

Actualmente, en cambio, la pregunta por la existencia del derecho internacional ha perdido gran parte de su urgencia. Para algunos, la pregunta misma parece haber dejado de ser relevante y es así como muchos textos básicos sobre el derecho internacional ni siquiera la plantean (Shaw, 2017). Para otros, el tema parece despertar más curiosidad histórica y teórica que interés práctico (Méret, 2012, pp. 72-81), si bien también hay excepciones (Goldsmith & Posner, 2005, pp. 3, 200-203). En el trasfondo de esta evolución está la constatación de que las normas del derecho internacional tienen aplicación diaria, no solo en la interacción entre los sujetos de derecho internacional, sino también porque regulan aspectos concretos y cotidianos en la vida de las personas (Nußberger, 2009, pp. 7-9). Es así como se aplica día a día para el otorgamiento de una visa de trabajo para un inmigrante, para desarrollar negocios internacionales, etcétera. En todas esas ocasiones, los involucrados aplican normas de derecho internacional sin poner en duda su existencia. Solo en casos extremos, especialmente cuando el derecho internacional colisiona con la política y cede ante ella, hay quienes vuelven a cuestionar si el derecho internacional es derecho o mera herramienta retórica. Sin embargo, y por todo lo anterior, hoy ya no parece necesario justificar que el derecho internacional público es derecho.

Tener clara la existencia del derecho internacional ha facilitado (y probablemente ha incentivado) dirigir la mirada desde el núcleo de la disciplina hacia sus fronteras y límites. Tenemos claro que sí es derecho y tal vez por eso nos estamos preguntando si esa respuesta no será demasiado categórica. El derecho internacional público es derecho, ¿pero es solo derecho? ¿Es un fenómeno exclusivamente jurídico? Y a partir de las preguntas anteriores: ¿cuáles son las fronteras metodológicas para la investigación sobre el derecho internacional? Por cierto, para el derecho nacional la cuestión de las fronteras del derecho y la realidad social ya había sido planteada de manera sistemática por lo menos desde Savigny. Para el derecho Internacional, la búsqueda por la ontología de la disciplina dejó esas preguntas en un compás de espera y ahora estamos redescubriendolas y replanteándolas.

Un ejemplo famoso proviene del derecho internacional de los derechos Humanos. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ha sido autenticada en 23 idiomas y todos ellos hacen fe con arreglo al artículo 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Al comparar las distintas versiones del preámbulo, podemos observar lo siguiente:

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

- Neerlandés: «...die zichbewustis van haargeestelike en moreleerfgoed...».
- Inglés: «Conscious of its spiritual and moral heritage...».
- Francés: «Consciente de son patrimoin espirituel et moral...».
- Italiano: «Consapevole del suo patrimonio spirituale e morale...».
- Portugués: «Consciente do seu património espiritual e moral...».
- Castellano: «Consciente de su patrimonio espiritual y moral...».

Sin embargo, existen algunas versiones distintas, por ejemplo:

- Alemán: «In dem Bewusstsein ihres geistig-religiösen und sittlichen Erbes...».
- Polaco: “Swiadoma swego duchowo-religijnego i moralnego dziedzictwa...».

A diferencia de *¿Dónde está Wally?*, la diferencia entre esos textos es evidente. La pregunta es qué significa esa divergencia respecto de la dimensión religiosa del patrimonio. Otro ejemplo conocido es la Convención sobre el Estatuto de los Refugiados de 1951. El párrafo 4 de su preámbulo especifica que una solución satisfactoria de los problemas, en inglés, «cannot [...] be achieved without international co-operation», mientras que en el texto en francés indica «ne saurait [...] être obtenue sans une solidarité internationale» y la versión en castellano señala «no puede [...] lograrse sin solidaridad internacional». Será realmente difícil encontrar el sentido a esas diferencias si partimos de la base de que el derecho internacional es exclusivamente derecho. La Convención de Viena entrega una orientación interpretativa en el sentido de adoptar la interpretación que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado (párrafo 4 del artículo 33). Pero ¡bastará con eso? Porque, si admitimos que el derecho internacional es más que solo derecho, probablemente podremos comprender y explicar mejor ese párrafo de esos preámbulos.

El derecho internacional es un fenómeno social, al igual que el derecho nacional. Como tal, refleja la realidad social, inclusive la realidad política. La pregunta es si las y los juristas hemos olvidado, por lo menos en parte, que el derecho Internacional tiene un trasfondo político y diplomático.

Es interesante que el derecho internacional económico, y específicamente el derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC), ha sido una subdisciplina del derecho internacional público que ha ofrecido muchas y profundas reflexiones sobre estos temas. El trasfondo político y diplomático del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés: *General Agreement on*

*Tariffs and Trade*) fue bastante evidente, especialmente durante sus primeros tiempos. Es interesante observar que, con el paso del tiempo, y especialmente desde la creación de la OMC, fue ganando terreno una visión que entendía el desarrollo histórico del GATT y de la OMC como una evolución hacia formas, regulaciones y acciones cada vez menos políticas y más jurídicas (Marceau, 2015) o, como lo formuló Jackson (1979, pp. 1-21), desde «power orientation» hacia «rule orientation». Por ejemplo, los grupos especiales del GATT redactaban sus informes de solución de diferencias pensando en las partes contratantes del GATT como su lector ideal. En cambio, el destinatario de los informes de los grupos especiales de la OMC es el Órgano de Apelación (Coisy, 2015, p. 308; Davey, 2015, p. 370; Roessler, 2015, p. 170). Parecía que, en la OMC, la diplomacia y los diplomáticos serían finalmente desplazados por el derecho y los juristas (Weiler, 2001, pp. 191-207) y que el derecho de la OMC sería «puro».

Sin embargo, y de manera más o menos simultánea a la reducción de la esfera política, habían ido ganando terreno las preguntas por las fronteras con otras áreas. De ellas, una de las primeras y principales fue la frontera entre el derecho del GATT y de la OMC con la regulación ambiental y, más tarde, con las materias tributarias y el objetivo de combatir la competencia fiscal desleal. Esas preguntas sobre la regulación ambiental y tributaria, y con mayor razón sobre los vínculos entre ambas áreas, persisten hasta hoy y han adquirido incluso más importancia —más aún con respecto a las cuestiones que se refieren a los vínculos entre los asuntos tributarios y los ambientales, como explorarán las siguientes secciones—.

Es así como durante los últimos años se ha planteado con fuerza la pregunta sobre las fronteras disciplinarias del derecho de la OMC (por ejemplo, en el volumen del *American Journal of International Law* de 2002 con el tema «Symposium: The Boundaries of the WTO»). Asimismo, en los últimos años también se han explorado de manera creciente las fronteras metodológicas del derecho de la OMC (por ejemplo, Strange, 2013 y el volumen especial del *Journal of International Economic Law* de 2017 dedicado a «New Frontiers in Empirical Legal Research: Text-as-Data and Network Analysis of International Economic Law»). Resulta interesante que en los últimos tiempos también ha habido un cierto redescubrimiento de la política dentro de la OMC, incluso en materia de solución de diferencias (Howse, 2016; Cook, 2015, p. 431; Unterhalter, 2015, p. 474). Eso es especialmente interesante si uno considera que la solución de diferencias es probablemente el área respecto de la cual la creación de la OMC generó mayores expectativas de un derecho de la OMC «puro», sin residuos de política.

Otro ejemplo clásico es el artículo 14 del Acuerdo sobre la Agricultura de la OMC, que establece lo siguiente: «Los Miembros acuerdan poner en vigor el Acuerdo sobre la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias (Acuerdo MSF)». Es probable que todas y todos las y los juristas e investigadores que hayan leído esa disposición se hayan preguntado qué significa. En efecto, los Miembros pondrán en vigor el Acuerdo MSF porque es vinculante en virtud del párrafo 2 del artículo II y del Anexo 1 del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la OMC. ¿Qué significa, entonces, el artículo 14? ¿Es redundante? ¿Es inútil? No lo será si aplicamos los siguientes criterios del Órgano de Apelación:

También vale la pena recordar que la función de la interpretación es de dar sentido y de afectar a todos los términos del tratado. El principio fundamental aplicable de *effet utile* es que el intérprete de un tratado no tiene libertad para adoptar una lectura que haga inútiles o redundantes partes enteras del tratado (OMC, Informe del Órgano de Apelación [IOA], Canadá - Productos lácteos, WT/DS103/AB/R, párr. 133, sin nota al pie).

Sin embargo, ¿cómo podemos dar sentido y afectar (en el sentido de «hacer efectivos», como dice la versión en inglés) todos los términos del tratado? Sostenemos que no debemos adoptar una postura demasiado legalista respecto de la solución de diferencias en la OMC y, en general, del derecho de la OMC. No hay documentos oficiales con los trabajos preparatorios de los Acuerdos de la OMC (artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados), pero deberíamos recordar y tener presente el trasfondo diplomático del derecho de la OMC porque, a partir de la historia de la negociación del citado artículo 14, podríamos concluir que es una disposición redundante (Roessler, 2015, pp. 171-172). Es decir, el derecho internacional, en general, y el derecho de la OMC, en específico, son el resultado de negociaciones diplomáticas. Por lo tanto, no son jurídicamente «puros».

Entonces, ante la pregunta de si el derecho internacional público y el derecho de la OMC son fenómenos exclusivamente jurídicos, actualmente la respuesta parece ser que no. Más bien, el énfasis hoy parece ser que el derecho internacional público es un fenómeno social y, como tal, está ligado necesariamente con otras expresiones de la naturaleza social del ser humano. Es así como, a partir del arduo trabajo de delimitación ontológica del derecho internacional que realizaron autores esenciales como Kelsen y Hart, hoy parece estar ganando terreno una concepción del derecho internacional que podríamos llamar, parafraseando a Kelsen, impura. Es decir, un derecho internacional cuya esencia está ligada a otras esferas y, especialmente, a la esfera de

la política internacional y de la diplomacia. Estamos redescubriendo ese fundamento y trasfondo del derecho internacional.

393

El punto de partida será reconocer la interrelación entre los elementos políticos y los jurídicos que conforman y dan sustento a la gobernanza global. Este es el contexto de las siguientes secciones, referidas al derecho ambiental internacional y al derecho tributario internacional. Esas áreas están relacionadas con y, simultáneamente, a través del comercio internacional. Por ejemplo, el derecho tributario internacional puede propender a proteger el ambiente mediante impuestos y aranceles. En conclusión, las siguientes secciones tratarán dos de los temas que tienen una mayor influencia en la gobernanza global: el derecho ambiental internacional y el derecho tributario internacional.

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

## II. PERSPECTIVA AMBIENTAL: DIÁLOGO ENTRE COMERCIO INTERNACIONAL Y POLÍTICA AMBIENTAL INTERNACIONAL

En materia ambiental, el Acuerdo de París renueva los compromisos de los Estados para una acción conjunta sobre el cambio climático. Las políticas y medidas que deberían adoptarse podrían enfrentarse a las normas de gobernanza comercial internacional. Evitar estas posibles violaciones dependerá de la estrategia de implementación utilizada por los Estados, y los Acuerdos Comerciales Regionales (ACR) podrían ser un mecanismo institucional para evitar tales confrontaciones.

### II.1. Aspectos destacados del Acuerdo de París

El Acuerdo de París, adoptado en 2015 y abierto a la ratificación y adhesión a todas las Partes, tuvo un comienzo prometedor, convirtiéndose en el acuerdo ambiental multilateral con la entrada en vigor más rápida de las últimas décadas (en menos de cinco meses), que se produjo en noviembre de 2016. El éxito se repite con el número de participantes, 185 partes de los 197 que firmaron la Convención Marco Climático. Las Partes en el Acuerdo están promoviendo esfuerzos para limitar el aumento de temperatura con preferencia a 1.5 grados centígrados y acordaron mantener el aumento de la temperatura global por debajo de 2 grados centígrados. Por lo tanto, la estabilización climática requiere que las emisiones netas de Gases de Efecto Invernadero (GEI) eventualmente disminuyan significativamente, estos son objetivos a largo plazo para los Estados. Sin embargo, la acción climática debe emprenderse ahora y hay una evolución positiva de las Partes para dirigir rápidamente los esfuerzos internos alineándolos con los compromisos del Acuerdo de París. Los Estados están adoptando medidas de mitigación y adaptación.

Un avance notable del Acuerdo es que también obliga a todas las Partes a presentar sus Contribuciones Determinadas a Nivel Nacional (NDC).

ANDREA LUCAS GARÍN / JAIME TIJMES-IHL / RODOLFO SALASSA BOIX /  
CHRISTIAN G. SOMMER

Estas contribuciones representarán un anticipo de las obligaciones asumidas por esa Parte. Es decir, deben incluir medidas más intensas y ambiciosas adoptadas en el marco de las obligaciones anteriores establecidas por ese Estado Parte. Estos compromisos permitirán a los Estados monitorear sus emisiones y registrar su progreso, que debería centrarse en reducir las emisiones de GEI.

Otro aspecto destacado del Acuerdo de París (para una visión general del Acuerdo de París, véase Viñuales, 2016) es que reconoce múltiples niveles para abordar el problema: dimensiones a nivel local, subnacional, nacional, regional e internacional (artículo 7). Este reconocimiento de la gobernanza multinivel a nivel vertical también se completa para evitar la fragmentación del cambio climático con otros regímenes internacionales, como el comercio internacional. Definitivamente, el Acuerdo de París presenta estrategias holísticas para enfrentar el cambio climático global, con compromisos para los países desarrollados y los países en desarrollo<sup>1</sup>. La integración regional es necesaria para enfrentar conjuntamente desafíos de tal magnitud como el cambio climático. Estos acuerdos permiten la armonización de las disciplinas de sus miembros, incluyendo el logro de objetivos políticos no económicos, por ejemplo, la protección del medio ambiente y la lucha contra el cambio climático.

## II.2. ¿Cómo combinar el cambio climático y los acuerdos comerciales regionales?

Cuanto mayor es el comercio, mayor es la emisión de Gases de Efecto Invernadero<sup>2</sup>. Por lo tanto, el hecho de que estas emisiones se sumen al calentamiento global debe ser asumido por los Acuerdos Comerciales Regionales. Junto con las externalidades causadas por el comercio en sí, los eventos extremos que está generando el cambio climático tendrán consecuencias directas en la infraestructura, como puertos, carreteras, ferrocarriles y puentes, así como en las rutas marítimas, lo que afectará los costos de transporte. Entre los peligros específicos para el comercio, tenemos la reubicación de industrias a países sin medidas que impliquen respuestas al cambio climático y la fuga de carbono, que también es amenazante en este contexto.

Las propuestas de que los ACR pueden combatir el cambio climático deberían basarse en cuatro pilares: acciones de adaptación, medidas

<sup>1</sup> Bodansky explica, «...it abandons the static, annex-based approach to differentiation in the United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC) and the Kyoto Protocol, in favor of a more flexible, calibrated approach, which takes into account changes in a country's circumstances and capacities and is operationalized differently for different elements of the regime» (2016, p. 290).

<sup>2</sup> Como menciona Stern, «Climate Change is an externality that is global in both causes and consequences [...]. The impacts are likely to have a significant effect on the global economy if action is not taken to prevent climate change...» (2007, p. 28). El aumento de GEI se presenta como una externalidad negativa que debe internalizarse en los costos del comercio de bienes y servicios.

de mitigación, transferencia de tecnología y financiamiento. Aquí incluimos un resumen de las medidas que, en el marco de los cuatro pilares, los Acuerdos Comerciales Regionales podrían incluir:

- fijación voluntaria de las restricciones de emisiones de GEI por parte del bloque y de las partes, estableciendo prioridades de mitigación para las actividades más carbonizadas o los sectores más exportables;
- diferenciar áreas y sectores para reducir los GEI, identificando los sectores e industrias más sensibles y sus respectivos responsables, incluir al sector privado es una prioridad en este proceso;
- reforzar programas que aumenten el uso de energías más amigables con el medio ambiente, que permitan reducir el uso de energía generada por combustibles fósiles;
- desarrollar mecanismos en los ACR para medir, monitorear y controlar las emisiones de GEI, que cumplirán con los sistemas nacionales para estimar las emisiones por fuentes y la absorción de sumideros, esto será esencial para poder organizar el comercio de emisiones;
- empoderar el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) o el mecanismo que reemplaza este mecanismo en el futuro conforme el nuevo Acuerdo de París, con proyectos regionales y nacionales que promueven inversiones verdes que significan fondos y transferencia de tecnología;
- buscar financiación internacional para promover el desarrollo de tecnologías limpias, con la mejora de las capacidades de los Estados miembros;
- crear fondos financieros y subsidios en los ACR para la reconversión de sectores sensibles, para alentar el uso de tecnologías limpias y bajas emisiones de GEI;
- aplicación de sistemas de comercio de emisiones (ETS), como el ETS de la Unión Europea;
- desarrollar planes de información y concientización para las comunidades sobre el alcance del cambio climático, el ahorro de energía y la huella de carbono para los consumidores.

### II.3. Claves para la gobernanza climática a la luz del Acuerdo de París en contextos comerciales

Para concluir esta parte del presente trabajo, creemos que el régimen internacional de protección del medio ambiente es un área que se ha incluido en diversos grados en la gobernanza del comercio internacional.

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

Especialmente con respecto al cambio climático, existe una tendencia desde 2009 en la OMC a abordar el problema. Existe un diálogo entre la faceta regional de la gobernanza del comercio internacional y el régimen internacional del cambio climático<sup>3</sup>.

Estamos de acuerdo con Bradly Condon y Tapen Sinha (2013, p. 228) cuando analizan el papel del cambio climático en la gobernanza económica mundial con respecto a dos temas centrales: la difusión de tecnología y la respuesta unilateral al fracaso de la negociación multilateral. Una de las respuestas podría provenir de la política regional. El contexto posterior al Acuerdo de París es propicio para que los Estados, en este caso dentro del marco de los acuerdos comerciales, se esfuerzen por aclarar los estándares y compromisos internacionales para enfrentar el calentamiento global y estar mejor preparados para continuar el proceso de implementación de las medidas. Desde la gobernanza climática, sostenemos que es posible conciliar las sinergias y recurrir a todas las acciones —desde diferentes niveles de gobierno, verticales (nacionales, regionales e internacionales) y horizontales (actores estatales, organizaciones, individuos)— dirigidas a la construcción de un orden ambiental<sup>4</sup>. Los Acuerdos Comerciales Regionales pueden hacer mucho por la gobernanza climática, preparar a los Estados para el cambio climático y conciliar el comercio y el desarrollo sostenible. Esperamos que los bloques regionales avancen de esta manera, de manera compatible con la gobernanza multilateral. El diálogo es posible.

### III. PERSPECTIVA TRIBUTARIA: DIALOGO ENTRE EL COMERCIO INTERNACIONAL Y LA POLÍTICA TRIBUTARIA INTERNACIONAL/ NACIONAL. CONCLUSIONES GENERALES BASADAS EN EL CASO ARGENTINO

#### III.1. Introducción

El diálogo que proponemos en este momento nos lleva a analizar la coordinación entre los objetivos de los tratados de la OMC para facilitar el comercio internacional y los objetivos de los tratados de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para combatir la competencia fiscal perjudicial. Aunque no es un tema estrictamente ambiental, tiene una estrecha relación con el comercio

<sup>3</sup> Cordonier Segger escribe lo siguiente: «*Trade, investment, and financial instruments can support action on climate change, including action on mitigation, adaptation, and clean technology. Parties are seeking ways to harness international economic law to foster more efficient responses to climate change, and sustainable low carbon development pathways through negotiations in the World Trade Organization under its international treaties (the WTO Agreements)*» (2016, p. 233).

<sup>4</sup> En términos del Instituto de La Haya para la Gobernanza Global, esta gobernanza climática debe ser multinivel y de múltiples partes interesadas y, para ser efectiva, la gobernanza climática debe incluir el nivel macro (intergubernamental e internacional), el nivel meso (regional, nacional, y subnacional) y el micronivel (municipal, local y comunitario) (Huntjens & Zhang, 2016, p. 18).

internacional y sus conclusiones finalmente afectarán aquellas medidas que buscan proteger el medio ambiente, como veremos más adelante.

Una de las principales preocupaciones internacionales actuales es evitar la competencia fiscal desleal promovida por jurisdicciones no cooperantes que ignoran las normas sobre transparencia e intercambio efectivo de información tributaria. Una prueba de esto son las investigaciones más recientes sobre los «Panamá Papers» en abril de 2016, con compañías panameñas, y los «Paradise Papers» en noviembre de 2017, con compañías bahameñas. Para atraer capitales extranjeros, muchos países ofrecen importantes beneficios fiscales a quienes se instalan total o parcialmente en su territorio (Vallejo Chamorro, 2005, p. 148). Este tratamiento tributario especial genera una competencia fiscal entre países y afecta las condiciones de la competencia comercial individual.

Esta competencia fiscal podría ser justa o no. Hablamos de competencia fiscal justa cuando los países deciden renunciar total o parcialmente a la recaudación de sus impuestos para beneficiar una inversión o actividad económica desarrollada dentro de su territorio. La competencia fiscal desleal significa que dicha renuncia no tiene relación con el territorio. Así, un Estado obtiene un beneficio económico a expensas de otro Estado, cuyas bases imponibles se vacían cuando no existe una relación económica con su territorio. Esto genera dos consecuencias: (a) una sofisticada planificación fiscal internacional por parte de los contribuyentes, para reducir su carga tributaria; y (b) la reacción de las Administraciones, para contrarrestar la competencia desleal. Esta reacción se expresó originalmente a través de medidas internas y, luego, a través de medidas internacionales (Salassa Boix, 2014, pp. 151-152). La principal reacción internacional provino de la OCDE cuando, en 2000, creó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios (Foro) para eliminar la competencia fiscal desleal (Weiner & Ault, 1998, pp. 606-607).

Pero ¿cuál es la relación entre estos esfuerzos y los propósitos de la OMC? La OMC es un organismo de competencia libre, justa y sin distorsiones. Las normas sobre no discriminación están diseñadas precisamente para garantizar condiciones comerciales justas. Pero este tipo de competencia no puede existir si no evitamos tanto el proteccionismo injusto como la competencia fiscal desleal. Considerando que ambos son esenciales para desarrollar el comercio internacional actual, es necesario promover un diálogo entre la gobernanza del comercio internacional y la política tributaria internacional. Aunque estas dos medidas son complementarias, también pueden chocar entre sí e impedir el propósito de lograr una competencia comercial libre y justa, ya que, con la intención de evitar la competencia fiscal desleal, los países adoptan regulaciones tributarias

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

ANDREA LUCAS GARÍN / JAIME TIJMES-IHL / RODOLFO SALASSA BOIX /  
CHRISTIAN G. SOMMER

discriminatorias que podrían afectar el espíritu de la OMC. Esta situación se discutió en el asunto de la OMC, Argentina - Medidas relativas al comercio de bienes y servicios (WT/DS453), cuando Panamá solicitó consultas con respecto a ciertas medidas argentinas que afectaban el comercio de bienes y servicios porque Argentina consideraba a Panamá como una jurisdicción cooperante.

El objetivo de esta sección es analizar la compatibilidad entre la normativa tributaria argentina para evitar la competencia fiscal desleal y los preceptos de la OMC para evitar el proteccionismo injusto en los servicios, considerando que, para lograr una competencia libre, justa y sin distorsiones, necesitamos armonizar ambas normativas. El análisis se centra en los servicios y las regulaciones actuales, aunque las conclusiones también son útiles para los bienes. Asimismo, expondremos propuestas para una reforma tributaria nacional.

El análisis de esta sección se centra en las regulaciones fiscales argentinas porque fueron precisamente las que motivaron la denuncia de Panamá ante la OMC en 2012, convirtiéndose en el primer (y único hasta ahora) caso en que los principios de la OMC y la OCDE entran en tensión. De manera que, aunque analizaremos el sistema legal argentino, las reflexiones pueden transferirse a las regulaciones de cualquier país que enfrente conflictos jurídicos similares. Además, como veremos más adelante, las conclusiones a las que arribemos también serán esenciales si pretendemos proteger el medio ambiente a través de medidas tributarias internacionales.

### III.2. Regulación argentina para evitar la competencia fiscal desleal

Las medidas tributarias argentinas vigentes para evitar la competencia fiscal desleal se implementaron principalmente en 2003, pero también analizaremos las nuevas medidas tributarias vigentes desde 2018, específicamente con la Ley de Reforma Tributaria (Ley 27.430) que modificó casi todos los impuestos nacionales.

#### 1. Presunción de incremento patrimonial no justificado

El artículo 18ter de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) establece una presunción *iuris tantum* por medio de la cual se entiende que existe un incremento patrimonial no justificado para el receptor argentino por fondos procedentes de países no cooperantes. El monto de esos incrementos patrimoniales no justificados presumidos representa ganancias netas para el ejercicio fiscal en que se produjeron, lo cual implica un considerable aumento de la base imponible y, en definitiva, del tributo a abonar.

## 2. El método de valoración basado en precios de transferencia para transacciones

La Ley del Impuesto a las Ganancias (20628) determina que la valoración de la transacción debe basarse en el valor acordado entre las partes a menos que las partes estén relacionadas, en cuyo caso se aplica el régimen de precios de transferencia. Pero los artículos 8 y 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias ordenan aplicar métodos de valoración basados en precios de transferencia para transacciones entre contribuyentes argentinos y personas de jurisdicciones no cooperantes o países con baja o nula tributación, incluso si las partes no están relacionadas. Con este método, la base impositiva y la carga impositiva probablemente aumentarán. La Ley de Reforma Tributaria (27.430) entre otras cuestiones también instauró las «jurisdicciones no cooperantes».

## 3. Regla sobre la imputación de gastos (método de lo percibido)

El último párrafo del artículo 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628) impide utilizar el método de lo devengado para los gastos de transacciones entre contribuyentes argentinos y personas de jurisdicciones no cooperantes o países de baja o nula tributación. En este caso, los gastos deben asignarse siempre en el año fiscal en el que se ha ejecutado el pago de la transacción (método de lo percibido). Esto normalmente implicará una base impositiva más alta y, por lo tanto, una mayor presión fiscal. La Ley de Reforma Tributaria (27.430) también incluyó a las «jurisdicciones no cooperantes».

## 4. Retención sobre pagos de intereses o remuneraciones

El artículo 93, inciso c), de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628) establece una presunción *iuris et de iure* en cuanto que los pagos realizados por los consumidores argentinos a acreedores residentes o ubicados en países de baja o nula tributación representan para el acreedor una ganancia neta del 100% a efectos de determinar la base impositiva del Impuesto a las Ganancias. Como se considera el pago completo, la base imponible será mayor y, por lo tanto, el impuesto a pagar, ya que no se permite la deducción de pago. Es sorprendente que, a diferencia de los casos anteriores, no se haya agregado las «jurisdicciones no cooperantes».

## 5. Imposibilidad de utilizar la exención por los resultados provenientes de valores

El artículo 90quinquies de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628), incorporado por la Ley de Reforma Tributaria (27.430), determina que los beneficiarios del exterior que residan en jurisdicciones no cooperantes y los fondos que provengan de aquellas tendrán un tratamiento fiscal

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

más gravoso para para liquidar el impuesto a la ganancia derivada de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores. Este artículo parece reconocer una presunción *iuris et de iure* que coloca a estos contribuyentes en una situación fiscal más perjudicial en comparación con otros que no residen en jurisdicciones no cooperantes. En el caso de las jurisdicciones cooperantes, los contribuyentes pueden aplicar varias deducciones que reducen la ganancia derivada de las ventas antes mencionadas y, en consecuencia, la presión fiscal.

#### 6. Limitación parcial de la deducción de pagos de impuestos extranjeros

El artículo 133, inciso f), punto 4, de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628) establece una presunción *iuris et de iure* en cuanto que el Impuesto a la Renta pagado por sujetos de jurisdicciones no cooperantes o países de baja o nula tributación es inferior al 75% del impuesto a la renta que el mismo sujeto pagaría de acuerdo con la Ley del Impuesto a las Ganancias. Esto implica la limitación parcial a la hora de reducir la base impositiva al deducir los pagos de impuestos extranjeros y, por lo tanto, un mayor impuesto que pagar.

La Ley de Reforma Tributaria (27.430) no modificó la esencia de estas medidas, pero, por un lado, además de los países con baja o nula tributación, se agregaron las jurisdicciones no cooperantes en las medidas de los apartados b) y c) y, por otro lado, se definieron ambos tipos de jurisdicciones. De acuerdo con el nuevo artículo 15ter de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628), modificado por la mencionada ley, los primeros son aquellos países que no han firmado con Argentina ningún acuerdo de intercambio de información tributaria o convenio de doble imposición con cláusulas amplias de intercambio de información o que, habiendo un acuerdo vigente, no cumplen efectivamente con el intercambio de información tributaria. Considerando el nuevo artículo 15quater de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628), también modificado por la Ley de Reforma Tributaria, las segundas son aquellas jurisdicciones donde la alícuota del Impuesto a las Ganancias es inferior al 30% (para 2018 y 2019) o al 25% (desde 2020 en adelante).

La clave para aplicar todas estas medidas tributarias perjudiciales o no es determinar si estamos tratando con una jurisdicción cooperante o no y, para eso, hasta el 1 de enero de 2018, cuando la Ley de Reforma Tributaria (27.430) comenzó a aplicarse, debíamos recurrir al Decreto 589/2013. Su artículo 1 determinó que un país cooperante debe: (a) haber firmado con Argentina un acuerdo sobre intercambio de información tributaria o un convenio de doble imposición con cláusulas amplias de intercambio de información, siempre que exista

un intercambio efectivo de la información, o (b) iniciar con Argentina negociaciones para concluir dicho acuerdo o convenio. El artículo 2 del mencionado decreto autorizó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a elaborar una lista anual «blanca» de jurisdicciones cooperantes.

Sin embargo, de acuerdo con los artículos 15bis y quater de la Ley del Impuesto a las Ganancias (20628) y el artículo 7 del Decreto 279/2018, que reglamenta la Ley de Reforma Tributaria, solo el segundo artículo del Decreto 589 de 2013 sigue en vigor. Como resultado de ello, la exclusión de los territorios de la lista «blanca» ya no depende de los requisitos de su primer artículo, sino de los dos requisitos mencionados en la Ley del Impuesto a las Ganancias. La diferencia más importante radica en el hecho de que aquellos territorios que simplemente han comenzado negociaciones con Argentina para firmar un acuerdo de información de intercambio tributaria o un convenio de doble imposición ya no se consideran jurisdicciones cooperantes.

Este cambio fue extremadamente positivo, ya que evita la arbitrariedad que sufrió la legislación anterior a la hora de evaluar las jurisdicciones. Cabe señalar que Panamá está en la lista para el año 2018, por lo que actualmente estaría fuera del régimen fiscal más perjudicial que se aplica a los territorios que no cooperan.

### III.3. Coordinación entre medidas tributarias con el principio de no discriminación del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios

En esta sección analizaremos si:

- los servicios y sus proveedores prestados a/o desde una jurisdicción no cooperante son similares a los prestados a/o desde una jurisdicción cooperante (Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios [AGCS], artículos I y XVII);
- la aplicación de las medidas tributarias analizadas implica un trato menos favorable para los proveedores de jurisdicciones no cooperantes en comparación con el tratamiento a proveedores de las cooperantes o de Argentina (artículos I y XVII);
- estas medidas podrían incluirse dentro de las excepciones generales del AGCS (artículo XVI, c).

#### 1. «Similitud» de los servicios y sus proveedores

Alcance: El concepto de «similitud» es extremadamente amplio, ya que se aplica tanto al GATT como al AGCS (OMC, Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas, AB-1996-2, IOA WT/DS8/AB/R) y,

dentro de este último, tanto a los servicios como a sus proveedores (OMC, Comunidades Europeas - Régimen para la importación, venta y distribución de bananos, AB-1997-3, IOA WT/DS27/AB/R). A su vez, un producto o servicio (o sus proveedores) son similares cuando comparten ciertas características idénticas o similares (OMC, Comunidades Europeas - Medidas que afectan al amianto y los productos que contienen amianto, AB-2000-11, IOA WT/DS135/AB/R), pero ¿qué grado de similitud se requiere para que los servicios se consideren «similares»? La similitud de los servicios y sus proveedores solo se puede determinar mediante un análisis caso por caso, considerando las (a) propiedades, naturaleza y calidad de los servicios; (b) sus propósitos; (c) los gustos y hábitos o percepciones de los consumidores, y (d) la clasificación arancelaria (Ruiz Euler, 2012, p. 10).

Carga de la prueba: La regla es que la «similitud» de los servicios debe ser alegada y probada por el reclamante, a menos que este alegue y pruebe que el trato discriminatorio se basa exclusivamente en el origen de los servicios y sus proveedores (excepción). Es el llamado «enfoque de presunción» (OMC, Argentina - Medidas que afectan a la importación de mercancías, AB-2014-9, IOA WT/DS438/AB/R) e implica la reversión automática de la carga de la prueba, y es el miembro de la OMC que responde el que debe refutar la presunción (OMC, China - Medidas que afectan a los derechos comerciales y los servicios de distribución respecto de determinadas publicaciones y productos audiovisuales de esparcimiento, AB-2009-3, IOA WT/DS363/AB/R). En el caso de las medidas tributarias argentinas, la clave es determinar si basta invocar el Decreto 589/2013, que distingue entre jurisdicciones no cooperantes y cooperantes, para activar esa presunción y revertir la carga de la prueba. En nuestra opinión, esto no es posible.

El hecho de que las medidas tributarias analizadas se apliquen a todos los servicios de jurisdicciones no cooperantes porque provienen de su territorio no significa que esta distinción se base exclusivamente en el origen de los servicios. Esta distinción se basa en el grado de transparencia fiscal y el intercambio de información tributaria de las jurisdicciones de donde provienen los servicios. Podemos aceptar que las medidas analizadas se aplican exclusivamente considerando el origen de los servicios, pero la aplicación de estas medidas está directamente relacionada con el Decreto 589/13, el cual no se basa en el origen de los servicios, sino en el grado de transparencia fiscal de las jurisdicciones de donde provienen los servicios.

## 2. No discriminación: trato no menos favorable

Las medidas impositivas analizadas implican una mayor presión fiscal para los contribuyentes de jurisdicciones no cooperantes o países de baja o nula tributación: aumento de la base imponible (mayores ingresos);

límites a la posibilidad de reducirlo (menores gastos), y eliminación de la posibilidad de no pagar el impuesto (exenciones). Por lo tanto, esta situación implica necesariamente un trato menos favorable para el contribuyente de esas jurisdicciones en comparación con el contribuyente de las cooperantes (AGCS, artículo II) o Argentina (AGCS, artículo XVII). Pero este tratamiento menos favorable podría explicarse por la falta de transparencia fiscal y el intercambio de información tributaria y la presión fiscal limitada de las jurisdicciones no cooperantes que argumentan que esta situación podría afectar las condiciones normales de competencia comercial e implica un tratamiento fiscal anterior menos favorable para inversores argentinos. La *ratio legis* de las medidas analizadas es la necesidad de reequilibrar la situación comercial injusta que sufren los servicios argentinos y sus proveedores.

Sin embargo, el Órgano de Apelación de la OMC, al interpretar la décima nota al pie del artículo XVII del AGCS, argumenta que el tratamiento fiscal discriminatorio no está justificado porque existen aspectos regulatorios previos que afectan la competencia del país que establece las medidas. Esto no convierte un «trato menos favorable» en un «trato no menos favorable» (OMC, Argentina - Medidas que afectan a la importación de mercancías, AB-2014-9, IOA WT/DS438/AB/R y Comunidades Europeas - Medidas que prohíben la importación y comercialización de productos derivados de las focas, AB-2014-1, AB-2014-2, IOA WT/DS401/AB/R).

Aunque esta conclusión no parece razonable, ya que parece validar el comportamiento desleal de las jurisdicciones no cooperantes, debemos recordar que la evaluación del trato menos favorable es posterior a la evaluación de la «similitud» de los servicios. Los servicios no serán similares si la discriminación no se basa exclusivamente en su origen, pero hay otro factor determinante. En el caso de Argentina, este factor es la falta de transparencia fiscal y el intercambio de información tributaria.

### 3. Excepciones

- Introducción: a pesar de la «similitud» de los servicios y el tratamiento de las medidas tributarias, podríamos evaluar si estas medidas están incluidas dentro de las excepciones generales del artículo XVI.c) del AGCS. Para esto, es necesario verificar que esas medidas (a) estén diseñadas para asegurar el cumplimiento de las regulaciones tributarias (cumplimiento); (b) sean necesarias para garantizar el cumplimiento de las regulaciones tributarias (necesidad); y (c) no sean arbitrarias (razonabilidad) (OMC, Argentina - Medidas relativas al comercio de bienes y servicios, WT/DS453).

- Cumplimiento: las medidas tributarias analizadas están diseñadas para garantizar el cumplimiento de los artículos 46, 47 y 48 de la Ley de Procedimiento Tributario (11.683), que castigan los comportamientos evasivos menores, y los artículos 1, 2 y 6 de la Ley del Régimen Penal Tributario (24.769), que castigan la evasión tributaria superior a los 23 000 dólares americanos de esta manera para prevenir tales comportamientos. Es importante recordar que las leyes y reglamentos de un miembro de la OMC siempre se consideran compatibles con los acuerdos de esa Organización, a menos que otro país demuestre lo contrario (OMC, Argentina - Medidas relativas al comercio de bienes y servicios, WT/DS453).
- Necesidad: las medidas tributarias analizadas son necesarias para garantizar el cumplimiento de las regulaciones que castigan la evasión fiscal y, por lo tanto, para proteger la recaudación de impuestos. En ausencia de tales medidas, sería mucho más fácil llevar a cabo actividades evasivas mediante el uso de jurisdicciones no cooperantes o países con baja o nula tributación debido a su falta de transparencia fiscal e intercambio de información tributaria.
- Razonabilidad: las medidas tributarias analizadas parecían ser arbitrarias de acuerdo con el artículo 1, inciso II), del Decreto 589/2013 porque los Estados se consideraban jurisdicciones cooperantes y, por lo tanto, fuera de la aplicación de las medidas tributarias analizadas, si habían iniciado negociaciones para llegar a un acuerdo o convenio de intercambio de información tributaria con Argentina. En otras palabras, incluso ciertas jurisdicciones que no intercambian información tributaria de manera efectiva pueden considerarse injustamente cooperantes. Estos criterios iban en contra del propósito de establecer un tratamiento fiscal diferente para aquellas jurisdicciones que ignoran la regla sobre transparencia fiscal e intercambio efectivo de información tributaria. Pero hoy en día, después de la Ley de Reforma Tributaria (27.430) y el Decreto 279/2018, la arbitrariedad de las últimas regulaciones ha desaparecido. Teniendo en cuenta eso, el tratamiento fiscal perjudicial no se basa en el origen de los servicios, sino en el nivel de cooperación fiscal de las jurisdicciones de donde provienen.

A pesar de esto, todavía parece cuestionable que la lista de jurisdicciones cooperantes se confeccione anualmente, ya que en un año un país puede firmar acuerdos para el intercambio de información tributaria, pero debe esperar hasta el año siguiente para ingresar en esa lista. De acuerdo con esto, si la regulación argentina se modificó para permitir la posibilidad de

revisar el nivel de cooperación de los países durante todo el año, sin esperar la revisión anual, sus medidas tributarias para combatir la competencia fiscal desleal podrían ser totalmente compatibles y complementarias con las disposiciones de la OMC para evitar la discriminación injusta y garantizar una competencia comercial libre y justa.

Las disposiciones argentinas fueron analizadas para comprender el alcance del asunto «Argentina – Medidas relativas al comercio de bienes y servicios» (WT/DS453), donde se planteó por primera vez ante la OMC el posible conflicto entre los objetivos de la OCDE para combatir la competencia fiscal perjudicial y el objetivo de la OMC de combatir la discriminación. El análisis de las disposiciones nacionales argentinas con respecto a la solicitud de consulta de Panamá nos permitió determinar cuándo existe tal conflicto de objetivos y cuándo no. Como veremos en la siguiente sección, tener esto en cuenta es indispensable a la hora de implementar derechos aduaneros ambientales, ya que, con el propósito de proteger el medio ambiente al desalentar la importación de ciertos productos contaminantes, un país puede violar el principio de no discriminación reconocido en el AGCS y el GATT. Por lo tanto, el diálogo en este sentido es necesario.

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

#### IV. PERSPECTIVA MIXTA: DIÁLOGO ENTRE EL COMERCIO INTERNACIONAL Y LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

##### IV.1. Introducción

La perspectiva ambiental y tributaria previamente analizada nos obliga a enfocarnos en el diálogo y las eventuales vinculaciones entre el comercio internacional y la protección ambiental. El derecho internacional es el ámbito más apropiado para resolver problemas globales como la protección ambiental, cuyas consecuencias afectan a todo el planeta. Esto generalmente se lleva adelante a través de diferentes tratados en los cuales los países se comprometen a adoptar medidas ambientales específicas, algunas de las cuales tienen directa relación con el derecho tributario.

Dentro del amplio espectro de alternativas que los Estados tienen para enfrentar la contaminación ambiental, las medidas tributarias han ido ganando mayor protagonismo. Los reportes de la OCDE muestran que en los últimos 25 años la gran mayoría de sus miembros, con los países nórdicos a la cabeza, han implementado un proceso de reforma fiscal ambiental (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2016). Todo ello ha verificado en la práctica lo que ya se había propuesto teóricamente: la tributación ambiental es un mecanismo legal efectivo para proteger el medio ambiente (Barde, 1994;

Schlegelmilch & Joas, 2015). Los reportes de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal) muestran que en los últimos años América Latina y el Caribe han adoptado medidas tributarias ambientales, con Chile y México a la cabeza (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2017), aunque aún queda un largo camino por recorrer (Salassa Boix, 2018, pp. 175-179).

Cuando hablamos de «medidas tributarias ambientales», nos referimos principalmente a tributos o derechos aduaneros que buscan desalentar las actividades o bienes contaminantes porque su mayor presión fiscal implica un aumento económico en los costos para los contribuyentes. Este tipo de medidas ha generado una nueva subespecialización interdisciplinaria, donde no queda absolutamente claro si estamos hablando de derecho tributario o derecho ambiental.

#### IV.2. Principales obstáculos y desafíos para los tributos ambientales y derechos aduaneros

En este sentido, los Estados pueden dictar un tributo ambiental global que grave ciertas actividades contaminantes (por ejemplo, la emisión de gases de efectos invernadero) o implementar derechos aduaneros para desalentar, en el corto plazo, el consumo de bienes contaminantes (por ejemplo, pesticidas altamente contaminantes) y, en el largo plazo, desalentar incluso su producción. Los derechos aduaneros tienen un importante rol en los sistemas tributarios actuales, especialmente con la proliferación del comercio internacional debido a la globalización.

La primera opción —tributo ambiental global— es la ambientalmente más eficiente (Montes Nebreda, 2019, p. 42), pero hoy en día resulta demasiado ambicioso y complejo implementarla (Padilla Rosa & Roca Jusmet, 2003, p. 8). Recordemos que no existe ningún tratado internacional, ni siquiera en la Unión Europea<sup>5</sup>, por el cual los países transfieran a un órgano supranacional su potestad para dictar tributos y fiscalizar su recaudación. En virtud de ello, una posible solución —tampoco sencilla— podría ser que los Estados acuerden establecer el mismo tributo ambiental en sus respectivos sistemas jurídicos con la misma presión fiscal (Padilla Rosa & Roca Jusmet, 2003, p. 7), tomando como referencia una única moneda (por ejemplo, el dólar americano). Pero resulta prácticamente imposible para todos los países superar los obstáculos políticos relacionados con el dictado de tributos como estos y, si la implementación no es generalizada, podría terminar perdiendo su

<sup>5</sup> La opción más sensata sería la adopción de políticas ambientales en el marco de la Unión Europea que afectan los regímenes fiscales, pero «la normativa de la Unión Europea requiere que sus decisiones sean aceptadas de manera unánime, de manera que cualquier decisión sobre tributación ambiental puede ser bloqueada incluso por un solo país miembro de la Unión» (Padilla Rosa & Roca Jusmet, 2003, p. 7).

carácter de tributo global su propia justificación. Asimismo, se generarían fuertes distorsiones en el mercado (Romero, Álvarez-Espinosa, Calderón & Ordóñez, 2018, p. 166).

La segunda opción (derechos aduaneros) es ambientalmente menos efectiva, pero más sencilla de aplicar. Esta opción puede ser implementada a través de políticas de tarifas comunes (PNUMA, 2001, pp. 83-90) para países que están económicamente integrados (Unión Europea, Mercosur, Comunidad Andina, etcétera), o a través de Convenios de Doble Imposición (CDI), ya que, a pesar de que fueron inicialmente planeados para evitar la doble imposición, sus objetivos son muchos más amplios hoy en día. Asimismo, a pesar de ser instrumentos bilaterales, su contenido es determinado por consenso en la OCDE a través de su Modelo de Convenio de Doble Imposición, el cual es seguido por la mayoría de los países cuando redactan sus CDI. El riesgo de aplicar derechos aduaneros estriba en que pueden violar el principio de no discriminación reconocido en el GATT y el AGCS. De manera que, como vimos en el asunto «Argentina – Medidas relativas al comercio de bienes y servicios» (WT/DS453), su implementación debe estar exclusivamente ligada a las características contaminantes de los bienes y no a las del país de donde provengan.

La protección ambiental es uno de los varios fines protecciónistas que pueden promover este tipo de medidas, pero ese fin debe encontrarse dentro del marco impuesto por los acuerdos de la OMC. La idea es evitar que bajo la justificación de la protección ambiental tales medidas tributarias discriminen a ciertos países. Si esta confrontación permanece sin resolverse, se afectará los derechos aduaneros ambientales, en detrimento del medio ambiente, o se infringirán los tratados internacionales en pos de otro tratado ambiental internacional, en perjuicio del libre comercio internacional y la libre competencia. Ninguna de estas opciones es jurídicamente sustentable y entendemos que ambos objetivos pueden preservarse de manera simultánea.

En definitiva, los derechos aduaneros son tributos ambientales útiles para proteger el medio ambiente, pues es posible desalentar la importación de bienes contaminantes o promover la importación de bienes menos contaminantes gravando el consumo transfronterizo de bienes. En este sentido, hay un cercano e inevitable diálogo entre las medidas tributarias y el comercio internacional. Esto nos obliga a valorar la aplicación de los derechos aduaneros a la luz de los estándares que regulan el comercio internacional, entre los que podemos destacar el principio de no discriminación. Los derechos aduaneros no pueden violar este principio incluso a raíz de fines ambientales. Como consecuencia, estas medidas tributarias deben ser igualmente aplicadas a bienes contaminantes de cualquier país, sin discriminar según su origen.

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

ANDREA LUCAS GARÍN / JAIME TIJMES-IHL / RODOLFO SALASSA BOIX /  
CHRISTIAN G. SOMMER

## V. CONCLUSIONES

La evolución del derecho de la OMC, como un área particular dentro del derecho económico internacional y bajo las reglas generales del derecho internacional, ha permitido a los miembros de la OMC construir una gobernanza comercial global para tratar de fortalecer el comercio internacional y la protección del medio ambiente. Pero, como se expresó, la búsqueda de una mejor gobernanza no excluye que la política siga teniendo un peso relevante en la toma de decisiones, incluso cuando se trata de resolver diferencias entre Estados. Como resultado del avance y la mejora del derecho de la OMC, aspectos que hace décadas no eran tomados en cuenta —como cuestiones ambientales y tributarias— están adquiriendo importancia. Es imperativo reconocer la interrelación entre los elementos políticos y jurídicos, incluidos los de la regulación ambiental y tributaria, que conforman y sostienen la gobernanza comercial global.

La interrelación entre los compromisos internacionales de los Estados es cada vez más común. Esto implica que deben adoptar obligaciones en diversas áreas. Al estar obligados por las normas de la OMC y otros acuerdos internacionales, como el Acuerdo de París sobre el cambio climático, los Estados deben armonizar sus obligaciones. Por ejemplo, esto significa desarrollar políticas de libre comercio, pero con el compromiso de respetar los estándares y acuerdos ambientales para reducir el cambio climático. Los efectos cada vez más evidentes del cambio climático están conduciendo a un consenso a favor del multilateralismo y acciones concertadas para combatir el cambio climático. Por lo tanto, las negociaciones destinadas a establecer una relación armoniosa entre el comercio y el medio ambiente son importantes. Un resultado exitoso de estas negociaciones reforzará la relación entre los dos regímenes normativos. En este sentido, cada vez más Estados deben ser conscientes de que su desarrollo económico depende de políticas sostenibles. En otras palabras, el derecho ambiental está vinculado con el comercio internacional.

Pero además de los aspectos ambientales, los problemas fiscales en el contexto de las normas comerciales implican desafíos para que los gobiernos no apliquen medidas proteccionistas que impongan límites a los procesos de desarrollo global, incluso si dichas medidas están destinadas a proteger el medio ambiente. Argumentamos que la competencia desleal a través del proteccionismo por parte de políticas fiscales perjudiciales es incompatible con la gobernanza comercial global. La controversia «Argentina - Medidas relativas al comercio de bienes y servicios» (WT/DS453), referida a las disposiciones argentinas relacionadas con países no cooperantes a efectos fiscales, demuestra las dificultades y desafíos que enfrentan los Estados para buscar una mejor compatibilidad de su legislación nacional con la gobernanza comercial

global, con la finalidad de evitar la competencia desleal de otros Estados, y las obligaciones de esos Estados en virtud del derecho de la OMC. A estas alturas, debería ser obvio que el derecho tributario internacional está vinculado con el comercio internacional.

Finalmente, también exploramos la posibilidad de proteger el medio ambiente a través de los impuestos ambientales. En este sentido, considerando las complicaciones de implementar un impuesto ambiental global, entendemos hoy en día que la opción más factible es coordinar los derechos aduaneros entre los Estados, a través de tratados supranacionales o internacionales, para desalentar la importación y, en última instancia, la producción de ciertos bienes contaminantes. Sin embargo, su implementación no debería llevarnos a infringir otras normas internacionales, como el principio de no discriminación reconocido en el derecho de la OMC. Su implementación debe estar exclusivamente vinculada a las características contaminantes de los bienes y no a su lugar de origen. De esta forma, podremos proteger el medio ambiente y, al mismo tiempo, garantizar el libre comercio internacional y la competencia sin distorsiones. En resumen, el derecho tributario internacional y el derecho ambiental internacional están interrelacionados entre sí a través del comercio internacional.

## REFERENCIAS

*American Journal of International Law*, 96(1) de 2002. Symposium: The Boundaries of the WTO.

Barde, J. (1994). Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the OECD Experience and their Relevance to Developing Economies. París: OECD Development Centre Working Papers, 92.  
doi: <https://doi.org/10.1787/754416133402>

Bodansky, D. (2016). The Paris Climate Change Agreement: A New Hope? *American Journal of International Law*, 110(2), 288-319.  
doi: <https://doi.org/10.5305/amerjintlaw.110.2.0288>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). (2017). *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe: la movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible*. Santiago de Chile: Cepal. Recuperado de <https://www.cepal.org/es/publicaciones/41044-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2017-la-movilizacion-recursos>

Condon, B. & Sinha, T. (2013). *The Role of Climate Change in Global Economic Governance*. Oxford: Oxford University Press.  
doi: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199654550.001.0001>

Cook, G. (2015). The Meaning of Everything: The Origin and Evolution of the GATT and the WTO Analytical Index. En G. Marceau (Ed.), *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO: The Development of the Rule of Law in the*

*Multilateral Trading System* (pp. 424-433). Cambridge: Cambridge University Press.  
doi: <https://doi.org/10.1017/cbo9781316048160.032>

Cordonier Segger, M. C. (2016). Advancing the Paris Agreement on Climate Change for Sustainable Development. *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, 5(2), 202-237. doi: <https://doi.org/10.4337/cij.2016.02.03>

Cossy, M. (2015). From Theory to Practice: Drafting and Applying the Dispute Settlement Understanding. En G. Marceau (Ed.), *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO: The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System* (pp. 300-310). Cambridge: Cambridge University Press.  
doi: <https://doi.org/10.1017/cbo9781316048160.024>

Davey, W.J. (2015). The First Years of WTO Dispute Settlement: Dealing with Controversy and Building Confidence. En G. Marceau (Ed.), *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO: The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System* (pp. 353-373). Cambridge: Cambridge University Press.  
doi: <https://doi.org/10.1017/cbo9781316048160.028>

Goldsmith, J.L. & Posner, E.A. (2005). *The Limits of International Law*. Oxford: Oxford University Press. doi: <https://doi.org/10.1163/221161305x00216>

Hart, H. (1994). *The Concept of Law*. Oxford: Oxford University Press.

Howse, R. (2016). The World Trade Organization 20 Years on Global Governance by Judiciary. *European Journal of International Law*, 27(1), 9-77.  
doi: <https://doi.org/10.1093/ejil/chw011>

Huntjens, P. & Zhang, T. (2016). Climate Justice: Equitable and Inclusive Governance of Climate Action. Working Paper, 16. La Haya: The Hague Institute for Global Governance. Recuperado de <https://www.thehagueinstituteforglobaljustice.org/wp-content/uploads/2016/04/Climate-Justice-April-2016.pdf>

Jackson, J.H. (1979). Governmental Disputes in International Trade Relations. *Journal of World Trade*, 13(1), 1-21.

*Journal of International Economic Law*, 20(2) de 2017. New Frontiers in Empirical Legal Research: Text-as-Data and Network Analysis of International Economic Law.

Kelsen, H. (2017[1960]). *Reine Rechtslehre*. Tubinga: Mohr Siebeck.

Marceau, G. (Ed.). (2015). *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO: The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System*. Cambridge: Cambridge University Press.

Mégrét, F. (2012). International Law as Law. En J. Crawford y M. Koskenniemi (Eds.), *International Law* (pp. 64-92). Cambridge: Cambridge University Press.  
doi: <https://doi.org/10.1017/cco9781139035651.006>

Montes Nebreda, A. (2019). Imposición al carbono, derecho comparado y propuestas para España. *Documentos de Trabajo* (Instituto de Estudios Fiscales), 1, 1-69.

Nußberger, A. (2009). *Das Völkerrecht*. Múnich: C.H. Beck.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2016). Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. París: OECD Publishing.  
doi: <https://doi.org/10.1787/ctt-2016-en>

Padilla Rosa, E. & Roca Jusmet, J. (2003). Las propuestas para un impuesto europeo sobre el CO2 y sus potenciales implicaciones distributivas entre países. *Revista de Economía Crítica*, 2, 5-24.

Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). (2001). *Manual de medio ambiente y comercio*. Winnipeg: Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible. Recuperado de [https://www.iisd.org/pdf/envirotrade\\_handbook\\_es.pdf](https://www.iisd.org/pdf/envirotrade_handbook_es.pdf)

Roessler, F. (2015). The Role of Law in International Trade Relations and the Establishment of the Legal Affairs Division of the GATT. En G. Marceau (Ed.), *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO: The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System* (pp. 161-174). Cambridge: Cambridge University Press. doi: <https://doi.org/10.1017/cbo9781316048160.014>

Romero, G., Álvarez-Espinosa, A., Calderón, S. & Ordóñez, D. (2018). Impactos distributivos de un impuesto al carbono en Colombia: vínculo entre modelos de micro simulaciones y equilibrio general. *Lecturas de Economía*, 89, 163-198.  
doi: <https://doi.org/10.17533/udea.le.n89a06>

Ruiz Euler, N. (2012). El trato nacional y la nación más favorecida en el acuerdo general sobre el comercio de servicios de la Organización Mundial Del Comercio. *Revista de Derecho Económico Internacional*, 2(1), 5-59.

Salassa Boix, R. (2014). El beneficiario efectivo en la normativa convencional Argentina: Una especial mención al convenio de doble imposición firmado entre Argentina y España en 2013. *Quincena Fiscal*, 15-16, 151-164.

Salassa Boix, R. (2015). Nociones preliminares. En R. Salassa Boix (Ed.), *La protección ambiental a través del derecho fiscal* (pp. 27-45). Córdoba: Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (Universidad Nacional de Córdoba).

Salassa Boix, R. (2018). The Environmental Taxation in Latin America. En R. Mann y T. Roberts (Eds.), *Tax and Environment* (pp. 175-195). Nueva York: Lexington Books.

Schlegelmilch, K. & Joas, A. (2015). *Fiscal Considerations in the Design of Green Tax Reforms*. Venecia: Green Growth Knowledge Platform (GGKP).

Shaw, M.N. (2017). *International Law*. Cambridge: Cambridge University Press.

Stern, N. (2007). *The Economics of Climate Change: The Stern Review*. Cambridge: Cambridge University Press. doi: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511817434>

Strange, M. (2013). *Writing Global Trade Governance: Discourse and the WTO*. Londres: Routledge.

UN DIÁLOGO ENTRE  
LA GOBERNANZA  
COMERCIAL GLOBAL  
Y LAS POLÍTICAS  
AMBIENTALES  
Y TRIBUTARIAS  
INTERNACIONALES

A DIALOGUE  
BETWEEN GLOBAL  
TRADE GOVERN-  
ANCE AND INTERNA-  
TIONAL ENVIRON-  
MENTAL AND TAX  
POLICIES

Unterhalter, D. (2015). The Authority of an Institution: The Appellate Body under Review. En G. Marceau (Ed.), *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO: The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System* (pp. 466-475). Cambridge: Cambridge University Press. doi: <https://doi.org/10.1017/cbo9781316048160.035>

Vallejo Chamorro, J.M. (2005). La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. ICE, *Revista de Economía*, 1(825), 147-160. Recuperado de <http://www.revistasice.com/index.php/ICE/article/view/828>

Viñuales, J.E. (2016). The Paris Agreement on Climate Change: Less Is More. *German Yearbook of International Law*, 59, 11-45.

Weiler, J. (2001). The Rule of Lawyers and the Ethos of Diplomats. *Journal of World Trade*, 35(2), 191-207.

Weiner, J.M. & Ault, H.J. (1998). The OECD's Report on Harmful Tax Competition. *National Tax Journal*, 51(3), 601-608.

### **Jurisprudencia, normativa y otros documentos legales**

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio [GATT]. Acuerdo de la OMC resultante de las negociaciones de la Ronda de Uruguay (1986-1994). El «GATT de 1994» se basa en el texto del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio original, denominado «GATT de 1947». Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/06-gatt\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/06-gatt_s.htm)

Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios [AGCS]. Acuerdo de la OMC resultante de las negociaciones de la Ronda de Uruguay (1986-1994). Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/26-gats\\_01\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats_01_s.htm)

Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio. Acuerdo resultante de las negociaciones de la Ronda de Uruguay (1986-1994). Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/04-wto\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/04-wto_s.htm)

Acuerdo de París. Naciones Unidas, 2015. Recuperado de [https://unfccc.int/files/essential\\_background/convention/application/pdf/spanish\\_paris\\_agreement.pdf](https://unfccc.int/files/essential_background/convention/application/pdf/spanish_paris_agreement.pdf)

Acuerdo sobre la Agricultura. Acuerdo de la OMC resultante de las negociaciones de la Ronda de Uruguay (1986-1994). Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/14-ag\\_01\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/14-ag_01_s.htm)

Acuerdo sobre la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias [Acuerdo MSF]. Acuerdo de la OMC resultante de las negociaciones de la Ronda de Uruguay (1986-1994). Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/15spes\\_01\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/15spes_01_s.htm)

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01). *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 18 de diciembre de 2000. Recuperado de [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf)

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. A/CONF.39/27 (1969). Suscrita en Viena, el 23 de mayo de 1969. *United Nations Treaty Series*, 1155, p. 331. Entró en vigencia el 27 de enero de 1980.

Convención sobre el Estatuto de los Refugiados. Adoptada en Ginebra, Suiza, el 28 de julio de 1951. *United Nations Treaty Series*, 189, p. 137. Recuperado de <https://www.refworld.org.es/docid/47160e532.html>

Decreto 279/2018. Impuesto a las Ganancias. Renta financiera. *Boletín Oficial de la República Argentina*, 9 de abril de 2018.

Decreto 589/2013. Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Sustitución. *Boletín Oficial de la República Argentina*, 30 de mayo de 2013.

Ley 11.683. Ley de Procedimiento Tributario. *Boletín Oficial de la República Argentina*, 20 de julio de 1998.

Ley 20.628. Ley del Impuesto a las Ganancias. *Boletín Oficial de la República Argentina*, 31 de diciembre de 1973.

Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Sancionada el 19 de diciembre de 1996, promulgada de hecho el 13 de enero de 1997. *Boletín Oficial de la República Argentina*, 15 de enero de 1997.

Ley 27.430. Ley de Reforma Tributaria. *Boletín Oficial de la República Argentina*, 29 de diciembre de 2017.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Argentina - Medidas que afectan a la importación de mercancías (AB-2014-9), Informe del Órgano de Apelación (IOA) WT/DS438/AB/R, WT/DS444/AB/R, WT/DS445/AB/R. 15 de enero de 2015.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Argentina - Medidas relativas al comercio de bienes y servicios, WT/DS453.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Canada - Measures affecting the importation of milk and the exportation of dairy products (AB-1999-4), IOA WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R. 13 de octubre de 1999.

Organización Mundial del Comercio (OMC). China - Medidas que afectan a los derechos comerciales y los servicios de distribución respecto de determinadas publicaciones y productos audiovisuales de espaciamiento (AB-2009-3), IOA WT/DS363/AB/R. 21 de diciembre de 2009.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Comunidades Europeas - Medidas que afectan al amianto y los productos que contienen amianto (AB-2000-11), IOA WT/DS135/AB/R. 12 de marzo de 2001.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Comunidades Europeas - Medidas que prohíben la importación y comercialización de productos derivados de las focas (AB-2014-1, AB-2014-2), IOA WT/DS400/AB/R, WT/DS401/AB/R. 22 de mayo de 2014.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Comunidades Europeas - Régimen para la importación, venta y distribución de bananos (AB-1997-3), IOA WT/DS27/AB/R. 9 de setiembre de 1997.

Organización Mundial del Comercio (OMC). Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas (AB-1996-2), IOA WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R. 4 de octubre de 1996.

Recibido: 25/05/2019

Aprobado: 15/10/2019