

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

WT/DS371/AB/R
17 de junio de 2011

(11-2997)

Original: inglés

TAILANDIA - MEDIDAS ADUANERAS Y FISCALES SOBRE LOS CIGARRILLOS PROCEDENTES DE FILIPINAS

AB-2011-1

Informe del Órgano de Apelación

ÍNDICE

	<u>Página</u>
I. Introducción.....	1
II. Argumentos de los participantes y los terceros participantes	6
A. <i>Alegaciones de error formuladas por Tailandia - Apelante</i>	6
1. Párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994	6
2. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	9
a) Párrafo 4 del artículo III: "trato no menos favorable"	10
b) Artículo 11 del ESD: trato dado por el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas	12
c) Defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994	14
3. Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994	15
B. <i>Argumentos de Filipinas - Apelado</i>	19
1. Párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994	19
2. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	22
a) Párrafo 4 del artículo III: "trato no menos favorable"	22
b) Artículo 11 del ESD: trato dado por el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas	24
c) Defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994	26
3. Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994	27
C. <i>Argumentos de los terceros participantes</i>	31
1. Australia.....	31
2. Unión Europea	33
3. Estados Unidos	37
III. Cuestiones planteadas en esta apelación.....	38
IV. Artículo III del GATT de 1994	40
A. <i>Introducción</i>	40
B. <i>Sinopsis de las medidas en litigio</i>	40
1. La medida impugnada al amparo del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994	40
2. La medida impugnada al amparo del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	45
C. <i>Párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994</i>	48
D. <i>Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994</i>	55
1. Párrafo 4 del artículo III: "trato no menos favorable"	56
2. Artículo 11 del ESD: trato dado por el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas	65
3. Defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994	76
4. Conclusión	84
V. Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994	84
A. <i>Introducción</i>	84

B.	<i>Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994</i>	85
1.	El sentido de las expresiones "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" y "pronta revisión y rectificación" del párrafo 3 b) del artículo X.....	87
2.	Aplicación del párrafo 3 b) del artículo X a los hechos de la diferencia	93
a)	Medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras	93
b)	Pronta revisión y rectificación	96
VI.	Constataciones y conclusiones.....	100
ANEXO I	Notificación de la apelación de Tailandia	103

ASUNTOS CITADOS EN EL PRESENTE INFORME

Título abreviado	Título completo y referencia
<i>Argentina - Pielés y cueros</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Argentina - Medidas que afectan a la exportación de pieles de bovino y a la importación de cueros acabados</i> , WT/DS155/R y Corr.1, adoptado el 16 de febrero de 2001
<i>Argentina - Textiles y prendas de vestir</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos</i> , WT/DS56/AB/R y Corr.1, adoptado el 22 de abril de 1998
<i>Australia - Salmón</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón</i> , WT/DS18/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998
<i>Brasil - Neumáticos recauchutados</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Brasil - Medidas que afectan a las importaciones de neumáticos recauchutados</i> , WT/DS332/AB/R, adoptado el 17 de diciembre de 2007
<i>Canadá - Automóviles</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil</i> , WT/DS139/R, WT/DS142/R, adoptado el 19 de junio de 2000, modificado por el informe del Órgano de Apelación WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R
<i>Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Canadá - Medidas relativas a las exportaciones de trigo y al trato del grano importado</i> , WT/DS276/AB/R, adoptado el 27 de septiembre de 2004
<i>Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Canadá - Medidas relativas a las exportaciones de trigo y al trato del grano importado</i> , WT/DS276/R, adoptado el 27 de septiembre de 2004, confirmado por el informe del Órgano de Apelación WT/DS276/AB/R
<i>Canadá - Mantenimiento de la suspensión</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Canadá - Mantenimiento de la suspensión de obligaciones en la diferencia CE - Hormonas</i> , WT/DS321/AB/R, adoptado el 14 de noviembre de 2008
<i>Canadá - Período de protección mediante patente</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Canadá - Período de protección mediante patente</i> , WT/DS170/AB/R, adoptado el 12 de octubre de 2000
<i>Canadá - Publicaciones</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Canadá - Determinadas medidas que afectan a las publicaciones</i> , WT/DS31/AB/R, adoptado el 30 de julio de 1997
<i>CE - Amianto</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Comunidades Europeas - Medidas que afectan al amianto y a los productos que contienen amianto</i> , WT/DS135/AB/R, adoptado el 5 de abril de 2001
<i>CE - Banano III</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Comunidades Europeas - Régimen para la importación, venta y distribución de bananos</i> , WT/DS27/AB/R, adoptado el 25 de septiembre de 1997
<i>CE - Determinadas cuestiones aduaneras</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Comunidades Europeas - Determinadas cuestiones aduaneras</i> , WT/DS315/AB/R, adoptado el 11 de diciembre de 2006
<i>CE - Determinadas cuestiones aduaneras</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Comunidades Europeas - Determinadas cuestiones aduaneras</i> , WT/DS315/R, adoptado el 11 de diciembre de 2006, modificado por el informe del Órgano de Apelación WT/DS315/AB/R
<i>CE - Hormonas</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y los productos cárnicos (hormonas)</i> , WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adoptado el 13 de febrero de 1998

Título abreviado	Título completo y referencia
<i>CE - Sardinias</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Comunidades Europeas - Denominación comercial de sardinias</i> , WT/DS231/AB/R, adoptado el 23 de octubre de 2002
<i>CE - Trozos de pollo</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Comunidades Europeas - Clasificación aduanera de los trozos de pollo deshuesados congelados</i> , WT/DS269/AB/R, WT/DS286/AB/R, adoptado el 27 de septiembre de 2005, y Corr.1
<i>Chile - Sistema de bandas de precios</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Chile - Sistema de bandas de precios y medidas de salvaguardia aplicados a determinados productos agrícolas</i> , WT/DS207/AB/R, adoptado el 23 de octubre de 2002
<i>China - Derechos de propiedad intelectual</i>	Informe del Grupo Especial, <i>China - Medidas que afectan a la protección y observancia de los derechos de propiedad intelectual</i> , WT/DS362/R, adoptado el 20 de marzo de 2009
<i>China - Partes de automóviles</i>	Informes del Órgano de Apelación, <i>China - Medidas que afectan a las importaciones de partes de automóviles</i> , WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R, adoptados el 12 de enero de 2009
<i>China - Partes de automóviles</i>	Informes del Grupo Especial, <i>China - Medidas que afectan a las importaciones de partes de automóviles</i> , WT/DS339/R, WT/DS340/R, WT/DS342/R, y Add.1 y Add.2, adoptados el 12 de enero de 2009, confirmado (WT/DS339/R) y modificados (WT/DS340/R, WT/DS342/R) por los informes del Órgano de Apelación WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R
<i>China - Publicaciones y productos audiovisuales</i>	Informe del Grupo Especial, <i>China - Medidas que afectan a los derechos comerciales y los servicios de distribución respecto de determinadas publicaciones y productos audiovisuales de esparcimiento</i> , WT/DS363/R y Corr.1, adoptado el 19 de enero de 2010, modificado por el informe del Órgano de Apelación WT/DS363/AB/R
<i>Colombia - Puertos de entrada</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Colombia - Precios indicativos y restricciones de los puertos de entrada</i> , WT/DS366/R y Corr.1, adoptado el 20 de mayo de 2009
<i>Corea - Bebidas alcohólicas</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Corea - Impuestos a las bebidas alcohólicas</i> , WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, adoptado el 17 de febrero de 1999
<i>Corea - Bebidas alcohólicas</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Corea - Impuestos a las bebidas alcohólicas</i> , WT/DS75/R, WT/DS84/R, adoptado el 17 de febrero de 1999, modificado por el informe del Órgano de Apelación WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R
<i>Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Corea - Medidas que afectan a las importaciones de carne vacuna fresca, refrigerada y congelada</i> , WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001
<i>Estados Unidos - Acero al carbono</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Derechos compensatorios sobre determinados productos planos de acero al carbono resistente a la corrosión procedentes de Alemania</i> , WT/DS213/AB/R, adoptado el 19 de diciembre de 2002
<i>Estados Unidos - Acero laminado en caliente</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Medidas antidumping sobre determinados productos de acero laminado en caliente procedentes del Japón</i> , WT/DS184/AB/R, adoptado el 23 de agosto de 2001
<i>Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley Omnibus de Asignaciones de 1998</i> , WT/DS176/AB/R, adoptado el 1º de febrero de 2002

Título abreviado	Título completo y referencia
<i>Estados Unidos - Artículo 301 de la Ley de Comercio Exterior</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Estados Unidos - Artículos 301 a 310 de la Ley de Comercio Exterior de 1974</i> , WT/DS152/R, adoptado el 27 de enero de 2000
<i>Estados Unidos - Artículo 337</i>	Informe del Grupo Especial del GATT, <i>Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria de 1930</i> , L/6439, adoptado el 7 de noviembre de 1989, IBDD 36S/402
<i>Estados Unidos - Bebidas y derivadas de la malta</i>	Informe del Grupo Especial del GATT, <i>Estados Unidos - Medidas que afectan a las bebidas alcohólicas y derivadas de la malta</i> , DS23/R, adoptado el 19 de junio de 1992, IBDD 39S/242
<i>Estados Unidos - Camarones</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Prohibición de las importaciones de determinados camarones y productos del camarón</i> , WT/DS58/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998
<i>Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Medidas relativas a los camarones procedentes de Tailandia/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras para determinadas mercancías sujetas a derechos antidumping y compensatorios</i> , WT/DS343/AB/R, WT/DS345/AB/R, adoptado el 1º de agosto de 2008
<i>Estados Unidos - Continuación de la reducción a cero</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Continuación de la existencia y aplicación de la metodología de reducción a cero</i> , WT/DS350/AB/R, adoptado el 19 de febrero de 2009
<i>Estados Unidos - EVE</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"</i> , WT/DS108/AB/R, adoptado el 20 de marzo de 2000
<i>Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero" - Recurso de las Comunidades Europeas al párrafo 5 del artículo 21 del ESD</i> , WT/DS108/AB/RW, adoptado el 29 de enero de 2002
<i>Estados Unidos - Gasolina</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional</i> , WT/DS2/AB/R, adoptado el 20 de mayo de 1996
<i>Estados Unidos - Juegos de azar</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Medidas que afectan al suministro transfronterizo de servicios de juegos de azar y apuestas</i> , WT/DS285/AB/R, adoptado el 20 de abril de 2005, y Corr.1
<i>Estados Unidos - Mantenimiento de la suspensión</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Estados Unidos - Mantenimiento de la suspensión de obligaciones en la diferencia CE - Hormonas</i> , WT/DS320/AB/R, adoptado el 14 de noviembre de 2008
<i>Estados Unidos - Tabaco</i>	Informe del Grupo Especial del GATT, <i>Estados Unidos - Medidas que afectan a la importación y a la venta y utilización en el mercado interno de tabaco</i> , DS44/R, adoptado el 4 de octubre de 1994, IBDD 41S/140
<i>India - Automóviles</i>	Informe del Grupo Especial, <i>India - Medidas que afectan al sector del automóvil</i> , WT/DS146/R, WT/DS175/R y Corr.1, adoptado el 5 de abril de 2002
<i>India - Patentes (Estados Unidos)</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>India - Protección mediante patente de los productos farmacéuticos y los productos químicos para la agricultura</i> , WT/DS50/AB/R, adoptado el 16 de enero de 1998
<i>Japón - Bebidas alcohólicas II</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas</i> , WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adoptado el 1º de noviembre de 1996

Título abreviado	Título completo y referencia
<i>México - Jarabe de maíz (párrafo 5 del artículo 21 - Estados Unidos)</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>México - Investigación antidumping sobre el jarabe de maíz con alta concentración de fructosa (JMAF) procedente de los Estados Unidos - Recurso de los Estados Unidos al párrafo 5 del artículo 21 del ESD</i> , WT/DS132/AB/RW, adoptado el 21 de noviembre de 2001
<i>Tailandia - Cigarrillos (Filipinas)</i>	Informe del Grupo Especial, <i>Tailandia - Medidas aduaneras y fiscales sobre los cigarrillos procedentes de Filipinas</i> , WT/DS371/R, distribuido a los Miembros de la OMC el 15 de noviembre de 2010
<i>Tailandia - Vigas doble T</i>	Informe del Órgano de Apelación, <i>Tailandia - Derechos antidumping sobre los perfiles de hierro y acero sin alear y vigas doble T procedentes de Polonia</i> , WT/DS122/AB/R, adoptado el 5 de abril de 2001

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL PRESENTE INFORME

Abreviatura	Descripción
<i>Acuerdo Antidumping</i>	<i>Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994</i>
<i>Acuerdo sobre la OMC</i>	<i>Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio</i>
<i>Acuerdo sobre los ADPIC</i>	<i>Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio</i>
<i>Acuerdo sobre Valoración en Aduana</i>	<i>Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994</i>
Aduana tailandesa	Departamento de Aduanas de Tailandia
Código de Recaudación Tributaria de Tailandia	Gobierno del Reino de Tailandia, Consejo de Regencia, Ley de promulgación del Código de Recaudación Tributaria, E.B. 2481 (Prueba documental 94 presentada por Filipinas al Grupo Especial)
<i>Convenio de Kyoto revisado</i>	<i>Convenio internacional de Kyoto para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, hecho en Kyoto el 18 de mayo de 1973, 950 UNTS 269, modificado por el Protocolo de modificación del Convenio internacional de Kyoto para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, hecho en Bruselas el 26 de junio de 1999, 2370 UNTS 27</i>
ESD	<i>Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias</i>
GATT de 1994	<i>Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994</i>
ICC	información comercial confidencial
informe del Grupo Especial	Informe del Grupo Especial, <i>Tailandia - Medidas aduaneras y fiscales sobre los cigarrillos procedentes de Filipinas</i> , WT/DS371/R, 15 de noviembre de 2010
IVA	impuesto sobre el valor añadido
Ley de Aduanas de Tailandia	Gobierno del Reino de Tailandia, Ley de Aduanas, E.B. 2469 (Prueba documental 20 presentada por Filipinas al Grupo Especial)
manual de 2006	Extracto de la página 4-266 del <i>Manual sobre el Código de Recaudación Tributaria</i> , elaborado por el Profesor Paichit Rojanavanich, Chumporn Sensai y Saroch Thongpracum, E.B. 2549 (2006) (Prueba documental 95 presentada por Tailandia al Grupo Especial)
MRSP	precio máximo de venta al por menor, un precio de referencia fijado por el Gobierno tailandés para cada marca de cigarrillos
OMC	Organización Mundial del Comercio

Abreviatura	Descripción
Orden N° Por. 85/2542	Gobierno del Reino de Tailandia, Orden del Departamento de Recaudación Tributaria N° Por. 85/2542, relativa al cálculo de la base imponible para la importación y venta de tabaco según categorías y tipos prescritos por el Director General y aprobados por el Ministro de conformidad con el artículo 79/5 del Código de Recaudación Tributaria, y a la preparación de una factura fiscal en caso de venta de tabaco de conformidad con el artículo 86/52) del Código de Recaudación Tributaria (Prueba documental 95 presentada por Filipinas al Grupo Especial)
OSD	Órgano de Solución de Diferencias
<i>Procedimientos de trabajo</i>	<i>Procedimientos de trabajo para el examen en apelación, WT/AB/WP/6, 16 de agosto de 2010</i>
Real Decreto N° 239	Gobierno del Reino de Tailandia, Real Decreto promulgado de conformidad con el Código de Recaudación Tributaria por el que se regula la exención del impuesto sobre el valor añadido (N° 239) E.B. 2534 (Prueba documental 217 presentada por Filipinas al Grupo Especial)
resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria	Resolución del Director General del Departamento de Recaudación Tributaria de Tailandia, Gor.Kor. 0802/Por.22836, de fecha 10 de octubre de 1995 (Prueba documental 96 presentada por Tailandia al Grupo Especial)
resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria	Resolución del Director General del Departamento de Recaudación Tributaria de Tailandia, Gor.Kor. 0811/Por.633, de fecha 27 de enero de 2000 (Prueba documental 253 presentada por Filipinas al Grupo Especial)
TTM	Monopolio de Tabacos de Tailandia

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO
ÓRGANO DE APELACIÓN

**Tailandia - Medidas aduaneras y fiscales
sobre los cigarrillos procedentes de Filipinas**

AB-2011-1

Tailandia, *Apelante*
Filipinas, *Apelado*

Actuantes:

Australia, *Tercero participante*
China, *Tercero participante*
Estados Unidos, *Tercero participante*
India, *Tercero participante*
Territorio Aduanero Distinto de Taiwán, Penghu,
Kinmen y Matsu, *Tercero participante*
Unión Europea¹, *Tercero participante*

Van den Bossche, Presidente de la Sección
Ramírez-Hernández, Miembro
Zhang, Miembro

I. Introducción

1. Tailandia apela contra determinadas cuestiones de derecho e interpretaciones jurídicas contenidas en el informe del Grupo Especial que se ocupó del asunto *Tailandia - Medidas aduaneras y fiscales sobre los cigarrillos procedentes de Filipinas* (el "informe del Grupo Especial").² El Grupo Especial fue establecido el 17 de noviembre de 2008 para examinar una reclamación presentada por Filipinas con respecto a determinadas medidas aduaneras y fiscales impuestas por Tailandia a los cigarrillos importados de Filipinas.³

¹ La presente diferencia se inició antes de que entrara en vigor el *Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea* (hecho en Lisboa el 13 de diciembre de 2007) el 1º de diciembre de 2009. El 29 de noviembre de 2009, la Organización Mundial del Comercio recibió una nota verbal (WT/L/779) del Consejo de la Unión Europea y de la Comisión de las Comunidades Europeas en la que se indica que, en virtud del *Tratado de Lisboa*, a partir del 1º de diciembre de 2009 la "Unión Europea" sustituye y sucede a la "Comunidad Europea". El 13 de julio de 2010, la Organización Mundial del Comercio recibió una segunda nota verbal (WT/Let/679) del Consejo de la Unión Europea en la que se confirmaba que, con efecto a partir del 1º de diciembre de 2009, la Unión Europea sustituía a la Comunidad Europea y asumía todos sus derechos y obligaciones con respecto a todos los Acuerdos de los que el Director General de la Organización Mundial del Comercio es depositario y de los que la Comunidad Europea es signataria o parte contratante. Entendemos que la referencia que se hace en las notas verbales a la "Comunidad Europea" es a las "Comunidades Europeas". En el procedimiento ante el Grupo Especial la comunicación en calidad de tercero, de fecha 18 de mayo de 2009, y la declaración en la reunión con los terceros celebrada el 11 de junio de 2009 las realizó la delegación de las Comunidades Europeas. El 8 de enero de 2010, la Unión Europea solicitó al Grupo Especial que en su informe se refiriera a la "Unión Europea" y la "UE" en lugar de hacerlo a las "Comunidades Europeas" y las "CE". (Informe del Grupo Especial, nota 3 del párrafo 1.6) En el presente informe nos referimos a la Unión Europea.

² WT/DS371/R, 15 de noviembre de 2010.

³ Informe del Grupo Especial, párrafo 1.3.

2. Ante el Grupo Especial, Filipinas formuló diversas alegaciones con respecto a varias medidas aduaneras y fiscales tailandesas que afectan a los cigarrillos importados de Filipinas.⁴ Filipinas planteó tres conjuntos de alegaciones: i) con respecto a medidas relativas a la valoración en aduana, al amparo de los artículos 1, 4, 5, 7, 10 y 16 del *Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* (el "*Acuerdo sobre Valoración en Aduana*")⁵; ii) con respecto a medidas que forman parte del régimen del impuesto sobre el valor añadido ("IVA") de Tailandia, al amparo de los párrafos 2 y 4 del artículo III del *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* (el "GATT de 1994")⁶; y iii) con respecto a la aplicación por parte de Tailandia de determinadas medidas aduaneras y fiscales, entre ellas con respecto a las garantías, al amparo del artículo X del GATT de 1994.⁷

⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1.

⁵ Con respecto a la valoración realizada por la Aduana tailandesa de los cigarrillos importados de Filipinas y que fueron despachados entre el 11 de agosto de 2006 y el 13 de septiembre de 2007, Filipinas alegó que: i) Tailandia actuó de manera incompatible con los párrafos 1 y 2 a) del artículo 1 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* porque la Aduana tailandesa rechazó indebidamente los valores de transacción de esas entradas; ii) la Aduana tailandesa aplicó el método de valoración deductivo de manera incompatible con las obligaciones de Tailandia en virtud de los artículos 5 y 7 al determinar el valor en aduana de esas entradas de cigarrillos; iii) Tailandia actuó de manera incompatible con la obligación que le impone el artículo 10 de no revelar información confidencial; y iv) Tailandia actuó de manera incompatible con la obligación que le impone el artículo 16 de ofrecer una explicación de la determinación del valor en aduana definitivo. Filipinas alegó también que Tailandia actuó de manera incompatible con los párrafos 1 y 2 a) del artículo 1 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* al mantener una norma general no publicada que obliga a rechazar el valor de transacción y utilizar el método de valoración deductivo. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.2 y 7.79-7.81)

⁶ Filipinas alegó que Tailandia actuó de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 al someter a los cigarrillos importados a impuestos superiores a los aplicados a los cigarrillos nacionales similares mediante: i) una base imponible discriminatoria para el IVA impuesto a los cigarrillos importados; y ii) la exención de los cigarrillos nacionales de las obligaciones del IVA. También alegó que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 al imponer prescripciones administrativas más onerosas a los revendedores de cigarrillos importados que a los de cigarrillos nacionales. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.412, 7.568 y 7.645)

⁷ Filipinas alegó que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994 al no publicar: i) la metodología utilizada para determinar el precio máximo de venta al por menor ("MRSP"), un precio de referencia fijado por el Gobierno tailandés para cada marca de cigarrillos; ii) la metodología utilizada para determinar los precios en fábrica de los cigarrillos del Monopolio de Tabacos de Tailandia ("TTM"); y iii) las leyes y reglamentos que regulan la liberación de las garantías por la posible obligación de pago de los impuestos especial, sanitario y de televisión. Filipinas también formuló las siguientes alegaciones al amparo del párrafo 3 a) del artículo X del GATT de 1994: i) Tailandia no aplicó sus normas aduaneras y relativas a los impuestos interiores de manera "razonable" e "imparcial" al nombrar Directores del TTM a determinados altos funcionarios del Gobierno tailandés; ii) las demoras indebidas en el proceso de adopción de decisiones de la Junta de Apelación entrañan una aplicación "irrazonable" de las leyes aduaneras; iii) la base imponible del IVA para los cigarrillos importados se determina de manera "no uniforme", "irrazonable" y "parcial"; y iv) el impuesto sanitario, el impuesto especial y el impuesto de televisión se establecen en relación con los cigarrillos importados de manera "no uniforme", "irrazonable" y "parcial". Filipinas alegó además que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994: i) al no mantener tribunales o procedimientos destinados a la pronta revisión de los recursos contra determinadas decisiones de valoración en aduana; y ii) al no mantener o instituir tribunales o procedimientos destinados a la pronta revisión de las garantías impuestas por la Aduana tailandesa a los cigarrillos importados. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.759, 7.862, 7.989 y 7.1016)

3. El informe del Grupo Especial se distribuyó a los Miembros de la Organización Mundial del Comercio (la "OMC") el 15 de noviembre de 2010.

4. El Grupo Especial formuló en su informe varias constataciones con respecto al alcance de las cuestiones que se le habían sometido⁸ y diversas constataciones de que Tailandia había actuado de manera incompatible con las obligaciones que le corresponden en virtud del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*.⁹ Ninguna de estas constataciones es objeto de la presente apelación.

5. El Grupo Especial formuló además varias constataciones de que Tailandia había actuado de manera incompatible con las obligaciones que le corresponden en virtud del artículo III del GATT de 1994, entre ellas que:

- b) en relación con la exención del IVA para los revendedores de cigarrillos nacionales, Tailandia actuó de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares mediante el otorgamiento de la

⁸ Con respecto a las *alegaciones* presentadas por Filipinas, el Grupo Especial constató que: i) la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 3 a) del artículo X del GATT de 1994 con respecto al sistema del IVA tailandés no estaba comprendida en su mandato porque Filipinas no relacionó claramente la medida impugnada con el párrafo 3 a) del artículo X en su solicitud de establecimiento de un grupo especial; y ii) la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 3 a) del artículo X con respecto al impuesto sanitario, el impuesto especial y el impuesto de televisión estaba comprendida en el mandato del Grupo Especial. (Informe del Grupo Especial, párrafo 8.1 a) y b); véanse también los párrafos 7.26 y 7.31) El Grupo Especial constató asimismo que aunque las dos disposiciones estaban enumeradas en la solicitud de establecimiento de un grupo especial, las alegaciones formuladas por Filipinas al amparo del artículo 4 y el párrafo 1 del artículo 7 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* no estaban respaldadas por argumentos y pruebas específicos presentados en el momento oportuno, y además que el párrafo 1 del artículo 7 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* no puede servir de base para una alegación independiente sobre la secuencia en el marco de ese Acuerdo. (*Ibid.*, párrafos 8.5 y 8.6; véase también el párrafo 7.280) Con respecto a las *medidas* en litigio, el Grupo Especial constató que las siguientes medidas estaban comprendidas en su mandato: i) las determinaciones efectuadas por la Aduana tailandesa del valor en aduana de los cigarrillos importados en cuestión que fueron despachados entre el 11 de agosto de 2006 y el 13 de septiembre de 2007; y ii) el Aviso de MRSP de diciembre de 2005, el Aviso de MRSP de septiembre de 2006, el Aviso de MRSP de marzo de 2007 y el Aviso de MRSP de agosto de 2007. (*Ibid.*, párrafo 8.1 c) y d); véanse también los párrafos 7.51 y 7.67)

⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.2; véanse también los párrafos 7.195, 7.223, 7.266, 7.332, 7.398 y 7.411. En lo que concierne a las alegaciones formuladas por Filipinas en el marco del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, el Grupo Especial constató que el rechazo por la Aduana tailandesa de los valores de transacción declarados para determinadas entradas de cigarrillos efectuadas en 2006 y 2007 fue incompatible con los párrafos 1 y 2 del artículo 1 y que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 2 a) del artículo 1 al no comunicar las razones de la Aduana tailandesa para ese rechazo. El Grupo Especial también constató que la aplicación por la Aduana tailandesa de su metodología de valoración fue incompatible con las obligaciones de Tailandia en virtud de los párrafos 1 y 3 del artículo 7, y que Tailandia actuó de manera incompatible con el artículo 10 y el artículo 16, respectivamente, al revelar información confidencial y al no dar una explicación adecuada del modo en que la Aduana tailandesa determinó los valores en aduana de los cigarrillos importados. No obstante, el Grupo Especial constató que Tailandia no mantiene ni aplica, como Filipinas alegaba, una norma general que obligue a rechazar el valor de transacción y utilizar el método de valoración deductivo.

exención de la obligación de pagar el IVA únicamente a los revendedores de cigarrillos nacionales; y

c) en relación con la exención del IVA para los revendedores de cigarrillos nacionales, Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares mediante la imposición a los revendedores de cigarrillos importados de prescripciones administrativas adicionales en relación con la obligación de pagar el IVA.¹⁰

6. El Grupo Especial también formuló determinadas constataciones de que Tailandia había actuado de manera incompatible con las obligaciones que le correspondían en virtud del GATT de 1994, entre ellas que:

g) Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X al no mantener o instituir tribunales o procedimientos de revisión independientes destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías.¹¹

7. El Grupo Especial recomendó que el Órgano de Solución de Diferencias (el "OSD") pidiera a Tailandia que pusiera las medidas declaradas incompatibles en conformidad con las obligaciones que le corresponden en virtud del GATT de 1994 y el *Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio* (el "*Acuerdo sobre la OMC*"). El Grupo Especial no hizo ninguna recomendación con respecto a una medida que había expirado. En lo que concierne a otras

¹⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.3 b) y c); véanse también los párrafos 7.644 y 7.738. El Grupo Especial también constató que Tailandia actuó de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares en lo que respecta a los MRSP en el caso del Aviso de MRSP de diciembre de 2005, el Aviso de MRSP de septiembre de 2006, el Aviso de MRSP de marzo de 2007 y el Aviso de MRSP de agosto de 2007. (*Ibid.*, párrafo 8.3 a); véase también el párrafo 7.567) Esta constatación no ha sido objeto de apelación.

¹¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.4 g); véase también el párrafo 7.1087. El Grupo Especial constató asimismo que: i) Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994 al no publicar la metodología utilizada para determinar el MRSP (la base imponible del IVA); ii) Tailandia no actuó de manera incompatible con el párrafo 1 del artículo X al no publicar la metodología y los datos necesarios para determinar los precios en fábrica de los cigarrillos nacionales; iii) Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994 al no publicar debidamente la norma general relativa a la liberación de las garantías; iv) Tailandia no actuó de manera incompatible con el párrafo 3 a) del artículo X al nombrar miembros del Consejo de Administración del TTM a determinados funcionarios del Gobierno; v) Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 3 a) del artículo X debido a las demoras producidas en el proceso de adopción de decisiones de la Junta de Apelación; vi) la alegación de Filipinas relativa a la aplicación de los impuestos sanitario, especial y de televisión tailandeses no se sometió debidamente al amparo del párrafo 3 a) del artículo X; y vii) Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X al no mantener o instituir tribunales o procedimientos de revisión independientes destinados a la pronta revisión de las determinaciones de valoración en aduana. (*Ibid.*, párrafo 8.4 a-f); véanse también los párrafos 7.791, 7.829, 7.861, 7.929, 7.969, 7.988 y 7.1015) Con la excepción de la constatación formulada por el Grupo Especial en el párrafo 8.4 g) -reproducida *supra*- ninguna de estas constataciones es objeto de litigio en la presente apelación.

medidas declaradas incompatibles con las obligaciones de Tailandia en virtud del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, el Grupo Especial indicó que "no [le] resulta[ba] totalmente claro si ..." esas medidas tienen efectos sobre medidas posteriores "y, de tenerlos, en qué medida".¹² En consecuencia, en lo que se refiere a esas medidas, el Grupo Especial declaró que sus recomendaciones "sólo son aplicables en la medida en que [esas medidas] sigan surtiendo efectos".¹³

8. El 22 de febrero de 2011, Tailandia notificó al OSD su intención de apelar con respecto a determinadas cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial y determinadas interpretaciones jurídicas formuladas por éste, de conformidad con el párrafo 4 del artículo 16 y el artículo 17 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* (el "ESD"), y presentó un anuncio de apelación¹⁴ y una comunicación del apelante de conformidad con la Regla 20 y la Regla 21, respectivamente, de los *Procedimientos de trabajo para el examen en apelación* (los "*Procedimientos de trabajo*").¹⁵ El 14 de marzo de 2011 Filipinas presentó una comunicación del apelado.¹⁶ El 15 de marzo de 2011, Australia, los Estados Unidos y la Unión Europea presentaron sendas comunicaciones en calidad de terceros participantes¹⁷, y el Territorio Aduanero Distinto de Taiwán, Penghu, Kinmen y Matsu notificó su intención de comparecer en la audiencia en calidad de tercero participante.¹⁸ El 16 de marzo de 2011, China y la India notificaron su intención de comparecer en la audiencia y pidieron pronunciar una declaración oral en ella. De conformidad con el párrafo 4 de la Regla 24 de los *Procedimientos de trabajo*, la Sección autorizó a China, la India y el Territorio Aduanero Distinto de Taiwán, Penghu, Kinmen y Matsu a que pronunciaran una declaración oral en la audiencia.

9. Mediante una carta de fecha 15 de marzo de 2011, Filipinas pidió, de conformidad con el párrafo 5 de la Regla 18 de los *Procedimientos de trabajo*, que la Sección del Órgano de Apelación que entiende en la presente apelación la autorizase a rectificar un error material que figuraba en su comunicación del apelado. El 16 de marzo de 2011, la Sección invitó a Tailandia y a los terceros participantes a que formularan observaciones sobre esta solicitud. No se recibió ninguna observación.

¹² Informe del Grupo Especial, párrafo 8.8.

¹³ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.8.

¹⁴ WT/DS371/8 (adjunto al presente informe como anexo I).

¹⁵ WT/AB/WP/6, 16 de agosto de 2010.

¹⁶ De conformidad con la Regla 22 de los *Procedimientos de trabajo*.

¹⁷ De conformidad con el párrafo 1 de la Regla 24 de los *Procedimientos de trabajo*.

¹⁸ Aunque el Territorio Aduanero Distinto de Taiwán, Penghu, Kinmen y Matsu indicó que presentaba su notificación de conformidad con el párrafo 2 de la Regla 24 de los *Procedimientos de trabajo*, la notificación no se recibió antes del plazo de las 17 horas especificado en el párrafo 1 de la Regla 18 de los *Procedimientos de trabajo*. Por consiguiente, la Sección consideró que se trataba de una notificación y solicitud de pronunciar una declaración oral en la audiencia presentada de conformidad con el párrafo 4 de la Regla 24 de los *Procedimientos de trabajo*.

El 18 de marzo de 2011, la Sección autorizó a Filipinas a rectificar el error material que figuraba en su comunicación del apelado.

10. El Grupo Especial adoptó un procedimiento de trabajo adicional para la protección de la información comercial confidencial ("ICC")¹⁹, pero nosotros no lo hemos hecho en esta apelación. Ninguno de los participantes solicitó que adoptásemos un procedimiento adicional para la protección de la ICC en este procedimiento de apelación, aunque Filipinas presentó una solicitud condicional de que consultásemos a los participantes en caso de que estimáramos necesario remitirnos a información que fue considerada ICC en el procedimiento ante el Grupo Especial. No hemos considerado necesario remitirnos a tal información en el presente informe.

11. La audiencia de la presente apelación se celebró los días 18 y 19 de abril de 2011. Los participantes y tres de los terceros participantes (Australia, los Estados Unidos y la Unión Europea) hicieron declaraciones orales. Los participantes y los terceros participantes respondieron a las preguntas formuladas por los Miembros de la Sección que entendía en la apelación.

II. Argumentos de los participantes y los terceros participantes

A. Alegaciones de error formuladas por Tailandia - Apelante

1. Párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994

12. Tailandia solicita al Órgano de Apelación que revoque la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. Sostiene que las medidas en litigio están constituidas por prescripciones administrativas que no están sujetas al ámbito de aplicación del párrafo 2 del artículo III y que, aunque estas prescripciones administrativas se pudieran examinar en el marco de esa disposición, el Grupo Especial incurrió en error al constatar una incompatibilidad que tiene su origen en los casos en que los revendedores de cigarrillos importados no cumplen esas prescripciones.

13. Tailandia aduce que el Grupo Especial constató indebidamente una infracción del párrafo 2 del artículo III porque su análisis no se basó en diferencia alguna en las cargas fiscales impuestas a los cigarrillos importados y los nacionales, sino más bien en las prescripciones reglamentarias que afectan a la reventa de cigarrillos importados y las consecuencias del incumplimiento de esas prescripciones. A juicio de Tailandia, esa diferencia en las prescripciones reglamentarias no puede dar lugar a una

¹⁹ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 2.3 y 2.4 y anexo A-1, páginas 460 y 461.

infracción del párrafo 2 del artículo III y por lo tanto debería haberse examinado exclusivamente en el marco del párrafo 4 del artículo III.

14. Según Tailandia, el párrafo 2 del artículo III "impone la norma estricta"²⁰ de que los impuestos o cargas interiores aplicados a los productos importados no pueden ser superiores a los aplicados a los productos nacionales similares. Por lo tanto, el párrafo 2 del artículo III se refiere a la carga fiscal real y se trata esencialmente de un ejercicio matemático en el que primero se identifica la carga fiscal impuesta a los productos importados y los nacionales en virtud de la medida en litigio y después se comparan. En cambio, el párrafo 4 del artículo III se refiere a los elementos no impositivos de la legislación interna que, en la presente diferencia, están constituidos por prescripciones administrativas.

15. Tailandia sostiene que la diferencia en el modo en que se analizan las medidas en el marco del párrafo 2 y del párrafo 4 del artículo III explica por qué razón es importante mantener la distinción entre sus ámbitos de aplicación. La finalidad del párrafo 2 del artículo III es regular las cargas fiscales que imponen los Miembros a los productos importados y nacionales, no cómo regulan los Miembros sus mercados interiores. Someter las prescripciones administrativas, o las consecuencias financieras del incumplimiento de esas prescripciones, al ámbito de aplicación del párrafo 2 del artículo III privaría a los Miembros del derecho que les confiere el párrafo 4 del artículo III de regular de distinta manera las ventas de productos importados y nacionales, siempre que las diferencias no supongan un trato menos favorable de los productos importados. Tailandia aduce además que está firmemente establecido que una medida que está constituida por prescripciones administrativas debe analizarse en el marco del párrafo 4 del artículo III, aunque el incumplimiento de esas prescripciones administrativas pueda tener consecuencias financieras para un producto importado. Por consiguiente, las consecuencias financieras del incumplimiento de las prescripciones administrativas del régimen del IVA de Tailandia no pueden ser consideradas medidas distintas que deben analizarse en el marco del párrafo 2 del artículo III de manera independiente de esas prescripciones administrativas.

16. Tailandia sostiene que, en las circunstancias de este asunto, "no se trata de ninguna diferencia entre la carga fiscal real"²¹ sobre los cigarrillos importados y la correspondiente a los cigarrillos nacionales. El Grupo Especial constató que el tipo del IVA de Tailandia es el 7 por ciento para los cigarrillos importados y los nacionales y que la cuantía total del IVA se recauda tanto del productor nacional como del importador en el momento de la venta inicial realizada por el productor nacional o el importador al mayorista. Por lo tanto, la constatación del Grupo Especial no se basó en la carga

²⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 55.

²¹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 73.

fiscal establecida en la legislación de Tailandia sobre el IVA, sino exclusivamente en la diferencia en las prescripciones reglamentarias aplicables a las reventas de cigarrillos importados y nacionales y en las consecuencias del incumplimiento de esas prescripciones. Tailandia sostiene que esas prescripciones "son de carácter fundamentalmente administrativo y no fiscal".²²

17. Tailandia objeta que el Grupo Especial se basara en el informe del Grupo Especial del GATT sobre el asunto *Estados Unidos - Tabaco* y que aplicara la tesis de que una medida impugnada es incompatible con el párrafo 2 del artículo III cuando lleva aparejado "*el peligro de que las importaciones fueran objeto de un trato discriminatorio* en lo concerniente a los impuestos interiores".²³ Dice que no está en desacuerdo en que un riesgo de una imposición superior puede dar lugar a una infracción del párrafo 2 del artículo III y que una medida que contiene un riesgo intrínseco de aplicación de un tipo impositivo superior a los productos importados será incompatible con el párrafo 2 del artículo III. Sin embargo, ese riesgo debe estar relacionado con el cálculo de la carga fiscal impuesta en virtud de las medidas en litigio. No se puede ampliar el ámbito de aplicación del párrafo 2 del artículo III para incluir las consecuencias derivadas del incumplimiento de prescripciones administrativas. En la presente diferencia las medidas en litigio no prescriben una fórmula obligatoria que "matemáticamente, de manera invariable, dé lugar a un resultado específico en lo que se refiere al tipo impositivo".²⁴ Además, cualquier riesgo relacionado con el incumplimiento de prescripciones en materia de declaración no puede equipararse a un riesgo intrínseco de quedar sujeto a una imposición superior. Tailandia sostiene que las medidas planteadas en esta diferencia prevén *a priori* una imposición igual para los productos importados y los nacionales.

18. Tailandia aduce que aunque el Grupo Especial actuara correctamente al examinar las consecuencias del incumplimiento de las prescripciones administrativas en el marco de la primera frase del párrafo 2 del artículo III, la constatación de incompatibilidad que formuló fue incorrecta por dos razones. En primer lugar, no se puede decir que un sistema de compensación del impuesto sobre los insumos con el impuesto sobre el producto sea incompatible con el párrafo 2 del artículo III simplemente porque se obligue a los particulares a cumplir determinadas prescripciones administrativas para obtener bonificaciones en concepto de compensación. El reconocimiento de un derecho no es menos "automático" cuando las partes no se valen de él. Además, el Grupo Especial se basó indebidamente en el informe del Órgano de Apelación sobre *Corea - Diversas medidas que*

²² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 78.

²³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 80 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.625, donde a su vez se cita el informe del Grupo Especial del GATT, *Estados Unidos - Tabaco*, párrafo 97 (las cursivas son del Grupo Especial)).

²⁴ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 83.

afectan a la carne vacuna al concluir que "lo que resulta pertinente al evaluar la compatibilidad de una medida con las obligaciones en el marco de la OMC es si la medida misma impone 'la necesidad jurídica' de que los particulares emprendan determinadas acciones".²⁵ Según Tailandia, el Órgano de Apelación no sugirió en esa diferencia que las normas de la OMC no permiten a los Miembros exigir a los particulares el cumplimiento de procedimientos administrativos para proteger sus derechos y cumplir sus obligaciones con arreglo al derecho interno.

19. En segundo lugar, Tailandia considera que las situaciones en que se puede denegar una bonificación fiscal están relacionadas con casos en que los revendedores no pueden demostrar que la bonificación reclamada se refiere a una compra real y legítima de cigarrillos, o cuando las normas no se refieren a la compra y reventa de productos importados. No puede ser incompatible con las normas de la OMC no conceder bonificaciones fiscales por compras que tal vez no hayan tenido lugar, exigir prueba de la compra para obtener una bonificación por el impuesto sobre los insumos, o denegar reclamaciones basadas en facturas inexactas. Un análisis de la imposición superior a los efectos del párrafo 2 del artículo III debe llevar consigo una comparación de los impuestos aplicados a ventas reales, legítimas y documentadas de productos importados y nacionales y los Miembros de la OMC deben tener derecho a establecer prescripciones en materia de declaración y mantenimiento de registros para asegurarse de que los impuestos se aplican y recaudan únicamente con respecto a ventas legítimas. Sin embargo, afirma Tailandia, la constatación que formuló el Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III da a entender que las normas de la OMC obligarían a conceder bonificaciones por el impuesto sobre los insumos aunque los revendedores no puedan demostrar que efectivamente se realizaron las compras respecto de las cuales se reclamó la bonificación.

2. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

20. Tailandia solicita al Órgano de Apelación que revoque la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de forma incompatible con el párrafo 4 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares mediante las prescripciones administrativas relacionadas con el IVA impuestas únicamente a los revendedores de cigarrillos importados. Tailandia expone tres razones independientes para revocar esta constatación: i) que el Grupo Especial incurrió en error al aplicar el párrafo 4 del artículo III a los hechos de esta diferencia y al constatar que las medidas tailandesas en litigio conceden un trato menos favorable a los cigarrillos importados; ii) que el Grupo Especial vulneró derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso, y actuó de manera incompatible con el artículo 11 del ESD y el

²⁵ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 93 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.637, donde a su vez se cita el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 146).

párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo, al aceptar y utilizar un elemento de prueba que Filipinas presentó en una etapa avanzada del procedimiento; y iii) que el Grupo Especial incurrió en error al rechazar la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994.

a) Párrafo 4 del artículo III: "trato no menos favorable"

21. Tailandia sostiene que el análisis y las constataciones del Grupo Especial no respaldan una constatación de existencia de trato menos favorable a tenor del párrafo 4 del artículo III. De conformidad con esta disposición, el hecho de que se apliquen regímenes reglamentarios diferentes a los productos importados y a los productos nacionales similares no determina si los productos importados reciben un trato menos favorable. Los Miembros tienen derecho a tratar de modo diferente a los productos importados y, por lo tanto, a imponer prescripciones adicionales o más complicadas siempre que no supongan un trato menos favorable. El Grupo Especial llegó a su constatación sin formular constataciones fácticas excepto para establecer la existencia de las prescripciones diferentes propiamente dichas. Según Tailandia, en este caso el Grupo Especial se refirió simplemente a la elasticidad de los precios y las pautas de alternancia como una indicación de que las prescripciones administrativas adicionales pueden repercutir negativamente y afirmó que "puede entrañar que a los costos de explotación de [] empresa se agregue una carga administrativa", lo que "[a] su vez, [] *podría* dar lugar a una modificación de las condiciones de competencia".²⁶ La constatación del Grupo Especial se basó por tanto íntegramente en la posibilidad teórica de que las diferencias "*podrían afectar* negativamente a la posición competitiva de los cigarrillos importados".²⁷ Tailandia aduce que por consiguiente el Grupo Especial simplemente identificó diferencias en el trato reglamentario de las reventas de cigarrillos importados y supuso que esas diferencias podían afectar negativamente a la posición de competencia de esos productos importados.

22. Tailandia indica que el Órgano de Apelación ha constatado que una medida que otorga a los productos importados un trato diferente del concedido a los productos nacionales "no es necesariamente incompatible con el párrafo 4 del artículo III, siempre que el trato otorgado por la medida no sea 'menos favorable'".²⁸ El recurso del Grupo Especial a un criterio de que "podrían afectar" parece estar fundado en la declaración que hizo el Órgano de Apelación en

²⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 119 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.736). (las cursivas son de Tailandia)

²⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 120. (las cursivas figuran en el original)

²⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 122 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 135; y donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *CE - Amianto*, párrafo 100, y al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones*, párrafo 261).

Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE) de que un examen del trato menos favorable "[no] es necesario que [] se base en los *efectos reales* en el mercado de la medida impugnada".²⁹ Sin embargo, el Órgano de Apelación también afirmó en ese asunto que la determinación de existencia de trato menos favorable "*no puede apoyarse en una simple afirmación*, sino que debe fundamentarse en un análisis cuidadoso de la medida impugnada y de sus repercusiones en el mercado".³⁰ El Grupo Especial parece haber considerado que era suficiente identificar cualquier posible efecto negativo imaginable en la posición de competencia de las importaciones y constatar una infracción del párrafo 4 del artículo III sobre esa base. Como consecuencia de ello, el Grupo Especial no intentó identificar cómo o en qué medida las diferencias menores en el trato podían en la práctica aumentar los costos, ni cómo cualquier aumento de los costos afectaría negativamente a la posición de competencia de los cigarrillos importados. Además, el Grupo Especial no tuvo en cuenta las ganancias que obtienen los revendedores de cigarrillos importados en virtud de las prescripciones administrativas, como la posibilidad de reclamar bonificaciones adicionales por el impuesto sobre los insumos respecto del IVA pagado por servicios públicos, gastos administrativos y otros servicios. Por consiguiente, Tailandia considera que el Grupo Especial "no hizo *ningún* análisis significativo de la forma en que estas diferencias afectan a la posición de competencia de las importaciones".³¹

23. Tailandia también rechaza que el Grupo Especial se basara en otros asuntos sustanciados en la OMC. Por ejemplo, no entiende que en *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones* el Órgano de Apelación sugiriera que todas las prescripciones "adicionales" son "intrínsecamente" menos favorables. Por el contrario, el Órgano de Apelación subrayó que se puede someter los productos importados a distintas disposiciones jurídicas.³² Además, el trato diferencial en ese asunto entrañaba dos procedimientos administrativos totalmente distintos, una comparación cualitativamente diferente de las diferencias "leves"³³ o "muy pequeñas"³⁴ en las prescripciones en materia de declaración establecidas en el régimen del IVA de Tailandia. Además, aunque el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano* declaró que es posible prohibir prácticas que no sean muy onerosas desde el punto de vista comercial cuando hay probabilidades de que pongan a los productos importados en una situación de desventaja competitiva,

²⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 124 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE* (párrafo 5 del artículo 21 - CE), párrafo 215 (las cursivas figuran en el original)).

³⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 125 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE* (párrafo 5 del artículo 21 - CE), párrafo 215). (las cursivas son de Tailandia)

³¹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 135. (las cursivas figuran en el original)

³² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafos 122 y 137 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones*, párrafo 261).

³³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 135.

³⁴ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 137.

Tailandia aduce que el Grupo Especial encargado de la presente diferencia nunca examinó si en realidad existe esa probabilidad en el caso de los cigarrillos importados.

b) Artículo 11 del ESD: trato dado por el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas

24. Tailandia sostiene también que el Grupo Especial vulneró derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso y actuó de manera incompatible con el artículo 11 del ESD y el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 de Filipinas, que ésta presentó en la última etapa del procedimiento, sin dar a Tailandia el derecho a formular observaciones sobre esa prueba. Como el Grupo Especial se basó en la Prueba documental 289 de Filipinas para llegar a sus constataciones en el marco del párrafo 4 del artículo III, Tailandia solicita también al Órgano de Apelación que revoque la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de manera incompatible con esa disposición.

25. Tailandia sostiene que el artículo 11 del ESD obliga a los grupos especiales a proteger los derechos del debido proceso de cada una de las partes en la diferencia, incluido el derecho a que se les dé una oportunidad adecuada para responder a las pruebas presentadas por la otra parte. Sin embargo, a Tailandia no se le dio la oportunidad de formular observaciones sobre la Prueba documental 289 de Filipinas, que este país presentó en sus observaciones sobre las respuestas de Tailandia a las preguntas formuladas por el Grupo Especial después de la segunda reunión sustantiva. La vulneración del debido proceso por parte de Grupo Especial es especialmente grave porque en su informe provisional dijo que basaba su constatación de que las ventas de cigarrillos nacionales no tenían que declararse en el formulario Por.Por.30 exclusivamente en el dictamen pericial contenido en la Prueba documental 289 de Filipinas. Aunque el Grupo Especial eliminó esta referencia de su informe, "la Prueba documental 289 de Filipinas seguía siendo la única prueba mencionada en el informe definitivo".³⁵ Como constató el Grupo Especial encargado del asunto *Corea - Bebidas alcohólicas*, los derechos que el ESD reconoce a las partes pueden verse afectados por la importancia de la prueba en cuestión.³⁶ Por consiguiente, puesto que la Prueba documental 289 de Filipinas fue la única en que Filipinas basó su acreditación *prima facie*, Tailandia considera que se debería haber "dado la máxima importancia"³⁷ a sus derechos relacionados con el debido proceso con respecto a la Prueba documental 289 de Filipinas y que no se podía exigir a Tailandia que pidiera autorización especial para responder a la Prueba documental 289 de Filipinas para que se respetaran sus derechos del debido proceso.

³⁵ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 169.

³⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 170 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *Corea - Bebidas alcohólicas*, párrafo 10.25).

³⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 171.

26. Tailandia alega también que la vulneración por el Grupo Especial del debido proceso se vio "agravada"³⁸ por el hecho de que no dio considerable deferencia a la interpretación de Tailandia de su propia legislación. Ello se debe a que, según Tailandia, cuando la única prueba que indicaba que las ventas de cigarrillos nacionales no tenían que declararse en el formulario Por.Por.30 era el dictamen pericial, y Tailandia había informado al Grupo Especial de que estas ventas había que declararlas en ese formulario, el Grupo Especial "podía y debería haber"³⁹ dado deferencia a la interpretación de Tailandia de su propia legislación.

27. Tailandia sostiene que el recurso del Grupo Especial a la declaración del Órgano de Apelación en *Argentina - Textiles y prendas de vestir* de que los procedimientos de trabajo no imponen límites a los grupos especiales "con normas estrictas e irrevocables sobre plazos de presentación de pruebas" está fuera de lugar por tres razones.⁴⁰ Primera, el procedimiento de trabajo de un grupo especial no puede reemplazar sus obligaciones en lo que respecta al debido proceso. Segunda, el Órgano de Apelación formuló esta constatación respecto del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial encargado de esa diferencia, que incluía plazos para la presentación de pruebas que eran menos detallados y claros que los especificados en el Procedimiento de trabajo adoptado por el Grupo Especial que examinó la presente diferencia. Tercera, el Grupo Especial no tuvo en cuenta la observación del Órgano de Apelación de que las pruebas *prima facie* deben presentarse durante la primera etapa procesal del procedimiento del grupo especial.

28. Tailandia aduce asimismo que el Grupo Especial incumplió lo dispuesto en el párrafo 15 del Procedimiento de trabajo al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 de Filipinas. A juicio de Tailandia, a tenor del párrafo 1 del artículo 12 del ESD, los grupos especiales deben cumplir los procedimientos de trabajo adoptados de acuerdo con las partes. El párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial establece, como regla general, que no se pueden presentar pruebas después de la primera reunión sustantiva y que después de este plazo únicamente se pueden presentar pruebas en circunstancias excepcionales, siempre que exista justificación suficiente y se conceda a la otra parte una oportunidad para que formule observaciones.⁴¹ Sin embargo, el Grupo Especial no rechazó

³⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 173 (donde se hace referencia al informe del Grupo Especial, *Estados Unidos - Artículo 301 de la Ley de Comercio Exterior*, párrafo 7.19).

³⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 173.

⁴⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 176 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 6.125, donde a su vez se cita el informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, párrafos 79 y 80).

⁴¹ El párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial dispone lo siguiente:
Cada una de las partes presentará al Grupo Especial todas las pruebas fácticas a más tardar durante la primera reunión sustantiva, salvo en lo que respecta a las nuevas pruebas necesarias a los efectos de las réplicas, las respuestas a preguntas o las observaciones sobre las respuestas de la otra parte. Podrán admitirse excepciones a este procedimiento si existe justificación

la Prueba documental 289 de Filipinas como extemporánea, ni la aceptó condicionada a que existiera justificación suficiente y se diera a Tailandia la oportunidad de formular observaciones. Además, la Prueba documental 289 de Filipinas no se puede clasificar como prueba de réplica porque era decisiva para la acreditación *prima facie* de Filipinas y un elemento de prueba no puede ser al mismo tiempo prueba de réplica y prueba *prima facie*. Tampoco se podía considerar que la Prueba documental 289 de Filipinas fuera necesaria para las observaciones de Filipinas sobre las respuestas de Tailandia a las preguntas del Grupo Especial, puesto que la oportunidad para formular observaciones sobre las respuestas de la otra parte no tiene por objeto dar una nueva oportunidad para rectificar o ampliar una prueba *prima facie*. Tailandia añade que no hay ningún motivo para que Filipinas no hubiera presentado el dictamen pericial incluido en la Prueba documental 289 de Filipinas en un momento anterior del procedimiento para que Tailandia pudiera responder al mismo.

- c) Defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994

29. Tailandia solicita al Órgano de Apelación que revoque la constatación del Grupo Especial de que Tailandia no satisfizo la carga que le correspondía de demostrar la defensa que había invocado al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994, basándose en que el Grupo Especial cometió un error jurídico al formular esa constatación. Además, como el hecho de que el Grupo Especial no hizo el análisis jurídico correcto "privó efectivamente a Tailandia de su derecho a hacer valer su defensa al amparo del apartado d) del artículo XX"⁴², Tailandia solicita al Órgano de Apelación que revoque la constatación de incompatibilidad formulada por el Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III porque también está jurídicamente viciada.

30. Tailandia sostiene que el razonamiento del Grupo Especial respecto de la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX fue circular. Tailandia había aducido ante el Grupo Especial que, aunque se constatará que las prescripciones administrativas adicionales eran incompatibles con el párrafo 4 del artículo III, esas prescripciones están justificadas en virtud del apartado d) del artículo XX porque son necesarias para lograr la observancia de "la obligación de pagar el IVA" y para "luchar contra el contrabando, incluida la evasión fiscal mediante el contrabando y los cigarrillos falsificados".⁴³ Aunque un paso esencial en el análisis de una defensa fundada en el apartado d) del artículo XX consiste en identificar las leyes o reglamentos cuya observancia se propone lograr la medida en litigio, en este caso el Grupo Especial no identificó las leyes o reglamentos tailandeses cuya observancia logran las prescripciones administrativas adicionales. En

suficiente. En esos casos, se concederá a la otra parte un plazo para que formule observaciones, cuando proceda.

⁴² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 156.

⁴³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 151.

cambio, en el párrafo 7.758 el Grupo Especial simplemente se remitió a la sección VII.F.6 b) ii) de su informe, donde había constatado que las prescripciones administrativas adicionales eran incompatibles con el párrafo 4 del artículo III. Por lo tanto, el Grupo Especial llegó erróneamente a la conclusión de que las prescripciones administrativas adicionales no se pueden justificar al amparo del apartado d) del artículo XX porque se había constatado que esas mismas prescripciones eran incompatibles con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Este razonamiento circular hizo que el Grupo Especial cometiera un error fundamental de análisis jurídico al rechazar la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX. Tailandia añade que aunque se pudiera considerar que la remisión del Grupo Especial pretendía ser una remisión a la constatación que formuló el marco del párrafo 2 del artículo III, el análisis del Grupo Especial a tenor del apartado d) del artículo XX seguiría siendo circular porque esa constatación se basó en las mismas prescripciones administrativas adicionales respecto a las cuales Tailandia hizo valer su defensa al amparo del apartado d) del artículo XX.

3. Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994

31. Tailandia solicita al Órgano de Apelación que revoque la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 al no mantener o instituir tribunales o procedimientos de revisión independientes destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías. Sostiene que el Grupo Especial incurrió en error al concluir que exigir una garantía para obtener el levante de las mercancías en espera de la determinación definitiva del valor en aduana es una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. En el supuesto de que el Órgano de Apelación rechace esta alegación de error, Tailandia afirma que reconocer el derecho de recurrir las decisiones relativas a las garantías tras la determinación definitiva de los derechos de aduana satisface las obligaciones de Tailandia en virtud del párrafo 3 b) del artículo X.

32. Con respecto a la alegación de que el Grupo Especial incurrió en error al constatar que las decisiones relativas a las garantías están abarcadas por el párrafo 3 b) del artículo X, Tailandia aduce que: i) el sentido corriente de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X no incluye medidas provisionales como las garantías aduaneras; ii) el contexto del párrafo 3 b) del artículo X respalda la conclusión de que la aceptación de garantías en el sentido del artículo 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* no está comprendida en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras"; y iii) el "objeto y fin del tratado" avala la conclusión de que la aceptación de garantías no está comprendida en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X.

33. Tailandia sostiene que el sentido corriente de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X no incluye medidas provisionales como las garantías aduaneras por tres razones. En primer lugar, las definiciones de los diccionarios de las palabras que forman la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" no son concluyentes en este caso. Como es inconcebible que todos los actos gubernamentales relativos a las cuestiones aduaneras estén comprendidos en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X, Tailandia mantiene que es necesario evaluar las "circunstancias que l[os] rodeaban"⁴⁴ para determinar correctamente la intención común de las partes.

34. En segundo lugar, refiriéndose a la declaración del Grupo Especial de que "el carácter provisional de una medida o determinación administrativa [puede] exclu[ir] a esa medida o determinación del ámbito del párrafo 3 b) del artículo X"⁴⁵, Tailandia alega que el Grupo Especial no analizó adecuadamente si la exigencia de una garantía tenía ese carácter provisional. También se remite al informe del Órgano de Apelación sobre *Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras* en apoyo de su tesis de que una garantía exigida en virtud de la Nota a los párrafos 2 y 3 del artículo VI del GATT de 1994 es una obligación accesorio o complementaria. Puesto que las garantías en el presente asunto también son "provisionales" y "accesorias o complementarias" de la obligación definitiva de pago de los derechos⁴⁶, Tailandia sostiene que se debe considerar que son un elemento de la determinación definitiva de los derechos aduaneros y no decisiones diferentes.

35. En tercer lugar, Tailandia aduce que la aceptación de la tesis del Grupo Especial de que las garantías están comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X tendría por efecto "entorpecer indebidamente"⁴⁷ el proceso de adopción de decisiones de la administración de aduanas. Como una garantía está intrínsecamente vinculada a la determinación del valor en aduana definitivo, las decisiones relativas a una garantía están comprendidas en la competencia y prerrogativas técnicas de la administración de aduanas. Tailandia sostiene que, por lo tanto, permitir la impugnación de la decisión relativa a una garantía antes de la fijación de los derechos definitivos limitaría las facultades de la autoridad competente para fijar esos derechos.

⁴⁴ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 238 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *CE - Trozos de pollo*, párrafo 175).

⁴⁵ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 239 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1035).

⁴⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 242.

⁴⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafos 245 y 248 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1035).

36. Tailandia sostiene además que el contexto del párrafo 3 b) del artículo X respalda la conclusión de que las decisiones relativas a las garantías no están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición. Concretamente, Tailandia se refiere a los párrafos 1 y 3 a) del artículo X del GATT de 1994, a los artículos 11, 12 y 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, a los artículos 7 y 13, y al párrafo 5 del artículo 9 del *Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* (el "*Acuerdo Antidumping*") y al apartado j) del artículo 2 y al apartado h) del artículo 3 del *Acuerdo sobre Normas de Origen*. A juicio de Tailandia estas disposiciones respaldan la conclusión de que las decisiones en litigio relativas a las garantías no están comprendidas en el ámbito de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994.

37. Con respecto al párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994, Tailandia sostiene que aunque esta disposición enumera distintos tipos de medidas, a saber, "leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general", no contiene referencia a las garantías ni a otras cauciones, lo que da a entender que los redactores no tuvieron la intención de que el párrafo 3 b) del artículo X se aplicase a medidas provisionales como las decisiones relativas a las garantías. Tailandia se remite también al artículo 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, que se refiere a la posibilidad de que la Aduana autorice el levante de las mercancías a cambio de una garantía. Como el propio artículo 13 no contiene referencia alguna a un derecho de recurso contra la imposición de una garantía, no existe tal derecho. Si los redactores hubieran pretendido reconocer un derecho de recurso "lo hubieran podido decir y así lo habrían dicho".⁴⁸ Tailandia también se remite al artículo 11 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, sosteniendo que este artículo reconoce un derecho de recurso únicamente con respecto a la determinación del valor en aduana y que la falta de reconocimiento expreso de un recurso contra la aceptación de una garantía indica que los negociadores no pretendieron reconocer la posibilidad de dicho recurso.

38. Tailandia se remite asimismo al artículo 7, al párrafo 5 del artículo 9 y al artículo 13 del *Acuerdo Antidumping*. Según Tailandia, la inexistencia de un derecho de recurso contra las medidas provisionales o las garantías de "nuevos exportadores" en el marco del *Acuerdo Antidumping* indica que las garantías aceptadas para asegurar el pago de derechos aduaneros no están comprendidas en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994. Tailandia se remite también al apartado j) del artículo 2 y al apartado h) del artículo 3 del *Acuerdo sobre Normas de Origen*. Estas disposiciones establecen que los Miembros de la OMC deberán asegurarse de que "*toda* medida administrativa que adopten en relación con la determinación de origen sea susceptible de pronta revisión por tribunales o

⁴⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 256.

procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos".⁴⁹ Tailandia aduce que como la palabra "toda" se utiliza en estas disposiciones del *Acuerdo sobre Normas de Origen* pero no en el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994, determinadas "medidas administrativas", como la aceptación de una garantía, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X.

39. Además, Tailandia sostiene que consideraciones sobre el objeto y fin también avalan la conclusión de que la aceptación de garantías no está comprendida en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X. Según Tailandia, el principio del debido proceso, que el Grupo Especial consideró que estaba expresado en el párrafo 3 del artículo X, no obliga a concluir que tiene que haber un derecho de recurso contra las medidas provisionales. El debido proceso no es un concepto técnico que tenga un contenido fijo sin relación con el momento, el lugar y las circunstancias, sino que debe definirse teniendo en cuenta las circunstancias específicas del caso.⁵⁰ También se deben tener en cuenta la doctrina de la "madurez" y deferencia a la competencia de un organismo administrativo.⁵¹ Tailandia aduce que "desde el punto de vista práctico no tiene sentido exigir que los tribunales intervengan en un proceso de adopción de decisiones que es competencia técnica de un organismo administrativo antes de que ese organismo haya tenido la oportunidad de examinar plenamente la cuestión y emitir una decisión definitiva".⁵²

40. En el supuesto de que el Órgano de Apelación confirme la constatación del Grupo Especial de que exigir una garantía para obtener el levante de las mercancías en espera de la determinación definitiva del valor en aduana constituye una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras", Tailandia sostiene que reconocer un derecho de recurso una vez fijados definitivamente los derechos satisface no obstante las obligaciones que le corresponden en virtud del párrafo 3 b) del artículo X. Permitir la impugnación de una garantía antes de que se expida el aviso definitivo del valor en aduana entorpecería indebidamente el proceso de adopción de decisiones de la administración de aduanas en una esfera incluida en su competencia técnica. Tailandia sostiene que esta preocupación puede conciliarse con el derecho de recurso previsto en el párrafo 3 b) del artículo X si se considerara que es compatible con esa disposición exigir a los importadores que esperen a la determinación definitiva del valor en aduana antes de ejercer su derecho de recurso respecto de la garantía. Afirma que el Grupo Especial reconoció esta tesis cuando dijo que "no considera[] que la existencia de trámites intermedios previos a una revisión independiente constituya en sí misma una deficiencia sistémica que impida a Tailandia mantener procedimientos

⁴⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 272. (las cursivas son de Tailandia)

⁵⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 277 (donde se cita el asunto: Tribunal Supremo de los Estados Unidos, *Cafeteria Workers v. McElroy*, 367 U.S. 886, 895 (1961)).

⁵¹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 278 (donde se hace referencia al asunto: Tribunal Supremo de los Estados Unidos, *Abbott Laboratories v. Gardner*, 387 U.S. 136 (1967)).

⁵² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 278.

para la pronta revisión de las medidas administrativas en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X".⁵³ No obstante, Tailandia alega que el Grupo Especial no explicó "por qué *otros* trámites intermedios no pueden dar lugar a una infracción del párrafo 3 b) del artículo X pero un trámite intermedio que adopta la forma de exigir que se espere a la determinación definitiva antes de recurrir contra una garantía *siempre* tendría como resultado una infracción".⁵⁴

B. *Argumentos de Filipinas - Apelado*

1. Párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994

41. Filipinas solicita al Órgano de Apelación que confirme la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. Sostiene que el Grupo Especial basó correctamente su constatación en las diferencias en los niveles de tributación aplicables a las reventas de cigarrillos nacionales e importados que se derivan de la exención *de jure* de la carga del IVA concedida por Tailandia a los revendedores de cigarrillos nacionales. Filipinas sostiene también que la tributación discriminatoria no puede subsanarse mediante un derecho a reclamar una bonificación fiscal de compensación y que, aunque pudiera, el Grupo Especial constató adecuadamente que a los revendedores de cigarrillos importados se les puede denegar una bonificación fiscal en determinadas circunstancias previstas en la legislación tailandesa.

42. Filipinas aduce que la tributación discriminatoria de jure entre los cigarrillos importados y los nacionales constituye un fundamento suficiente para constatar una incompatibilidad a tenor del párrafo 2 del artículo III. Esta disposición exige que los productos no estén sujetos a impuestos interiores superiores a los aplicados a los productos nacionales y, como Tailandia reconoce, se infringe lo dispuesto en la primera frase del párrafo 2 del artículo III si los productos importados están sujetos "incluso a la mínima diferencia"⁵⁵ de tributación. Filipinas aduce además que hay discriminación *de jure* si ésta puede demostrarse sobre la base de los términos de la legislación, reglamento u otro instrumento jurídico pertinentes que constituyen la medida.

43. Filipinas considera que el Grupo Especial constató correctamente que las reventas de cigarrillos importados están sujetas a impuestos interiores superiores a los aplicables a las reventas de cigarrillos nacionales. Los revendedores de cigarrillos importados están obligados a responder

⁵³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 297 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1014).

⁵⁴ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 297. (las cursivas figuran en el original)

⁵⁵ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 58 (donde se hace referencia a la comunicación del apelante presentada por Tailandia, nota 30 del párrafo 62).

plenamente ante las autoridades fiscales tailandesas por la carga del IVA sobre las reventas imponibles. El proceso de obtención de una bonificación fiscal no significa que las reventas de cigarrillos importados no estén sujetas a impuestos, sino que se trata más bien de un mecanismo para responder de esa carga fiscal. El Grupo Especial también constató correctamente que, en cambio, los revendedores de cigarrillos nacionales están exentos del IVA sobre las reventas de cigarrillos y por lo tanto no están sujetos a ninguna carga del IVA. Como las reventas de cigarrillos importados están sujetas a un tipo impositivo del 7 por ciento, mientras que las reventas de cigarrillos nacionales están sujetas a un tipo nulo, una comparación de las cargas fiscales relativas demuestra que existe una imposición superior basada en el origen de los cigarrillos. Por estas razones, Filipinas sostiene que Tailandia se equivoca al argumentar que la constatación que formuló el Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III se basó en prescripciones administrativas diferentes y no en cargas fiscales diferentes.

44. Con respecto al argumento de Tailandia de que la carga del IVA se compensa mediante una bonificación por el impuesto sobre los insumos, Filipinas mantiene que el Grupo Especial, al haber establecido que los cigarrillos importados están sujetos a un IVA superior al aplicable a los cigarrillos nacionales similares, no estaba obligado a examinar las condiciones jurídicas con arreglo a las cuales Tailandia concede bonificaciones fiscales de compensación. En *Canadá - Período de protección mediante patente*, el Órgano de Apelación rechazó el argumento de que el Canadá había cumplido su obligación de otorgar protección mediante patente durante 20 años, de conformidad con el artículo 33 del *Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio* (el "*Acuerdo sobre los ADPIC*"). En ese asunto, el Canadá otorgó un período de protección mediante patente de 17 años que los titulares de la patente podían prorrogar hasta 20 años adoptando determinados trámites.⁵⁶ Del mismo modo, el párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 impide a los Miembros supeditar el cumplimiento de las obligaciones de trato nacional a la actuación de los particulares. La discriminación *de jure* no queda subsanada por el hecho de que un particular pueda adoptar medidas para intentar contrarrestar esa discriminación. Según Filipinas, si el particular no adopta todas las medidas a las que puede recurrir con arreglo a la legislación de un Miembro, las consecuencias desfavorables de su falta de actuación son responsabilidad del Miembro.

45. Filipinas sostiene además que el Grupo Especial constató correctamente que los revendedores de cigarrillos importados no tienen automáticamente derecho a una bonificación fiscal para compensar la obligación discriminatoria de pagar el IVA. Tailandia reconoció ante el Grupo Especial, y acepta en apelación, que sólo se puede solicitar una bonificación fiscal si el revendedor de

⁵⁶ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 73 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Período de protección mediante patente*, párrafos 91 y 92).

cigarrillos importados cumple las prescripciones administrativas pertinentes. En particular, Tailandia reconoce que no se concede bonificación fiscal si el revendedor de cigarrillos importados: i) no presenta el formulario Por.Por.30; ii) no reclama la bonificación fiscal en el formulario Por.Por.30; iii) no presenta una factura como prueba de la compra; y iv) no presenta una factura completa y exacta. El artículo 82/5 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia⁵⁷ establece otras circunstancias en las que se puede denegar una bonificación por el impuesto sobre los insumos a los revendedores de cigarrillos importados. En consecuencia, Filipinas considera que el Grupo Especial rechazó acertadamente el argumento de Tailandia de que los revendedores de cigarrillos importados nunca pueden incurrir en una carga neta respecto de la reventa de cigarrillos y constató correctamente que hay circunstancias, definidas en la legislación tailandesa, en las que los revendedores de cigarrillos importados no recibirían una bonificación fiscal.

46. Filipinas mantiene también que el Grupo Especial desestimó correctamente el argumento de Tailandia de que no surge una incompatibilidad a tenor del párrafo 2 del artículo III en caso de que el revendedor de cigarrillos importados no obtenga una bonificación fiscal porque no ejerce su derecho a reclamarla. Es el Gobierno de Tailandia, y no el revendedor particular, el que establece las condiciones jurídicas que determinan si el revendedor de cigarrillos importados tiene derecho a compensar la obligación discriminatoria de pagar el IVA. En cambio, los revendedores de cigarrillos nacionales nunca están obligados a cumplir las prescripciones relativas a la bonificación fiscal en relación con las reventas de cigarrillos nacionales porque están automáticamente exentos del IVA respecto de esas ventas. Filipinas aduce que, en virtud del artículo III del GATT de 1994, es Tailandia, y no el revendedor particular, la que está obligada a asegurarse de que los cigarrillos importados se beneficien en todos los casos de unas condiciones de competencia iguales.

47. Filipinas toma nota del argumento de Tailandia de que no se le debe obligar a conceder una bonificación fiscal a los revendedores de cigarrillos importados si no pueden demostrar que la bonificación reclamada se deriva de compras reales y legítimas de cigarrillos. Filipinas afirma que este "es el mismo argumento formulado de distinta manera".⁵⁸ Es Tailandia, y no el revendedor particular, la que es responsable de conformidad con el párrafo 2 del artículo III de establecer un marco normativo en el que los productos importados no estén sujetos a impuestos superiores a los aplicados a los cigarrillos nacionales similares. Esto no significa que los Miembros no puedan, como norma general, insistir en que los contribuyentes cumplan condiciones jurídicas para obtener una bonificación fiscal. Filipinas sostiene que la razón por la que el sistema del IVA de Tailandia

⁵⁷ Gobierno del Reino de Tailandia, Consejo de Regencia, Ley de promulgación del Código de Recaudación Tributaria, E.B. 2481 (Prueba documental 94 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

⁵⁸ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 86.

discrimina es porque las reventas de cigarrillos nacionales están exentas *de jure* de la carga del IVA y por lo tanto también están exentas de todas las prescripciones relativas a las bonificaciones fiscales.

2. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

48. Filipinas solicita al Órgano de Apelación que confirme la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. También le pide que rechace los argumentos de Tailandia de que el Grupo Especial actuó de manera incompatible con el artículo 11 del ESD y el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo al aceptar el dictamen pericial contenido en la Prueba documental 289 de Filipinas, así como la apelación de Tailandia contra la constatación del Grupo Especial relativa a la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994.

a) Párrafo 4 del artículo III: "trato no menos favorable"

49. Filipinas sostiene que el Grupo Especial constató correctamente que Tailandia somete los cigarrillos importados a un trato menos favorable que los cigarrillos nacionales al imponer prescripciones administrativas adicionales relacionadas con el IVA únicamente a los revendedores de cigarrillos importados. Se concede "trato menos favorable" en el sentido del párrafo 4 del artículo III cuando el trato no asegura una igualdad de oportunidades efectiva y no protege las expectativas sobre la relación de competencia entre los productos importados y los nacionales. El párrafo 4 del artículo III exige que la reglamentación gubernamental sobre los productos importados y nacionales similares sea "perfectamente neutral".⁵⁹ Filipinas añade que, cuando la reglamentación gubernamental somete los productos importados a cargas administrativas que no se imponen a los productos nacionales similares, ello no es neutral, y altera la igualdad de las condiciones de competencia.

50. Filipinas considera que el Grupo Especial se basó correctamente en la jurisprudencia de la OMC para apoyar su constatación. Por ejemplo, el Órgano de Apelación afirmó en *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones* que "la mera existencia de la *posibilidad* de que los [extranjeros] se enfrenten a dos obstáculos es *en sí misma menos favorable* que el hecho innegable de que los [...] estadounidenses sólo se enfrentan a uno".⁶⁰ Además, el Grupo Especial que examinó el asunto *Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano* constató que "en este caso, el trato menos favorable es el resultado de la imposición de *un requisito adicional al grano importado que no*

⁵⁹ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 123.

⁶⁰ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 125 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones*, párrafo 265 (las cursivas figuran en el original)).

se aplica al grano nacional".⁶¹ En consecuencia, en la medida en que un Miembro someta los productos importados a prescripciones administrativas a las que no están sujetos los productos nacionales, eso da lugar a un trato desigual que es en sí mismo menos favorable para los productos importados. Ello se debe a que las prescripciones adicionales impiden a los comerciantes "elegir libremente entre los productos nacionales similares y los productos importados [...] por razones estrictamente comerciales".⁶² Esta situación debe diferenciarse de aquella en que se impone una serie distinta de prescripciones a los productos importados y a los nacionales. Filipinas sostiene que, en esas circunstancias, el grupo especial puede tener que examinar más detenidamente las medidas para determinar si las prescripciones administrativas diferentes alteran la igualdad efectiva de las condiciones de competencia en detrimento de los productos importados y por tanto constituyen trato menos favorable.

51. Filipinas recuerda que el Grupo Especial constató que Tailandia somete las reventas de cigarrillos importados a una serie de prescripciones administrativas relacionadas con el IVA y que esas prescripciones no se aplican en relación con las reventas de cigarrillos nacionales. Sólo de este hecho se desprende que el trato concedido a los cigarrillos importados es menos favorable y no hay necesidad de investigar la "repercusión del trato discriminatorio" o los "efectos sobre el comercio" de dicho trato.⁶³ Así pues, la apelación de Tailandia, que se centra en la evaluación del "grado de probabilidad de que cualesquiera diferencias de trato tendrán una repercusión negativa en la posición de competencia de las importaciones"⁶⁴ realizado por el Grupo Especial y la considera errónea, está fuera de lugar. Además, aunque el Grupo Especial no estaba obligado a hacerlo, buscó otra confirmación para su constatación examinando la forma en que las prescripciones administrativas discriminatorias de Tailandia alteran la igualdad de las condiciones de competencia en el mercado tailandés. El Grupo Especial concluyó correctamente, sobre la base de pruebas de elasticidad de los precios y pautas de alternancia, que la estrecha relación de competencia entre los cigarrillos importados y los nacionales supone que cualquier trato fiscal desigual basta para perturbar la igualdad de las condiciones de competencia. Además, el Grupo Especial relacionó correctamente los efectos de las prescripciones administrativas adicionales con los costos de explotación de las empresas y afirmó que los costos de cumplir esas prescripciones administrativas podían afectar a las decisiones empresariales y limitar las oportunidades para los cigarrillos importados. Filipinas considera digno de

⁶¹ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 126 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano*, párrafo 6.190). (las cursivas son de Filipinas)

⁶² Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 130 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 219).

⁶³ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 138.

⁶⁴ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 136 (donde se cita la comunicación del apelante presentada por Tailandia, nota 115 del párrafo 124).

menção que más del 20 por ciento de los minoristas de cigarrillos hayan optado por no vender cigarrillos importados. Aunque no hay pruebas de por qué razón no revenden cigarrillos importados, estos minoristas eluden las prescripciones administrativas revendiendo únicamente cigarrillos nacionales. En cuanto a la afirmación de Tailandia de que, al cumplir las prescripciones adicionales los revendedores de cigarrillos importados pueden obtener determinadas ganancias en forma de bonificaciones fiscales adicionales, Filipinas argumenta que el hecho de que la obligación de pagar el IVA pueda compensarse en algunos casos "no subsana la discriminación *de jure*".⁶⁵ Filipinas hace hincapié en que la jurisprudencia de la OMC establece claramente que un trato más favorable de los productos importados en algunos casos no justifica un trato menos favorable en otros.

b) Artículo 11 del ESD: trato dado por el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas

52. Con respecto a la aceptación y utilización por el Grupo Especial de la Prueba documental 289 de Filipinas, ésta aduce que el Grupo Especial respetó adecuadamente los derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso porque Tailandia tuvo oportunidades para formular observaciones sobre dicha Prueba documental y aprovechó una de ellas. El ejercicio de los derechos relacionados con el debido proceso conlleva obligaciones para la parte que invoca esos derechos y las partes deben señalar a la atención del grupo especial los supuestos defectos de procedimiento en "la primera oportunidad posible".⁶⁶ Aunque Filipinas presentó la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria⁶⁷ en la segunda reunión sustantiva, Tailandia decidió presentar la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria⁶⁸ únicamente en sus respuestas a las preguntas formuladas por el Grupo Especial después de la segunda reunión sustantiva. A la inversa, Filipinas presentó su Prueba documental 289 en sus observaciones sobre esas respuestas, que fue la primera oportunidad después de que Tailandia presentara la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria. Filipinas sostiene que, en cualquier caso, Tailandia era responsable de pedir una oportunidad para formular observaciones sobre la Prueba documental 289 de Filipinas, pero en lugar de ello optó por oponerse a esta prueba únicamente en sus observaciones sobre el informe provisional del Grupo Especial, donde Tailandia esgrimió en gran medida los mismos argumentos que plantea ahora en apelación.

⁶⁵ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 150.

⁶⁶ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 186 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano*, párrafo 205, donde a su vez se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Acero al carbono*, párrafo 123).

⁶⁷ Resolución del Director General del Departamento de Recaudación Tributaria de Tailandia, Gor.Kor. 0811/Por.633, 27 de enero de 2000 (Prueba documental 253 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

⁶⁸ Resolución del Director General del Departamento de Recaudación Tributaria de Tailandia, Gor.Kor. 0802/Por.22836, 10 de octubre de 1995 (Prueba documental 96 presentada por Tailandia al Grupo Especial).

53. Filipinas sostiene también que su Prueba documental 289 fue presentada debidamente al Grupo Especial, de conformidad con el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo, porque se trata de una prueba de réplica presentada en las observaciones sobre las respuestas de Tailandia a las preguntas del Grupo Especial. Filipinas afirma que presentó la Prueba documental 289 para respaldar sus observaciones sobre la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria que se había adjuntado a las respuestas de Tailandia a las preguntas del Grupo Especial. La primera frase del párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial permite expresamente que se presenten pruebas con las observaciones sobre las respuestas de la otra parte a las preguntas. El dictamen pericial presentado en la Prueba documental 289 de Filipinas indicaba que su finalidad era "emit[ir] un dictamen sobre [la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria]".⁶⁹ Si Tailandia no hubiera presentado la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria, Filipinas no habría tenido motivo para presentar este dictamen pericial. Por lo tanto, la Prueba documental 289 de Filipinas está incluida en la categoría de pruebas enunciadas en la primera frase del párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial, y no en las que se enuncian en la segunda frase, para las cuales es necesario que exista justificación y se dé la oportunidad de responder. Filipinas afirma que, en todo caso, si Tailandia consideraba que la prueba no se había presentado de conformidad con el párrafo 15, el modo de proceder adecuado habría sido que Tailandia se opusiese inmediatamente a la Prueba documental 289 de Filipinas y no esperar hasta sus observaciones sobre el informe provisional.

54. Filipinas aduce que el Grupo Especial no dio un peso decisivo a su Prueba documental 289 ni actuó de manera incompatible con el artículo 11 del ESD. Por el contrario, el Grupo Especial llegó a la conclusión de que las ventas de cigarrillos nacionales no tenían que declararse en el formulario Por.Por.30 basándose en la totalidad de las pruebas. El artículo 11 del ESD permite a los grupos especiales "cierto margen de discrecionalidad" al valorar la credibilidad y el peso que deben concederse a una prueba determinada.⁷⁰ Incluso en su informe provisional, el Grupo Especial no dio un peso decisivo a la Prueba documental 289 de Filipinas, sino que simplemente explicó que el dictamen pericial incluido en ella confirmaba el cambio en la prescripción de declarar las ventas de cigarrillos nacionales en el formulario Por.Por.30. El Grupo Especial utilizó incorrectamente la palabra "únicamente" para describir la prueba relativa al cambio en la práctica de declaración y, como consecuencia de una sugerencia de Filipinas, rectificó este error en el informe del Grupo Especial. En

⁶⁹ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 200 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 6.127).

⁷⁰ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 212 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Continuación de la reducción a cero*, párrafo 331, donde a su vez se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *CE - Hormonas*, párrafo 132, y al informe del Órgano de Apelación, *CE - Sardinias*, párrafo 299).

todo caso Filipinas considera que, a tenor del artículo 17 del ESD, el informe provisional no está sujeto al examen en apelación y que es incorrecto que Tailandia base su apelación en las constataciones formuladas por el Grupo Especial en el informe provisional.

- c) Defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994

55. Filipinas solicita al Órgano de Apelación que rechace la apelación de Tailandia contra la constatación del Grupo Especial sobre la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994. El Grupo Especial concluyó correctamente que el apartado d) del artículo XX no justifica una medida incompatible con las normas de la OMC (prescripciones administrativas discriminatorias aplicadas a los cigarrillos importados) porque logra la observancia de otra medida incompatible con las normas de la OMC (tributación discriminatoria sobre los cigarrillos importados). Filipinas indica también que los argumentos de Tailandia con respecto a la defensa que invocó al amparo del apartado d) del artículo XX no estuvieron bien formulados ya que en total fueron seis párrafos en todas las comunicaciones que presentó al Grupo Especial.

56. A juicio de Filipinas, la remisión que hizo el Grupo Especial en el párrafo 7.758 de su informe es un error material y no, como alega Tailandia, un error "fundamental".⁷¹ No hay ninguna base en el razonamiento del Grupo Especial que indique que el examen sustantivo que hizo de la defensa invocada por Tailandia consistiera en un análisis circular de la cuestión de si las prescripciones administrativas son necesarias para lograr la observancia de esas mismas prescripciones. Por el contrario, el Grupo Especial expuso correctamente que el criterio jurídico establecido en el apartado d) del artículo XX supone dos medidas diferentes, una que debe justificarse y la otra que ha de ser compatible con las normas de la OMC. También consideró que el argumento de Tailandia era que las "prescripciones administrativas" son necesarias para lograr la observancia de "la legislación tailandesa en materia de IVA". El Grupo Especial evaluó por tanto correctamente si las medidas incompatibles eran necesarias para lograr la observancia de medidas distintas. Por consiguiente, Filipinas considera que el razonamiento del Grupo Especial revela que la remisión que figura en el párrafo 7.758 fue simplemente un error: el Grupo Especial se remitió a la sección VII.F.6 b) ii) de su informe, que trata de las prescripciones administrativas discriminatorias, en lugar de hacerlo a la sección VII.E.5 b) ii) que trata de la tributación discriminatoria. En consecuencia, Filipinas solicita al Órgano de Apelación que modifique este error material sustituyendo la referencia a la "sección VII.F.6 b) ii)" por una referencia a la "sección VII.E.5 b) ii)". Filipinas rechaza además la aseveración de Tailandia de que el análisis del Grupo Especial en virtud

⁷¹ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 238 (donde se hace referencia a la comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 153).

del apartado d) del artículo XX seguiría siendo circular aunque se volviera a redactar la remisión de esta manera porque la constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 se basó en la obligación discriminatoria de pagar el IVA y no, como Tailandia afirma, en las prescripciones administrativas discriminatorias respecto a las cuales Tailandia invocó la defensa al amparo del apartado d) del artículo XX.

57. Filipinas tampoco está de acuerdo con la aseveración de Tailandia de que, en el supuesto de que el Órgano de Apelación revoque la constatación formulada por el Grupo Especial en el marco del apartado d) del artículo XX, debe revocar también la constatación que formuló a tenor del párrafo 4 del artículo III. La interpretación y/o aplicación de una obligación sustantiva es distinta del análisis de una excepción enunciada en una disposición jurídica separada, y la revocación de una constatación formulada en virtud de la última no entraña la revocación de una constatación formulada a tenor de la primera. Filipinas observa asimismo que Tailandia no ha pedido al Órgano de Apelación que complete el análisis de la defensa que invocó al amparo del apartado d) del artículo XX.

3. Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994

58. Filipinas solicita al Órgano de Apelación que confirme la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 al no mantener o instituir tribunales o procedimientos independientes de revisión destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías. Aduce que el Grupo Especial constató correctamente que exigir una garantía para obtener el levante de las mercancías en espera de la determinación definitiva del valor en aduana es una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. Sostiene además que el Grupo Especial constató correctamente que prever la revisión independiente de las garantías únicamente después de la determinación definitiva del valor en aduana no satisface lo dispuesto en el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994.

59. Filipinas sostiene que el carácter jurídico y la finalidad de una garantía aduanera, el contexto del párrafo 3 b) del artículo X, y el objeto y fin de esta disposición confirman que las decisiones relativas a las garantías son "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. Las garantías llevan aparejado un proceso que está relacionado con el de valoración en aduana pero es distinto de él. Las decisiones relativas a una garantía establecen las condiciones jurídicas con arreglo a las cuales el importador puede retirar sus mercancías de la Aduana, en espera de la determinación definitiva del valor en aduana. Por lo tanto, el Grupo Especial constató correctamente que la decisión de imponer una garantía constituye una decisión "con la finalidad distinta de *garantizar*, en espera de la determinación definitiva de la

Aduana, el pago del monto real último de los derechos de aduana".⁷² A juicio de Filipinas, la garantía no forma parte integrante de la determinación del valor en aduana y no constituye una decisión provisional relativa al valor en aduana, como afirma Tailandia. En cambio, se trata de una medida administrativa definitiva que establece las condiciones jurídicas específicas con arreglo a las cuales el importador puede retirar sus mercancías de la Aduana y tiene consecuencias inmediatas para los importadores y el acceso a los mercados. Como reconoció el Grupo Especial en el asunto *Colombia - Puertos de entrada*, una garantía es jurídicamente distinta de la obligación de pago que garantiza.⁷³ Aunque Filipinas reconoce la declaración del Órgano de Apelación en *Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras* de que una obligación de garantía es "complementaria" y "está intrínsecamente vinculada con" la obligación que garantiza⁷⁴, aduce que eso no significa que las dos obligaciones se conviertan en un "todo indiferenciado".⁷⁵

60. En cuanto al contexto del párrafo 3 b) del artículo X, Filipinas observa que el artículo 11 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* limita la revisión independiente a las "determinaci[ones] del valor en aduana" definitivas, y que el artículo 13 del *Acuerdo Antidumping* limita la revisión independiente a las determinaciones antidumping "definitivas". El Grupo Especial actuó correctamente al concluir que el hecho de que en el párrafo 3 b) del artículo X no figure el adjetivo "definitivas" da a entender que la revisión independiente prevista en esa disposición "no se reduce necesariamente a las medidas administrativas definitivas".⁷⁶ Filipinas también apoya el razonamiento del Grupo Especial de que el empleo de la expresión "cuestiones aduaneras" en el párrafo 3 b) del artículo X, en contraposición a "valor en aduana" en el párrafo 1 del artículo 11 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, indica que el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X es más amplio que el del párrafo 1 del artículo 11.

61. Filipinas considera que están fuera de lugar los argumentos contextuales de Tailandia basados en el párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994 y el artículo 12 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*. En respuesta al argumento de Tailandia de que el hecho de que no se mencionen las decisiones relativas a las garantías en el párrafo 1 del artículo X da a entender que el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 no se aplica a esas decisiones, Filipinas señala que Tailandia no ha

⁷² Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 287 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1040 (las cursivas figuran en el original; el subrayado es de Filipinas)).

⁷³ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 290 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *Colombia - Puertos de entrada*, párrafo 7.88).

⁷⁴ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 294 (donde se hace referencia a la comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafos 240-243, donde a su vez se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, párrafo 231).

⁷⁵ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 295.

⁷⁶ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 301 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1034). (las cursivas son de Filipinas)

apelado contra la constatación del Grupo Especial de que las normas relativas a las garantías están abarcadas por el párrafo 1 del artículo X como normas que se refieren a la valoración en aduana. Aduce además que no se puede interpretar que la falta de una referencia al artículo X del GATT de 1994 en el artículo 12 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* limite la obligación de prever la revisión independiente de conformidad con el párrafo 3 b) del artículo X.

62. Filipinas discrepa también de los argumentos contextuales de Tailandia basados en el párrafo 2 del artículo 7 y el párrafo 5 del artículo 9 del *Acuerdo Antidumping*. A su juicio, hay una diferencia importante entre las medidas antidumping provisionales y las garantías prestadas en espera de que se completen los exámenes de "nuevos exportadores" de conformidad con el *Acuerdo Antidumping*, por una parte, y una garantía aduanera, por otra. Tanto las medidas antidumping provisionales como las garantías de "nuevos exportadores" se pueden imponer solamente durante un plazo breve. Una vez que la autoridad concluye el procedimiento pertinente, se elimina automáticamente la medida provisional o la garantía y se sustituye por una medida antidumping definitiva. Filipinas mantiene que, en cambio, las garantías aduaneras pueden imponerse por un período indefinido, y por lo tanto pueden imponer costos a largo plazo al importador.

63. Filipinas sostiene que el objeto y fin del párrafo 3 b) del artículo X confirma la conclusión del Grupo Especial de que una garantía aduanera es una medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras que está comprendida en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X. El Grupo Especial tenía razón al afirmar que el objetivo a que responde el párrafo 3 b) del artículo X es la preservación de los derechos del debido proceso de las partes afectadas, y al constatar que una decisión relativa a una garantía puede tener una incidencia comercialmente desfavorable inmediata sobre los importadores en caso de que su nivel sea excesivo. Filipinas discrepa de Tailandia en que, como las decisiones relativas a las garantías aduaneras son solamente medidas provisionales, no están "maduras" para una revisión independiente y que por lo tanto los tribunales no deben intervenir en un proceso de adopción de decisiones que queda dentro de la competencia técnica de un organismo administrativo. La propia Tailandia ha ilustrado, en otra diferencia, la importancia de que se permita impugnar una decisión relativa a una garantía por motivos relacionados con el debido proceso cuando impugnó con éxito en el marco de solución de diferencias de la OMC una garantía que habían impuesto los Estados Unidos para asegurar la posible obligación de pago de derechos antidumping definitivos.⁷⁷ En ese asunto no se sugirió que dicha revisión menoscabara o entorpeciera indebidamente la capacidad del Departamento de Comercio de los Estados Unidos para fijar los

⁷⁷ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 319 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, párrafos 258-260).

derechos antidumping definitivos. Filipinas añade que, con independencia del nivel de una garantía o el fundamento para su determinación, las autoridades aduaneras están obligadas a determinar el valor en aduana de forma compatible con las disposiciones pertinentes del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, y que la legislación aduanera no es tan compleja y difícil que las medidas administrativas deban estar exentas de un examen realizado por tribunales independientes. Al interpretar que el párrafo 3 b) del artículo X abarca las garantías aduaneras, el Grupo Especial se aseguraba de que los importadores tengan derecho a solicitar una revisión independiente para impugnar la cuantía de la garantía, preservando con ello las oportunidades de competencia que protege el artículo X del GATT de 1994.

64. Por último, Filipinas discrepa de la apelación condicional de Tailandia por la que se solicita que, si se considera que una decisión relativa a una garantía es una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras", el Órgano de Apelación constate que el reconocimiento de un derecho de recurso tras la fijación definitiva de los derechos de aduana satisface no obstante las obligaciones que le corresponden a Tailandia en virtud del párrafo 3 b) del artículo X. Con arreglo a la legislación tailandesa ningún tribunal independiente tiene jurisdicción para entender en una impugnación contra una decisión relativa a las garantías de manera separada del recurso contra una determinación definitiva del valor en aduana. El Grupo Especial constató correctamente que permitir la revisión de las decisiones relativas a las garantías únicamente después de que se haya emitido la determinación definitiva del valor en aduana no cumple lo dispuesto en el párrafo 3 b) del artículo X. Dicho sistema no es un sistema destinado a la pronta revisión y rectificación de las decisiones relativas a las garantías, sino únicamente un sistema de revisión de las determinaciones del valor en aduana. Si un importador decide no importar mercancías porque una garantía impone una carga financiera excesiva, nunca habrá una determinación definitiva del valor en aduana y por lo tanto al importador le será imposible obtener la revisión independiente de la decisión relativa a la garantía. Incluso cuando se realiza la importación y se formula una determinación definitiva de valoración en aduana, la prescripción de esperar a esa determinación antes de solicitar la revisión independiente de la garantía ocasiona demoras innecesarias.

65. Filipinas discrepa del argumento de Tailandia de que, puesto que el Grupo Especial constató que en principio es aceptable, a tenor del párrafo 3 b) del artículo X, exigir que los importadores procuren la revisión interna antes de solicitar la revisión independiente de una determinación de valoración en aduana, también debe ser admisible obligar a los importadores a esperar la determinación definitiva del valor en aduana antes de solicitar la revisión independiente de una decisión relativa a las garantías. La exigencia de solicitar en primer lugar la revisión interna de una determinación de valoración en aduana no crea una laguna en el sistema de revisión, haciendo con

ello que la revisión independiente de una determinación definitiva sea imposible en determinadas situaciones. En cambio, obligar a los importadores a esperar la determinación definitiva del valor en aduana antes de solicitar la revisión independiente de una decisión relativa a las garantías da lugar a esa laguna. Filipinas sostiene además que, aunque la revisión interna de una determinación de valoración en aduana puede contribuir a resolver el problema de valoración, esperar a que se emita la determinación definitiva del valor en aduana no contribuye a la pronta revisión y rectificación de una decisión relativa a una garantía.

C. *Argumentos de los terceros participantes*

1. Australia

66. Australia sostiene que, al examinar la apelación presentada por Tailandia al amparo del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994, el Órgano de Apelación debe examinar en primer lugar la cuestión preliminar de si el Grupo Especial identificó correctamente la medida en litigio. Considera que el Grupo Especial no expuso con claridad si la medida era el sistema del IVA propiamente dicho o si comprende los mecanismos utilizados para recaudar el IVA. Australia considera que es difícil separar cada elemento del régimen del IVA de Tailandia y observa que las cuestiones de si la venta de un producto está exenta del IVA, o si el revendedor puede solicitar bonificaciones por el impuesto sobre los insumos para eximirse de la carga fiscal, son pertinentes y no pueden distinguirse del régimen fiscal propiamente dicho.

67. Remitiéndose al razonamiento del Grupo Especial encargado del asunto *Argentina - Pielés y cueros*, y del Grupo Especial del GATT que examinó el asunto *Estados Unidos - Bebidas derivadas de la malta*, Australia sostiene que el carácter administrativo del mecanismo de recaudación de impuestos de Tailandia no supone *a priori* que esté excluido del ámbito de la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. En las circunstancias de este asunto, las prescripciones administrativas son un mecanismo de recaudación que afecta al cálculo de la carga acumulativa del IVA. El incumplimiento de las prescripciones administrativas aplicables a los revendedores de cigarrillos importados da lugar directamente a una carga fiscal más alta, mientras que los revendedores de cigarrillos nacionales están totalmente exentos del pago del IVA. En consecuencia, el propio mecanismo de recaudación constituye un "impuesto" a los efectos del párrafo 2 del artículo III ya que potencialmente da lugar a una carga fiscal acumulativa más alta para el revendedor de cigarrillos importados. En cuanto a la cuestión de si la carga fiscal que recae sobre los cigarrillos importados es "superior" a la de los cigarrillos nacionales, Australia sostiene que deben tenerse en cuenta las prescripciones administrativas adicionales aplicables a los revendedores de cigarrillos importados y el riesgo que llevan consigo de una carga fiscal más alta en caso de que no se cumplan

esas prescripciones. Observando que Tailandia ha reconocido que "un riesgo de imposición superior puede dar lugar a una infracción del párrafo 2 del artículo III"⁷⁸, Australia indica que, cuando se rechaza una solicitud de bonificación por el impuesto sobre los insumos presentada por un revendedor, la carga fiscal real es más alta, mientras que los revendedores de cigarrillos nacionales no se enfrentan a ese riesgo porque están automáticamente exentos del IVA.

68. Por lo que respecta a los argumentos de Tailandia de que el Grupo Especial incurrió en error al constatar que las prescripciones administrativas adicionales conceden un "trato menos favorable" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, Australia discrepa del argumento de Tailandia de que "el derecho a tratar de modo diferente a los productos importados puede incluir el derecho a imponer prescripciones adicionales o más complicadas siempre que no supongan un trato 'menos favorable'".⁷⁹ Por el contrario, los grupos especiales y el Órgano de Apelación han constatado simplemente que un trato diferente no basta para constatar una incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III. Aunque Australia insiste en que toda determinación de existencia de trato menos favorable debe hacerse según las circunstancias del caso, solicita al Órgano de Apelación que tenga en cuenta las consecuencias sistémicas más generales del umbral para constatar una incompatibilidad en el marco del párrafo 4 del artículo III. A juicio de Australia, la constatación del Grupo Especial de existencia de trato menos favorable basada en su tesis de que las medidas "podría[n] afectar", o "pueden modificar", las condiciones de competencia parece dar a entender un umbral inferior al utilizado por los Grupos Especiales que examinaron los asuntos *China - Publicaciones y productos audiovisuales* ("cabe prever razonablemente")⁸⁰ e *India - Automóviles* ("[e]s más que probable").⁸¹

69. En lo que concierne a la apelación de Tailandia fundada en el apartado d) del artículo XX del GATT de 1994, Australia expresa la preocupación de que el Grupo Especial no identificó con claridad la medida incompatible con el GATT y las "leyes o reglamentos" cuya observancia logra la medida incompatible con el GATT. Esta evidente omisión "afectó a la capacidad [del Grupo Especial] para examinar la defensa invocada al amparo del apartado d) del artículo XX".⁸² El Grupo Especial debería haber considerado si el mecanismo administrativo para la aplicación del IVA estaba destinado a lograr la observancia del régimen del IVA de Tailandia. A juicio de Australia, el diseño de esa medida parece lograr, al menos en parte, dicha observancia. Además, al determinar si la medida es

⁷⁸ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 19 (donde se cita la comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 81).

⁷⁹ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 24 (donde se cita la comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 129). (el subrayado es de Australia)

⁸⁰ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 26 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *China - Publicaciones y productos audiovisuales*, párrafo 7.1471).

⁸¹ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 27 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *India - Automóviles*, párrafo 7.201).

⁸² Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 32.

"necesaria" se debería haber tenido en cuenta la serie de posibles medidas alternativas que podrían lograr la observancia del régimen del IVA de Tailandia. Australia menciona a este respecto el argumento que esgrimió Filipinas ante el Grupo Especial de que el apartado d) del artículo XX no puede justificar "las prescripciones administrativas relacionadas con el IVA impuestas a los revendedores de cigarrillos importados y la exención concedida a los revendedores de cigarrillos nacionales".⁸³

70. Australia respalda la tesis de Tailandia de que la aceptación de una garantía es una decisión provisional que no está comprendida en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994. Las garantías son decisiones interlocutorias adoptadas en espera de la determinación definitiva del valor en aduana y es difícil distinguirlas de esa determinación definitiva. Al no haber una referencia expresa a un derecho de recuso en una etapa interlocutoria, no se debe interpretar el párrafo 3 b) del artículo X como si incluyera tal derecho. Destacando la declaración del Grupo Especial de que podía "imaginar [...] la posibilidad de que el carácter provisional de una medida o determinación administrativa excluya a esa medida o determinación del ámbito del párrafo 3 b) del artículo X", Australia aduce que el Grupo Especial no consideró seguidamente la cuestión de si la aceptación de garantías por el pago de derechos de aduana podía ser esa posibilidad.⁸⁴ Exigir la revisión externa de una decisión provisional para aceptar una garantía podría prejuzgar efectivamente y entorpecer la determinación de valoración en aduana definitiva que debe adoptar el organismo nacional competente. Australia sostiene que, siempre que el derecho de recurrir contra la determinación definitiva pueda revocar cualquier etapa del procedimiento, no debe haber un derecho de recurso contra etapas individuales e interlocutorias de ese proceso, salvo que ese derecho esté previsto expresamente, algo que no sucede en el caso del párrafo 3 b) del artículo X.

2. Unión Europea

71. Por lo que respecta a la apelación de Tailandia fundada en el párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994, la Unión Europea entiende que la medida en litigio consiste en la exención del IVA para la reventa de cigarrillos nacionales, en comparación con las prescripciones administrativas adicionales que se imponen a los cigarrillos importados para obtener el mismo nivel de carga fiscal. Considera que existe una infracción *de jure* del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 cuando una exención automática del IVA está incorporada en el diseño y la estructura de la medida únicamente para los productos nacionales, pero el mismo resultado automático no se concede a los

⁸³ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 35. (el subrayado figura en el original)

⁸⁴ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero participante, párrafo 39 (donde se cita el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1035).

productos importados. La Unión Europea discrepa de Tailandia en que, para que una medida sea declarada incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III, tiene que dar lugar a un *tipo* impositivo superior para los productos importados. Por el contrario, como declaró el Grupo Especial que examinó el asunto *Argentina - Pielés y cueros*, la "carga fiscal" no tiene que ser el propio impuesto, sino que también puede derivarse de "aspectos de sistemas fiscales más generales" que están regulados por las disciplinas del párrafo 2 del artículo III.⁸⁵ La Unión Europea añade que el empleo del adverbio "indirectamente" en el párrafo 2 del artículo III avala la tesis de que el ámbito de esta disposición incluye situaciones, como la que examinamos, en que la medida en litigio contiene elementos que sólo afectan desfavorablemente a los productos importados, al aumentar su carga fiscal global en comparación con los productos nacionales.

72. La Unión Europea también discrepa de la aseveración de Tailandia de que el análisis de una medida en el marco de la primera frase del párrafo 2 del artículo III tiene que consistir en un ejercicio matemático. Una interpretación tan restringida daría a los Miembros de la OMC la posibilidad de eludir la norma del párrafo 2 del artículo III. Además, no es correcto hacer una distinción entre medidas fiscales "sustantivas", como el tipo impositivo, y "medidas de administración fiscal", como las medidas en litigio en este asunto. La Unión Europea insiste en que una carga fiscal también puede ser de carácter no matemático.

73. La Unión Europea observa que la apelación de Tailandia al amparo del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 parece plantear la cuestión de si, en un análisis en el marco de esa disposición, los grupos especiales deben hacer un análisis detallado para establecer que la medida en litigio *afectará* negativamente a la posición de competencia de los cigarrillos importados, o si un análisis basado en la posibilidad de que la medida en litigio *pueda* afectar a dicha posición basta para constatar una incompatibilidad. El Órgano de Apelación ha afirmado que, para demostrar una incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III, no es necesario demostrar los efectos reales de una medida en el mercado, sino que basta demostrar que "es probable que esa medida dé lugar a ese resultado".⁸⁶ También se ha constatado que medidas anteriores eran incompatibles con el párrafo 4 del artículo III cuando crean un mero "incentivo"⁸⁷ a favor de los productos nacionales, o "cabe prever

⁸⁵ Comunicación presentada por la Unión Europea en calidad de tercero participante, párrafo 18 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *Argentina - Pielés y cueros*, nota 449 del párrafo 11.152).

⁸⁶ Comunicación presentada por la Unión Europea en calidad de tercero participante, párrafo 27 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 215).

⁸⁷ Comunicación presentada por la Unión Europea en calidad de tercero participante, párrafo 28 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 212; y al informe del Grupo Especial, *India - Automóviles*, párrafos 7.195-7.198 y 7.201).

razonablemente⁸⁸ que modifiquen las condiciones de competencia. Por consiguiente, parece ser suficiente que un grupo especial determine, basándose en los elementos de hecho disponibles, que la medida *probablemente* afectará negativamente a las condiciones de competencia. La Unión Europea, sin pronunciarse sobre la constatación formulada por el Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III, exhorta al Órgano de Apelación a que revise esa constatación de acuerdo con esta jurisprudencia y a que considere en qué medida los hechos sometidos al Grupo Especial (es decir, la acumulación de todas las prescripciones impuestas a los revendedores de cigarrillos importados) permiten esperar razonablemente o, dicho de otra manera, dan credibilidad a la conclusión de que los productos importados recibirán un trato menos favorable.

74. En lo que concierne a la apelación de Tailandia respecto de la aceptación por el Grupo Especial de la Prueba documental 289 de Filipinas, la Unión Europea sostiene que la primera cuestión que tiene que resolver el Órgano de Apelación es si se trata o no de una prueba de réplica. En caso de que no lo sea, el Grupo Especial incumplió su Procedimiento de trabajo al admitir esta prueba no presentada a tiempo sin exigir justificación y sin dar a Tailandia el derecho a formular observaciones al respecto. El artículo 11 del ESD exige que los grupos especiales respeten activamente los derechos de las partes relacionados con el debido proceso. Por lo tanto, si el Grupo Especial aceptó y utilizó la Prueba documental 289 de Filipinas en contra de lo dispuesto en su Procedimiento de trabajo, como mínimo debería haber dado a Tailandia la oportunidad de formular observaciones. Si no lo hizo, este defecto no puede subsanarse argumentando que se le dio esa oportunidad durante el reexamen intermedio. El Órgano de Apelación no tiene que examinar el contenido del informe provisional puesto que la cuestión planteada en apelación es si la constatación del Grupo Especial contenida en su informe de que las entidades inscritas en el registro del IVA no tienen que declarar las reventas de cigarrillos nacionales en el formulario Por.Por.30 se basó exclusivamente en la Prueba documental 289 de Filipinas. Por último, la Unión Europea observa que, incluso en el caso de que el Órgano de Apelación esté de acuerdo con Tailandia en lo que concierne al trato que dio el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas, corresponde a Tailandia la carga de explicar por qué razón y de qué manera la constatación definitiva que formuló el Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III dependía totalmente de su constatación fáctica sobre la declaración de las reventas de cigarrillos nacionales en el formulario Por.Por.30.

75. En lo que respecta a la apelación de Tailandia fundada en el apartado d) del artículo XX del GATT de 1994, la Unión Europea considera que la pregunta pertinente es si la medida en litigio logra

⁸⁸ Comunicación presentada por la Unión Europea en calidad de tercero participante, párrafo 29 (donde se hace referencia al informe del Grupo Especial, *China - Publicaciones y productos audiovisuales*, párrafo 7.1471).

la observancia de otras leyes o reglamentos que no son incompatibles con las normas de la OMC. La medida en litigio en esta diferencia es el trato distinto aplicado a cigarrillos importados en comparación con los nacionales, es decir, las prescripciones administrativas adicionales impuestas a los cigarrillos importados. Las leyes o reglamentos cuya observancia pretende lograr la medida en litigio es la legislación de Tailandia sobre el IVA. Puesto que la medida en litigio incompatible con el GATT forma parte del régimen del IVA, la Unión Europea considera que el Grupo Especial llegó correctamente a la conclusión de que las leyes o reglamentos cuya observancia logra la medida en litigio, es decir, la legislación que constituye el régimen del IVA de Tailandia, también son incompatibles con las normas de la OMC.

76. La Unión Europea sostiene que el Grupo Especial constató correctamente que las decisiones sobre la imposición de garantías en virtud del artículo 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* están comprendidas en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994. La caracterización de una medida como "provisional" o "final" no es decisiva para incluirla en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X. Por el contrario, la cuestión clave es si la medida administrativa en cuestión tiene efectos importantes individuales y directos en el importador. Sostiene que ni el texto del párrafo 3 b) del artículo X ni el de los demás párrafos del artículo X diferencian entre medidas administrativas "provisionales" y "finales", lo que contrasta con otras disposiciones del GATT de 1994, como el párrafo 2 del artículo XV que se refiere explícitamente a medidas "final[es]". La Unión Europea también coincide con el razonamiento del Grupo Especial de que el objetivo del debido proceso que subyace al párrafo 3 b) del artículo X respalda una interpretación de la expresión "medidas administrativas" que no se limita a las determinaciones administrativas finales.

77. Además, la Unión Europea considera que la imposición de una garantía es algo distinto e independiente de la determinación del valor en aduana. Del mismo modo que la determinación del valor de las mercancías importadas, la imposición de una garantía es un elemento del establecimiento y percepción de derechos aduaneros. Sin embargo, la imposición de una garantía no forma parte de la determinación del valor en aduana. Se trata de una medida distinta y separada que constituye una "medida administrativa" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. La Unión Europea también impugna la afirmación de Tailandia de que la imposición de una garantía no puede revisarse eficazmente sin conocer la cantidad definitiva que debe satisfacerse en concepto de derechos, así como el recurso de Tailandia al informe del Órgano de Apelación sobre *Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*. El Órgano de Apelación no excluyó en esa diferencia que, en determinadas circunstancias, una garantía pudiera constituir una "medida específica contra el dumping" de conformidad con el párrafo 4 del artículo 17 del *Acuerdo*

Antidumping.⁸⁹ A juicio de la Unión Europea, el mismo razonamiento avala la tesis de que una garantía de conformidad con el artículo 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* puede constituir una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994.

78. Por último, en caso de que el Órgano de Apelación confirme la constatación del Grupo Especial de que la aceptación de una garantía de conformidad con el artículo 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* constituye una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994, la Unión Europea considera que un sistema que exige una determinación definitiva del valor en aduana para poder recurrir la imposición de una garantía es contrario al párrafo 3 b) del artículo X. Las preocupaciones de Tailandia acerca de que un recurso contra una garantía obstaculice el proceso de adopción de decisiones de la Administración de Aduanas son infundadas. Los tribunales están en condiciones de revisar plenamente las decisiones de las autoridades aduaneras. Además, los tribunales no tienen que revisar necesariamente la determinación definitiva del valor en aduana, sino que podrían limitar su análisis a revisar el fundamento para establecer la cuantía de la garantía, de modo que no entorpecerían el proceso de adopción de decisiones de la Administración de Aduanas. La Unión Europea añade que, una vez establecido el valor en aduana definitivo, el recurso contra la imposición de una garantía pierde todo sentido porque la garantía deja efectivamente de existir.

3. Estados Unidos

79. En lo que respecta a la apelación de Tailandia contra la constatación del Grupo Especial de existencia de trato menos favorable a tenor del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, los Estados Unidos argumentan que, aunque el reclamante no tiene que demostrar los efectos reales de una medida sobre el comercio, debe establecer que la medida modifica las condiciones de competencia para los productos importados. Dudan de que el simple riesgo de que pueda producirse un cambio en las condiciones de competencia cumpla ese requisito ya que una constatación de existencia de trato menos favorable no puede basarse en meras afirmaciones o conjeturas.⁹⁰

80. En cuanto a la apelación de Tailandia relativa al trato que dio el Grupo Especial a la Prueba documental 289 del Filipinas, los Estados Unidos observan que el Procedimiento de trabajo del Grupo Especial permitía expresamente la presentación de pruebas fácticas, incluso después de la primera reunión sustantiva, a efectos de réplicas, respuestas a las preguntas u observaciones sobre las

⁸⁹ Comunicación presentada por la Unión Europea en calidad de tercero participante, párrafo 64 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones (Tailandia)/ Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, párrafos 230 y 231).

⁹⁰ Declaración final de los Estados Unidos en la audiencia.

respuestas a las preguntas. Los Estados Unidos no se pronuncian acerca de si puede considerarse debidamente que la prueba en cuestión se presentó a esos efectos. En todo caso, aunque el Grupo Especial podía haberlo hecho, no estaba obligado, para respetar el debido proceso, a dar a Tailandia una oportunidad para que formulara observaciones sobre la Prueba documental 289 de Filipinas. Además, Tailandia respondió efectivamente a la prueba como parte del reexamen intermedio y el Grupo Especial tuvo en cuenta la respuesta de Tailandia en su evaluación de la prueba. Por consiguiente, los Estados Unidos no tienen claro qué derecho de Tailandia relacionado con el debido proceso no se respetó. Recuerdan también que el artículo 11 del ESD concede a los grupos especiales un grado de discrecionalidad en lo que concierne a la forma de tratar las pruebas y que los procedimientos de trabajo "no imponen límites a los grupos especiales con normas estrictas e irrevocables sobre plazos de presentación de pruebas".⁹¹

81. Los Estados Unidos no se pronuncian sobre la cuestión de si Tailandia ha actuado de forma incompatible con las obligaciones establecidas en el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994. No obstante, observan que el Grupo Especial no aceptó la clasificación de Tailandia de medidas aduaneras "provisionales" frente a las "no provisionales" y por tanto no formuló una constatación general sobre esas clases de medidas, ni pretendió definir los tipos exactos de medidas comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X. Los Estados Unidos mantienen que, en cambio, el Grupo Especial examinó correctamente si las garantías en litigio constituyen "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" y, en caso afirmativo, si Tailandia no previó la pronta revisión y rectificación de dichas medidas. Se trata de la misma cuestión que se ha planteado en apelación. Los Estados Unidos consideran además que, contrariamente a los argumentos que Tailandia esgrime en apelación, ni el informe del Órgano de Apelación sobre *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, ni las disposiciones del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* o el *Acuerdo Antidumping* son pertinentes para responder a esa pregunta. En cuanto a la cuestión de si una medida satisface la obligación de prever la "pronta revisión y rectificación", los Estados Unidos coinciden con Tailandia y el Grupo Especial en que dicha evaluación requiere un análisis individualizado, y con el Grupo Especial en que lo que se entiende por una medida adoptada "prontamente" dependerá del contexto fáctico de la medida concreta en litigio en una diferencia.

III. Cuestiones planteadas en esta apelación

82. En esta apelación se plantean las siguientes cuestiones:

⁹¹ Declaración inicial de los Estados Unidos en la audiencia (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, párrafo 80).

- a) con respecto a las constataciones formuladas por el Grupo Especial en el marco del artículo III del GATT de 1994 en relación con el trato concedido por Tailandia a los revendedores de cigarrillos importados, en comparación con el que conceda a los revendedores de los cigarrillos nacionales similares:
- i) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar que Tailandia actúa de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 al sujetar los cigarrillos importados a una carga en concepto de impuesto sobre el valor añadido ("IVA") superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares;
 - ii) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, y, en particular:
 - si incurrió en error al constatar que Tailandia concede a los cigarrillos importados un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares;
 - si no respetó el debido proceso y, en consecuencia, incumplió el deber que le impone el artículo 11 del ESD de hacer una evaluación objetiva del asunto, al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 presentada por Filipinas sin conceder a Tailandia una oportunidad para que formulara observaciones sobre esa prueba; y
 - si incurrió en error al rechazar la defensa de Tailandia fundada en el apartado d) del artículo XX del GATT de 1994 con respecto a la constatación de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III formulada por el Grupo Especial; y
- b) si el Grupo Especial incurrió en error en su interpretación y aplicación del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 al constatar que Tailandia actúa de manera incompatible con la obligación que le impone esa disposición de mantener o instituir tribunales o procedimientos independientes destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías.

IV. Artículo III del GATT de 1994

A. *Introducción*

83. Filipinas alegó ante el Grupo Especial que la legislación tailandesa discrimina entre los revendedores de cigarrillos importados y los revendedores de cigarrillos nacionales, de manera incompatible con lo dispuesto en los párrafos 2 y 4 del artículo III del GATT de 1994. Según Filipinas, Tailandia actúa de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III, toda vez que impone a los cigarrillos importados una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares, mediante la exención del IVA de las reventas de cigarrillos nacionales.⁹² Filipinas alegó también que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III porque su sistema del IVA concede a los cigarrillos importados un trato menos favorable, al imponer prescripciones administrativas más onerosas a los revendedores de cigarrillos importados que a los revendedores de los cigarrillos nacionales similares.

84. En relación con ambas alegaciones, el Grupo Especial formuló constataciones favorables a Filipinas⁹³, contra las que apela Tailandia. Antes de examinar la apelación de Tailandia, procedemos a describir los aspectos pertinentes del régimen tailandés del IVA y a identificar las medidas que el Grupo Especial constató que eran incompatibles con los párrafos 2 y 4, respectivamente, del artículo III del GATT de 1994.

B. *Sinopsis de las medidas en litigio*

1. La medida impugnada al amparo del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994

85. A efectos del análisis de la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994, el Grupo Especial examinó diversas disposiciones del régimen del IVA de Tailandia.⁹⁴

⁹² Filipinas alegó también que, en la determinación de la base imponible para los cigarrillos importados, Tailandia actúa de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994, al sujetar los cigarrillos importados a una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares. El Grupo Especial formuló una constatación favorable a Filipinas con respecto a esta alegación y Tailandia no ha apelado contra ella. (Informe del Grupo Especial, párrafo 8.3 a))

⁹³ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.3 b) y c).

⁹⁴ El Grupo Especial declaró que las medidas de Tailandia identificadas específicamente en la solicitud de establecimiento de un grupo especial presentada por Filipinas son "los artículos 81 y 82/7 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, el párrafo 1 del artículo 3 del Real Decreto N° 239 y la Orden del Departamento de Recaudación Tributaria N° Por. 85/2542". El Grupo Especial explicó que, en el curso de la diferencia, las partes hicieron referencia además a otras disposiciones relativas a la imposición de la carga en concepto de IVA y a la exención de esa carga. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.572)

86. Tailandia administra el IVA de conformidad con lo establecido en el capítulo IV de la Ley por la que se promulga el Código de Recaudación Tributaria⁹⁵ (el "Código de Recaudación Tributaria de Tailandia").⁹⁶ Como regla general, el Código de Recaudación Tributaria de Tailandia establece que está obligada a pagar el IVA toda entidad inscrita en el registro del IVA⁹⁷ en la cadena de distribución para un producto.⁹⁸ La tasa del IVA generalmente aplicable a las ventas de productos en Tailandia es el 7 por ciento *ad valorem*.⁹⁹ En el caso de la mayoría de los productos, el IVA se determina aplicando esa tasa al precio de venta real del producto en cada etapa de la cadena de suministro.¹⁰⁰ La declaración del IVA debe presentarse mensualmente en el formulario fiscal Por.Por.30.¹⁰¹ De conformidad con el artículo 82/3 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, en cada período impositivo mensual los vendedores pueden deducir el "impuesto sobre los insumos", pagado al comprar los bienes al anterior vendedor, del "impuesto sobre el producto" recaudado del siguiente comprador de éstos.¹⁰² En consecuencia, la carga en concepto de IVA con arreglo a la legislación tailandesa en relación con una transacción de venta es la cantidad que ha de pagarse después de deducir el impuesto sobre los insumos del impuesto sobre el producto.¹⁰³ Cuando el impuesto sobre el producto es superior al impuesto sobre los insumos, la carga tributaria es la diferencia entre uno y otro. Cuando el impuesto sobre los insumos es superior al impuesto sobre el producto, la diferencia recibe el trato de bonificación fiscal, y el vendedor tiene derecho al reembolso del impuesto o a aplicar su bonificación a las futuras liquidaciones del IVA.¹⁰⁴

87. No obstante, en el caso de las ventas de cigarrillos, el sistema del IVA de Tailandia opera de forma diferente en dos aspectos principales. En primer lugar, en lugar de aplicar la tasa impositiva al precio de venta real, el IVA se determina para cada etapa de la cadena de suministro de los cigarrillos, a partir de la primera venta de cigarrillos realizada en Tailandia por el Monopolio de Tabacos de

⁹⁵ Gobierno del Reino de Tailandia, Consejo de Regencia, Ley de promulgación del Código de Recaudación Tributaria, E.B. 2481 (Prueba documental 94 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

⁹⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.573 (donde se hace referencia al capítulo IV, "Impuesto sobre el valor añadido", artículos 77-90 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia).

⁹⁷ Las obligaciones relacionadas con el IVA de conformidad con el Código de Recaudación Tributaria son aplicables a las entidades inscritas en el registro del IVA. El artículo 85 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia exige que todos los vendedores presenten una solicitud de inscripción en el registro del IVA antes de comenzar la actividad de venta de bienes o prestación de servicios. El artículo 81 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia exime de la inscripción en el registro del IVA a las empresas dedicadas a la venta únicamente de bienes exentos del IVA y a las empresas con ventas anuales inferiores a 1,8 millones de baht. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.687-7.689 y su nota 1243)

⁹⁸ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.574 y 7.580 (donde se hace referencia, entre otras cosas, al Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, artículo 82 y artículo 82/3).

⁹⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.457.

¹⁰⁰ Informe del Grupo Especial, nota 947 del párrafo 7.460.

¹⁰¹ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.634 y 7.652.

¹⁰² Informe del Grupo Especial, párrafo 7.579.

¹⁰³ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.580 y 7.628.

¹⁰⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.581.

Tailandia ("TTM") o por un importador, aplicando el tipo del 7 por ciento al precio máximo de venta al por menor ("MRSP"), que es un precio de referencia fijado por el Gobierno tailandés para cada marca de cigarrillos¹⁰⁵, lo que quiere decir que, dado que el IVA se aplica al mismo precio fijado en cada una de las etapas de la cadena de suministro, la cuantía del IVA liquidada es la misma para cada transacción de venta de la cadena. Además, dado que la cantidad pagada en concepto de IVA por un revendedor de cigarrillos a un vendedor anterior en forma de impuesto sobre los insumos es la misma que el revendedor percibe de un comprador posterior en forma de impuesto sobre el producto, esas cantidades, siempre que se cumplan determinadas prescripciones administrativas, se compensarán, lo que dará lugar a una carga nula en concepto de IVA.

88. En segundo lugar, la legislación tailandesa prevé una exención del IVA para todas las ventas de cigarrillos nacionales realizadas por los revendedores en la cadena de distribución. En consecuencia, los revendedores de cigarrillos nacionales no están obligados a pagar el IVA, debido a la exención prevista en el artículo 81 1) v) del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, en el párrafo 1 del artículo 3 del Real Decreto promulgado por Tailandia en virtud del Código de Recaudación Tributaria¹⁰⁶ ("Real Decreto N° 239") y en la Orden del Departamento de Recaudación Tributaria de Tailandia N° Por. 85/2542¹⁰⁷ ("Orden N° Por. 85/2542").¹⁰⁸

89. El artículo 81 1) v) del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia dispone lo siguiente:

Artículo 81. Estarán exentas del impuesto sobre el valor añadido las siguientes transacciones:

1) La venta de bienes no destinados a la exportación o la prestación de servicios en los siguientes casos:

...

¹⁰⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.460 y su nota 947, y párrafos 7.577 y 7.578 (donde se hace referencia al Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, artículos 79/5 y 82/7). Aunque los cigarrillos no pueden venderse a precios superiores al MRSP, pueden venderse a precios inferiores a él. (*Ibid.*, párrafo 7.463)

¹⁰⁶ Gobierno del Reino de Tailandia, Real Decreto promulgado de conformidad con el Código de Recaudación Tributaria por el que se regula la exención del impuesto sobre el valor añadido (N° 239) E.B. 2534 (Prueba documental 217 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

¹⁰⁷ Gobierno del Reino de Tailandia, Orden del Departamento de Recaudación Tributaria N° Por. 85/2542, relativa al cálculo de la base imponible para la importación y venta de tabaco según categorías y tipos prescritos por el Director General y aprobados por el Ministro de conformidad con el artículo 79/5 del Código de Recaudación Tributaria, y a la preparación de una factura fiscal en caso de venta de tabaco de conformidad con el artículo 86/5 2) del Código de Recaudación Tributaria (Prueba documental 95 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

¹⁰⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.591.

v) La venta de bienes o la prestación de servicios especificados por un Real Decreto.¹⁰⁹ (no se reproduce la nota de pie de página)

90. El párrafo 1 del artículo 3 del Real Decreto N° 239 establece lo siguiente:

Artículo 3. Las transacciones indicadas a continuación estarán exentas del impuesto sobre el valor añadido:

1) La venta de cigarrillos producidos por un fabricante que sea una entidad de un gobierno, cuando el vendedor no sea el fabricante que los produce ...¹¹⁰

91. Como explicó el Grupo Especial, dado que el TTM es el único fabricante de cigarrillos de Tailandia, y es una entidad del Gobierno tailandés, las disposiciones citadas eximen del IVA a los vendedores de cigarrillos con la marca del TTM.¹¹¹ Por lo tanto, el Grupo Especial llegó a la conclusión de que, en lo que respecta a las ventas de cigarrillos nacionales, el TTM está sujeto al IVA, en tanto que los revendedores de cigarrillos nacionales no lo están.¹¹²

92. En lo que respecta a los cigarrillos importados, el Grupo Especial declaró lo siguiente:

Los cigarrillos importados no gozan de dicha exención. En consecuencia, por ejemplo, cuando el mayorista revende posteriormente los cigarrillos importados al minorista, el mayorista queda obligado a pagar un IVA del 7 por ciento del MRSP. Esta obligación de pagar el IVA surge en cada etapa sucesiva de la transacción hasta que los consumidores compran los cigarrillos importados. Cada agente sujeto al IVA en la cadena de distribución de los cigarrillos importados puede solicitar el reembolso de los montos del IVA pagado en exceso, sobre la base del monto de las bonificaciones obtenidas por el IVA en el momento de la compra de los cigarrillos a un vendedor anterior, mediante la presentación del formulario Por.Por.30 a las autoridades tailandesas.¹¹³ (no se reproduce la nota de pie de página)

93. Por último, el Grupo Especial se refirió a algunas "[o]tras disposiciones pertinentes" que examinó, entre ellas el artículo 82/5 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, que describe casos en los que no se permitiría que, al efectuar el cálculo del impuesto con arreglo al artículo 82/3,

¹⁰⁹ Véase el informe del Grupo Especial, párrafo 7.584.

¹¹⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.585.

¹¹¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.585. La Orden N° Por. 85/2542 confirma también la existencia de una exención del IVA con respecto al primer comprador de cigarrillos del TTM, conforme a lo establecido en el artículo 81 1) v) del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia (*Ibid.*, párrafo 7.586).

¹¹² Informe del Grupo Especial, párrafos 7.590 y 7.591.

¹¹³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.591.

un revendedor inscrito a efectos del IVA dedujera el impuesto sobre el producto.¹¹⁴ El artículo 82/5 prevé la denegación de una bonificación fiscal en los seis casos que se indican a continuación:

- i) cuando no se disponga de una factura fiscal o ante la imposibilidad de presentarla a fin de probar que se ha recaudado el impuesto sobre los insumos, a menos que exista una excusa justificada conforme a los reglamentos y condiciones prescritos por el Director General;
- ii) cuando en la factura fiscal figure información incorrecta o inadecuada sobre el asunto de fondo, conforme a los reglamentos y condiciones prescritos por el Director General;
- iii) cuando el impuesto sobre los insumos no guarde relación directa con la actividad desarrollada por un proveedor, conforme a los reglamentos y condiciones prescritos por el Director General;
- iv) cuando se trate de impuestos sobre los insumos derivados de gastos de esparcimiento o de otros gastos de carácter similar conforme a los reglamentos y condiciones prescritos por el Director General;
- v) cuando se trate de impuestos sobre los insumos reflejados en una factura fiscal expedida por una persona que no está autorizada para hacerlo con arreglo a la División 10; o
- vi) cuando se trate de impuestos sobre los insumos designados por el Director General con aprobación del Ministro.¹¹⁵

94. En síntesis, al evaluar la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 2 del artículo III con respecto a los revendedores de cigarrillos, el Grupo Especial examinó, de manera conjunta, varias disposiciones de la legislación tailandesa. En primer lugar, el Grupo Especial identificó que los revendedores de cigarrillos importados están obligados a pagar el IVA conforme al artículo 82/7 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia y que los revendedores de cigarrillos nacionales están exentos de la carga del IVA, de conformidad con el artículo 81 1) v) del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, el párrafo 1 del artículo 3 del Real Decreto N° 239 y la Orden N° Por. 85/2542.¹¹⁶ Tras reconocer que la carga del IVA equivale al impuesto sobre el producto menos el impuesto sobre los insumos¹¹⁷, el Grupo Especial procedió a analizar si se concede "de manera automática" una bonificación por el impuesto sobre los insumos a los revendedores de cigarrillos importados¹¹⁸ y constató que éstos no obtendrían una bonificación por el impuesto sobre los insumos si no cumplían determinadas condiciones, a saber, i) cumplimentar y presentar el formulario

¹¹⁴ Informe del Grupo Especial, subepígrafe VII.E.3 d) y párrafo 7.593.

¹¹⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.593.

¹¹⁶ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.621 y 7.622.

¹¹⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.628.

¹¹⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.632.

Por.Por.30; ii) presentar una factura fiscal completa y exacta con respecto a la transacción (o cumplir otras condiciones impuestas por el artículo 82/5 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia); o iii) cumplir otras prescripciones en materia de mantenimiento de registros.¹¹⁹ Basándose en ello, el Grupo Especial constató que "los revendedores de cigarrillos nacionales están exentos, *de jure*, de la carga del IVA, mientras que a los revendedores de cigarrillos importados no se les concede la misma exención dado que las bonificaciones fiscales no compensan de manera automática e irrevocable en todos los casos las obligaciones fiscales correspondientes a los minoristas de cigarrillos importados".¹²⁰

95. En consecuencia, la medida analizada por el Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 es la exención del pago del IVA en favor de los revendedores de cigarrillos nacionales y la imposición del IVA a los revendedores de cigarrillos importados cuando éstos no cumplen las condiciones prescritas para obtener las bonificaciones por el impuesto sobre los insumos necesarias para obtener una carga nula en concepto de IVA.

2. La medida impugnada al amparo del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

96. A efectos del análisis de la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, el Grupo Especial examinó también una serie de disposiciones del régimen tailandés del IVA.¹²¹

97. De conformidad con el artículo 81/2 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, las empresas exentas del IVA están también exentas de cumplir las disposiciones del capítulo IV del Código. En consecuencia, toda vez que están exentas del IVA, los revendedores de cigarrillos nacionales no están obligados tampoco a cumplir las prescripciones administrativas relacionadas con el IVA del capítulo IV.¹²² El Grupo Especial analizó diversas prescripciones que, según Filipinas, sólo se aplican a los revendedores de cigarrillos importados y no a los de cigarrillos nacionales, y llegó a la conclusión de que hay tres conjuntos de prescripciones administrativas relacionadas con el

¹¹⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.634.

¹²⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.644.

¹²¹ Filipinas señaló que las medidas pertinentes en lo que respecta a las prescripciones administrativas de Tailandia relacionadas con el IVA son las siguientes: los artículos 81 y 82/7 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia; el Real Decreto N° 239; y la Orden N° Por. 85/2542. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.649)

¹²² Informe del Grupo Especial, párrafos 7.688-7.690.

IVA que imponen una carga administrativa adicional únicamente a los revendedores de cigarrillos importados.¹²³

98. En primer lugar, el artículo 83/1 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia impone a toda entidad inscrita en el registro del IVA la obligación de presentar cada mes una declaración fiscal en el formulario Por.Por.30, independientemente del tipo de productos vendidos y/o de servicios prestados.¹²⁴ Los revendedores de bienes sujetos al IVA, como los cigarrillos importados, están obligados por consiguiente a presentar el formulario Por.Por.30. Quienes revenden exclusivamente bienes exentos del IVA, como los cigarrillos nacionales, no necesitan ser entidades inscritas en el registro del IVA y están por tanto exentos de esa prescripción.¹²⁵ Cuando un revendedor vende tanto cigarrillos nacionales como otros bienes sujetos al IVA, en razón de la venta de estos últimos, sigue estando obligado a presentar el formulario Por.Por.30. El Grupo Especial consideró, no obstante, que el revendedor no está obligado a declarar en ese formulario sus ventas de cigarrillos nacionales exentas del IVA.¹²⁶ Por lo tanto, el Grupo Especial concluyó que los revendedores de cigarrillos importados están sujetos a una carga administrativa más gravosa en lo que respecta a la obligación de cumplimentar y presentar el formulario Por.Por.30, puesto que: i) un proveedor que comercie exclusivamente con cigarrillos nacionales y, en consecuencia, no esté obligado a inscribirse en el registro del IVA está exento de la obligación de presentar el formulario Por.Por.30, mientras que no se prevé la misma exención para los proveedores de cigarrillos importados; y ii) un revendedor de cigarrillos que sea una entidad inscrita en el registro del IVA no tiene necesidad de incluir información sobre las ventas de cigarrillos nacionales al cumplimentar el formulario Por.Por.30.¹²⁷ En el presente informe, nos referiremos colectivamente a este primer conjunto de prescripciones como "prescripciones relativas al formulario Por.Por.30".

99. En segundo lugar, el artículo 87 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia obliga a los revendedores de cigarrillos importados a preparar y mantener registros del impuesto sobre los

¹²³ Filipinas alegó también ante el Grupo Especial que los revendedores de cigarrillos importados están sujetos a prescripciones relativas a las facturas fiscales y a procedimientos de auditoría a los que no están sujetos los revendedores de cigarrillos nacionales. En lo que respecta a la prescripción que exige preparar y conservar las facturas fiscales, el Grupo Especial constató que Filipinas no dio respuesta al argumento de Tailandia de que los recibos de ventas, de los cuales han de mantener registro tanto las empresas que están inscritas en el registro del IVA como las que no lo están, podrían servir como factura fiscal, ni explicó cabalmente su argumento de que el hecho de que se utilicen los MRSP como base imponible hace que la prescripción de preparar una factura fiscal resulte más difícil de cumplir para los revendedores de cigarrillos importados. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.706 y 7.707) En lo que respecta a los procedimientos de auditoría, el Grupo Especial constató que los revendedores de cigarrillos importados y los revendedores de cigarrillos nacionales están sujetos a procedimientos similares. (*Ibid.*, párrafo 7.718)

¹²⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.686.

¹²⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.694.

¹²⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.703.

¹²⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.704.

insumos y el impuesto sobre el producto, así como un registro de productos y de materias primas.¹²⁸ Los revendedores de cigarrillos importados están también sujetos a la obligación de presentar declaraciones de ingresos y gastos, de la que están exentos quienes revenden exclusivamente cigarrillos nacionales.¹²⁹ En consecuencia, el Grupo Especial llegó a la conclusión de que los revendedores de cigarrillos importados están sujetos a la obligación de cumplimentar y presentar declaraciones que los revendedores de cigarrillos nacionales no necesitan presentar.¹³⁰ El Grupo Especial constató además que el artículo 87/3 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia obliga a los revendedores de cigarrillos importados a mantener, a efectos contables y de verificación, más información que la que se exige mantener a los revendedores de cigarrillos nacionales.¹³¹ En el presente informe, nos referiremos colectivamente a este segundo conjunto de prescripciones como las "prescripciones en materia de declaración y mantenimiento de registros".

100. En tercer lugar, los artículos 89 y 90 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia sujetan a las entidades inscritas en el registro del IVA a diversas penalizaciones y sanciones en caso de incumplimiento de las prescripciones administrativas relacionadas con el IVA enunciadas en el capítulo IV del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia.¹³² En consecuencia, los revendedores de bienes sujetos al IVA, como los cigarrillos importados, están sujetos a esas penalizaciones y sanciones, a las que no lo están quienes revenden exclusivamente cigarrillos nacionales. En el presente informe nos referimos colectivamente a este tercer conjunto de prescripciones como "penalizaciones y sanciones".

101. En síntesis, el Grupo Especial constató que Tailandia impone estos tres conjuntos de prescripciones únicamente a los revendedores de cigarrillos importados.¹³³ Con la excepción de la cuestión de si las ventas de cigarrillos nacionales deben declararse en el formulario Por.Por.30, que analizamos más adelante en la sección IV.D.2 de nuestro informe, los participantes no cuestionan en apelación las constataciones del Grupo Especial según las cuales las prescripciones relativas al formulario Por.Por.30, las prescripciones en materia de declaración y mantenimiento de registros y las

¹²⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.654.

¹²⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.710.

¹³⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.715.

¹³¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.717.

¹³² Informe del Grupo Especial, párrafos 7.719, 7.720 y 7.722. El Grupo Especial analizó esas penalizaciones y sanciones en el marco de las prescripciones administrativas adicionales en litigio y ninguno de los participantes ha impugnado ese enfoque. Observamos que no se trata en realidad de prescripciones administrativas en el sentido estricto, sino más bien de las consecuencias del incumplimiento de prescripciones administrativas relacionadas con el IVA. No obstante, al igual que el Grupo Especial, abordamos en nuestro informe las penalizaciones y sanciones entre las prescripciones administrativas adicionales pertinentes.

¹³³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.722.

penalizaciones y sanciones se imponen únicamente a los revendedores de cigarrillos importados, y no a los revendedores de cigarrillos nacionales.¹³⁴

102. En consecuencia, la medida que el Grupo Especial analizó en el marco del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 es la exención de tres conjuntos de prescripciones administrativas relacionadas con el IVA en favor de los revendedores de cigarrillos nacionales y la imposición de esas prescripciones administrativas a los revendedores de cigarrillos importados.

103. Basándonos en lo anteriormente expuesto, procedemos ahora a analizar las alegaciones de error formuladas en apelación por Tailandia al amparo del párrafo 2 y el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

C. *Párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994*

104. Tailandia apela contra la constatación del Grupo Especial según la cual:

... en relación con la exención del IVA para los revendedores de cigarrillos nacionales, Tailandia actuó de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares mediante el otorgamiento de la exención de la obligación de pagar el IVA únicamente a los revendedores de cigarrillos nacionales.¹³⁵

105. Tailandia plantea en apelación dos cuestiones principales. En primer lugar, alega que el Grupo Especial incurrió en error porque las medidas que constató que son incompatibles con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 no son medidas fiscales comprendidas

¹³⁴ El Grupo Especial no formuló ninguna constatación acerca del grado en que los revendedores de cigarrillos venden exclusivamente cigarrillos nacionales, exclusivamente cigarrillos importados o tanto cigarrillos nacionales como importados, ni acerca del grado en que los canales de distribución de los cigarrillos nacionales e importados en Tailandia coinciden. Aunque el Grupo Especial admitió las pruebas aportadas por Filipinas de que más del 20 por ciento de los revendedores de cigarrillos de Tailandia no venden cigarrillos importados, consideró que Filipinas no había demostrado por qué las 68.000 empresas de que se trata han optado por no vender cigarrillos importados, y tomó además nota del argumento de Tailandia de que muchas de esas empresas están exentas de la carga del IVA debido a su escasa cifra de negocios. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.725 y 7.727, y nota 1300 del párrafo 7.736). De conformidad con el artículo 81/1 y el artículo 81/2 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, las pequeñas empresas (es decir las empresas cuyas ventas anuales tienen un valor inferior a 1,8 millones de baht) están exentas de todas las obligaciones establecidas en el capítulo IV del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia. (*Ibid.*, párrafo 7.689 y su nota 1243)

¹³⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.3 b); véase también el párrafo 7.644. Al evaluar la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 2 del artículo III, el Grupo Especial realizó un análisis en dos etapas para determinar: i) si los productos importados y los nacionales son productos "similares"; y ii) si la medida impugnada impone a los productos importados un impuesto o carga interior superior al aplicado a los productos nacionales. (*Ibid.*, párrafo 7.569) En lo que respecta a la similitud, el Grupo Especial constató que los cigarrillos importados de que se trata son "similares" a los cigarrillos nacionales dentro de los mismos segmentos de precios. (*Ibid.*, párrafos 7.451 y 7.597) Tailandia no ha apelado contra esta constatación.

en el ámbito de aplicación de esa disposición, sino que, a juicio de Tailandia, entrañan únicamente prescripciones administrativas comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III, y no del párrafo 2 de ese artículo. En segundo lugar, alega que aun en caso de que estuvieran comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 2 del artículo III, las medidas en cuestión no sujetan a los cigarrillos importados a impuestos superiores a los aplicados a los cigarrillos nacionales. A juicio de Tailandia, la obligación de cumplir la formalidad administrativa de presentar un formulario fiscal, o la limitación de la posibilidad de obtener bonificaciones fiscales a las transacciones legítimas y debidamente documentadas no puede dar lugar a una incompatibilidad con el párrafo 2 del artículo III.

106. Filipinas aduce que el Grupo Especial estableció acertadamente en relación con el párrafo 2 del artículo III que los cigarrillos importados están sujetos a impuestos superiores a los aplicados a los cigarrillos nacionales similares. Filipinas considera que el Grupo Especial podía haberse limitado en su análisis a constatar que los revendedores de cigarrillos importados están sujetos a la carga del IVA, en tanto que los revendedores de cigarrillos nacionales no lo están, en virtud de una exención total del IVA. Añade que, aunque no necesitaba hacerlo, el Grupo Especial amplió su análisis y constató correctamente la existencia de un impuesto discriminatorio, ya que cabe que, en determinadas circunstancias previstas en la legislación tailandesa, los revendedores de cigarrillos importados no puedan cumplir las condiciones necesarias para compensar la carga en concepto de IVA. Filipinas rechaza el argumento de Tailandia de que las formalidades administrativas relacionadas con la carga del IVA no pueden dar lugar a la aplicación de impuestos superiores en el sentido del párrafo 2 del artículo III.

107. Antes de evaluar el contenido sustantivo de la alegación de error formulada en apelación por Tailandia, consideramos necesario recordar la medida que el Grupo Especial constató que era incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. Tailandia afirma que está fuera de duda la tasa del IVA aplicada por Tailandia es el siete por ciento, tanto en el caso de los cigarrillos importados como en el de los nacionales, y que el Grupo Especial constató que el monto total del IVA se recauda del productor nacional y de los importadores en el momento en que se realiza la primera venta.¹³⁶ En consecuencia, aduce Tailandia, la constatación del Grupo Especial no se basó en la carga fiscal impuesta por la legislación tailandesa sobre el IVA, sino únicamente en la

¹³⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 73 (donde se hace referencia al informe del Grupo Especial, párrafo 7.590).

diferencia en cuanto a las "prescripciones administrativas" entre las reventas de cigarrillos importados y nacionales y en las consecuencias del incumplimiento de esas prescripciones.¹³⁷

108. Consideramos que la descripción que hace Tailandia de la medida analizada por el Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III como "prescripciones administrativas" relacionadas con el IVA es demasiado amplia y demasiado acotada. Es demasiado acotada porque no explica la exención total del IVA de que se benefician las reventas de cigarrillos nacionales, y, en consecuencia, ignora que, cuando no se cumplan determinadas condiciones prescritas por la legislación tailandesa, los revendedores de cigarrillos importados quedarán obligados al pago del IVA, lo que nunca sucederá en el caso de los revendedores de cigarrillos nacionales. Por esta razón, la observación de Tailandia de que el productor nacional y el importador pagan la misma cantidad en concepto de IVA es incompleta, toda vez que omite el hecho de que, conforme a la legislación tailandesa, los revendedores posteriores de cigarrillos importados, y no los de cigarrillos nacionales, pueden quedar también obligados al pago del IVA. Al mismo tiempo, la descripción de Tailandia es demasiado amplia porque la medida pertinente a efectos del examen por el Grupo Especial de la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 2 del artículo III no incluye todas las prescripciones administrativas evaluadas por el Grupo Especial con respecto a la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 4 de ese artículo.¹³⁸ Como hemos explicado, la medida pertinente analizada por el Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III es la exención del pago del IVA en favor de los revendedores de cigarrillos nacionales y la imposición del IVA a los revendedores de cigarrillos importados cuando éstos no cumplen las condiciones prescritas para obtener las bonificaciones por el impuesto sobre los insumos necesarias para beneficiarse de una carga nula en concepto de IVA.¹³⁹

109. Sobre la base de esta interpretación de la medida de Tailandia, nos ocupamos ahora de la apelación de Tailandia contra la constatación formulada por el Grupo Especial en relación con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994.

¹³⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafos 74 y 75.

¹³⁸ En el análisis que realizó en el marco del párrafo 2 del artículo III, el Grupo Especial identificó las disposiciones de la legislación tailandesa que especifican las condiciones para obtener una bonificación por el impuesto sobre los insumos. El Grupo Especial consideró que un revendedor de cigarrillos importados estaría sujeto al IVA si no cumplimentaba adecuadamente y presentaba el formulario Por.Por.30, o no presentaba, como se especifica en el artículo 82/5 1) y 2) del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia, una factura fiscal completa y exacta con respecto a una transacción. El Grupo Especial declaró también que no podría obtenerse la bonificación por el impuesto sobre los insumos si no se cumplían determinadas prescripciones en materia de declaración y mantenimiento de registros o las condiciones especificadas en el artículo 82/5 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.634) En cambio, observamos que, al examinar la alegación formulada por Filipinas al amparo del párrafo 4 del artículo III, el Grupo Especial evaluó diversas prescripciones administrativas además de las prescripciones relativas al formulario Por.Por.30, pero no examinó las condiciones especificadas en el artículo 82/5 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia.

¹³⁹ Véase *supra*, párrafo 94.

110. El artículo III del GATT de 1994 titulado "Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores" establece obligaciones que impiden a los Miembros aplicar impuestos interiores y medidas reglamentarias de manera que se proteja la producción nacional. De esa forma, las diversas disposiciones del artículo III sirven para garantizar que los Miembros faciliten para los productos importados unas condiciones de competencia iguales a las de los productos nacionales en su mercado interior.¹⁴⁰

111. La primera frase del párrafo 2 del artículo III dispone lo siguiente:

Los productos del territorio de todo Miembro importados en el de cualquier otro Miembro no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares.

112. En consecuencia, la primera frase del párrafo 2 del artículo III prohíbe la imposición a los productos importados de impuestos interiores u otras cargas interiores discriminatorios en comparación con los aplicados a productos nacionales similares. La apelación de Tailandia exige que analicemos dos cuestiones: si la medida de Tailandia está comprendida en el ámbito de aplicación de la primera frase del párrafo 2 del artículo III y, en caso afirmativo, si los impuestos o cargas aplicados a los productos importados de conformidad con esa medida son "superiores" a los aplicados a los productos nacionales similares. La primera frase del párrafo 2 del artículo III se refiere a situaciones en las que los productos importados y los productos nacionales similares están sujetos "directa [o] indirectamente" a impuestos interiores u otras cargas interiores "de cualquier clase que sean". De esa formulación se desprende que la disposición es aplicable a una amplia gama de medidas.¹⁴¹ En lo que respecta a la prescripción de que esos impuestos o cargas no sean "superiores", el Órgano de Apelación ha aclarado que la constatación de incompatibilidad con la primera frase del párrafo 2 del artículo III no se basa en el "criterio de los efectos sobre el comercio", y que por escasa que sea la cuantía en que el impuesto sea "superior", esa cuantía es excesiva.¹⁴² A los efectos de nuestro examen de la apelación formulada por Tailandia, una medida que sujete a los productos a impuestos interiores u otras cargas interiores puede ser examinada en el marco de la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. Si la medida en cuestión sujeta a los productos importados a impuestos o cargas superiores a los aplicados a los productos nacionales similares, dicha medida será incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III.

¹⁴⁰ Informe del Órgano de Apelación, *Japón - Bebidas alcohólicas II*, páginas 19-22. Véanse también el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Bebidas alcohólicas*, párrafos 119 y 127 y los informes del Órgano de Apelación, *China - Partes de automóviles*, párrafo 161.

¹⁴¹ Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Publicaciones*, página 22.

¹⁴² Informe del Órgano de Apelación, *Japón - Bebidas alcohólicas II*, páginas 27 y 28.

113. Tailandia aduce que, dado que la medida de que se trata se refiere únicamente a prescripciones administrativas y a las consecuencias financieras del incumplimiento de dichas prescripciones, debería haber sido evaluada por el Grupo Especial con base en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 y no en el párrafo 2 de ese artículo. Según Tailandia, ni las prescripciones administrativas relativas a la recaudación de los impuestos ni las consecuencias derivadas del incumplimiento de esas prescripciones están sujetas a las disciplinas del párrafo 2 del artículo III, "aunque el incumplimiento de esas prescripciones administrativas pueda tener consecuencias financieras para un producto importado".¹⁴³ Filipinas aduce que el Grupo Especial constató acertadamente que la medida de Tailandia está comprendida en el ámbito de aplicación del párrafo 2 del artículo III.

114. Hemos explicado ya que no aceptamos la calificación de prescripciones administrativas que hace Tailandia de la medida impugnada por Filipinas y cuya incompatibilidad con el párrafo 2 del artículo III constató el Grupo Especial. Por las razones antes expuestas, no aceptamos la tesis de Tailandia de que la medida en litigio no se refiere a las cargas fiscales impuestas respectivamente a los cigarrillos importados y nacionales. La medida de Tailandia sujeta a los revendedores de cigarrillos importados al pago del IVA cuando no cumplen las condiciones prescritas para obtener las bonificaciones por el impuesto sobre los insumos necesarias para beneficiarse de una carga nula en concepto de IVA. El cumplimiento de esas condiciones tiene, por tanto, una consecuencia directa para el monto de la obligación fiscal impuesta a los cigarrillos importados. A la inversa, en virtud de la exención total del IVA, los revendedores nunca estarán obligados al pago del IVA con respecto a sus ventas de cigarrillos nacionales. En consecuencia, coincidimos con el Grupo Especial en que la medida de Tailandia afecta a la obligación fiscal impuesta respectivamente a los cigarrillos importados y a los cigarrillos nacionales similares y rechazamos, por tanto, la alegación de Tailandia de que la medida consiste en prescripciones administrativas que no están sujetas a las disciplinas de la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994.¹⁴⁴

¹⁴³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 71.

¹⁴⁴ Señalamos que aun en el caso de que una medida en litigio se reduzca a prescripciones administrativas, no excluimos la posibilidad de que esas prescripciones puedan tener influencia en la carga fiscal impuesta respectivamente a los productos importados y a los productos nacionales similares, y estén en consecuencia sujetas a lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo III. Aunque Tailandia puede tener razón al afirmar que en anteriores informes en el marco de la OMC se han examinado medidas consistentes en "prescripciones administrativas relativas a la venta de productos importados" en el marco del párrafo 4 del artículo III (comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 69), ese hecho, en nuestra opinión, no demuestra que esas mismas medidas, o determinados aspectos de ellas, no puedan ser examinadas también de conformidad con el párrafo 2 del artículo III si sujetan a los productos importados y a los productos nacionales similares a impuestos interiores u otras cargas interiores. (Véase el informe del Grupo Especial, *Argentina - Pielés y cueros*, párrafo 11.143 (donde se constata que las medidas administrativas relativas al pago anticipado

115. Tailandia aduce también que, aun en el caso de que fuera procedente examinar la medida tailandesa en el marco del párrafo 2 del artículo III, el Grupo Especial erró al constatar que Tailandia actuó de manera incompatible con dicha disposición. Tailandia sostiene que solicitar a los revendedores que completen "formalidades administrativas"¹⁴⁵ para obtener las bonificaciones por el impuesto sobre los insumos necesarias para beneficiarse de una carga nula en concepto de IVA no puede ser incompatible con las normas de la OMC. Añade que ninguna de las seis situaciones enunciadas en el artículo 82/5 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia¹⁴⁶ corresponde a una situación en la que sea posible denegar a un revendedor una bonificación por el impuesto sobre los insumos basada en una compra efectiva y legítima de cigarrillos para la reventa. Por el contrario, Filipinas aduce que el hecho de que los revendedores de cigarrillos importados no puedan obtener una bonificación por el impuesto sobre los insumos es consecuencia jurídica del marco reglamentario establecido por Tailandia. Según Filipinas, los revendedores de cigarrillos nacionales nunca están sujetos a esa consecuencia porque están automáticamente exentos del pago del IVA sobre las ventas de esos cigarrillos.

116. Tailandia no cuestiona que los revendedores de cigarrillos importados queden obligados a pagar el IVA cuando no cumplen las condiciones para obtener una bonificación por el impuesto sobre los insumos¹⁴⁷, ni que una medida que lleve aparejado el peligro de aplicación de impuestos superiores pueda dar lugar a una infracción de la primera frase del párrafo 2 del artículo III¹⁴⁸, sino que aduce que el hecho de exigir a los revendedores que cumplan prescripciones administrativas con respecto al IVA no supone un riesgo relacionado con el cálculo de la carga fiscal, por lo que no puede dar lugar a una infracción del párrafo 2 del artículo III. No obstante, a nuestro juicio, de una concepción adecuada de la medida de Tailandia se desprende claramente que lo que da lugar a una carga fiscal diferente no es la simple imposición de prescripciones administrativas, sino el hecho de que únicamente los revendedores de cigarrillos importados quedarán obligados a pagar el IVA como consecuencia de no poder acreditar el impuesto sobre los insumos. Los revendedores de cigarrillos importados están sujetos al pago del IVA en determinadas circunstancias definidas en la legislación tailandesa, en tanto que los revendedores de cigarrillos nacionales no lo están, debido a que están totalmente exentos del IVA. Sobre la base de esta interpretación de la medida, coincidimos, por tanto, con el Grupo Especial en que Tailandia sujeta a los cigarrillos importados a impuestos interiores

del impuesto "reúnen las condiciones necesarias para ser consideradas medidas fiscales [que] pueden ser evaluadas de conformidad con el párrafo 2 del artículo III"))

¹⁴⁵ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 91.

¹⁴⁶ Véase *supra*, párrafo 93.

¹⁴⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 97. Véase también las respuestas de Tailandia a las preguntas 137 y 138 del Grupo Especial.

¹⁴⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafos 80-82 (donde se hace referencia al informe del Grupo Especial del GATT, *Estados Unidos - Tabaco*, párrafo 97).

superiores a los aplicados a los cigarrillos nacionales similares en el sentido de la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994.

117. Tailandia argumenta también que el comportamiento de los particulares en relación con la medida impugnada no puede servir de base para establecer la existencia de una infracción del párrafo 2 del artículo III. Según Tailandia, un sistema de compensación del impuesto sobre los insumos y el impuesto sobre el producto no puede calificarse de incompatible con las normas de la OMC "simplemente porque se obligue a los particulares a cumplir determinadas prescripciones administrativas", o porque obligue a los revendedores "a limitar las reclamaciones de bonificaciones por el impuesto sobre los insumos a las compras efectivas y legítimas" de cigarrillos.¹⁴⁹ Tailandia adujo en la audiencia que los revendedores de cigarrillos importados sólo adeudarán el IVA cuando no hayan realizado compras legítimas de cigarrillos o incurran en errores en su declaración del IVA.¹⁵⁰ Sobre la base de las constataciones del Grupo Especial en relación con el funcionamiento de la medida de Tailandia, no nos parece claro que las situaciones en las que los revendedores de cigarrillos importados quedarán obligados a pagar el IVA se limiten a las indicadas por Tailandia. En todo caso, no consideramos que la medida de Tailandia excluya una constatación de incompatibilidad con el párrafo 2 del artículo III por el hecho de que los revendedores de cigarrillos importados puedan adoptar medidas para evitar la imposición del pago del IVA. A nuestro juicio, la posibilidad de esa línea de acción no afecta a la evaluación jurídica de si, con arreglo a la legislación tailandesa, los cigarrillos importados están sujetos a impuestos interiores u otras cargas interiores superiores a los aplicados a los cigarrillos nacionales. Como hemos explicado, la medida de Tailandia prevé circunstancias en las que los revendedores de cigarrillos importados estarán sujetos al pago del IVA, a lo que los revendedores de cigarrillos nacionales nunca estarán sujetos. A este respecto, hacemos nuestra la remisión del Grupo Especial al asunto *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, en el que el Órgano de Apelación declaró, en el contexto de su análisis relativo al párrafo 4 del artículo III, que "la intervención de algún elemento de opción privada no exime a Corea de responsabilidad en virtud del GATT de 1994 por el resultante establecimiento de condiciones de competencia menos favorables para el producto importado que para el producto nacional".¹⁵¹

118. Discrepamos también de la sugerencia de Tailandia de que la constatación del Grupo Especial limitaría la capacidad de los Miembros de la OMC para asegurar una administración adecuada de sus regímenes fiscales.¹⁵² Reiteramos que el Grupo Especial no consideró que la medida de Tailandia

¹⁴⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 90.

¹⁵⁰ Respuestas de Tailandia a las preguntas formuladas en la audiencia.

¹⁵¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.637 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 146).

¹⁵² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafos 96, 97 y 104.

fuera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III porque ésta prescribiera condiciones para obtener las bonificaciones fiscales, sino porque esas condiciones se aplicaban únicamente a los revendedores de cigarrillos importados, y las bonificaciones fiscales "no compensan de manera automática e irrevocable en todos los casos las obligaciones fiscales correspondientes a [esos revendedores]".¹⁵³ Los Miembros de la OMC tienen libertad para "administrar y recaudar los impuestos interiores como consideren conveniente", siempre que lo hagan "en conformidad con el párrafo 2 del artículo III".¹⁵⁴ La imposición de prescripciones jurídicas que dan lugar a una obligación fiscal respecto de los productos importados cuando los revendedores no cumplen las condiciones prescritas necesarias para evitar esa obligación, pero que nunca dan lugar a una obligación fiscal en el caso de los productos nacionales similares, es incompatible con las prescripciones de la primera frase del párrafo 2 del artículo III.

119. Por las razones precedentes, *confirmamos* la constatación del Grupo Especial, formulada en el párrafo 8.3 b) de su informe, según la cual Tailandia actúa de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 al sujetar a los cigarrillos importados a una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares.¹⁵⁵

D. *Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994*

120. Tailandia apela contra la constatación del Grupo Especial de que:

... en relación con la exención del IVA para los revendedores de cigarrillos nacionales, Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares mediante la imposición a los revendedores de cigarrillos importados de prescripciones administrativas adicionales en relación con la obligación de pagar el IVA.¹⁵⁶

121. La constatación del Grupo Especial en relación con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se refería a la exención de los tres conjuntos de prescripciones administrativas relacionadas con el IVA para los revendedores de cigarrillos nacionales y la imposición de esas prescripciones administrativas a los revendedores de cigarrillos importados. Esos tres conjuntos de prescripciones administrativas consisten en: i) prescripciones relativas al formulario Por.Por.30; ii) prescripciones

¹⁵³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.644.

¹⁵⁴ Informe del Grupo Especial, *Argentina - Piel y cueros*, párrafo 11.144. El Grupo Especial declaró que Tailandia no hizo valer el artículo XX como defensa frente a la supuesta infracción del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.642)

¹⁵⁵ Véase también el Informe del Grupo Especial, párrafo 7.644.

¹⁵⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.3 c); véase también el párrafo 7.738.

en materia de declaración y mantenimiento de registros; y iii) penalizaciones y sanciones.¹⁵⁷ Denominamos colectivamente a esas prescripciones "prescripciones administrativas adicionales".

122. Tailandia expone tres razones distintas para revocar la constatación del Grupo Especial en relación con el párrafo 4 del artículo III. En primer lugar, aduce que el análisis del "trato no menos favorable" realizado por el Grupo Especial fue insuficiente, desde el punto de vista jurídico, para respaldar la constatación de que Tailandia actuó de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III. En segundo lugar, alega que el Grupo Especial incurrió en error al aceptar una prueba presentada en una etapa avanzada del procedimiento -la Prueba documental 289 de Filipinas- y basarse en ella, por lo que violó el artículo 11 del ESD, vulneró derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso e infringió el párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial. En tercer lugar, alega que, dado que no hizo un análisis jurídico correcto de la defensa de Tailandia al amparo del apartado b) del artículo XX del GATT de 1994, el Grupo Especial "privó efectivamente" a Tailandia de la oportunidad de justificar las prescripciones administrativas adicionales necesarias para lograr la observancia de la legislación tailandesa en materia de IVA. Procedemos a analizar sucesivamente esas cuestiones.

1. Párrafo 4 del artículo III: "trato no menos favorable"

123. En su apelación contra la constatación del Grupo Especial de que los cigarrillos importados reciben un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares, Tailandia aduce que las diferencias de trato no son necesariamente incompatibles con el párrafo 4 del artículo III, "siempre que el trato otorgado por la medida no sea 'menos favorable'"¹⁵⁸ y que la determinación de la existencia de un trato menos favorable "*no puede apoyarse en una simple afirmación*, sino que debe fundamentarse en un análisis cuidadoso de la medida impugnada y de sus repercusiones en el mercado".¹⁵⁹ Sin embargo, según Tailandia, el Grupo Especial basó su constatación en una "simple afirmación"¹⁶⁰ o en la "posibilidad teórica"¹⁶¹ de que las diferencias de trato constatadas por el Grupo Especial "*podían* afectar a los costos y *podrían* afectar a la posición competitiva" de los cigarrillos importados.¹⁶² Tailandia añade que el Grupo Especial no realizó

¹⁵⁷ Véase, *supra*, sección IV.B.2.

¹⁵⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 122 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 135).

¹⁵⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 125 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 215). (las cursivas son de Tailandia)

¹⁶⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 142.

¹⁶¹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 120.

¹⁶² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 120. (las cursivas son de Tailandia)

"ningún análisis significativo"¹⁶³ de la forma en que las diferencias de trato podrían, en la práctica, incrementar los costos o en que las medidas en litigio "limitaban" o "restringían" las opciones al alcance de los comerciantes de una manera que afectara a las condiciones de competencia para los revendedores de cigarrillos importados.¹⁶⁴

124. En respuesta a lo anterior, Filipinas sostiene que un trato es menos favorable si no asegura "una igualdad de oportunidades efectiva"¹⁶⁵ entre los productos importados y los productos nacionales y que esa igualdad de oportunidades se altera si la reglamentación gubernamental no es "perfectamente neutral".¹⁶⁶ Afirma que, cuando la reglamentación gubernamental sujeta a los productos importados a cargas que no se imponen a los productos nacionales similares, el trato dado a los productos importados y a los productos nacionales similares es desigual y, en consecuencia "en sí mismo menos favorable" para los productos importados".¹⁶⁷ Sobre esta base, el Grupo Especial constató acertadamente que, dado que los revendedores de cigarrillos importados tienen que cumplir tres tipos de prescripciones administrativas adicionales que no se aplican en el caso de los revendedores de cigarrillos nacionales, el trato concedido a los cigarrillos importados fue "en sí mismo menos favorable".¹⁶⁸ Filipinas añade que, aunque no tenía necesidad de hacerlo, el Grupo Especial trató de confirmar además su constatación de existencia de un trato menos favorable examinando la forma en que las prescripciones administrativas adicionales de Tailandia alteraron la igualdad de las condiciones de competencia en el mercado tailandés. El Grupo Especial examinó las pruebas de la elasticidad de los precios y las pautas de alternancia y constató que hay una estrecha relación de competencia entre los cigarrillos nacionales e importados en el mercado tailandés, por lo que las prescripciones administrativas adicionales pueden repercutir negativamente en la posición competitiva de los cigarrillos importados. Filipinas destaca que la relación que puede haber entre las prescripciones administrativas adicionales y los costos de explotación de las empresas afecta a la igualdad de las condiciones de competencia.

125. Comenzamos nuestro análisis con el texto del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, que, en la parte pertinente, dispone lo siguiente:

¹⁶³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 135. (las cursivas figuran en el original)

¹⁶⁴ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 140.

¹⁶⁵ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 121 (donde se cita, entre otros, el informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafos 10.78 y 10.84).

¹⁶⁶ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 123.

¹⁶⁷ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 129 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones*, párrafo 265).

¹⁶⁸ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 137 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones*, párrafo 265).

Los productos del territorio de todo Miembro importados en el territorio de cualquier otro Miembro 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.

126. El párrafo 4 del artículo III forma parte del marco general establecido en ese artículo con el fin de que los Miembros otorguen para los productos importados unas condiciones de competencia iguales a las de los productos nacionales.¹⁶⁹ El párrafo 4 del artículo III se rige por el principio general establecido en el párrafo 1 de ese artículo, según el cual las medidas internas no deberían aplicarse de manera que se proteja la producción nacional.¹⁷⁰ En el contexto del párrafo 4 del artículo III significa que, si existe un trato menos favorable de los productos importados, se protege la producción nacional.¹⁷¹

127. Para establecer la existencia de una incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III debe demostrarse que concurren tres elementos: i) que los productos importados y nacionales son "productos similares"; ii) que la medida en cuestión es una 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; y iii) que los productos importados reciben un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional.¹⁷² La apelación de Tailandia se refiere únicamente a la constatación del Grupo Especial acerca del tercer elemento, es decir al criterio relativo al trato no menos favorable del párrafo 4 del artículo III.¹⁷³

128. El Órgano de Apelación ha interpretado en anteriores diferencias la expresión "trato no menos favorable" del párrafo 4 del artículo III. En *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, el Órgano de Apelación explicó que, al evaluar si se ha dado o no a los productos importados un trato menos favorable, hay que examinar si la medida en litigio "modifica las condiciones de competencia

¹⁶⁹ Véase el informe del Órgano de Apelación, *Japón - Bebidas alcohólicas II*, página 20.

¹⁷⁰ Véase el informe del Órgano de Apelación, *Japón - Bebidas alcohólicas II*, página 22.

¹⁷¹ Véase el informe del Órgano de Apelación, *CE - Amianto*, párrafo 100.

¹⁷² Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 133.

¹⁷³ El Grupo Especial constató que los cigarrillos importados de las marcas *Marlboro* y *L&M* son "similares" a los cigarrillos nacionales tailandeses en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.662) De forma análoga, constató que podía considerarse que la reglamentación tailandesa en litigio correspondiente a las prescripciones administrativas adicionales afectaba a la venta interna de cigarrillos importados en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. (*Ibid.*, párrafo 7.665) Ninguna de esas constataciones ha sido objeto de apelación.

en el mercado pertinente en detrimento de los productos importados".¹⁷⁴ El Órgano de Apelación declaró también que "[u]na diferencia formal de trato entre los productos importados y los productos nacionales similares no es... ni necesaria ni suficiente para demostrar una infracción del párrafo 4 del artículo III".¹⁷⁵ En consecuencia, el mero hecho de que un Miembro establezca distinciones reglamentarias entre los productos importados y los productos nacionales similares no es, en sí mismo, concluyente para determinar si se concede a los productos importados un trato menos favorable en el sentido del párrafo 4 del artículo III¹⁷⁶, sino que lo que es pertinente es si esas diferencias reglamentarias distorsionan las condiciones de competencia en detrimento de los productos importados. En tal caso, el trato diferente será un trato "menos favorable" en el sentido del párrafo 4 del artículo III.

129. El análisis de si se concede a los productos importados un trato menos favorable exige un examen cuidadoso que debe "basarse en un análisis detallado del 'sentido y efecto fundamentales de la medida misma'"¹⁷⁷, con inclusión de las consecuencias de la medida de que se trate para las condiciones de competencia entre los productos importados y los productos nacionales similares. No es necesario que este análisis se base en datos empíricos sobre los efectos reales de la medida en litigio en el mercado interno del Miembro de que se trate. Por supuesto, no hay nada que impida a un Grupo Especial tener en cuenta esos datos relativos a los efectos reales.

130. Las consecuencias de la medida impugnada para la igualdad de las condiciones de competencia son, ante todo, las que se desprenden del diseño, la estructura y el funcionamiento previsto de la medida. Por ejemplo, cuando el ordenamiento jurídico de un Miembro aplica un mismo régimen reglamentario a los productos importados y a los productos nacionales similares, con la única diferencia de que se impone una prescripción adicional únicamente a los productos importados, la existencia de esa prescripción adicional puede constituir un indicio significativo de que se concede a los productos importados un trato menos favorable. No obstante, dado que el examen de si se concede un trato menos favorable a los productos importados "no puede apoyarse en una simple afirmación"¹⁷⁸, un análisis detallado de la medida en litigio requerirá normalmente que se identifiquen o expliquen aún más sus consecuencias para las condiciones de competencia para que esas

¹⁷⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 137. (las cursivas figuran en el original)

¹⁷⁵ Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 137.

¹⁷⁶ Informe del Órgano de Apelación, *CE - Amianto*, párrafo 100.

¹⁷⁷ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 215 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, nota 44 del párrafo 142).

¹⁷⁸ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 215.

consecuencias respalden adecuadamente la constatación de que existe un trato menos favorable en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

131. El Grupo Especial constató que las prescripciones administrativas adicionales impuestas únicamente a los revendedores de cigarrillos importados "podría[n] afectar" negativamente a las condiciones de competencia de los cigarrillos importados.¹⁷⁹ En su análisis, el Grupo Especial observó en primer lugar que en diferencias anteriores se ha constatado que un simple régimen de autorización administrativa¹⁸⁰, un régimen de distribución distinto¹⁸¹, o la mera posibilidad de que los nacionales no estadounidenses tengan que defender reclamaciones sobre patentes en dos jurisdicciones en lugar de sólo en una¹⁸² constituyen todas ellas "cargas administrativas adicionales" que conllevan un trato menos favorable.¹⁸³ El Grupo Especial observó a continuación que las cuotas respectivas de mercado de los cigarrillos importados y nacionales en el mercado tailandés y un estudio econométrico presentado por Filipinas ponen de manifiesto la existencia de cierto grado de elasticidad en los precios, así como pautas de alternancia, lo que el Grupo Especial consideró que sería otra indicación de que las prescripciones administrativas adicionales "puede[n] repercutir" negativamente en la posición competitiva de los cigarrillos importados en el mercado tailandés.¹⁸⁴ Además, el Grupo Especial argumentó que, dado que puede haber una relación entre las cargas asociadas a las prescripciones administrativas adicionales y los costos de explotación de los proveedores de cigarrillos importados, ello podría limitar las oportunidades comerciales para los cigarrillos importados en la medida en que los proveedores de cigarrillos trataran de reducir costos evitando las reventas de cigarrillos importados.¹⁸⁵

132. En apelación, Tailandia sostiene que el Grupo Especial incurrió en error y aplicó un criterio erróneo en relación con el trato menos favorable, porque su constatación se basó en la "posibilidad teórica" de que "las diferencias *podían* afectar a los costos y *podrían afectar negativamente* a la posición competitiva de los cigarrillos importados"¹⁸⁶, y que el Grupo Especial no realizó ningún análisis significativo de las consecuencias de la medida en el mercado, ni de la forma en que las

¹⁷⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.734.

¹⁸⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.732 (donde se hace referencia al informe del Grupo Especial, *Canadá - Exportaciones de trigo e importaciones de grano*, párrafos 6.184-6.213).

¹⁸¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.732 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafos 143-151 y al informe del Grupo Especial del GATT, *Estados Unidos - Bebidas alcohólicas y derivadas de la malta*, párrafos 5.32 y 5.35).

¹⁸² Informe del Grupo Especial, párrafos 7.730 y 7.732 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Artículo 211 de la Ley de Asignaciones*, párrafo 265).

¹⁸³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.732.

¹⁸⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.735.

¹⁸⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.736.

¹⁸⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 120. (las cursivas figuran en el original)

diferencias afectan a la posición competitiva de los cigarrillos importados. Aunque no refuta la constatación del Grupo Especial de que las prescripciones administrativas adicionales se imponen únicamente a los revendedores de cigarrillos importados¹⁸⁷, Tailandia manifiesta que esas prescripciones suponen diferencias de trato "leves"¹⁸⁸ o "muy pequeñas"¹⁸⁹, y aduce que "el derecho a tratar de modo diferente a los productos importados puede incluir el derecho a imponer prescripciones adicionales o más complicadas siempre que no supongan un trato 'menos favorable'".¹⁹⁰

133. Observamos que las "diferencias" reglamentarias en litigio tienen su origen en el hecho de que los revendedores de cigarrillos importados están sujetos al cumplimiento de las prescripciones administrativas adicionales, de las que están exentos los revendedores de cigarrillos nacionales. En consecuencia, en el presente caso la única diferencia en cuanto al trato concedido por la reglamentación radica en las prescripciones que se aplican *únicamente* a los cigarrillos importados. El propio hecho, no controvertido, de que los revendedores de cigarrillos importados estén sujetos a determinadas prescripciones administrativas, y los revendedores de los cigarrillos nacionales similares no lo estén, constituye un indicio significativo de que se concede a los cigarrillos importados un trato menos favorable.

134. En lo que respecta al criterio relativo al trato menos favorable a que se refiere el párrafo 4 del artículo III, observamos que, en su comunicación en calidad de tercero, Australia manifiesta su preocupación por el empleo que el Grupo Especial parece hacer del criterio basado en que la medida en litigio "puede modificar" las condiciones de competencia en detrimento de los productos importados. Australia aduce que anteriores grupos especiales han aplicado un criterio jurídico más riguroso con respecto al trato menos favorable, en concreto, si "cabe prever razonablemente"¹⁹¹ o "es más que probable"¹⁹² que una medida modifique desfavorablemente las condiciones de competencia. No obstante, a nuestro juicio, un análisis del trato menos favorable no tiene que circunscribirse a la evaluación del grado de probabilidad de que se produzca una repercusión desfavorable en las condiciones de competencia; por el contrario, el análisis en el marco del párrafo 4 del artículo III debe comenzar por un examen detallado de la medida en litigio, con inclusión del diseño, estructura y funcionamiento previsto de la misma. Ese examen puede perfectamente incluir

¹⁸⁷ Tailandia confirmó en la audiencia que sólo impugna en apelación la base probatoria de la constatación del Grupo Especial de que los revendedores de cigarrillos importados no están obligados a declarar las ventas de cigarrillos nacionales en el formulario Por.Por.30. Nos ocupamos más adelante de esa cuestión en el contexto de la alegación formulada por Tailandia al amparo del artículo 11 del ESD.

¹⁸⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 135.

¹⁸⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 137.

¹⁹⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 129.

¹⁹¹ Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero, párrafo 26 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *China - Publicaciones y productos audiovisuales*, párrafo 7.1471).

¹⁹² Comunicación presentada por Australia en calidad de tercero, párrafo 27 (donde se cita el informe del Grupo Especial, *India - Automóviles*, párrafo 7.201).

-aunque no se exige- una evaluación de la medida impugnada a la luz de las pruebas relativas a los efectos reales de la medida en el mercado. En todo caso, es necesario que haya siempre una relación auténtica entre la medida en litigio y su repercusión desfavorable en las oportunidades de competencia de los productos importados frente a los productos nacionales similares para que esa repercusión pueda respaldar la constatación de que se concede a los productos importados un trato menos favorable.

135. Además, no coincidimos con Tailandia en que la utilización de los términos puede/podría ponga de manifiesto que el Grupo Especial se basó únicamente en una "posibilidad teórica", lejana y no fundamentada, de que las diferencias en cuanto al trato reglamentario afecten a las condiciones de competencia de los cigarrillos importados para constatar la existencia de un trato menos favorable. El Grupo Especial se remitió al informe del Órgano de Apelación en *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)* para destacar que no es necesario que el examen de si una medida implica un trato menos favorable "se base en los *efectos reales* en el mercado de la medida impugnada".¹⁹³ El Grupo Especial entendió que de esa declaración se desprende que las repercusiones "que la medida en litigio tiene en el mercado pueden evaluarse atendiendo a sus efectos *potenciales* en las condiciones de competencia del producto importado de que se trate".¹⁹⁴ Consideramos que, en el contexto de ese razonamiento, es evidente que los términos "puede/podría" y "efectos potenciales" tenían por objeto reflejar el reconocimiento del Grupo Especial de que no era necesario indagar los "efectos reales" de las prescripciones administrativas adicionales.

136. Además, observamos que el Grupo Especial *efectivamente* identificó otras consecuencias de las prescripciones administrativas adicionales en el mercado tailandés que afectan a la posición competitiva de los cigarrillos importados y nacionales. En particular, señaló que un estudio econométrico presentado por Filipinas indicaba que había "cierto grado de elasticidad en los precios, así como pautas de alternancia" entre cigarrillos importados y nacionales, lo que era una indicación de que la imposición de prescripciones administrativas adicionales "puede repercutir negativamente en la posición competitiva de [los cigarrillos importados] en el mercado".¹⁹⁵ En apelación, Tailandia alega

¹⁹³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.730 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 215). (las cursivas figuran en el original)

¹⁹⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.730. (las cursivas figuran en el original)

¹⁹⁵ Informe del Grupo especial, párrafo 7.735. Esta prueba fue aportada por Filipinas y consiste en un estudio hecho por un profesor de economía sobre la elasticidad cruzada en función del precio entre los cigarrillos importados y los nacionales en Tailandia entre 2007 y 2009. En ese estudio se señalaba en particular que "el aumento estimado de la participación de los cigarrillos nacionales en el mercado tras un aumento del [precio de venta al por menor] relativo de los cigarrillos importados indica claramente que, para los consumidores tailandeses, los dos productos son sustitutos cercanos". (*Ibid.*, párrafo 7.446 (donde se cita la Prueba documental 149 presentada por Filipinas al Grupo Especial, página 9))

que el propio Grupo Especial reconoció que los datos "no [eran] uniformes".¹⁹⁶ Además, añade que el análisis del trato no menos favorable en el marco del párrafo 4 del artículo III presupone que los productos importados y nacionales se hayan considerado "similares" y, en consecuencia, los productos importados y nacionales objeto de un análisis en el marco del párrafo 4 del artículo III siempre estarán "en 'algún' grado en una relación de competencia entre ellos".¹⁹⁷

137. Según entendemos, el Grupo Especial no reconoció que los datos econométricos que se le presentaron "no [fueran] uniformes", sino que se limitó a tomar nota de la observación de Tailandia de que "las pautas de alternancia no son uniformes entre diferentes pares de marcas nacionales y extranjeras".¹⁹⁸ Además, el Grupo Especial no incurrió en error al basarse en esos datos econométricos para llegar a su constatación de trato menos favorable en el sentido del párrafo 4 del artículo III. El Grupo Especial utilizó esos datos simplemente para *confirmar* que las prescripciones administrativas adicionales pueden tener una repercusión negativa en los cigarrillos importados en comparación con los cigarrillos nacionales, por cuanto esos productos están en una estrecha relación de competencia entre sí en el mercado tailandés.¹⁹⁹ Como ejemplo concreto, el Grupo Especial consideró que la imposición de prescripciones administrativas adicionales únicamente a los revendedores de cigarrillos importados podría afectar a las decisiones empresariales de los proveedores de cigarrillos, puesto que "puede entrañar que a los costos de explotación de su empresa se agregue una carga administrativa", lo que a su vez podría dar lugar a una modificación de las condiciones de competencia en detrimento de los cigarrillos importados.²⁰⁰ Aunque Tailandia critica esta declaración "somera" del Grupo Especial²⁰¹, consideramos que éste trató simplemente de señalar que "los costos de explotación que podrían derivarse de las prescripciones administrativas adicionales" pueden afectar a las decisiones empresariales en un mercado en el que hay una estrecha competencia entre los productos de que se trata.²⁰² A nuestro juicio, era razonable que el Grupo Especial llegara a la conclusión de que el cumplimiento de las prescripciones administrativas adicionales supone ciertos costos que han de soportar los revendedores de cigarrillos importados y no

¹⁹⁶ Comunicación del apelante presentado por Tailandia, párrafo 114 (donde se cita el informe del Grupo Especial, nota 1299 del párrafo 7.735).

¹⁹⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 132.

¹⁹⁸ Informe del Grupo Especial, nota 1299 al párrafo 7.735.

¹⁹⁹ En el párrafo 7.735 de su informe, el Grupo Especial declaró lo siguiente: i) que el TTM tiene una participación del 78 por ciento en el mercado, y los cigarrillos importados, el 22 por ciento restante; ii) que las pruebas econométricas presentadas por Filipinas indican que hay cierto grado de elasticidad en los precios, así como pautas de alternancia entre cigarrillos importados y nacionales; y iii) que, "[a] nuestro juicio, ésta sería otra indicación de que imponer prescripciones administrativas adicionales, aunque sean leves, únicamente a los cigarrillos importados puede repercutir negativamente en la posición competitiva de dichos cigarrillos en el mercado".

²⁰⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.736.

²⁰¹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 134.

²⁰² Informe del Grupo Especial, párrafo 7.736.

los revendedores de cigarrillos nacionales, teniendo en cuenta, entre otras cosas, los datos económicos relativos al mercado.

138. En consecuencia, no nos parecen convincentes los argumentos de Tailandia de que el Grupo Especial formuló su constatación "sin formular constataciones fácticas excepto para establecer la existencia de las prescripciones diferentes propiamente dichas".²⁰³ El Grupo Especial evaluó determinadas consecuencias de esas medidas en el mercado tailandés, refiriéndose a los datos econométricos que indicaban la existencia de una estrecha relación de competencia, y señalando que las prescripciones administrativas adicionales suponen ciertos costos de explotación.²⁰⁴ Observamos que, aunque el Grupo Especial podría haber examinado más detenidamente las consecuencias de la medida de Tailandia para las condiciones de competencia, el simple hecho de que las prescripciones administrativas adicionales se impongan en el caso de los cigarrillos importados y no en el de los cigarrillos nacionales similares constituye, por sí mismo, un indicio significativo de que existe una modificación desfavorable de las condiciones de competencia en detrimento de los cigarrillos importados. En consecuencia, consideramos que el análisis del Grupo Especial fue suficiente para sustentar su constatación de que las prescripciones administrativas adicionales modifican las condiciones de competencia en detrimento de los cigarrillos importados.

139. Por último, Tailandia alega que el Grupo Especial no analizó el argumento de Tailandia de que los revendedores de cigarrillos importados obtienen determinadas "ventajas financieras" por razón de las prescripciones administrativas adicionales.²⁰⁵ En concreto, Tailandia aduce que los revendedores de cigarrillos importados pueden reclamar "bonificaciones adicionales por el impuesto sobre los insumos respecto del IVA pagado por servicios públicos, gastos administrativos y otros servicios utilizados en función de la proporción entre sus ventas sujetas al IVA y sus ventas exentas del IVA".²⁰⁶ Sin embargo, observamos que Tailandia expuso ese argumento únicamente en respuesta a preguntas formuladas por el Grupo Especial después de la primera reunión sustantiva y en algunas otras ocasiones posteriores, y que no aportó pruebas para fundamentar su afirmación. Por consiguiente, consideramos que la afirmación hecha por Tailandia en apelación de que el Grupo

²⁰³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 119.

²⁰⁴ Además, señalamos que otras constataciones del Grupo Especial arrojan más luz sobre las consecuencias de las prescripciones administrativas adicionales en el mercado tailandés. El Grupo Especial constató que el incumplimiento de las prescripciones relativas al formulario Por.Por.30 y de las prescripciones en materia de declaración y mantenimiento de registros puede dar lugar a la denegación de las bonificaciones fiscales. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.634) Además, constató que los revendedores de cigarrillos importados pueden estar sujetos a determinadas penalizaciones y sanciones en caso de incumplimiento de las prescripciones administrativas relacionadas con el IVA. (*Ibid.*, párrafos 7.719 y 7.722) Por el contrario, los revendedores de cigarrillos nacionales no soportan esos riesgos económicos.

²⁰⁵ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 136.

²⁰⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 136.

Especial debería haber prestado más atención a este argumento en su análisis sustantivo carece de base.²⁰⁷

140. Por lo tanto, rechazamos la afirmación de Tailandia en apelación según la cual las constataciones del Grupo Especial y su "análisis del trato menos favorable son insuficientes desde el punto de vista jurídico para respaldar una constatación de infracción del párrafo 4 del artículo III"²⁰⁸ y *constatamos*, en consecuencia, que el Grupo Especial no incurrió en error al concluir, en el párrafo 7.738 de su informe, que Tailandia concede a los cigarrillos importados un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares.

2. Artículo 11 del ESD: trato dado por el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas

141. Pasamos a examinar la solicitud de Tailandia de que revoquemos la constatación formulada por el Grupo Especial de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 fundándose en que éste incumplió el artículo 11 del ESD. Según Tailandia, el Grupo Especial no respetó el debido proceso ni hizo una evaluación objetiva del asunto al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 de Filipinas sin conceder a Tailandia la oportunidad de responder a esa prueba.

142. Antes de examinar el fondo de la alegación de error formulada por Tailandia, consideramos conveniente exponer las circunstancias que han dado lugar a que se plantee esta cuestión en apelación. Filipinas presentó la Prueba documental 289 en la última etapa del procedimiento del Grupo Especial y consiste en un dictamen pericial de un abogado fiscal tailandés. El dictamen se refiere a la cuestión de si, conforme al derecho tailandés, las entidades inscritas en el registro del IVA que revenden cigarrillos nacionales están obligadas a declarar sus ventas de esos cigarrillos en el formulario Por.Por.30. Esta cuestión se discutió a lo largo de todo el procedimiento del Grupo Especial, argumentando Filipinas que las entidades inscritas en el registro del IVA están obligadas a declarar únicamente las reventas de cigarrillos importados pero no las de los nacionales, y aduciendo Tailandia

²⁰⁷ Señalamos también que el Grupo Especial del GATT que examinó el asunto *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria* declaró que:

la obligación de dar un trato que no sea "menos favorable", establecida en el párrafo 4 del artículo III, es aplicable a cada caso de importación de productos y rechazó toda idea de compensar el trato menos favorable dado a unos productos con el trato más favorable dado a otros. Si se aceptara esa noción, se autorizaría a las partes contratantes a incumplir la mencionada obligación en un caso, o incluso con respecto a una parte contratante, basándose en que concedían un trato favorable en algunos otros casos, o a otra parte contratante. Esa interpretación produciría una gran incertidumbre acerca de las condiciones de competencia entre los productos importados y los nacionales y frustraría así el propósito al que responde el artículo III.

(Informe del Grupo Especial del GATT, *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria*, párrafo 5.14)

²⁰⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 117.

que deben declararse tanto las reventas de cigarrillos importados como las de cigarrillos nacionales. Como se explica *supra*²⁰⁹, el Grupo Especial coincidió finalmente con Filipinas.²¹⁰ La prescripción de declarar en el formulario Por.Por.30 las reventas de cigarrillos importados, pero no las de cigarrillos nacionales similares, fue, por tanto, una de las prescripciones administrativas adicionales que examinó el Grupo Especial en el análisis que hizo en el marco del párrafo 4 del artículo III.²¹¹

143. Antes de la presentación de la Prueba documental 289 de Filipinas, cada parte había aportado varias pruebas documentales para apoyar su posición sobre la cuestión de si las reventas de cigarrillos nacionales deben declararse o no en el formulario Por.Por.30. Tailandia presentó el formulario Por.Por.30, junto con las instrucciones impartidas a los contribuyentes para cumplimentar ese formulario²¹², así como algunos ejemplos del formulario Por.Por.30 cumplimentados efectivamente por entidades inscritas en el registro del IVA.²¹³ Con su segunda comunicación escrita Filipinas presentó un dictamen pericial²¹⁴ y una resolución del Director General del Departamento de Recaudación Tributaria tailandés dictada en 2000 (la "resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria").²¹⁵ Filipinas adjuntó además un segundo dictamen pericial a la declaración inicial que hizo en la segunda reunión sustantiva del Grupo Especial con las partes.²¹⁶ En las preguntas que el Grupo Especial planteó después de la segunda reunión sustantiva, pidió específicamente a Tailandia que formulara observaciones sobre la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria presentada por Filipinas.²¹⁷ Para responder a esa pregunta,

²⁰⁹ *Supra*, párrafo 97.

²¹⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.703.

²¹¹ La alegación de Tailandia fundada en el artículo 11 con respecto a la Prueba documental 289 de Filipinas, se refiere únicamente a la constatación formulada por el Grupo Especial en el párrafo 7.704 de que las entidades inscritas en el registro del IVA no tienen que incluir información sobre las reventas de cigarrillos nacionales en el formulario Por.Por.30, y no afecta a la constatación que formula el Grupo Especial en ese mismo párrafo de que quienes revenden exclusivamente cigarrillos nacionales están exentos de la obligación de presentar el formulario Por.Por.30. La objeción de Tailandia a la Prueba documental 289 de Filipinas tampoco se refiere a las demás prescripciones administrativas adicionales que el Grupo Especial constató que se imponían solamente a los revendedores de cigarrillos importados.

²¹² Formulario Por.Por.30 (formulario mensual del IVA de Tailandia) (Prueba documental 42 presentada por Tailandia al Grupo Especial), presentado por Tailandia con sus respuestas a las preguntas formuladas por el Grupo Especial después de la primera reunión sustantiva.

²¹³ Formularios Por.Por.30 del TTM y de revendedores (Prueba documental 89 (ICC) presentada por Tailandia al Grupo Especial), presentados por Tailandia con su declaración inicial en la segunda reunión sustantiva.

²¹⁴ Declaración pericial del Sr. Piphob Veraphong, 17 de julio de 2009 (Prueba documental 207 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

²¹⁵ Resolución del Departamento de Recaudación Tributaria Gor.Kor. 0811/Por.633, 27 de enero de 2000 (Prueba documental 253 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

²¹⁶ Declaración pericial del Sr. Piphob Veraphong, 1º de septiembre de 2009 (Prueba documental 254 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

²¹⁷ En su pregunta 142 2), el Grupo Especial pidió a Tailandia que formulara observaciones sobre la "resolución del Director General de Impuestos Especiales, presentada por Filipinas en la segunda reunión sustantiva (Filipinas - Prueba documental 253)".

Tailandia presentó un extracto de un manual de 2006 sobre el Código de Recaudación Tributaria²¹⁸ (el "manual de 2006"), y una resolución del Director General del Departamento de Recaudación Tributaria tailandés dictada en 1995 (la "resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria").²¹⁹ El 8 de diciembre de 2009 cada parte presentó sus observaciones sobre las respuestas de la otra a las preguntas formuladas por el Grupo Especial después de la segunda reunión sustantiva. Esta fue la última etapa del procedimiento ante el Grupo Especial. En sus observaciones, Filipinas respondió a las pruebas de Tailandia, y en especial a la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria, y al hacerlo presentó un tercer dictamen pericial (la Prueba documental 289 de Filipinas), que es la prueba sobre la que versa esta cuestión planteada en apelación.²²⁰

144. El 30 de junio de 2010 se dio traslado del informe provisional del Grupo Especial a las partes. En sus observaciones sobre el informe provisional, Tailandia pidió al Grupo Especial que revisara el análisis que había realizado en el marco del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 y constatará que las ventas de cigarrillos nacionales *deben* declararse en el formulario Por.Por.30.²²¹ Uno de los argumentos que expuso Tailandia para respaldar esta petición fue que el Grupo Especial no debería haber utilizado la Prueba documental 289 de Filipinas. Insistió en que esta Prueba documental se había presentado únicamente "en la última oportunidad concedida a las partes para presentar sus opiniones"²²², y que el párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial exigía que las pruebas, incluida la Prueba documental 289 de Filipinas, se presentaran a más tardar durante la primera reunión sustantiva del Grupo Especial con las partes.²²³ Al desestimar la petición de Tailandia, el Grupo Especial observó que ninguna disposición del ESD ni de su Procedimiento de trabajo le prohibía "aceptar pruebas presentadas por una parte en la última etapa del procedimiento".²²⁴ El Grupo Especial también interpretó que la primera frase del dictamen contenido en la Prueba documental 289 de Filipinas, "indica que la finalidad pretendida de esta prueba era refutar los argumentos de Tailandia en relación con [la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria]".²²⁵ Por consiguiente, puesto que la Prueba documental 289 de Filipinas, era

²¹⁸ Extracto de la página 4-226 del *Manual sobre el Código de Recaudación Tributaria*, elaborada por el Profesor Paichit Rojanavanich, Chumporn Sensai y Saroch Thongpracum, E.B. 2549 (2006) (Prueba documental 95 presentada por Tailandia al Grupo Especial).

²¹⁹ Resolución del Departamento de Recaudación Tributaria Gor.Kor. 0802/Por.22836, 10 de octubre de 1995 (Prueba documental 96 presentada por Tailandia al Grupo Especial).

²²⁰ Declaración pericial del Sr. Piphob Veraphong, 8 de diciembre de 2009 (Prueba documental 289 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

²²¹ Observaciones de Tailandia sobre el informe provisional, párrafo 63. Tailandia presentó sus observaciones al Grupo Especial el 14 de julio de 2010.

²²² Informe del Grupo Especial, párrafo 6.122 (donde se citan las observaciones de Tailandia sobre el informe provisional, párrafo 48).

²²³ Informe del Grupo Especial, párrafo 6.122.

²²⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 6.125.

²²⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 6.127.

necesaria a los efectos de réplica o de observaciones de las partes, el Grupo Especial llegó a la conclusión de que la aceptación de esta prueba estaba en conformidad con el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo.

145. Tailandia aduce, en apelación, que el Grupo Especial vulneró derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso y actuó de manera incompatible con el artículo 11 del ESD al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 de Filipinas, sin dar a Tailandia el derecho a formular observaciones sobre esa prueba. Tailandia apunta a varias consideraciones que demuestran esa violación, que se pueden agrupar en dos líneas argumentales principales. En primer lugar, subraya que el debido proceso exige que se dé a las partes una oportunidad adecuada para responder a las pruebas presentadas por la otra parte. Habida cuenta de la importancia de la Prueba documental 289 de Filipinas, para la constatación del Grupo Especial sobre la prescripción de declarar las ventas de cigarrillos nacionales en el formulario Por.Por.30, Tailandia considera que se debería haber "dado la máxima importancia"²²⁶ a sus derechos relacionados con el debido proceso con respecto a esa prueba. Añade que el hecho de que el Grupo Especial no respetara el debido proceso se vio "agravado" en virtud de que no dio deferencia a la interpretación de Tailandia de su propia legislación.²²⁷ En segundo lugar, Tailandia sostiene que la aceptación por el Grupo Especial de la Prueba documental 289 de Filipinas, no fue compatible con lo dispuesto en el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo. A su juicio, como la Prueba documental 289 de Filipinas no era una prueba de réplica, debería haberse presentado a más tardar durante la primera reunión sustantiva, o haberse aceptado después de exigir a Filipinas que demostrara la existencia de justificación suficiente y de haber concedido a Tailandia el derecho de respuesta.

146. Por su parte, Filipinas aduce que el Grupo Especial cumplió las funciones que le impone el artículo 11 del ESD. Considera que el Grupo Especial respetó los derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso y lo dispuesto en el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo. Tailandia tuvo oportunidades para formular observaciones sobre la Prueba documental 289 de Filipinas, y aprovechó una de ellas durante el reexamen intermedio. Filipinas hace hincapié en que Tailandia no solicitó una oportunidad para formular observaciones sobre la Prueba documental 289 de Filipinas, cuando se presentó, y que Tailandia no presentó su propia prueba, la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria, en la primera oportunidad posible, sino únicamente en sus repuestas a las preguntas que hizo el Grupo Especial después de la segunda reunión sustantiva. Sostiene además que el Grupo Especial no dio un peso decisivo a su Prueba documental 289 en el informe provisional ni en el informe que emitió. Además, a juicio de Filipinas, el dictamen pericial incluido en su Prueba

²²⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 171.

²²⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 173.

documental 289 es una prueba que está contemplada por la primera y no por la segunda frase del párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial. En consecuencia, de conformidad con el párrafo 15, el Grupo Especial no estaba obligado a determinar que Filipinas había demostrado que existía justificación suficiente para admitir su Prueba documental 289, ni a dar a Tailandia la oportunidad de responder a esa prueba.

147. Observamos que Tailandia formula la alegación basada en el artículo 11 del ESD como una "alegación sobre el debido proceso".²²⁸ El debido proceso es un principio fundamental del sistema de solución de diferencias de la OMC²²⁹, que informa las disposiciones del ESD y está reflejado en ellas.²³⁰ Al hacer una evaluación objetiva del asunto, el grupo especial está "obligado a garantizar el respeto de las debidas garantías procesales".²³¹ El debido proceso está intrínsecamente vinculado con las ideas de equidad, imparcialidad y los derechos de las partes a ser oídas y a que se les conceda una oportunidad adecuada de llevar adelante sus alegaciones, exponer sus defensas y demostrar los hechos en el contexto de un procedimiento llevado a cabo de manera equilibrada y ordenada, de acuerdo con normas establecidas. En consecuencia, la protección del debido proceso es un medio crucial para garantizar la legitimidad y eficacia de un sistema de resolución basado en normas.

148. Los procedimientos de trabajo de los grupos especiales deben incorporar y reforzar el debido proceso. El párrafo 1 del artículo 12 del ESD dispone que los grupos especiales "seguirán" los procedimientos de trabajo que se recogen en el Apéndice 3 del ESD "a menos que el grupo especial acuerde otra cosa tras consultar a las partes en la diferencia". El procedimiento de trabajo adoptado por un grupo especial debe estar en conformidad con el ESD.²³² Como ha observado el Órgano de Apelación en ocasiones anteriores, la utilización por los grupos especiales de procedimientos de

²²⁸ Respuesta de Tailandia a las preguntas formuladas en la audiencia.

²²⁹ El Órgano de Apelación ha sostenido que "la protección de las debidas garantías procesales es una característica esencial de un sistema resolutorio basado en normas como el establecido en el ESD" y que "el requisito de las debidas garantías procesales es fundamental para asegurar la sustanciación equitativa y regular del procedimiento de solución de diferencias". (Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Mantenimiento de la suspensión / Estados Unidos - Mantenimiento de la suspensión*, párrafo 433; e informe del Órgano de Apelación, *Tailandia - Vigas doble T*, párrafo 88, respectivamente. Véase también el informe del Órgano de Apelación, *Chile - Sistema de bandas de precios*, párrafo 176).

²³⁰ Véase el informe del Órgano de Apelación, *México - Jarabe de maíz (párrafo 5 del artículo 21 - Estados Unidos)*, párrafo 107. Véanse también el informe del Órgano de Apelación, *India - Patentes (Estados Unidos)*, párrafo 94; y el informe del Órgano de Apelación, *Chile - Sistema de bandas de precios*, párrafo 176.

²³¹ Informe del Órgano de Apelación, *Chile - Sistema de bandas de precios*, párrafo 176.

²³² Observamos que en *India - Patentes (Estados Unidos)* el Órgano de Apelación sostuvo que si bien "los grupos especiales tienen cierta discrecionalidad para establecer sus propios procedimientos de trabajo, esa discrecionalidad no es tan amplia como para modificar las disposiciones de fondo del ESD". (Informe del Órgano de Apelación, *India - Patentes (Estados Unidos)*, párrafo 92. Véase también el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 241).

trabajo detallados y normalizados favorece la equidad y la protección del debido proceso.²³³ La inclusión por un grupo especial en su procedimiento de trabajo de una norma incompatible con el debido proceso sería una señal clara de que no ha garantizado la protección del debido proceso. Al mismo tiempo, incluso cuando el propio procedimiento de trabajo es correcto, el hecho de que el grupo especial no lo respete puede ser pertinente, aunque no necesariamente decisivo, para determinar en un caso específico si el grupo especial no ha garantizado la protección del debido proceso.

149. Recordamos asimismo que el procedimiento de los grupos especiales consta de dos etapas principales, en la primera de las cuales cada parte presenta "todas sus argumentaciones, junto con una exposición cabal de los hechos acompañada de las pruebas pertinentes", y la segunda etapa está destinada a permitir que cada una de las partes presente réplicas a los argumentos y las pruebas presentados por las otras partes.²³⁴ No obstante, es posible que la presentación de pruebas no cuadre siempre perfectamente en una u otra de estas categorías, especialmente cuando los propios grupos especiales, en el ejercicio de sus facultades de determinación de los hechos, en las preguntas que hacen a las partes tratan de seguir líneas de investigación específicas. En este sentido, queremos reiterar que el debido proceso será mejor atendido con procedimientos de trabajo que prevean "la exposición adecuada de todos los elementos de hecho en una fase temprana del procedimiento del grupo especial"²³⁵, y que "[l]as debidas garantías de procedimiento pueden ser de especial interés en los casos en que una parte plantea *hechos nuevos* en una etapa avanzada de las actuaciones del grupo especial".²³⁶ Además, cuando las circunstancias concretas de diferencias específicas planteen situaciones que no están reguladas explícitamente por sus procedimientos de trabajo, los grupos especiales, en el ejercicio del control de sus actuaciones y sujetos a las limitaciones del debido proceso y al ESD, gozan de un margen de discrecionalidad para atender esas situaciones.²³⁷

150. Como regla general, el debido proceso exige que se conceda a cada parte una oportunidad válida para formular observaciones sobre los argumentos y las pruebas presentados por la otra. Así lo reconoció expresamente el Órgano de Apelación en *Australia - Salmón* cuando afirmó que "[u]n elemento fundamental de las debidas garantías del procedimiento es que se dé a una parte

²³³ Véanse los informes del Órgano de Apelación, *Canadá - Mantenimiento de la suspensión/Estados Unidos - Mantenimiento de la suspensión*, párrafo 434; el informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, nota 68 del párrafo 79; el informe del Órgano de Apelación, *CE - Banano III*, párrafo 144; y el informe del Órgano de Apelación, *India - Patentes (Estados Unidos)*, párrafo 95.

²³⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, párrafo 79. Véase también el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE (párrafo 5 del artículo 21 - CE)*, párrafo 240.

²³⁵ Informe del Órgano de Apelación, *India - Patentes (Estados Unidos)*, párrafo 95.

²³⁶ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Juegos de azar*, párrafo 271. (las cursivas figuran en el original)

²³⁷ Informe del Órgano de Apelación, *CE - Hormonas*, nota 138 del párrafo 152.

oportunidad de responder a las alegaciones formuladas contra ella".²³⁸ Al mismo tiempo, el debido proceso también puede requerir que el grupo especial tenga en cuenta debidamente la necesidad de salvaguardar otros intereses, como el derecho de la parte perjudicada a recurrir a un procedimiento resolutorio en el que pueda tratar de obtener reparación oportunamente, y la necesidad de que se ponga fin al procedimiento. Estos intereses están reflejados en las disposiciones del ESD, incluido el párrafo 3 del artículo 3, que exige "la pronta solución" de las diferencias en la OMC ya que ello es "esencial para el funcionamiento eficaz de la OMC y para el mantenimiento de un equilibrio adecuado entre los derechos y obligaciones de los Miembros". Del mismo modo, el párrafo 2 del artículo 12 del ESD dispone que "[e]n el procedimiento de los grupos especiales deberá haber flexibilidad suficiente para garantizar la calidad de los informes sin retrasar indebidamente los trabajos de los grupos especiales". Además, "en interés del debido proceso, las partes deben señalar al Grupo Especial los supuestos defectos de procedimiento en la primera oportunidad posible".²³⁹ En consecuencia, para garantizar el debido proceso es necesario equilibrar diversos intereses, incluidos los sistémicos y los de las partes, así como consideraciones generales y específicas de cada caso. Consideramos que los grupos especiales son los que están mejor situados para determinar cómo se debe lograr ese equilibrio en un determinado procedimiento, siempre que estén atentos a la protección del debido proceso y se mantengan dentro de los límites de los deberes que les impone el artículo 11 del ESD.

151. Comenzamos nuestro análisis del trato que dio el Grupo Especial a la Prueba documental 289 de Filipinas examinando los argumentos de Tailandia sobre el párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial, que dice lo siguiente:

Cada una de las partes presentará al Grupo Especial todas las pruebas fácticas a más tardar durante la primera reunión sustantiva, salvo en lo que respecta a las nuevas pruebas necesarias a los efectos de las réplicas, las respuestas a preguntas o las observaciones sobre las respuestas de la otra parte. Podrán admitirse excepciones a este procedimiento si existe justificación suficiente. En esos casos, se concederá a la otra parte un plazo para que formule observaciones, cuando proceda.²⁴⁰

²³⁸ Informe del Órgano de Apelación, *Australia - Salmón*, párrafo 278. Véanse también *ibid.*, párrafo 272, y el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Juegos de azar*, párrafo 270.

²³⁹ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Acero al carbono*, párrafo 123. Véanse también el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Juegos de azar*, párrafo 269; el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE*, párrafo 166; y el informe del Órgano de Apelación, *México - Jarabe de maíz (párrafo 5 del artículo 21- Estados Unidos)*, párrafo 50.

²⁴⁰ Informe del Grupo Especial, anexo A-1. El Grupo Especial, de conformidad con el párrafo 1 del artículo 12 del ESD, adoptó su propio Procedimiento de trabajo tras consultar a las partes.

152. En primer lugar observamos que aunque Tailandia alega que el Grupo Especial incumplió este párrafo, no nos solicita una constatación independiente de que el Grupo Especial infringió el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo. En cambio, Tailandia invoca esta disposición para apoyar su argumento de que el Grupo Especial vulneró derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso y no cumplió los deberes que le impone el artículo 11 del ESD.²⁴¹

153. Consideramos que el párrafo 15 se refiere a dos categorías de pruebas. La primera comprende las pruebas que se presentan a más tardar durante la primera reunión sustantiva, además de las pruebas que, aunque se presenten en una etapa posterior, son necesarias a los efectos de las réplicas, las respuestas a preguntas o las observaciones sobre las respuestas a las preguntas. La segunda categoría de pruebas es residual y abarca las pruebas que no están incluidas en el ámbito de la primera frase. En el caso de la segunda categoría de pruebas, la parte que las presente debe demostrar que existe justificación suficiente y se debe conceder a la otra parte una oportunidad para que formule observaciones.

154. Tailandia sostiene que no se puede considerar que la Prueba documental 289 de Filipinas, es una prueba necesaria a efectos de réplica u observaciones sobre las respuestas de Tailandia a las preguntas del Grupo Especial porque fue una prueba presentada en apoyo de la acreditación *prima facie* de Filipinas y, en particular, para demostrar que las reventas de cigarrillos nacionales no deben declararse en el formulario Por.Por.30. Aun así, como se explica más arriba, Filipinas había presentado previamente la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria y dos dictámenes periciales para respaldar esta afirmación. A continuación, en respuesta a una petición específica del Grupo Especial para que formulara observaciones sobre esa resolución de 2000, Tailandia presentó la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria para demostrar que las reventas de cigarrillos nacionales deben declararse en el formulario Por.Por.30. A su vez, Filipinas respondió en sus observaciones sobre las respuestas de Tailandia presentando la Prueba documental 289 para demostrar que la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria reflejaba la situación actual de la legislación tailandesa. A nuestro modo de ver, la Prueba documental 289 de Filipinas se presentó para explicar las discrepancias entre la resolución de 1995 y la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria. Por lo tanto, esta prueba documental era una "nueva[] prueba[] necesaria[]" a los efectos de las réplicas ... o las observaciones sobre las respuestas de [Tailandia]" en el sentido de la primera frase del párrafo 15. Por consiguiente, la aceptación por el Grupo Especial de la Prueba documental 289 de Filipinas, sin exigirle que demostrara que existía justificación suficiente o sin conceder a Tailandia la oportunidad

²⁴¹ Respuesta de Tailandia a las preguntas formuladas en la audiencia.

de formular observaciones sobre ella, no fue incompatible con el párrafo 15 del Procedimiento de trabajo del Grupo Especial.²⁴²

155. No obstante, el hecho de que el trato que el Grupo Especial dio a la Prueba documental 289 de Filipinas no fuera incompatible con el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo, a nuestro juicio, no resuelve la cuestión de si se respetaron los derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso y, en consecuencia, la de si el Grupo Especial cumplió los deberes que le impone el artículo 11 del ESD. Como se indica *supra*, el debido proceso exige generalmente que se conceda a cada parte una oportunidad válida para formular observaciones sobre las pruebas presentadas por la otra. Al mismo tiempo, en los esfuerzos de un grupo especial destinados a proteger el debido proceso en una diferencia concreta habrá que tener en cuenta varias consideraciones diferentes, como la necesidad de que el grupo especial, al tratar de solucionar rápidamente la diferencia, controle el procedimiento para poner fin al intercambio sucesivo de pruebas contradictorias presentadas por las partes. En el contexto de esta diferencia, hay varias consideraciones pertinentes para evaluar la alegación de Tailandia fundada en el artículo 11 del ESD. Entre esas consideraciones cabe mencionar: la conducta de las partes, la cuestión jurídica a que se refería la prueba y las circunstancias que rodearon la presentación de la prueba relativa a esa cuestión y la discrecionalidad que el ESD brinda a los grupos especiales para dirigir el procedimiento y evaluar las pruebas.

156. En lo que concierne a la conducta de las partes, observamos que Tailandia aportó dos elementos de prueba, incluida la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria, en respuesta a una pregunta concreta formulada por el Grupo Especial después de la segunda reunión sustantiva. Filipinas presentó a continuación su Prueba documental 289 tan pronto como le fue posible, es decir, en sus observaciones sobre las respuestas de Tailandia a las preguntas del Grupo Especial.²⁴³ Aunque ésta era la última etapa del procedimiento del Grupo Especial, Filipinas no habría tenido razones para presentar el dictamen pericial contenido en su Prueba documental 289 en una etapa anterior ya que esta prueba se presentó para refutar la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria. Además, Tailandia no se opuso a la Prueba documental 289 de Filipinas cuando se presentó, sino que lo hizo siete meses después, en sus observaciones sobre el informe provisional del Grupo Especial. Aunque somos conscientes de que la presentación por las partes de las observaciones sobre las respuestas de la otra a las preguntas del Grupo Especial representaba la última etapa del procedimiento del Grupo Especial, no consideramos que eso

²⁴² Observamos que la primera frase del párrafo 15 parece permitir la presentación de pruebas fácticas en la última etapa del procedimiento, es decir, en las observaciones de una parte sobre las respuestas de la otra a las preguntas formuladas por el Grupo Especial después de la segunda reunión sustantiva. La presentación de pruebas fácticas por una de las partes en una etapa tan avanzada del procedimiento debería ser inusual.

²⁴³ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafos 189-192.

impidiera a Tailandia oponerse en su debido momento a la Prueba documental 289 de Filipinas, y solicitar que el Grupo Especial o bien rechazara esa prueba o bien diera a Tailandia la oportunidad de responder a ella.²⁴⁴

157. Tailandia alega que la vulneración del debido proceso es "más grave" porque "la Prueba documental 289 de Filipinas era la 'única prueba' que apoyaba"²⁴⁵ la constatación del Grupo Especial de que las reventas de cigarrillos nacionales no tienen que declararse en el formulario Por.Por.30, y que "los derechos que el ESD reconoce a las partes pueden verse afectados por la importancia de la prueba en cuestión".²⁴⁶ Filipinas responde aduciendo que el Grupo Especial no dio un "peso decisivo"²⁴⁷ a su Prueba documental 289, sino que en cambio llegó a su constatación basándose "en varios elementos de prueba que constituyen la totalidad de las pruebas que se le presentaron".²⁴⁸

158. Recordamos que la cuestión de si las entidades inscritas en el registro del IVA están obligadas a declarar las reventas de productos exentos del IVA, tales como los cigarrillos nacionales, en el formulario Por.Por.30, fue controvertida entre las partes a lo largo de todo el procedimiento y cada una de ellas aportó varios elementos de prueba en apoyo de su posición. Por lo tanto, cuando Filipinas presentó su Prueba documental 289, tanto Tailandia como el Grupo Especial tenían que saber que se refería a una cuestión clave y sumamente controvertida. Al determinar que las reventas de cigarrillos nacionales no tienen que declararse en el formulario Por.Por.30, el Grupo Especial explicó que esta constatación se "[basó en] [el examen detenido que h[abía] hecho de todas las pruebas presentadas".²⁴⁹ El Grupo Especial se refirió en su análisis al manual de 2006 y a la resolución de 1995 del Director General de Recaudación Tributaria, que se habían presentado para demostrar que las reventas de productos exentos del IVA deben declararse en el formulario Por.Por.30.²⁵⁰ El Grupo Especial observó también que la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria, junto con el segundo dictamen pericial presentado por Filipinas, indicaban que las empresas que venden cigarrillos nacionales exentos del IVA no tienen que declarar esas ventas

²⁴⁴ Aunque Filipinas afirma que Tailandia tuvo y aprovechó la oportunidad de responder a la Prueba documental 289 de Filipinas en sus observaciones sobre el informe provisional, no consideramos que eso constituyera una oportunidad adecuada para responder.

²⁴⁵ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 170.

²⁴⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 170 (donde se hace referencia al informe del Grupo Especial, *Corea - Bebidas alcohólicas*, párrafo 10.25).

²⁴⁷ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 209.

²⁴⁸ Comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 221.

²⁴⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.703. La afirmación de Tailandia de que la Prueba documental 289 de Filipinas fue la *única* prueba en que el Grupo Especial basó su constatación de que las ventas de cigarrillos nacionales no tienen que declararse en el formulario Por.Por.30 se basa también en una declaración que hizo el Grupo Especial en su informe provisional y que no se incluyó en el informe definitivo. No consideramos que sea adecuado, en este procedimiento de apelación, que Tailandia se base en una declaración que hizo el Grupo Especial en su informe provisional, pero que se excluyó del informe que emitió. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.703)

²⁵⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.698.

en el formulario Por.Por.30.²⁵¹ Señaló además que el tercer dictamen pericial presentado por Filipinas -su Prueba documental 289- explicaba que las diferencias en las resoluciones dictadas en 1995 y 2000 reflejan "un cambio en el enfoque que aplica el Director General a las prescripciones relacionadas con la cumplimentación del formulario Por.Por.30".²⁵²

159. La visión general anterior de las pruebas que examinó el Grupo Especial indica que la Prueba documental 289 de Filipinas no fue la única que respaldó la constatación del Grupo Especial de que las reventas de cigarrillos nacionales no tienen que declararse en el formulario Por.Por.30.²⁵³ Si algo puede afirmarse es que el sustento principal para la constatación del Grupo Especial parece haberse encontrado en la resolución de 2000 del Director General de Recaudación Tributaria, que el Grupo Especial evidentemente consideró convincente porque confirmaba que "que no es necesario declarar los ingresos exentos en virtud del artículo 81 en el formulario Por.Por.30 para el cálculo del IVA".²⁵⁴

160. Por todo ello, no consideramos que el trato que el Grupo Especial dio a la Prueba documental 289 de Filipinas, diera lugar a una vulneración del debido proceso. Tailandia podría haber solicitado una oportunidad para responder cuando Filipinas presentó la Prueba documental en cuestión, pero no lo hizo.²⁵⁵ Aunque la Prueba documental 289 de Filipinas, se presentó cuando el

²⁵¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.699.

²⁵² Informe del Grupo Especial, párrafo 7.700 y su nota 1253.

²⁵³ Tomamos nota del argumento adicional de Tailandia de que el hecho de que el Grupo Especial no respetara derechos de Tailandia relacionados con el debido proceso se vio "agravado" porque no dio la "debida deferencia" a la interpretación de Tailandia de su propia legislación. (Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 173) A nuestro juicio, el Grupo Especial encargado del asunto *China - Derechos de propiedad intelectual* reconoció correctamente que, "objetivamente, un Miembro está normalmente en condiciones de explicar el significado de sus propias leyes", pero que esto no libera a la parte de su carga de presentar los argumentos y pruebas necesarios para respaldar la interpretación que propone. (Informe del Grupo Especial, *China - Derechos de propiedad intelectual*, párrafo 7.28) Además, los deberes que impone el artículo 11 del ESD al grupo especial obligan a éste a hacer una evaluación objetiva de todos esos argumentos y pruebas. En la presente diferencia el Grupo Especial observó, en el contexto de su análisis en el marco del párrafo 4 del artículo III, que "normalmente sería la propia Tailandia la que podría explicar la naturaleza" de las obligaciones establecidas en su legislación pero que, habida cuenta de que las partes discrepan respecto del contenido de esas obligaciones, era "necesario que [el Grupo Especial] examin[ara] objetivamente la cuestión en litigio atendiendo al texto de la disposición o las disposiciones pertinentes, así como a las pruebas que se [le] ha[bía]n presentado". (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.684 (no se reproduce la nota de pie de página)) No nos parece erróneo el enfoque del Grupo Especial.

²⁵⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.701.

²⁵⁵ No queremos decir que el hecho de que Tailandia no solicitara expresamente una oportunidad para responder a la Prueba documental 289 de Filipinas, supone automáticamente que no pudiera prevalecer su alegación de que el Grupo Especial no respetó el debido proceso. Al mismo tiempo, el hecho de que Tailandia no solicitara una oportunidad para responder es un aspecto pertinente para nuestra evaluación general de la cuestión de si, en las circunstancias de este asunto, la conducta del Grupo Especial denegó a Tailandia las debidas garantías procesales. Observamos a este respecto que, al enfrentarse a una cuestión similar a la planteada en este caso, el Grupo Especial encargado del asunto *China - Partes de automóviles* rechazó "el argumento de China de que el Grupo Especial debería haber establecido por su propia iniciativa un plazo para que otras partes formularan observaciones sobre la Prueba documental 48 presentada por el Canadá", y afirmó que "era China, no el Grupo Especial, quien debería haber solicitado que se le diera la oportunidad de presentar observaciones sobre la Prueba documental 48 presentada por el Canadá". (Informes del Grupo Especial, *China -*

procedimiento estaba muy avanzado, esta prueba no planteó ni se refirió a una nueva cuestión, previamente desconocida por Tailandia o que no hubiera estudiado el Grupo Especial, y no fue la única prueba que respaldaba la conclusión del Grupo Especial de que las reventas de cigarrillos nacionales no tienen que declararse en el formulario Por.Por.30. El Grupo Especial podría haber optado por negarse a aceptar la Prueba documental 289 de Filipinas, o por conceder a Tailandia una oportunidad para que respondiera a ella, pero no lo hizo. Sin embargo, teniendo en cuenta todas las circunstancias, consideramos que el Grupo Especial no omitió proteger el debido proceso en este caso.²⁵⁶

161. Por todas estas razones, *constatamos* que Tailandia no ha establecido que el Grupo Especial no respetara el debido proceso y, en consecuencia, incumpliera el deber que le impone el artículo 11 del ESD de hacer una evaluación objetiva del asunto al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 de Filipinas sin haber concedido a Tailandia una oportunidad para que formulara observaciones sobre esa prueba.

3. Defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994

162. Tailandia apela también contra la constatación del Grupo Especial de que:

... Tailandia no ha satisfecho la carga de demostrar que las prescripciones administrativas y la imposición de penalizaciones por incumplimiento de las prescripciones en materia de declaración del IVA son necesarias para lograr el cumplimiento de la legislación tailandesa en materia de IVA en el sentido del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994.²⁵⁷

163. El Grupo Especial formuló esta constatación en respuesta a los intentos de Tailandia de invocar el apartado d) del artículo XX del GATT de 1994 para defender las prescripciones administrativas adicionales declaradas incompatibles con el párrafo 4 del artículo III. El apartado d) del artículo XX permite a los Miembros justificar medidas declaradas incompatibles con las disposiciones del GATT de 1994 si pueden demostrar que esas medidas son "necesarias para lograr la

Partes de automóviles, párrafo 6.22 (sin cursivas en el original)) Discrepamos de estas afirmaciones en la medida de que dan a entender que únicamente la conducta de la parte que recibe la prueba presentada por la otra parte en una etapa avanzada del procedimiento es pertinente para determinar si se protegió el debido proceso. A nuestro entender, tanto a esa parte como al grupo especial al que se presenta la prueba incumbe la responsabilidad de considerar si sería útil o necesaria una oportunidad para responder a esa prueba y de actuar en consecuencia.

²⁵⁶ No obstante, deseamos subrayar que no consideramos que la mera caracterización de una prueba como prueba de refutación signifique que no puedan plantearse preocupaciones relativas al debido proceso en aquellas situaciones en las que un grupo especial no conceda a una parte la oportunidad de responder a esa prueba de refutación.

²⁵⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.758.

observancia de las leyes y de los reglamentos que no sean incompatibles con las disposiciones del presente Acuerdo", y siempre que la aplicación de esas medidas también sea compatible con las prescripciones de la parte introductoria del artículo XX. Por lo tanto, para establecer una defensa fundada en el apartado d) del artículo XX, el demandado tiene que identificar, entre otras cosas, "las leyes y [] los reglamentos que no sean incompatibles" con el GATT de 1994 y demostrar que la medida declarada incompatible con el GATT es "necesaria" para lograr la observancia de tales "leyes y reglamentos".

164. Tailandia nos pide que revoquemos la constatación formulada por el Grupo Especial en el marco del apartado d) del artículo XX. No impugna en sí mismo el fondo del razonamiento del Grupo Especial sobre la defensa de Tailandia. Sostiene más bien que una referencia que figura en la frase del informe del Grupo Especial inmediatamente anterior a su constatación pone de manifiesto que el Grupo Especial "cometió un error fundamental de análisis jurídico al rechazar la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX".²⁵⁸ El texto de esa frase es el siguiente:

Sin embargo, como se expuso en la sección VII.F.6 b) ii), *supra*, constatamos que la legislación tailandesa en materia de IVA cuya observancia Tailandia afirma lograr por medio de la[s] prescripci[ones] administrativa[s] en litigio *no* era compatible con las normas de la OMC.²⁵⁹ (las cursivas figuran en el original; sin subrayar en el original)

165. Por lo tanto, mediante una remisión a la sección VII.F.6 b) ii) de su informe, el Grupo Especial indicó que Tailandia no había identificado "las leyes y [] los reglamentos que no sean incompatibles" con el GATT de 1994, sino únicamente leyes en materia de IVA que el Grupo Especial ya había constatado que eran incompatibles con el GATT de 1994. Como la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX no podía prosperar si las leyes y los reglamentos cuya observancia pretenden lograr las medidas en litigio son en sí mismas incompatibles con el GATT, el Grupo Especial llegó, en la frase inmediatamente siguiente de su informe, a la constatación expuesta *supra*.

166. La sección VII.F.6 b) ii) del informe del Grupo Especial comprende los párrafos 7.729 a 7.738. Contiene el análisis realizado por el Grupo Especial de "[l]a cuestión de si los cigarrillos importados reciben un trato menos favorable que los cigarrillos nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III"²⁶⁰, y termina con la conclusión del Grupo Especial de que "Tailandia actuó de forma incompatible con el párrafo 4 del artículo III al sujetar los cigarrillos importados a un trato menos

²⁵⁸ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 153.

²⁵⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.758.

²⁶⁰ Informe del Grupo Especial, título de la sección VII.F.6 b).

favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares, *mediante las prescripciones administrativas relacionadas con el IVA impuestas únicamente a los revendedores de cigarrillos importados*".²⁶¹

167. Tailandia aduce que la remisión del Grupo Especial a la sección VII.F.6 b) ii) demuestra que identificó como las "leyes y los reglamentos" cuya observancia supuestamente logra la medida incompatible precisamente la misma medida que el Grupo Especial había constatado que era incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Así, según Tailandia, la remisión del Grupo Especial significa que éste rechazó la defensa que Tailandia había invocado al amparo del párrafo d) del artículo XX contra la infracción del párrafo 4 del artículo III fundándose en que ya había constatado que las prescripciones administrativas adicionales infringen el párrafo 4 del artículo III. A juicio de Tailandia, ese razonamiento circular constituye un "error fundamental" del Grupo Especial que "privó efectivamente a Tailandia de su derecho a hacer valer su defensa al amparo del apartado d) del artículo XX" contra la constatación de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III. Por esta razón, Tailandia sostiene que la constatación que formuló el Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III "también está jurídicamente viciada"²⁶² y también debe ser revocada.

168. Por otra parte, Filipinas considera que la remisión realizada por el Grupo Especial es un simple error material. Considera que no hay ninguna base en el razonamiento del Grupo Especial que indique que el examen que hizo de la defensa de Tailandia consistiera en un análisis circular de si las prescripciones administrativas adicionales son necesarias para lograr la observancia de esas mismas prescripciones. Subraya que el Grupo Especial expuso correctamente el criterio jurídico establecido en el apartado d) del artículo XX y consideró que el argumento de Tailandia era que las "prescripciones administrativas" son necesarias para lograr la observancia de "la legislación tailandesa en materia de IVA". Así pues, Filipinas opina que otros elementos del razonamiento del Grupo Especial ponen de manifiesto que la remisión que hizo en el párrafo 7.758 fue simplemente una equivocación y que realmente pretendía remitirse a la sección VII.E.5 b) ii) de su informe, que trata de la tributación discriminatoria, y no a la sección VII.F.6 b) ii), que trata de las prescripciones administrativas discriminatorias. En consecuencia, Filipinas solicita al Órgano de Apelación que modifique este error material sustituyendo la referencia a la "sección VII.F.6 b) ii)" por otra a la "sección VII.E.5 b) ii)".

²⁶¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.738. (sin cursivas en el original)

²⁶² Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 156.

169. Al igual que los participantes, nosotros también consideramos que la referencia del Grupo Especial a la sección VII.F.6 b) ii) fue errónea. Leída literalmente, esta remisión significa que el Grupo Especial consideró que las prescripciones administrativas adicionales no podían justificarse como necesarias para lograr la observancia de esas mismas prescripciones porque las prescripciones administrativas adicionales ya habían sido declaradas incompatibles con el párrafo 4 del artículo III. Este enfoque respecto al análisis de la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX sería manifiestamente incorrecto.

170. El análisis y sustanciación por el Grupo Especial de la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994 fue sumamente breve. En poco más de una página el Grupo Especial expuso el texto de la disposición, identificó el orden del análisis, la carga de la prueba y los elementos necesarios de una defensa al amparo del apartado d) del artículo XX. En un solo párrafo, que incluye la remisión a la sección VII.F.6 b) ii) antes citada, el Grupo Especial aplicó este análisis a los hechos que se le habían sometido. En apelación no se ha impugnado la brevedad de este análisis en sí misma. Sin embargo, significa que efectivamente el razonamiento del Grupo Especial ofrece pocas pistas en cuanto a los detalles de las etapas de su análisis. Por lo tanto, incluso aceptando las afirmaciones de Filipinas de que el Grupo Especial identificó debidamente el criterio jurídico que debe aplicarse a tenor del apartado d) del artículo XX y los elementos de la defensa invocada por Tailandia, no vemos un razonamiento suficiente que nos permita concluir con seguridad que, aunque el Grupo Especial se remitió de hecho a la constatación que había formulado en la sección VII.F.6 b) ii), pretendía hacerlo a la constatación que figuraba en la sección VII.E.5 b) ii) de su informe, o en realidad a cualquier otra sección del mismo. La referencia a la sección VII.F.6 b) ii) fue un error evidente, pero a juzgar por el informe del Grupo Especial, no está claro cuál hubiera sido la referencia correcta.

171. En consecuencia, debido al error evidente que figura en la penúltima frase del párrafo 7.758 del informe del Grupo Especial, nos vemos obligados a *revocar* la constatación que formuló el Grupo Especial, en ese párrafo, de que Tailandia no satisfizo la carga de demostrar que las prescripciones administrativas adicionales son necesarias para lograr el cumplimiento de la legislación tailandesa en materia de IVA en el sentido del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994.

172. Tailandia sostiene que, en el supuesto de que revoquemos esta constatación del Grupo Especial, también deberíamos revocar su constatación de que las prescripciones administrativas adicionales son incompatibles con el párrafo 4 del artículo III porque el Grupo Especial "privó efectivamente a Tailandia de su derecho a hacer valer su defensa al amparo del apartado d) del

artículo XX" contra esa constatación.²⁶³ En apoyo de esta posición, Tailandia no cita ninguna disposición del ESD o de otro acuerdo abarcado ni jurisprudencia alguna.

173. Nos resulta difícil entender por qué razón la forma en que el Grupo Especial resolvió la alegación de Filipinas fundada en el párrafo 4 del artículo III debe depender del modo en que resolvió la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX. Es cierto que, al examinar una medida concreta, es posible que un grupo especial tenga que analizar una obligación sustantiva y una defensa afirmativa y aplicar ambas a esa medida. También es verdad que ese proceso obligará al grupo especial a encontrar y aplicar una "línea de equilibrio"²⁶⁴ entre una obligación sustantiva y una excepción. Sin embargo, esto no hace que los análisis por el grupo especial de la obligación y de la excepción se conviertan en un análisis único e integrado. Por el contrario, el análisis de la cuestión de si una medida infringe una obligación necesariamente precede a la evaluación "posterior e independiente" de si esa medida está por lo demás justificada y es distinto de esa evaluación.²⁶⁵ Por consiguiente, rechazamos la solicitud formulada por Tailandia de que revoquemos la constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III fundándose en que el Grupo Especial incurrió en error en su análisis de la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX.

174. En los casos en que ha revocado constataciones e interpretaciones jurídicas de grupos especiales, el Órgano de Apelación ha tratado sistemáticamente, dentro de los límites de su jurisdicción, de "facilit[ar] la pronta solución de la diferencia"²⁶⁶ completando el análisis jurídico de las cuestiones pertinentes.²⁶⁷ Los mismos motivos nos inducen a tratar de hacer lo mismo en la presente apelación. En consecuencia, examinaremos si podemos pronunciarnos sobre la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994.

²⁶³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 156.

²⁶⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones*, párrafo 159.

²⁶⁵ En *Estados Unidos - Gasolina*, el Órgano de Apelación previno contra el riesgo de confundir "la cuestión de si había incompatibilidad con una norma sustantiva y ... la cuestión posterior e independiente de si a pesar de tal incompatibilidad la medida estaba justificada". (Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Gasolina*, página 26 (sin cursivas en el original). Véase también el informe del Grupo Especial del GATT, *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria*, párrafo 5.9.)

²⁶⁶ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Acero laminado en caliente*, párrafo 235.

²⁶⁷ En la medida en que la compleción del análisis jurídico requiere que el Órgano de Apelación se base en hechos, sólo puede completar el análisis si las "constataciones fácticas del grupo especial" y/o "los hechos no controvertidos de que hay constancia en el expediente del grupo especial" constituyen una base suficiente para realizar el análisis jurídico requerido. (Véase el informe del Órgano de Apelación, *CE - Amianto*, párrafo 78)

175. El apartado d) del artículo XX del GATT de 1994 dispone lo siguiente:

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 prevalezcan 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:

...

- 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[.]

176. El apartado d) del artículo XX es una de las "Excepciones generales" limitadas y condicionales que permiten a los Miembros que persiguen determinados objetivos de política pública incumplir las obligaciones sustantivas establecidas en el GATT de 1994, incluidas las obligaciones de trato nacional enunciadas en el artículo III.²⁶⁸ Para justificar una medida que por lo demás es incompatible con el GATT de 1994, el Miembro que invoque el apartado d) del artículo XX como defensa tiene la carga de demostrar que se cumplen las condiciones prescritas en él.²⁶⁹

177. Un Miembro logrará satisfacer esa carga y establecer su defensa al amparo del apartado d) del artículo XX cuando demuestre la existencia de los siguientes tres elementos clave: i) que la medida en litigio logra la observancia de "leyes y reglamentos" que en sí mismos son compatibles con el GATT de 1994; ii) que la medida en litigio es "necesaria" para lograr esa observancia; y iii) que la medida en litigio cumple los requisitos enunciados en la parte introductoria del artículo XX. Además, cuando se invoca el apartado d) del artículo XX para justificar una incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III lo que tiene que demostrarse que es "necesario" es el trato que da lugar a la

²⁶⁸ Véanse el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Gasolina*, página 26; y el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones*, página 156.

²⁶⁹ Véase el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 157.

constatación de existencia de trato menos favorable.²⁷⁰ Por consiguiente, cuando se constata la existencia de trato menos favorable tomando como base las diferencias en la reglamentación de las importaciones y de los productos nacionales similares, el análisis de una defensa al amparo del apartado d) del artículo XX debe centrarse en si esas diferencias de reglamentación son "necesarias" para lograr la observancia de "leyes y reglamentos" que no son incompatibles con el GATT de 1994.

178. En todas las comunicaciones que presentó al Grupo Especial, Tailandia dedicó solamente seis párrafos a justificar las prescripciones administrativas adicionales y facilitó pocas explicaciones, o ninguna, de los elementos necesarios de la defensa que invocaba al amparo del apartado d) del artículo XX. Consideramos que existen por lo menos cuatro errores fundamentales en la exposición que hizo Tailandia ante el Grupo Especial de su defensa al amparo del apartado d) del artículo XX.

179. En primer lugar, al presentar su defensa, Tailandia intentó justificar las prescripciones administrativas relacionadas con la carga del IVA en general, en lugar de justificar el *trato diferenciado* concedido en virtud de su medida a los cigarrillos importados frente a los nacionales. En segundo lugar, Tailandia no identificó con precisión las "leyes y reglamentos" cuya observancia supuestamente logra la medida en litigio y no hizo ningún intento de demostrar que esas leyes y reglamentos son compatibles con el GATT de 1994. Incluso suponiendo que pudiera interpretarse que las referencias imprecisas que Tailandia hizo en sus comunicaciones al Grupo Especial²⁷¹ identifican leyes y reglamentos pertinentes cuya observancia tratan de lograr las prescripciones administrativas adicionales, sus argumentos con respecto a, en tercer lugar, la "necesidad" y, en cuarto lugar, la parte introductoria del artículo XX, claramente no fueron desarrollados.²⁷² En cuanto al criterio de necesidad, Tailandia afirmó que las "prescripciones en materia de declaración son

²⁷⁰ Véase el informe del Grupo Especial del GATT, *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria*, párrafo 5.27.

²⁷¹ Tailandia se refirió vagamente a: la "legislación de Tailandia en materia de IVA" (primera comunicación escrita de Tailandia al Grupo Especial, párrafo 260); "sistema del IVA de Tailandia establecido en virtud del capítulo 4 del Código de Recaudación Tributaria de Tailandia" (*ibid.*); y a las "prescripciones normales en materia de declaración de sus leyes sobre el IVA y otras leyes fiscales" (respuesta de Tailandia a la pregunta 139 del Grupo Especial, párrafo 147). Estas referencias incluyen multitud de disposiciones de la legislación tailandesa que tratan de diversas cuestiones. En un caso Tailandia adujo también que las "penalizaciones [] aseguran el cumplimiento de las prescripciones normales en materia de declaración de sus leyes sobre el IVA y otras leyes tributarias, especialmente cuando ... esas prescripciones en materia de declaración contribuyen a la lucha contra el contrabando de cigarrillos". (Respuesta de Tailandia a la pregunta 139 del Grupo Especial, párrafo 147) Este argumento se presentó al parecer para justificar las penalizaciones al amparo del apartado d) del artículo XX en el supuesto de que el Grupo Especial considerara que esas penalizaciones eran "impuestos superiores" con arreglo al párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. No nos resulta claro si Tailandia trató de hacer valer la misma defensa en el supuesto de que, como el Grupo Especial constató finalmente, las penalizaciones fueran incompatibles con el párrafo 4 del artículo III.

²⁷² Que la defensa invocada por Tailandia estuviera tan poco detallada en lo que respecta a la "necesidad" se debe probablemente a que es difícil esgrimir argumentos detallados para demostrar la "necesidad" de una medida a tenor del apartado d) del artículo XX si no se han identificado con claridad las leyes y los reglamentos para cuya observancia supuestamente es necesaria esa medida.

necesarias ... para la lograr la observancia del sistema del IVA de Tailandia"²⁷³, y que las prescripciones administrativas adicionales son necesarias "porque resulta difícil ver cómo podría Tailandia aplicar su sistema del IVA *sin* exigir que los contribuyentes de ese impuesto mantengan y presenten declaraciones del impuesto sobre los insumos y el impuesto sobre el producto, el formulario del IVA Por.Por.30 y las demás prescripciones".²⁷⁴ Tailandia no dio más detalles de estas afirmaciones ni presentó pruebas para respaldarlas.²⁷⁵ En cuanto a la parte introductoria del artículo XX, Tailandia solamente la menciona en una ocasión. En su totalidad esta referencia consistía en el argumento de Tailandia de que, "[d]ado que estas medidas se aplican a todos los productos, importados o nacionales, sujetos al IVA, éstas no se aplican en forma que constituya una discriminación arbitraria o injustificable o una restricción encubierta al comercio internacional".²⁷⁶ Esto no basta para demostrar que las prescripciones administrativas adicionales cumplen los requisitos de la parte introductoria del artículo XX.²⁷⁷

180. Por lo tanto, a nuestro juicio los argumentos y las pruebas presentados por Tailandia no establecen, a juzgar por sus propios términos, los elementos esenciales de una defensa fundada en el apartado d) del artículo XX. En consecuencia, *constatamos* que Tailandia no estableció una defensa *prima facie* y, por lo tanto, no acreditó que las prescripciones administrativas adicionales están justificadas en virtud del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994.

²⁷³ Segunda comunicación escrita de Tailandia al Grupo Especial, párrafo 177.

²⁷⁴ Primera comunicación escrita de Tailandia al Grupo Especial, párrafo 260. (las cursivas figuran en el original) Tailandia añadió que las prescripciones administrativas adicionales "son necesarias, como el Órgano de Apelación ha interpretado ese término en *Brasil - Neumáticos recauchutados*" (segunda comunicación escrita de Tailandia al Grupo Especial, párrafo 177), y en una nota citó la declaración que hizo el Órgano de Apelación en ese informe de que una medida es necesaria si "es adecuada como contribución importante al logro de su objetivo" (segunda comunicación escrita de Tailandia al Grupo Especial, nota 139 del párrafo 177 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Brasil - Neumáticos recauchutados*, párrafo 150)).

²⁷⁵ Recordamos que la cuestión de "si una medida es 'necesaria' debe determinarse mediante 'un proceso en el que se sopesa y se confronta una serie de factores'". (Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 164) y que "dos factores que, en la mayoría de los casos, serán pertinentes para la determinación por un grupo especial de la 'necesidad' de una medida ... [son] ... la contribución de la medida al logro de los fines que persigue y ... la repercusión restrictiva de la medida en el comercio internacional." (Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Juegos de azar*, párrafo 306). Además, el análisis de la "necesidad" que lleve a cabo un grupo especial debe incluir la consideración de "si el Miembro interesado 'tiene razonablemente a su alcance' otra medida posible que sea compatible con la OMC". (Informe del Órgano de Apelación *Corea - Diversas medidas que afectan a la carne vacuna*, párrafo 166) Véase también el informe del Órgano de Apelación, *Brasil - Neumáticos recauchutados*, párrafos 142 y 143.

²⁷⁶ Primera comunicación escrita de Tailandia al Grupo Especial párrafo 260.

²⁷⁷ Además, no estamos seguros de a que pretendía referirse Tailandia cuando manifestó que "estas medidas se aplican a todos los productos, importados o nacionales, sujetos al IVA", puesto que las medidas que tenían que estar justificadas en virtud del apartado d) y la parte introductoria del artículo XX eran las prescripciones administrativas adicionales, que *no* se aplican a los revendedores de cigarrillos nacionales.

4. Conclusión

181. Por lo expuesto, *confirmamos* la constatación del Grupo Especial, formulada en el párrafo 8.3 c) de su informe, de que Tailandia actúa de manera incompatible con las obligaciones que le corresponden a tenor del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 al sujetar los cigarrillos importados a un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares.²⁷⁸

V. Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994

A. *Introducción*

182. Tailandia apela contra la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 al no mantener o instituir tribunales o procedimientos de revisión independientes destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías.²⁷⁹

183. El Grupo Especial examinó, en primer lugar, el sentido de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X. Constató que la imposición de una garantía por el Departamento de Aduanas de Tailandia (la "Aduana tailandesa") constituye una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X.²⁸⁰ En segundo lugar, el Grupo Especial examinó la cuestión de si Tailandia mantiene o instituyó tribunales o procedimientos destinados a la pronta revisión y rectificación de las decisiones relativas a las garantías de conformidad con el párrafo 3 b) del artículo X y constató que el sistema tailandés no cumple esa obligación.²⁸¹

184. Tailandia nos solicita en apelación que revoquemos la constatación del Grupo Especial de que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X. Sostiene que el Grupo Especial incurrió en error al concluir que exigir una garantía para obtener el levante de las mercancías en espera de la determinación definitiva del valor en aduana es una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. En el supuesto de que rechazemos esta alegación de error y confirmemos la constatación del Grupo Especial de que la exigencia de una garantía está comprendida en el ámbito de aplicación del párrafo 3 b) del artículo X, Tailandia además sostiene que reconocer el derecho de recurrir las decisiones relativas a las garantías

²⁷⁸ Véase asimismo el informe del Grupo Especial, párrafo 7.738.

²⁷⁹ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.1087 y 8.4 g).

²⁸⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1053.

²⁸¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1087.

tras la determinación definitiva de los derechos satisface las obligaciones que le corresponden en virtud del párrafo 3 b) del artículo X.

185. Filipinas sostiene que el Grupo Especial constató correctamente que las decisiones en litigio relativas a las garantías constituyen "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. Nos pide que confirmemos esta constatación del Grupo Especial y rechacemos la afirmación de Tailandia de que el otorgar el derecho de recurrir tras la determinación definitiva de los derechos satisface las obligaciones que corresponden a Tailandia en virtud del párrafo 3 b) del artículo X.

B. *Párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994*

186. El párrafo 3 b) del artículo X estipula que los Miembros de la OMC mantendrán tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados a la "pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras". Las alegaciones de error formuladas por Tailandia en apelación se refieren a la interpretación y aplicación por el Grupo Especial, en el contexto de las decisiones relativas a las garantías, de las frases "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" y "pronta revisión" del párrafo 3 b) del artículo X.

187. Antes de nuestro análisis expondremos brevemente cómo interpretamos el funcionamiento de la medida en litigio basándonos en las constataciones del Grupo Especial y en su expediente. El artículo 112 de la Ley de Aduanas de Tailandia²⁸² establece que en caso de duda en relación con la cuantía del derecho aplicable a una mercancía determinada, los funcionarios de aduanas podrán realizar un examen detallado. En esos casos se podrá proceder al levante de las mercancías en cuestión en espera de la determinación definitiva de la obligación de pago del derecho, siempre que el importador haga efectivo "el monto del derecho declarado en el momento de la importación por el importador o exportador" y se deposite como garantía "una cantidad adicional hasta cubrir el derecho máximo exigible sobre las mercancías".²⁸³ Si, por ejemplo, la Aduana tailandesa duda de que el precio declarado por el importador sea una base adecuada para la valoración en aduana, podrá examinar la cuestión más a fondo. Durante el proceso de examen el importador tiene derecho a retirar

²⁸² Gobierno del Reino de Tailandia, Ley de Aduanas, E.B. 2469 (Prueba documental 20 presentada por Filipinas al Grupo Especial).

²⁸³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1017 (donde se cita la Ley de Aduanas de Tailandia, artículo 112).

las mercancías previo pago de una garantía.²⁸⁴ El artículo 112 establece además que la garantía podrá constituirse en forma de un depósito en efectivo o, siempre que el Director General de la Aduana tailandesa lo autorice, mediante una "fianza ... del Ministerio de Hacienda o de un banco".

188. Una vez establecida la cantidad definitiva que debe satisfacerse en concepto de derechos, la Aduana tailandesa expide un aviso de determinación. Si esa cantidad excede del derecho pagado sobre el valor declarado en el momento de la importación de las mercancías y la garantía se ha constituido en forma de un depósito en efectivo, entonces, la cuantía en que excede del valor declarado deberá abonarse inmediatamente con cargo al depósito en efectivo.²⁸⁵ En caso de que se haya prestado una fianza de un banco o del Ministerio de Hacienda, el importador o el exportador abonarán la cuantía que excede del derecho declarado en un plazo de 30 días contado a partir de la fecha en que hayan recibido el aviso de determinación. Si el derecho declarado abonado o el depósito en efectivo exceden de la cuantía indicada en el aviso de determinación definitiva, deberá devolverse al importador el exceso con los intereses correspondientes.²⁸⁶

189. Tanto el importador como el exportador pueden impugnar la determinación definitiva de los derechos ante la Junta de Apelación en un plazo de 30 días contado desde la recepción del aviso de determinación, de conformidad con el artículo 112sexies de la Ley de Aduanas de Tailandia.²⁸⁷

190. El Grupo Especial constató que las decisiones relativas a las garantías únicamente se pueden recurrir ante el Tribunal Fiscal tailandés cuando: i) el importador haya recibido el aviso de determinación del valor definitivo en aduana de las mercancías de que se trate; y ii) el importador haya impugnado ese aviso ante la Junta de Apelación.²⁸⁸ Entendemos que la alegación de Filipinas basada en el párrafo 3 b) del artículo X con respecto a los recursos contra las decisiones relativas a las

²⁸⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.971. La cuantía de la garantía debe ser igual a la diferencia entre el precio c.i.f. declarado y un precio c.i.f. (superior) fijado provisionalmente por la Aduana tailandesa, más los impuestos calculados sobre la base de este precio c.i.f. provisional superior.

²⁸⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.856 (donde se cita la Ley de Aduanas de Tailandia, artículo 112bis).

²⁸⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.857 (donde se cita la Ley de Aduanas de Tailandia, artículo 112quater).

²⁸⁷ En constataciones que no son objeto de apelación, el Grupo Especial concluyó que no se puede considerar que la Junta de Apelación esté libre del control o la influencia de la Aduana tailandesa, sobre todo porque al menos una parte de sus miembros son funcionarios de dicha Aduana, creando con ello la posibilidad de que personas que participaron en la adopción de decisiones aduaneras puedan hacerlo también en la revisión de esas mismas decisiones. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.1003-7.1005) En consecuencia, el Grupo Especial estimó que no puede considerarse que la Junta de Apelación sea un tribunal independiente de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. (*Ibid.*, párrafo 7.1006)

²⁸⁸ Aunque Tailandia sostuvo que las decisiones relativas a las garantías se podían impugnar directamente ante el Tribunal Fiscal tailandés sin interponer previamente un recurso ante la Junta de Apelación, el Grupo Especial, basándose en pruebas presentadas por Filipinas, constató lo contrario. (Informe del Grupo Especial, párrafos 7.1072-7.1083; véase también el párrafo 7.91).

garantías, así como la constatación del Grupo Especial a ese respecto, se centraron en el primero de estos dos trámites obligatorios, es decir, en la prescripción establecida en la legislación tailandesa de esperar a que se expida el aviso de determinación antes de poder recurrir las decisiones relativas a las garantías.²⁸⁹ Además, entendemos que la alegación de Filipinas se refiere a las decisiones relativas a las garantías con independencia de que la garantía se constituya mediante depósito en efectivo o una fianza de un banco o del Ministerio de Hacienda. Por último, en lo que concierne a la obligación establecida en el párrafo 3 b) del artículo X, señalamos que la alegación de Filipinas y las constataciones del Grupo Especial se centraron en la cuestión de si el sistema tailandés asegura la "pronta" revisión y no en qué constituye "revisión y rectificación" de las decisiones relativas a las garantías.

1. El sentido de las frases "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" y "pronta revisión y rectificación" del párrafo 3 b) del artículo X

191. El párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 dispone lo siguiente:

Cada Miembro mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de 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.

192. Empezamos nuestro análisis del sentido corriente de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" examinando las definiciones que dan los diccionarios de las distintas palabras que forman esta frase. El término "*action*" (medidas) se define, en otras cosas, como "*[a] thing done, a deed, an act*" (una cosa hecha, un hecho, un acto) y como "*an act or decision by an executive or legislative body (as of a government or a political party) or by a supranational agency*" (un acto o decisión de un órgano ejecutivo o legislativo (por ejemplo un gobierno o un

²⁸⁹ Señalamos la constatación del Grupo Especial de que las demoras producidas en los procedimientos de recurso en cuestión ante la Junta de Apelación ponen de relieve que el proceso intermedio previo a la revisión por el Tribunal Fiscal de Tailandia "puede entrañar la imposibilidad sistémica de una *pronta* revisión por un tribunal independiente de las medidas administrativas". (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1015 (las cursivas figuran en el original)) Basándose en pruebas de la existencia de demoras excesivas en múltiples casos, el Grupo Especial llegó a la conclusión de que había "capacidad dilatoria [en el] sistema" y, por lo tanto, concluyó que Tailandia actuó de manera incompatible con la obligación que le corresponde en virtud del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994. (*Ibid.*)

partido político) o de una agencia supranacional).²⁹⁰ El término "*administrative*" (administrativo) se define como "*of or relating to the executive branch of a government*" (del poder ejecutivo o relativo a él) y "*of or relating to a government agency*" (de una agencia gubernamental o relativo a ello).²⁹¹ Por lo tanto, la expresión "*administrative action*" (medidas administrativas) se refiere a actos o decisiones del poder ejecutivo o de una agencia gubernamental.

193. Además, el término "*customs*" (aduaa/aduanero) se define como "*duties levied upon imports as a branch of the public revenue; the department of the Civil Service employed in levying these duties*" (derechos percibidos sobre las importaciones como parte de los ingresos públicos; el departamento de la Administración Pública encargado de la percepción de estos derechos).²⁹² Señalamos también que el *Convenio Internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros*, modificado²⁹³ (el "*Convenio de Kyoto revisado*") define el término "aduanero" en el contexto del capítulo 2 del Anexo General de ese Convenio.²⁹⁴ Se refiere a los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la recaudación de derechos e impuestos y que también tienen a su cargo la aplicación de otras leyes y reglamentos "relativos a la importación, exportación, circulación o depósito de mercancías".²⁹⁵ Además, observamos que el término "*matter*" (cuestión), cuando se utiliza con un calificativo se define como "[a] thing, affair, subject, etc., of the kind denoted by, or pertaining to the thing denoted by the qualification" (una cosa, asunto, tema, etc., del tipo indicado por el calificativo o relativo a la cosa indicada por él).²⁹⁶

194. En cuanto a la expresión "*relating to*" (relativas a), observamos que "*relate to*" se define entre otras cosas como "*[ha]ve some connection with, to be connected to*" (tener alguna relación con, estar relacionado con).²⁹⁷ El Grupo Especial se refirió también a la interpretación del Órgano de Apelación

²⁹⁰ *Webster's Third New International Dictionary of the English Language, Unabridged*, P. Babcock Gove (editor) (Merriam-Webster Inc., 1976), página 21.

²⁹¹ *Merriam Webster's Dictionary of Law*, L.P. Wood (editor) (Merriam-Webster Inc., 1996), página 13.

²⁹² *The Oxford English Dictionary*, 2ª edición, J.A. Simpson y E.S.C. Weiner (editores) (Clarendon Press, Oxford, 1989), volumen IV, página 167.

²⁹³ *Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros*, hecho en Kyoto el 18 de mayo de 1973, 950 UNTS 269, modificado por el *Protocolo de modificación del Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros*, hecho en Bruselas el 26 de junio de 1999, 2370 UNTS 27.

²⁹⁴ El "Anexo General" es el conjunto de disposiciones aplicables a todos los regímenes y prácticas aduaneros a que se refiere el Convenio (véase el artículo 1 del *Convenio de Kyoto revisado*).

²⁹⁵ Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1027 (donde se cita el *Convenio de Kyoto revisado*, capítulos 2 y 10 del Anexo General).

²⁹⁶ *The Oxford English Dictionary*, 2ª edición, J.A. Simpson y E.S.C. Weiner (editores) (Clarendon Press, Oxford, 1989), volumen IX, página 481.

²⁹⁷ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6ª edición, A. Stevenson (editor) (Oxford University Press, 2007), volumen 2, página 2519.

de la expresión "relativas a" en el contexto del artículo XX del GATT de 1994, donde constató que para que una medida sea "relativa a" un determinado objetivo tiene que haber una relación racional entre la medida y el objetivo perseguido.²⁹⁸ Para que exista esa relación racional el alcance y el ámbito de la medida no deben ser desproporcionadamente amplios en relación con su objetivo. Del mismo modo, en el contexto del párrafo 3 b) del artículo X, consideramos que las medidas deben tener una relación racional con las cuestiones aduaneras para estar comprendidas en el ámbito de esa disposición.

195. A continuación examinamos la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" en su contexto. Observamos que la segunda frase del párrafo 3 b) del artículo X se refiere a "organismos encargados de aplicar las medidas administrativas", lo que da a entender que las "medidas administrativas" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X son las medidas de los organismos que "aplican" las normas pertinentes. La referencia a "los recursos presentados por los importadores" indica que las medidas administrativas pertinentes son medidas que afectan a los "importadores".

196. También consideramos pertinente el contexto que ofrece el párrafo 1 del artículo 11 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, que dispone lo siguiente:

En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos.

197. Esta disposición impone una obligación con respecto a un tipo específico de medidas administrativas, es decir, la determinación del valor en aduana. A nuestro modo de ver, la descripción más específica de un tipo de medidas administrativas en el párrafo 1 del artículo 11 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana*, y la inexistencia de una limitación similar en el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994, indican que la obligación contenida en el párrafo 3 b) del artículo X no se circunscribe a determinados tipos de "medidas administrativas" relacionadas con las aduanas.

198. Observamos la afirmación de Tailandia de que el artículo 7, el párrafo 5 del artículo 9 y el artículo 13 del *Acuerdo Antidumping* "ofrece[n] un contexto importante para considerar si la imposición de una garantía de conformidad con el artículo 13 del [*Acuerdo sobre Valoración en Aduana*] es una 'medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras'".²⁹⁹ Tailandia aduce que la inexistencia de todo derecho de recurso contra las medidas antidumping provisionales o las garantías exigidas en el caso de "nuevos exportadores" en el marco del *Acuerdo Antidumping* indica que las

²⁹⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1028 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones*, párrafo 141).

²⁹⁹ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 266.

garantías en el sentido del artículo 13 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* no están comprendidas en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994.³⁰⁰

199. Tailandia no ha explicado por qué razón estas disposiciones del *Acuerdo Antidumping* constituyen contexto pertinente para la interpretación de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras", y no estamos convencidos de que sea así. Vemos diferencias conceptuales importantes entre los derechos de aduana propiamente dichos y los derechos antidumping. Estas diferencias son contrarias a que se considere que las disposiciones antes indicadas del *Acuerdo Antidumping* constituyen contexto pertinente para la interpretación del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994. El *Acuerdo Antidumping* regula específicamente cuestiones relativas a situaciones de lo que generalmente se entiende como "comercio desleal". Estas normas autorizan a los Miembros importadores a dar una respuesta para contrarrestar los efectos del dumping y restablecer la "igualdad de condiciones". En cambio, el párrafo 3 b) del artículo X no es una norma específica que esté dirigida contra las prácticas comerciales "desleales". Por el contrario, se refiere a las cuestiones aduaneras en general. Las diferencias conceptuales entre los derechos antidumping y los derechos de aduana propiamente dichos se reflejan en las diferentes disciplinas aplicables en lo que respecta a la imposición de cada tipo de derecho. Por ejemplo, la imposición de derechos antidumping exige, entre otros requisitos, que el Miembro importador determine la existencia de daño. En cambio, los derechos de aduana propiamente dichos se pueden aplicar sin esa determinación, dentro de los límites de las consolidaciones arancelarias.

200. Aunque considerásemos que las disposiciones mencionadas del *Acuerdo Antidumping* constituyen contexto pertinente para la interpretación de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994, no vemos que estas disposiciones respalden la posición de Tailandia. No consideramos evidente que las garantías aduaneras en litigio deban equipararse a las medidas antidumping provisionales y las garantías en el caso de "nuevos exportadores" dispuestas en el contexto de una determinación antidumping. Además, el artículo 13 del *Acuerdo Antidumping* utiliza términos distintos de los que se emplean en el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994, y que hacen constar con claridad que la revisión se limita a las determinaciones "definitivas" y a las determinaciones del procedimiento de examen previsto en el artículo 11 del *Acuerdo Antidumping*. La falta de tal limitación expresa en el párrafo 3 b) del artículo X indica, si acaso, que la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" no está limitada de la forma que Tailandia sostiene.

³⁰⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 270.

201. Por consiguiente, consideramos que estas disposiciones no aclaran el sentido corriente de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" del párrafo 3 b) del artículo X. En cambio, la interpretación de la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" a la luz de esta disposición en su conjunto y en el contexto del párrafo 1 del artículo 11 del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* indica la intención común de los Miembros de la OMC de no limitar la obligación contenida en el párrafo 3 b) del artículo X a determinados tipos de "medidas administrativas" relacionadas con las aduanas.

202. Por último, pasamos a examinar la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" a la luz del objeto y fin del tratado. Uno de los objetos y fines fundamentales del GATT de 1994, reflejado en el párrafo 3 b) del artículo X, es asegurar el debido proceso en relación con las cuestiones aduaneras. El Órgano de Apelación se refirió a este objetivo del debido proceso en el asunto *CE - Determinadas cuestiones aduaneras*.³⁰¹ En ese sentido, el Grupo Especial que se ocupó de ese asunto afirmó que el párrafo 3 b) del artículo X trata de "garantizar que un comerciante que ha sido afectado desfavorablemente por una decisión de un organismo administrativo tenga la posibilidad de conseguir que esa decisión adversa sea revisada".³⁰² Además, refiriéndose de manera más general al párrafo 3 del artículo X del GATT de 1994, el Órgano de Apelación ha constatado que esta disposición establece determinadas normas mínimas de transparencia y equidad procesal en la administración por los Miembros de sus reglamentaciones comerciales.³⁰³ A la vez que reconoce la discrecionalidad de los Miembros para formular y aplicar sus leyes y reglamentos, el párrafo 3 del artículo X también sirve para asegurar que los Miembros ofrezcan la protección del debido proceso a los distintos comerciantes. A nuestro juicio, la obligación que establece el párrafo 3 b) del artículo X de mantener tribunales o procedimientos destinados a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras es una expresión de este objetivo del debido proceso del párrafo 3 del artículo X. A la luz de las consideraciones precedentes, no vemos ningún error en la constatación intermedia del Grupo Especial de que la frase "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" engloba "una amplia gama de actos de aplicación de instrumentos jurídicos que tienen una relación racional con las cuestiones aduaneras".³⁰⁴

203. A continuación examinamos el sentido de la frase "pronta revisión y rectificación" del párrafo 3 b) del artículo X. El término "*prompt*" (pronta) se define como "*ready, quick; done*,

³⁰¹ Informe del Órgano de Apelación, *CE - Determinadas cuestiones aduaneras*, párrafo 302.

³⁰² Informe del Grupo Especial, *CE - Determinadas cuestiones aduaneras*, párrafo 7.536.

³⁰³ Véase el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones*, párrafo 183.

³⁰⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1029.

performed, etc., without delay" (rápida, inmediata; hecha, realizada, etc., sin demora).³⁰⁵ Además, el objetivo del debido proceso recogido en el párrafo 3 del artículo X del GATT de 1994 da a entender que la "pronta revisión y rectificación" debe interpretarse como la revisión y rectificación de medidas administrativas que se realizan de manera rápida y eficaz y sin demora. La determinación de lo que es rápido o realizado sin demora depende del contexto y de las circunstancias particulares, incluida la naturaleza del tipo específico de medida que se debe revisar y rectificar. La cuestión de si un sistema garantiza o no la pronta revisión no se puede por tanto determinar en abstracto. Por consiguiente, coincidimos con el Grupo Especial en que la naturaleza de la medida administrativa concreta de que se trate informa el sentido del término "pronta" en las circunstancias específicas del sistema nacional de un Miembro.³⁰⁶

204. Señalamos además que el párrafo 3 b) del artículo X se refiere a la "revisión y rectificación" de las medidas administrativas. El término "*review*" (revisión) se define como "*[a]n inspection, an examination*" (una inspección, un examen), o en el contexto jurídico como "*[c]onsideration of a judgment, sentence, etc. by some higher court or authority*" (examen de un fallo, sentencia, etc. por algún tribunal o autoridad superior).³⁰⁷ El término "*correction*" (rectificación) se define como "*[t]he action of putting right or indicating errors*".³⁰⁸ La referencia a "rectificación" indica que el párrafo 3 b) del artículo X exige algo más que una simple acción declaratoria o revisión *ex post* de la cuestión de si la medida administrativa está o no en conformidad con la legislación interna. El cumplimiento de la obligación de mantener tribunales o procedimientos destinados a la "rectificación" de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras exige que los Miembros se aseguren de que su sistema de revisión prevé que las medidas administrativas pertinentes sean corregidas.

205. Por último, observamos que el párrafo 3 b) del artículo X no prescribe un determinado tipo de revisión o rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Se refiere en cambio a "tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos", lo que indica que los Miembros pueden cumplir de distintas formas la obligación de mantener tribunales o

³⁰⁵ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6ª edición, A. Stevenson (editor) (Oxford University Press, 2007), volumen 2, página 2367. Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1085.

³⁰⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1086. Señalamos asimismo la declaración que hizo el Grupo Especial en otra parte de su informe de que "no obstante, poner de manifiesto casos concretos en los que no se ha llevado a cabo una pronta revisión puede contribuir a demostrar la existencia de una infracción del párrafo 3 b) del artículo X en la medida en que la falta de prontitud del procedimiento de revisión pueda vincularse a una deficiencia sistémica del tribunal o procedimiento mantenido por un Miembro". (*Ibid.*, párrafo 7.997)

³⁰⁷ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6ª edición, A. Stevenson (editor) (Oxford University Press, 2007), volumen 2, página 2566.

³⁰⁸ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6ª edición, A. Stevenson (editor) (Oxford University Press, 2007), volumen 1, página 527.

procedimientos destinados a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras, siempre que, entre otras cosas, esos tribunales y procedimientos sean independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas como prescribe la segunda frase del párrafo 3 b) del artículo X.

2. Aplicación del párrafo 3 b) del artículo X a los hechos de la diferencia

a) Medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras

206. Pasamos a examinar la cuestión de si el Grupo Especial constató correctamente que las decisiones de la Aduana tailandesa sobre las garantías exigidas para poder obtener el levante de las mercancías en espera de la determinación del derecho definitivo constituyen "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras". El Grupo Especial indicó que los participantes coincidían en que las determinaciones de valoración en aduana están comprendidas en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X.³⁰⁹ En apelación, tanto como ante el Grupo Especial, el desacuerdo de los participantes se refiere a la cuestión de si la imposición de una garantía como una fianza para cubrir la cantidad definitiva que ha de pagarse en concepto de derechos a cambio del levante de las mercancías también está comprendida en el ámbito del párrafo 3 b) del artículo X.

207. Recordamos que, de conformidad con el artículo 112 de la Ley de Aduanas de Tailandia, en caso de duda en cuanto a la cuantía del derecho aplicable a una mercancía determinada, los funcionarios de aduanas pueden realizar un examen detallado. En esos casos, se podrá obtener el levante de las mercancías en cuestión en espera de la determinación definitiva de la obligación de pago, siempre que el importador haga efectivo el monto del derecho declarado y constituya un depósito en efectivo o una garantía que cubra el derecho máximo exigible sobre las mercancías.³¹⁰

208. Observamos que el Grupo Especial tuvo en cuenta la siguiente definición del término "guarantee" (garantía) del Black's Law Dictionary: "[s]omething given or existing as security, such as to fulfill a future engagement or a condition subsequent" (algo que se da o existe como fianza, por ejemplo, para el cumplimiento de un compromiso futuro o de una condición resolutive).³¹¹ El "compromiso futuro", interpretado atendiendo a las circunstancias de este caso, es el pago de los derechos de aduana definitivos. Señalamos además, como hizo el Grupo Especial, que el artículo 13

³⁰⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.992.

³¹⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1017 (donde se cita la Ley de Aduanas de Tailandia, artículo 112). Véanse *supra* los párrafos 186 y 187.

³¹¹ Informe del Grupo Especial, nota 1752 del párrafo 7.1037 (donde se cita el *Black's Law Dictionary*, séptima edición, B.A. Garner (editor) (West Group, 1999), página 711).

del *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* se refiere al concepto de garantía en relación con la valoración en aduana. La primera frase del artículo 13 alude a las distintas formas en que se puede constituir una garantía. La segunda frase, aunque obliga a los Miembros a prever la posibilidad de obtener el levante de las mercancías en espera de la determinación definitiva del valor en aduana, les deja considerable discrecionalidad para determinar la forma en que debe constituirse la garantía. Así pues, entendemos que, en las cuestiones aduaneras, las garantías incluyen instrumentos jurídicos de distintas formas proporcionados para asegurar el pago de los derechos de aduana definitivos. Observamos también que las decisiones de las autoridades aduaneras de imponer o aceptar garantías pueden referirse, entre otras cosas, a la cuantía o a la forma de la garantía que se presta.

209. Las decisiones relativas a las garantías aduaneras objeto de la presente diferencia son medidas adoptadas por las autoridades aduaneras de Tailandia.³¹² Como tales, son actos del poder ejecutivo y por tanto constituyen medidas administrativas en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. Además, como sirven para asegurar el pago de los derechos de aduana definitivos, estas decisiones relativas a las garantías están relacionadas con las "cuestiones aduaneras" y, por tanto, están comprendidas en el ámbito del párrafo 3 b) del artículo X.

210. Tailandia sostiene en apelación que la imposición de una garantía no constituye una "medida administrativa" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X porque solamente es una trámite administrativo de carácter provisional. Afirma que la declaración del Órgano de Apelación de que la "exigencia de una garantía por el pago íntegro y definitivo de los derechos debe ser considerada, pues, como un componente de la imposición y percepción de derechos antidumping o compensatorios" indica que el Órgano de Apelación caracterizó una garantía como una "medida provisional".³¹³ Tailandia sostiene que el fundamento del Órgano de Apelación en *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras* se aplica igualmente a las garantías en litigio en la presente diferencia.

211. No coincidimos con Tailandia. A nuestro juicio, la declaración del Órgano de Apelación en *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras* de que las garantías de conformidad con la Nota a los párrafos 2 y 3 del Artículo VI del GATT de 1994 son accesorias de la obligación de pago de los derechos definitivos no confirma la tesis de que esas garantías son medidas "provisionales". El hecho de que dos instrumentos jurídicos, en ese caso la

³¹² En los párrafos siguientes, al referirnos al sistema tailandés, y salvo que se indique lo contrario, utilizamos el término "garantías" para incluir tanto los depósitos en efectivo como las fianzas de un banco o del Ministerio de Hacienda, en el sentido del artículo 112 de la Ley de Aduanas de Tailandia.

³¹³ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 240 (donde se cita el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, párrafo 231).

garantía y la imposición de derechos antidumping, estén relacionados entre sí no indica, sin más, que uno de los instrumentos sea necesariamente de carácter provisional. En ese caso el Órgano de Apelación explicó que la "garantía t[enía] por objeto proporcionar una protección contra el riesgo de impago que podría derivarse de las diferencias entre la cantidad percibida en el momento de la importación y la cuantía que pueda determinarse en forma definitiva".³¹⁴ Esta declaración es congruente con la tesis de que una garantía es una medida definitiva y no provisional con respecto a esa intención de evitar el riesgo de falta de pago.

212. El Grupo Especial se remitió a esta parte del informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras* y llegó a la conclusión de que, en las circunstancias concretas de la valoración en aduana, la imposición de una garantía tiene la finalidad distinta de garantizar el pago del monto último de los derechos de aduana en espera de la determinación definitiva de la Aduana.³¹⁵ Coincidimos con esa caracterización de la garantía. En cuanto a la finalidad de garantizar el pago de los derechos de aduana, la garantía es la medida definitiva, no simplemente un trámite intermedio.

213. Tailandia argumenta también que el párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994 enumera varios tipos distintos de medidas, como "leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general", pero no contiene referencia alguna a las garantías ni a otras cauciones. A su juicio, esto significa que los redactores no tuvieron la intención de que el párrafo 3 b) del artículo X se aplicase a las decisiones relativas a las garantías.³¹⁶ No nos resulta convincente este argumento. Se basa en la premisa de que el párrafo 1 y el párrafo 3 b) del artículo X se refieren a los mismos tipos de medidas. Sin embargo, esto no es necesariamente así. El párrafo 1 y el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 establecen obligaciones diferentes. En ambos se utilizan términos generales, aunque diferentes, y en ninguna de las dos disposiciones se emplea el término "garantía". Por lo tanto, no vemos ningún fundamento para la hipótesis de que la obligación establecida en el párrafo 3 b) del artículo X se aplica únicamente a las medidas comprendidas en el ámbito del párrafo 1 del artículo X del GATT de 1994.

214. Por último, Tailandia argumenta que el concepto del debido proceso no impone la conclusión de que tiene que haber un derecho de recurso contra las decisiones relativas a las garantías. Sostiene que esas decisiones no son actos administrativos *definitivos* sino que constituyen simplemente

³¹⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, párrafo 221.

³¹⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1039 (donde se hace referencia al informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camarones (Tailandia) / Estados Unidos - Directiva sobre fianzas aduaneras*, párrafo 221).

³¹⁶ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 253.

trámites intermedios para alcanzar una decisión definitiva de valoración en aduana y que, como tales, no constituyen "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X. Se refiere a la doctrina de la "madurez", que refleja el concepto de deferencia a la experiencia de un organismo administrativo. Tailandia aduce que desde el punto de vista práctico no tiene sentido exigir que los tribunales intervengan en un proceso de adopción de decisiones en el ámbito de la experiencia técnica de un organismo administrativo antes de que ese organismo haya tenido la oportunidad de examinar plenamente la cuestión y emitir una decisión definitiva.³¹⁷

215. Como ya se indicó, no consideramos que una garantía sea simplemente un trámite intermedio del procedimiento administrativo que conduce a la determinación definitiva del derecho de aduana. Por el contrario, la exigencia de prestar una garantía a cambio de la autorización para el levante de las mercancías tiene un contenido administrativo propio. Como el Grupo Especial constató correctamente, la garantía es un instrumento que, por una parte, permite a los importadores retirar sus mercancías de la Aduana y, por otra, garantiza el pago del derecho de aduana definitivo.³¹⁸ Se trata de un acto administrativo definitivo, y no intermedio, con respecto a estos objetivos concretos. El hecho de que una garantía sirva de caución para una exigencia originada por otra medida administrativa no cambia el hecho de que la imposición de una garantía es una medida administrativa en sí misma.

216. Por estas razones, coincidimos con el Grupo Especial en que la "imposición de una garantía constituye una 'medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras' en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994".³¹⁹

b) Pronta revisión y rectificación

217. En el supuesto de que confirmemos la constatación del Grupo Especial de que las decisiones relativas a las garantías están comprendidas en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras", Tailandia apela contra la constatación del Grupo Especial de que el reconocimiento por Tailandia de un derecho de recurso contra las decisiones relativas a las garantías en el momento en que se expide el aviso de determinación definitiva no satisface la obligación establecida en el párrafo 3 b) del artículo X.³²⁰ Puesto que hemos coincidido con el Grupo Especial en que las decisiones relativas a las garantías están comprendidas en el ámbito de las "medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X, se

³¹⁷ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 278 (donde se hace referencia al asunto: Tribunal Supremo de los Estados Unidos, *Abbott Laboratories v. Gardner*, 387 U.S. 136 (1967)).

³¹⁸ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.1039 y 7.1040.

³¹⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1053.

³²⁰ Comunicación del apelante presentada por Tailandia, párrafo 294.

cumple la condición en que se basa esta parte de la apelación de Tailandia. Por consiguiente, pasamos a examinar la cuestión de si el Grupo Especial incurrió en error al constatar que el reconocimiento por Tailandia del derecho a recurrir contra la imposición de una garantía únicamente en el momento en que se expide el aviso de determinación definitiva no satisface la obligación prescrita en el párrafo 3 b) del artículo X.

218. Al evaluar la cuestión de si la posibilidad de recurrir contra las decisiones relativas a las garantías ante el Tribunal Fiscal tailandés después de que se expida el aviso de determinación satisface lo dispuesto en el párrafo 3 b) del artículo X, el Grupo Especial consideró que la cuestión de si un Miembro permite la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas tiene que examinarse teniendo en cuenta la naturaleza de la medida administrativa concreta de que se trate.³²¹ También tuvo en cuenta que, en función de la situación, las decisiones relativas a las garantías pueden suponer una pesada carga financiera para los importadores. Con respecto a la diferencia que nos ocupa, el Grupo Especial observó que no hay plazos para expedir los avisos de determinación y que en algunos casos se ha tardado "hasta 10 meses".³²² También señaló que después de la expedición de un aviso de determinación el importador debe agotar primero el recurso ante la Junta de Apelación antes de poder recurrir ante el Tribunal Fiscal tailandés.³²³ En el contexto de la alegación de Filipinas fundada en el párrafo 3 b) del artículo X en relación con las decisiones relativas a las garantías, ni Filipinas ni el Grupo Especial se refirieron al tiempo que dura el procedimiento de la Junta de Apelación.³²⁴ El Grupo Especial constató seguidamente que si un sistema no permite la revisión de una decisión relativa a las garantías hasta que se haya expedido la determinación definitiva del derecho de aduana, el importador podrá encontrarse en una situación en la que no podrá retirar las mercancías importadas debido a que el valor de la garantía se ha fijado a un nivel excesivamente elevado.³²⁵ El Grupo Especial llegó a la conclusión de que esa situación no es compatible con la obligación que establece el párrafo 3 b) del artículo X de mantener tribunales o procedimientos independientes destinados a la pronta revisión de la medida administrativa en cuestión.³²⁶

219. Hemos expuesto *supra* las razones por las que coincidimos con el Grupo Especial en que la naturaleza de la medida administrativa concreta de que se trate informa el sentido del término "pronta" en las circunstancias específicas de un caso determinado. Por lo que se refiere a la situación

³²¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1086.

³²² Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1084.

³²³ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.1072-7.1083; véase también el párrafo 7.91.

³²⁴ El Grupo Especial observó en otra parte de su informe, en el contexto de una alegación de Filipinas basada en el párrafo 3 a) del artículo X, que en recursos específicos interpuestos por PM Tailandia contra decisiones de valoración en aduana entre 2000 y 2002 la Junta de Apelación necesitó en promedio dos años y seis meses para completarlos. (Informe del Grupo Especial, párrafo 7.953)

³²⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1087.

³²⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1087.

que se plantea en la presente diferencia, consideramos que el carácter de una garantía es pertinente para determinar qué se puede considerar "pronta" con respecto a la revisión de las decisiones relativas a las garantías. Como se indica *supra*, el término "*guarantee*" (garantía) se define como "[s]omething given or existing as security, such as to fulfill a future engagement or a condition subsequent" (algo que se da o existe como fianza, por ejemplo, para el cumplimiento de un compromiso futuro o de una condición resolutive).³²⁷ Esta definición aclara un elemento fundamental de las garantías, que es su relación con un hecho futuro. La garantía está vinculada al cumplimiento de un compromiso o condición en el futuro, pero es distinta de ese cumplimiento. En consecuencia, la garantía surte efecto como fianza desde el momento en que se constituye hasta el momento en que se cumple el compromiso o la condición. Una vez cumplida la condición futura, la garantía ya no sirve como fianza.

220. Recordamos asimismo nuestro criterio anterior de que el objetivo del debido proceso recogido en el párrafo 3 del artículo X del GATT de 1994 indica que la "pronta revisión y rectificación" ha de interpretarse como la revisión y rectificación de medidas administrativas que se realizan de manera rápida y eficaz y sin demora. De ello se deduce que el mecanismo destinado a la revisión de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras debe permitir que la revisión sea oportuna y eficaz. En las circunstancias concretas de una garantía, que surte efecto como fianza desde el momento en que se constituye hasta que se cumple el compromiso o la condición, opinamos que, para que pueda considerarse que una revisión es oportuna y eficaz, debe ser posible al menos impugnar la garantía durante el período en que sirve como fianza. Ello se debe a que durante el período en que se exige una garantía es cuando los importadores se ven más afectados por la decisión relativa a la garantía.

221. En este caso, el Grupo Especial interpretó que la medida de Tailandia opera de tal forma que permite impugnar la decisión relativa a la garantía solamente después de que se haya expedido el aviso de determinación y la Junta de Apelación haya revisado esa determinación definitiva. Como se indica *supra*, la legislación tailandesa dispone que una vez establecido el derecho definitivo, y si la cantidad definitiva que debe satisfacerse en concepto de derechos excede del derecho pagado sobre el valor declarado en el momento de la importación de las mercancías, la cuantía en que excede del derecho declarado deberá abonarse inmediatamente con cargo al depósito en efectivo en caso de que se haya depositado efectivo como garantía.³²⁸ En caso de que se haya prestado una fianza de un banco o del Ministerio de Hacienda, el importador o el exportador abonarán la cuantía que excede del

³²⁷ *Black's Law Dictionary*, 7ª edición, B.A. Garner (editor) (West Group, 1999), página 711.

³²⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.856 (donde se cita la Ley de Aduanas de Tailandia, artículo 112*bis*).

derecho declarado en un plazo de 30 días contados desde la fecha de recepción del aviso de determinación. Si el derecho abonado inicialmente o el depósito en efectivo exceden de la cuantía indicada en el aviso de determinación definitiva, deberá reembolsarse al importador el exceso con los intereses.³²⁹ Por lo tanto, con el cumplimiento de la condición -en este caso el pago del derecho definitivo- cesa la función de fianza de la garantía.³³⁰ Al disponer que las garantías únicamente se pueden impugnar una vez que se haya expedido el aviso de determinación, el artículo 112 de la Ley de Aduanas de Tailandia demora invariablemente la revisión de las decisiones relativas a las garantías y con ello, impide que esas decisiones sean impugnadas durante todo el período en que sirven como fianza y en que los comerciantes se ven más afectados por las mismas.³³¹ Reconocemos que cuando se ha constituido una garantía en forma de una fianza de un banco o del Ministerio de Hacienda, esa garantía se podría impugnar en el breve plazo que media entre la expedición del aviso de determinación y el pago del derecho definitivo. Sin embargo, incluso en esos casos el sistema de revisión que mantiene Tailandia impone demoras que, en esencia, coinciden con la duración de la función de fianza de una garantía. Por consiguiente, este sistema no garantiza la pronta revisión de las medidas administrativas pertinentes.

222. Por las razones expuestas, no vemos error alguno en la conclusión del Grupo Especial de que el sistema de Tailandia destinado a la revisión de las decisiones relativas a las garantías no es compatible con la obligación que establece el párrafo 3 b) del artículo X de prever la pronta revisión de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras porque dicha revisión no es posible hasta que se haya adoptado la determinación definitiva del derecho de aduana. Por consiguiente, *confirmamos* la constatación del Grupo Especial, formulado en el párrafo 8.4 g) de su informe, de que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 al no mantener o instituir tribunales o procedimientos de revisión independientes destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías.³³²

³²⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.857 (donde se cita la Ley de Aduanas de Tailandia, artículo 112*quater*).

³³⁰ Esto sucede o bien inmediatamente al expedirse el aviso de determinación cuando se ha prestado una garantía en forma de un depósito en efectivo, o previo pago completo del derecho fijado en un plazo de 30 días cuando la garantía se ha prestado en forma de una fianza de un banco o del Ministerio de Hacienda.

³³¹ Señalamos también que el hecho de que las decisiones relativas a las garantías no puedan impugnarse antes de que se expida el aviso de determinación puede en algunos casos impedir que el importador obtenga el levante de las mercancías de la Aduana en espera de la determinación de los derechos de aduana definitivos, o incluso puede dar lugar a que el importador cancele una transacción, por ejemplo cuando la cuantía de la garantía es tan elevada que no puede prestarla. (Véanse el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1086; y la comunicación del apelado presentada por Filipinas, párrafo 312)

³³² Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1087.

VI. Constataciones y conclusiones

223. Por las razones expuestas en el presente informe, el Órgano de Apelación:

- a) con respecto a las constataciones formuladas por el Grupo Especial en el marco del artículo III del GATT de 1994 concernientes al trato concedido por Tailandia a los revendedores de cigarrillos importados, en comparación con el que concede a los revendedores de cigarrillos nacionales similares:
 - i) confirma la constatación formulada por el Grupo Especial, en el párrafo 8.3 b) de su informe³³³, de que Tailandia actúa de manera incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 al sujetar los cigarrillos importados a una carga en concepto de IVA superior a la aplicada a los cigarrillos nacionales similares;
 - ii) con respecto a las constataciones formuladas por el Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994:
 - constata que el Grupo Especial no incurrió en error al concluir, en el párrafo 7.738 de su informe, que Tailandia concede a los cigarrillos importados un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares;
 - constata que Tailandia no ha establecido que el Grupo Especial no respetara el debido proceso y, por tanto, incumpliera el deber que le impone el artículo 11 del ESD de hacer una evaluación objetiva del asunto, al aceptar y utilizar la Prueba documental 289 de Filipinas sin conceder a Tailandia una oportunidad para que formulara observaciones sobre esa prueba;
 - revoca la constatación que formuló el Grupo Especial, en el párrafo 7.758 de su informe, en relación con el apartado d) del artículo XX del GATT de 1994; pero constata que Tailandia no estableció que su medida esté justificada en virtud del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994; y

³³³ Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 7.644.

- confirma la constatación que formuló el Grupo Especial, en el párrafo 8.3 c) de su informe³³⁴, de que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 al sujetar los cigarrillos importados a un trato menos favorable que el concedido a los cigarrillos nacionales similares; y
- b) confirma la constatación que formuló el Grupo Especial, en el párrafo 8.4 g) de su informe³³⁵, de que Tailandia actúa de manera incompatible con el párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 al no mantener o instituir tribunales o procedimientos independientes destinados a la pronta revisión de las decisiones relativas a las garantías.

224. El Órgano de Apelación recomienda que el OSD pida a Tailandia que ponga las medidas que en el presente informe y en el informe del Grupo Especial modificado por el presente informe se han declarado incompatibles con el *Acuerdo sobre Valoración en Aduana* y el GATT 1994 en conformidad con las obligaciones que le corresponden en virtud de esos Acuerdos.

Firmado en el original, en Ginebra, el 20 de mayo de 2011 por:

Peter Van den Bossche

Presidente de la Sección

Ricardo Ramírez-Hernández

Miembro

Yuejiao Zhang

Miembro

³³⁴ Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 7.738.

³³⁵ Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 7.1087.

ANEXO I

**ORGANIZACIÓN MUNDIAL
DEL COMERCIO**

WT/DS371/8
23 de febrero de 2011

(11-0961)

Original: inglés

**TAILANDIA - MEDIDAS ADUANERAS Y FISCALES SOBRE LOS
CIGARRILLOS PROCEDENTES DE FILIPINAS**

Notificación de la apelación de Tailandia de conformidad con el párrafo 4 del artículo 16 y el artículo 17 del Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias (ESD), y de conformidad con el párrafo 1 de la Regla 20 de los *Procedimientos de trabajo para el examen en apelación*

Se distribuye a los Miembros la siguiente notificación de la delegación de Tailandia, de fecha 22 de febrero de 2011.

De conformidad con el párrafo 4 del artículo 16 y 17 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* ("ESD") y la Regla 20 de los *Procedimientos de trabajo para el examen en apelación*, Tailandia notifica por la presente al Órgano de Solución de Diferencias su decisión de apelar ante el Órgano de Apelación con respecto a ciertas cuestiones de derecho e interpretación jurídica tratadas en el informe del Grupo Especial titulado *Tailandia - Medidas aduaneras y fiscales sobre los cigarrillos procedentes de Filipinas* (WT/DS371/R), que se distribuyó el 15 de noviembre de 2010 (el "informe del Grupo Especial"). De conformidad con el párrafo 1 de la Regla 20 y el párrafo 1 de la Regla 21 de los *Procedimientos de trabajo para el examen en apelación*, Tailandia presenta simultáneamente este anuncio de apelación y su comunicación de apelante a la Secretaría del Órgano de Apelación.

Como se indica a continuación, Tailandia apela contra algunas de las constataciones del Grupo Especial relativas a las medidas relacionadas con el régimen del impuesto sobre el valor añadido ("IVA") de Tailandia para los cigarrillos, así como con el régimen de Tailandia para la aceptación de garantías con el fin de asegurar la obligación de pago definitiva del importador respecto de los derechos de aduana en espera de la determinación definitiva del valor en aduana de las mercancías importadas.

Tailandia solicita que el Órgano de Apelación revise los siguientes errores de derecho e interpretación jurídica cometidos por el Grupo Especial en su informe.

I. La constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994

1. El Grupo Especial incurrió en error de derecho al constatar una infracción de la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994, no sobre la base de las cargas fiscales impuestas a los productos importados y nacionales en virtud de la legislación tailandesa en materia de IVA, sino exclusivamente sobre la base de las prescripciones administrativas del sistema del IVA de Tailandia y de las consecuencias del incumplimiento de esas prescripciones.¹ Las prescripciones administrativas del sistema del IVA de Tailandia y las consecuencias del incumplimiento son medidas que están comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, y no en el de la primera frase del párrafo 2 de dicho artículo.

2. Aunque el Grupo Especial actuara correctamente al examinar las prescripciones administrativas de la legislación tailandesa en materia de IVA en el marco de la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994, incurrió en error de derecho al constatar una infracción del párrafo 2 del artículo III basándose exclusivamente en prescripciones administrativas con arreglo a las cuales los revendedores deben presentar un formulario del IVA en el que declaren y compensen sus bonificaciones y cargas por el IVA sobre las reventas de cigarrillos importados correspondientes a cada mes, y con arreglo a las cuales sólo se conceden bonificaciones por el IVA con respecto a compras reales y documentadas de mercancías tales como los cigarrillos importados.² Desde el punto de vista jurídico, estas prescripciones no pueden dar lugar a una imposición de los productos importados superior a la aplicada a los productos nacionales en el sentido de la primera frase del párrafo 2 del artículo III.

II. La constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 4 del artículo III y el apartado d) del artículo XX del GATT de 1994

3. El Grupo Especial incurrió en error de derecho al constatar que determinadas prescripciones administrativas adicionales para las reventas de cigarrillos importados equivalían a un trato menos favorable de los productos importados en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, basándose exclusivamente en una constatación de que estas prescripciones administrativas podían afectar a la posición de competencia de los cigarrillos importados que no está respaldada por su análisis y constataciones fácticos.³

4. El Grupo Especial incurrió en error de derecho al rechazar la defensa invocada por Tailandia al amparo del apartado d) del artículo XX del GATT de 1994 con respecto a la alegación de Filipinas fundada en el párrafo 4 del artículo III basándose en que ya había constatado que las medidas respecto a las cuales Tailandia hacía valer la defensa (las prescripciones administrativas adicionales para las reventas de cigarrillos importados) eran incompatibles con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.⁴ En cambio, el Grupo Especial debería haber examinado en primer lugar si las leyes cuya observancia pretendía lograr Tailandia eran de otro modo compatibles con el GATT de 1994.⁵

5. El Grupo Especial incurrió en error de derecho al aceptar y utilizar una prueba que había sido presentada en la última oportunidad que tenían las partes para presentar sus opiniones al Grupo Especial y que era la única prueba para respaldar un aspecto de la constatación del Grupo Especial en

¹ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 6.98-6.120, párrafos 7.568-7.644 y párrafo 8.3 b). La presente apelación no incluye la constatación separada que formuló el Grupo Especial en el marco de la primera frase del párrafo 2 del artículo III y que figura en los párrafos 7.567 y 8.3 a) de su informe.

² Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 6.98-6.120; párrafos 7.613-7.637; y 8.3 b).

³ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 7.724-7.738, y párrafo 8.3 c).

⁴ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 7.749-7.758.

⁵ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 7.738 y párrafo 8.3 c).

el marco del párrafo 4 del artículo III y sobre la cual Tailandia no había tenido la oportunidad de formular observaciones.⁶ El Grupo Especial actuó de manera incompatible con el artículo 11 del ESD y el párrafo 15 de su Procedimiento de trabajo y tampoco protegió las debidas garantías procesales de Tailandia al aceptar y utilizar esta prueba.⁷

III. La constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994

6. El Grupo Especial incurrió en error de derecho al constatar que el trámite provisional de aceptar una garantía en las circunstancias previstas en el artículo 13 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 ("Acuerdo sobre Valoración en Aduana") constituye una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994 y se debe conferir el derecho a su revisión con arreglo a dicho párrafo.⁸

7. Aunque el Grupo Especial tuviera razón en que la aceptación de una garantía de conformidad con el artículo 13 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana constituye una "medida administrativa relativa a las cuestiones aduaneras" en el sentido del párrafo 3 b) del artículo X del GATT de 1994, incurrió en error de derecho al constatar que conferir el derecho de revisión de la aceptación de la garantía en el momento de la determinación definitiva de la obligación de pago del derecho no puede satisfacer la obligación establecida en el párrafo 3 b) del artículo X.⁹

Tailandia solicita respetuosamente al Órgano de Apelación que revoque las constataciones del Grupo Especial identificadas en el presente anuncio de apelación.

⁶ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 6.122-6.128, párrafos 7.684-7.704, y párrafo 8.3 c).

⁷ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 6.122-6.128, párrafos 7.684-7.704 y párrafo 8.3 c).

⁸ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 7.1016-7.1053 y párrafo 8.4 g).

⁹ Véase el informe del Grupo Especial, párrafos 7.1054-7.1087 y párrafo 8.4 g).