

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

WT/DS108/AB/RW
14 de enero de 2002

(02-0152)

Original: inglés

**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**

AB-2001-8

Informe del Órgano de Apelación

Página

I.	Introducción	1
II.	Antecedentes	5
A.	<i>Características generales de las normas tributarias de los Estados Unidos</i>	5
B.	<i>La Ley IET</i>	6
III.	Argumentos de los participantes y los terceros participantes	10
A.	<i>Alegaciones de error formuladas por los Estados Unidos - Apelante</i>	10
1.	Subvenciones supeditadas a la exportación con arreglo al Acuerdo SMC	10
2.	Subvenciones a la exportación en el marco del Acuerdo sobre la Agricultura	14
3.	Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.....	14
4.	Retirada de las subvenciones EVE.....	16
B.	<i>Argumentos de las Comunidades Europeas - Apelado</i>	16
1.	Subvenciones supeditadas a la exportación con arreglo al Acuerdo SMC	16
2.	Subvenciones a la exportación en el marco del Acuerdo sobre la Agricultura	20
3.	Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.....	20
4.	Retirada de las subvenciones EVE.....	21
C.	<i>Alegaciones de error formuladas por las Comunidades Europeas - Apelante</i>	21
1.	Párrafo 3 del artículo 10 del ESD: derechos de terceros.....	21
2.	Apelaciones condicionales	22
D.	<i>Argumentos de los Estados Unidos - Apelado</i>	23
1.	Párrafo 3 del artículo 10 del ESD: derechos de terceros.....	23
2.	Apelaciones condicionales	24
E.	<i>Argumentos de los terceros participantes</i>	24
1.	Australia.....	24
2.	Canadá.....	25
3.	India	25
4.	Japón	26
IV.	Cuestiones planteadas en la presente apelación.....	26
V.	Párrafo 1 del artículo 1 del <i>Acuerdo SMC</i> : "condonación de ingresos" que "en otro caso se percibirían"	28
VI.	Párrafo 1 a) del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i> : supeditación a la exportación.....	38

	<u>Página</u>
VII. Nota 59 del <i>Acuerdo SMC</i> : evitación de la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero	44
VIII. Párrafo 1 del artículo 10 del <i>Acuerdo sobre la Agricultura</i> : subvenciones a la exportación	70
IX. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	73
A. <i>Ley, reglamento o prescripción que afecte a la utilización en el mercado interior de productos importados y productos nacionales similares</i>	76
B. <i>"Trato menos favorable"</i>	78
X. Párrafo 7 del artículo 4 del <i>Acuerdo SMC</i> : retirada de las subvenciones EVE.....	81
XI. Párrafo 3 del artículo 10 del ESD	84
XII. Apelaciones condicionales.....	90
XIII. Constataciones y conclusiones.....	91

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO
ÓRGANO DE APELACIÓN

**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

Estados Unidos, *Apelante/Apelado*
Comunidades Europeas, *Apelante/Apelado*

Australia, *Tercero Participante*
Canadá, *Tercero Participante*
India, *Tercero Participante*
Japón, *Tercero Participante*

AB-2001-8

Actuantes:

Feliciano, Presidente de la Sección
Ganesan, Miembro
Taniguchi, Miembro

I. Introducción

1. Los Estados Unidos apelan contra determinadas cuestiones de derecho e interpretaciones jurídicas contenidas en el informe del Grupo Especial sobre el asunto *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* (el "informe del Grupo Especial").¹ El Grupo Especial se estableció para examinar una reclamación de las Comunidades Europeas relativa a la compatibilidad de la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales ("la Ley IET")² con el *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* (el "Acuerdo SMC"), el *Acuerdo sobre la Agricultura* y el *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* (el "GATT de 1994"). La Ley IET es una medida adoptada por los Estados Unidos con miras a cumplir las recomendaciones y resoluciones del Órgano de Solución de Diferencias (el "OSD") en el asunto *Estados Unidos - Trato fiscal aplicable a las "Empresas de Ventas en el Extranjero"* ("*Estados Unidos - EVE*").³ En la sección II *infra* y en los párrafos 2.1 a 2.8 del informe del Grupo Especial se describen los aspectos pertinentes de la Ley IET.

¹ WT/DS/108/RW, 20 de agosto de 2001.

² Ley Pública de los Estados Unidos 106-519, 114 Stat. 2423 (2000).

³ Las recomendaciones y resoluciones del OSD fueron consecuencia de la adopción por el OSD, el 20 de marzo de 2000, del informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Estados Unidos - EVE*, WT/DS108/AB/R (el "informe del Órgano de Apelación inicial"). En el presente informe denominaremos "Grupo Especial inicial" al Grupo Especial que examinó la reclamación inicialmente presentada por las Comunidades Europeas, e "informe del Grupo Especial inicial" a su informe.

2. En el asunto *Estados Unidos - EVE*, el Grupo Especial inicial concluyó que la "medida relativa a las EVE", consistente en los artículos 921 a 927 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos (el "IRC") y las medidas conexas por las que se otorgaba un trato fiscal especial a las empresas de ventas en el extranjero, era incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del *Acuerdo SMC* y el *Acuerdo sobre la Agricultura*.⁴ El Órgano de Apelación confirmó la constatación del Grupo Especial inicial de que la medida relativa a las EVE era incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del *Acuerdo SMC*, y modificó las constataciones del Grupo Especial referentes al *Acuerdo sobre la Agricultura*.

3. El 20 de marzo de 2000, el OSD adoptó los informes del Grupo Especial inicial y el Órgano de Apelación. El OSD recomendó a los Estados Unidos que pusieran la medida relativa a las EVE en conformidad con sus obligaciones dimanantes de los acuerdos abarcados y que retiraran sin demora, a saber, "a más tardar el 1º de octubre de 2000", las subvenciones EVE que se había constatado constituían subvenciones a la exportación prohibidas en el sentido del *Acuerdo SMC*.⁵ En su reunión de 12 de octubre de 2000, el OSD accedió a una solicitud formulada por los Estados Unidos para modificar el plazo establecido para la aplicación de las recomendaciones y resoluciones del OSD en la diferencia de modo que venciera el 1º de noviembre de 2000.⁶ El 15 de noviembre de 2000, con objeto de cumplirlas, los Estados Unidos promulgaron la Ley IET.⁷ Los antecedentes de la diferencia se exponen con mayor detalle en el informe del Grupo Especial.⁸

4. Las Comunidades Europeas consideraron que la Ley IET no satisfacía las recomendaciones y resoluciones del OSD y no era compatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del *Acuerdo SMC*, el *Acuerdo sobre la Agricultura* y el GATT de 1994. Por consiguiente, solicitaron que la cuestión se reenviara al Grupo Especial inicial de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* (el "ESD").⁹ El 20 de diciembre de 2000, de conformidad con el párrafo 5 del

⁴ Informe del Grupo Especial *Estados Unidos – EVE*, WT/DS108/R, adoptado al 20 de marzo de 2000, modificado por el Órgano de Apelación, WT/DS/108/AB/R, párrafo 8.1.

⁵ *Ibid.*, párrafo 8.8.

⁶ WT/DSB/M/90, párrafos 6 y 7. Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 1.3.

⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 1.5.

⁸ *Ibid.*, párrafos 1.1 a 1.13.

⁹ WT/DS/108/16, 8 de diciembre de 2000.

artículo 21 del ESD, el OSD reenvió la cuestión al Grupo Especial inicial.¹⁰ El informe del Grupo Especial se distribuyó a los Miembros de la Organización Mundial del Comercio (la "OMC") el 20 de agosto de 2001.

5. El Grupo Especial concluyó que:

- a) la Ley [IET] es incompatible con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* porque conlleva subvenciones "supeditadas ... a los resultados de exportación" en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debido al requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" y no está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC* por no ser una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de dicha nota;
- b) los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con la obligación, dimanante del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, de no mantener las subvenciones a que se refiere el párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- c) la Ley [IET], debido al requisito de "uso fuera de los Estados Unidos", conlleva el otorgamiento de subvenciones a la exportación definidas en el apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* a los efectos del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con las obligaciones dimanantes del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar las subvenciones a la exportación, por lo que respecta tanto a los productos agropecuarios consignados en listas como a los no consignados en listas, en forma que, como mínimo, amenaza eludir los compromisos en materia de subvenciones a la exportación dimanantes del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y, al actuar en forma incompatible con el párrafo 1 del artículo 10, los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con la obligación dimanante del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- d) la Ley [IET] es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, ya que otorga a los productos importados un trato menos favorable, en el sentido de esa disposición, que a productos similares de origen estadounidense; y
- e) los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE que se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, por lo que no han aplicado las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.¹¹

6. El Grupo Especial concluyó asimismo que los Estados Unidos, en la medida en que habían actuado en forma incompatible con el *Acuerdo SMC*, el *Acuerdo sobre la Agricultura* y el *GATT*

¹⁰ WT/DS/108/19, 5 de enero de 2001.

¹¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 9.1.

de 1994, habían anulado o menoscabado ventajas para las Comunidades Europeas resultantes de esos acuerdos.¹²

7. El 15 de octubre de 2001, los Estados Unidos notificaron al OSD su intención de recurrir contra determinadas cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial e interpretaciones jurídicas formuladas por éste, al amparo de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 16 del ESD, y presentaron un anuncio de apelación de conformidad con la Regla 20 de los *Procedimientos de Trabajo para el Examen en Apelación* (los "*Procedimientos de Trabajo*").¹³

8. Por carta de 22 de octubre de 2001, los Estados Unidos solicitaron al Órgano de Apelación, de conformidad con el párrafo 2 de la Regla 16 de los *Procedimientos de Trabajo*, que modificara los plazos establecidos en el Calendario de Trabajo para la Apelación para la presentación de las comunicaciones de apelante de los Estados Unidos. Los Estados Unidos afirmaron que los presuntos ataques de bioterroristas habían menoscabado la capacidad de la Administración para realizar las consultas necesarias con el Congreso con respecto a la apelación.¹⁴ Según los Estados Unidos, como consecuencia de esas circunstancias el mantenimiento del calendario original sería manifiestamente injusto para los Estados Unidos. En carta enviada el 23 de octubre de 2001, las Comunidades Europeas no se opusieron a la solicitud formulada por los Estados Unidos, pero a su vez solicitaron que, para mantener el equilibrio de derechos procesales de los participantes en la presente apelación, el Órgano de Apelación prorrogara 14 días el plazo para la presentación de la comunicación de apelado de las Comunidades Europeas. En carta fechada el 23 de octubre de 2001, la División del Órgano de Apelación que conocía la apelación aceptó que las circunstancias a que habían hecho referencia los Estados Unidos constituían "circunstancias excepcionales" en el sentido del párrafo 2 de la Regla 16 de los *Procedimientos de Trabajo*, y que el mantenimiento de los plazos para la presentación de la comunicación del apelante sería "manifiestamente injusto" para los Estados Unidos. En consecuencia, la División acordó modificar el Calendario de Trabajo de la presente apelación para dar a los Estados Unidos siete días más para presentar su comunicación de apelante. En la misma carta, la División prorrogó también siete días los plazos para la presentación de las demás comunicaciones de apelantes, la comunicación de apelado y las comunicaciones de los terceros participantes.

¹² *Ibid.*, párrafo 9.2.

¹³ WT/DS/108/21, 15 de octubre de 2001.

¹⁴ En su carta, los Estados Unidos explicaron que, debido al envío de bacilos de carbunco al Congreso de los Estados Unidos, se habían clausurado temporalmente varios edificios, entre ellos algunos que albergaban

9. El 1º de noviembre de 2001, los Estados Unidos presentaron su comunicación de apelante.¹⁵ El 6 de noviembre de 2001, las Comunidades Europeas presentaron su propia comunicación de apelante.¹⁶ El 16 de noviembre de 2001, las Comunidades Europeas y los Estados Unidos presentaron sus respectivas comunicaciones de apelado.¹⁷ Ese mismo día, Australia, el Canadá, la India y el Japón presentaron sus respectivas comunicaciones de tercero participante.¹⁸

10. La audiencia oral de la apelación se celebró los días 26 y 27 de noviembre de 2001. Los participantes y los terceros participantes presentaron argumentos orales y respondieron a las preguntas que les hicieron los Miembros de la División encargados de la apelación.

11. En la audiencia oral, la División pidió a los Estados Unidos que presentaran por escrito, a más tardar el 28 de noviembre de 2001, algunas de sus respuestas a las preguntas.¹⁹ La División autorizó también a las Comunidades Europeas y a los terceros participantes a responder por escrito, si lo deseaban, a más tardar el 30 de noviembre de 2001.²⁰ Atendiendo a esa petición, los Estados Unidos presentaron el 28 de noviembre de 2001 un memorándum escrito adicional. Las Comunidades Europeas presentaron el 30 de noviembre de 2001 una respuesta a ese memorándum escrito adicional.

II. Antecedentes

A. Características generales de las normas tributarias de los Estados Unidos

12. En nuestro informe sobre el asunto *Estados Unidos – EVE* hicimos referencia a algunos antecedentes generales relacionados con las normas tributarias de los Estados Unidos. Dijimos que:

Para los ciudadanos y residentes de los Estados Unidos, las leyes impositivas del país tienen en general un "alcance mundial". Esto significa que, en general, los Estados Unidos hacen valer el derecho a gravar todos los ingresos obtenidos por sus ciudadanos y residentes "en todo el mundo". Una sociedad organizada al amparo de las leyes de uno de los 50 Estados americanos o del distrito de Columbia es una

las oficinas de los funcionarios del Senado de los Estados Unidos con jurisdicción sobre las cuestiones planteadas en esta apelación.

¹⁵ De conformidad con la Regla 21 1) de los *Procedimientos de Trabajo*.

¹⁶ De conformidad con la Regla 23 1) de los *Procedimientos de Trabajo*.

¹⁷ De conformidad con las Reglas 22 y 23 3) de los *Procedimientos de Trabajo*.

¹⁸ De conformidad con la Regla 24 de los *Procedimientos de Trabajo*.

¹⁹ De conformidad con la Regla 28 1) de los *Procedimientos de Trabajo*.

²⁰ De conformidad con la Regla 28 2) de los *Procedimientos de Trabajo*.

sociedad "nacional", o una sociedad estadounidense, y se considerará "residente" en los Estados Unidos a los efectos de este sistema impositivo "de alcance mundial" ...

En general, los Estados Unidos gravan cualquier ingreso obtenido por las sociedades extranjeras en el territorio de los Estados Unidos. Generalmente no gravan los ingresos obtenidos por las sociedades extranjeras fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, [con arreglo al artículo 882(a) del IRC] esos ingresos de "fuente extranjera" de una sociedad extranjera estarán generalmente sujetos al régimen impositivo estadounidense cuando tengan una "conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos".²¹ (se omiten las notas)

13. Esa explicación continúa con una descripción del régimen fiscal de los Estados Unidos, y también es pertinente a los efectos de la presente apelación. Además, observamos que, con arreglo a los artículos 1 y 11 del IRC, los Estados Unidos gravan los "ingresos imponibles" de sus ciudadanos y residentes. Con arreglo al artículo 63(a) del IRC, los "ingresos imponibles" equivalen a los "ingresos brutos menos las deducciones autorizadas" en virtud del IRC. El artículo 61(a) establece que son ingresos brutos "todos los ingresos obtenidos de cualquier fuente". Cuando un ciudadano estadounidense o un residente en ese país está obligado a pagar impuestos en los Estados Unidos sobre ingresos que también son imponibles en otro Estado, los Estados Unidos otorgan al contribuyente, con sujeción a determinadas limitaciones, créditos tributarios relacionadas con la cuantía de impuestos pagados en el extranjero.²²

14. La Ley IET no ha modificado las disposiciones del IRC relativas a estas normas tributarias, aunque su adopción ha modificado la aplicación de esas normas.

B. *La Ley IET*

15. En los párrafos 2.2 a 2.8 del informe del Grupo Especial figura una descripción detallada de la medida impugnada en la presente apelación. No obstante, nos parece útil exponer en la presente etapa, con carácter general, los aspectos fundamentales y las disposiciones básicas de la Ley IET.

16. La Ley IET tiene cinco artículos. Son objeto de la presente diferencia, en primer lugar, determinados elementos de los artículos 2 y 5, que guardan relación con las empresas de ventas en el extranjero, y, en segundo lugar, determinados elementos del artículo 3. El artículo 3, titulado "Tratamiento de los Ingresos Extraterritoriales", enmienda el IRC introduciendo en él un nuevo artículo 114, así como una nueva subparte E, que a su vez está compuesta por los artículos 941, 942

²¹ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 3, párrafos 6 y 7.

²² Artículo 901(a) del IRC.

y 943. Los restantes artículos de la Ley IET no son pertinentes a los efectos de la presente diferencia.²³

17. Como ya hemos indicado, la Ley IET fue promulgada por los Estados Unidos con miras a cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD en el asunto *Estados Unidos – EVE*. El artículo 2 de la Ley IET deroga las disposiciones del IRC relativas a las EVE.²⁴ El artículo 5(b) prohíbe a las empresas extranjeras optar por ser tratadas como EVE después del 30 de septiembre de 2000 y dispone la desaparición de las EVE inactivas. Sin embargo, el artículo 5(c) establece un "período transitorio" para determinadas transacciones de EVE existentes. Concretamente, con arreglo al artículo 5(c)(1) de la Ley IET, la derogación de las disposiciones del IRC relativas a las EVE "no se aplicará" a las transacciones de EVE existentes que tengan lugar antes del 1º de enero de 2002 ni a cualesquiera otras transacciones de esas EVE que tengan lugar después del 31 de diciembre de 2001 en virtud de un contrato vinculante entre la EVE y una persona no vinculada que esté en vigor al 30 de septiembre de 2000. En esas disposiciones se basa la alegación de las Comunidades Europeas de que los Estados Unidos no han retirado totalmente las subvenciones relativas a las EVE, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

18. Los artículos 114, 941, 942 y 943 del IRC fueron insertados en virtud del artículo 3 de la Ley IET, y crean nuevas normas con arreglo a las cuales determinados ingresos están excluidos de tributación en los Estados Unidos. Para referirnos a esas nuevas normas utilizaremos la expresión "medida IET" (o a veces simplemente "la medida"), que en términos generales describimos más abajo. En el presente procedimiento, las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas sobre la base del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el párrafo 3 del artículo 3, el artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* impugnan varios elementos de esa medida.

19. El régimen fiscal establecido por la medida IET es aplicable a ciudadanos de los Estados Unidos y residentes en ese país, incluidas las personas físicas, las empresas y las asociaciones. Además, las disposiciones de la medida IET también son aplicables a las empresas extranjeras que opten por ser tratadas, a efectos fiscales, como empresas estadounidenses.²⁵ La medida IET permite a todos esos contribuyentes optar por que sus ingresos que reúnan las condiciones establecidas sean

²³ El artículo 1 hace referencia al título resumido de la Ley IET, y el artículo 4 dispone una serie de enmiendas "técnicas y a efectos de coherencia".

²⁴ Subparte C de la Parte III del subcapítulo N del capítulo 1, consistente en los artículos 921 a 927 del IRC.

²⁵ Artículo 3 de la Ley IET, artículo 943(e) del IRC.

gravados de conformidad con lo estipulado en esa disposición. Los contribuyentes pueden hacer esa elección con respecto a cada una de sus transacciones.

20. Por lo general, los ingresos derivados de determinadas transacciones podrán ser objeto del tratamiento dispuesto en la medida IET si son ingresos atribuibles a entradas brutas: i) de tipos específicos de transacciones; ii) de "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas"; iii) si se satisface, con respecto a cada una de esas transacciones, la "prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero".²⁶ En lo tocante a la primera de esas condiciones, las normas establecidas en la medida IET se aplican, en particular, a los ingresos derivados de transacciones de venta, alquiler o arrendamiento financiero. La medida IET también es aplicable a los ingresos derivados de la prestación de servicios "relacionados" con transacciones de venta o alquiler que reúnan las condiciones establecidas o "subsidiarios" de esas transacciones, así como a los ingresos obtenidos por la prestación de determinados otros servicios.²⁷

21. La segunda condición es que esas transacciones sean transacciones de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. El artículo 943(a)(1) del IRC define los bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas como bienes: A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos; B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y C) cuyo valor justo de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a: i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos; y ii) costos directos de la mano de obra por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos.²⁸

²⁶ Con arreglo a la Ley IET, la necesidad de satisfacer esas tres condiciones está sujeta a ciertas excepciones. Más abajo examinaremos algunas de ellas en la medida en que sean pertinentes para nuestro análisis de las disposiciones objeto de apelación.

²⁷ Las disposiciones detalladas de la medida IET estipulan que podrán obtenerse entradas brutas de comercio exterior mediante: i) cualquier venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas; ii) el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas; iii) la prestación de servicios que están relacionados con los incisos i) y ii) y que son subsidiarios de ellos; iv) la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos de construcción ubicados (o que está previsto ubicar) fuera de los Estados Unidos; y v) la prestación de servicios de gestión para una persona que no sea una persona vinculada en relación con las actividades a que se hace referencia en los incisos i), ii) o iii). (Artículo 3 de la Ley IET, artículo 942(a) del IRC.) Por lo general utilizaremos la expresión "transacciones de venta y arrendamiento" para referirnos en forma resumida a las transacciones descritas en los incisos i) y ii) de esta nota.

²⁸ Artículo 3 de la Ley IET; artículo 943(a)(1) del IRC. Los artículos 943(a)(3) y 943(a)(4) del IRC establecen exclusiones concretas respecto de esta definición general.

22. La tercera condición es que se satisfaga la "prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero" con respecto a cada una de las transacciones.²⁹ Esa prescripción se satisface si el contribuyente (o cualquier persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente) ha participado fuera de los Estados Unidos en actividades de promoción, negociación o concertación del contrato relacionado con la transacción. Además, una parte especificada de los "costos directos" de la transacción debe ser atribuible a actividades realizadas fuera de los Estados Unidos.³⁰

23. Con arreglo al artículo 942(a) del IRC, por "entradas brutas de comercio exterior" se entiende las entradas derivadas de transacciones que satisfagan las tres condiciones. Con arreglo al artículo 114(e) del IRC, por "ingresos extraterritoriales" se entiende los ingresos brutos atribuibles a entradas brutas de comercio exterior, y, con arreglo al artículo 941(b) del IRC, por "ingresos de comercio exterior" se entiende los ingresos imponibles atribuibles a entradas brutas de comercio exterior.

24. El artículo 114(a) del IRC estipula que los ingresos brutos de un contribuyente "no incluyen los ingresos extraterritoriales". El artículo 114(b) del IRC añade que esa exclusión de los ingresos extraterritoriales "no se aplicará" a la parte de esos ingresos extraterritoriales que no constituya "ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas". Por consiguiente, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son la *única* parte de los ingresos extraterritoriales que está excluida de los ingresos brutos -y, por tanto, de tributación en los Estados Unidos.

25. Los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son una cuantía que, si se excluye de los ingresos brutos del contribuyente, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente mediante la transacción que reúne las condiciones establecidas. De conformidad con el artículo 941(a)(1) y (2) del IRC, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se calculan como la mayor, o la que el contribuyente elija, de las siguientes magnitudes: i) el 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y

²⁹ Artículo 3 de la Ley IET, artículo 942(b) del IRC.

³⁰ Las actividades pertinentes son: i) publicidad y promoción de ventas; ii) trámite de los pedidos de los clientes y disposiciones para la entrega de los productos; iii) transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente; iv) preparación y transmisión de una factura o estado de cuenta finales o recibo del pago; y v) asunción del riesgo de crédito. Se considerará que el contribuyente ha satisfecho la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero cuando al menos un 50 por ciento de los costos totales atribuibles a esas actividades sea atribuible a actividades realizadas fuera de los Estados Unidos, o, para al menos dos de esas cinco categorías de actividades, cuando al menos un 85 por ciento de los costos totales atribuibles a esa categoría de actividades sea atribuible a actividades realizadas fuera de los estados Unidos. Artículo 3 de la Ley IET, artículo 942(b)(2)(A)(ii), (b)(2)(B) y (b)(3) del IRC.

arrendamiento en el exterior obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa transacción³¹; ii) el 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior obtenidas por el contribuyente en la transacción³²; o iii) el 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior obtenidos por el contribuyente como consecuencia de la transacción.³³

III. Argumentos de los participantes y los terceros participantes

A. Alegaciones de error formuladas por los Estados Unidos - Apelante

1. Subvenciones supeditadas a la exportación con arreglo al Acuerdo SMC

- a) Párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*: Ingresos condonados que "en otro caso se percibirían"

26. Los Estados Unidos nos solicitan que revoquemos la constatación del Grupo Especial de que la Ley IET otorga una subvención en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Más concretamente, los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial "aplicó erróneamente" la prueba comparativa establecida en el informe del Órgano de Apelación inicial.³⁴

27. Los Estados Unidos aducen, en primer lugar, que el Grupo Especial pasó por alto el hecho de que la definición de "ingresos brutos" no figura únicamente en el artículo 61 del IRC, si no que también depende de otros artículos del IRC y, más especialmente, del artículo 114(a) y (b) del IRC. En segundo lugar, el Grupo Especial creó erróneamente una distinción entre una exclusión fiscal "específica" y una exclusión fiscal "general". El Grupo Especial afirmó que un Miembro sólo puede excluir del pago de impuestos una categoría de ingresos si excluye "todos los ingresos" contenidos en esa categoría. Los Estados Unidos sostienen que ese análisis integra indebidamente el concepto de especificidad, manifiesto en el artículo 2 del *Acuerdo SMC*, en la definición de "subvención" del artículo 1. En tercer lugar, el Grupo Especial creó otra norma uniforme errónea al afirmar que una exclusión fiscal debe tener "algún tipo de lógica y de coherencia generales" para evitar la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. Esa proposición es incompatible con la anterior declaración del Órgano de Apelación de que los Miembros son libres de gravar o no gravar las categorías de ingresos que decidan. En cuarto lugar, los Estados Unidos apelan porque a su juicio el Grupo Especial no aplicó la prueba de "si no fuera por", que había sido confirmada por el Órgano de

³¹ Los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior se definen en el artículo 941(c)(1) del IRC.

³² Las entradas brutas de comercio exterior se definen en el artículo 942(a) del IRC.

³³ Los ingresos de comercio exterior se definen en el artículo 941(b) del IRC.

³⁴ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 107.

Apelación. Los Estados Unidos sostienen que "si no fuera por" la exclusión de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, *todos* los ingresos extraterritoriales estarían excluidos de los "ingresos brutos". Por último, el Grupo Especial incurrió en error al constatar que los ingresos extraterritoriales excluidos por la Ley IET tendrían necesariamente que tributar si dicha Ley no existiera. Los Estados Unidos sostienen que el mero hecho de clasificar ingresos como "ingresos brutos" no significa *per se* que esos ingresos necesariamente tributarían, ya que los "ingresos brutos" también pueden estar sujetos a aplazamientos, deducciones o bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero.

28. En su memorándum escrito adicional, los Estados Unidos hacen hincapié en que para determinar las normas fiscales de referencia pertinentes en el presente caso, la "cuestión básica ... es la distribución de los ingresos obtenidos en una transacción internacional entre las partes nacional y extranjera de esos ingresos".³⁵ Los tradicionales principios "normativos" de los Estados Unidos permiten a los contribuyentes "estructurar sus negocios en forma que separe la porción asignada al extranjero de los ingresos por ventas en el extranjero de la porción nacional, y sólo somete la porción nacional a tributación nacional".³⁶ Tradicionalmente, los Estados Unidos han permitido que la parte extranjera de esos ingresos se asigne fuera de su jurisdicción fiscal mediante la utilización de una filial constituida en el extranjero de un contribuyente estadounidense. La parte extranjera de los ingresos obtenidos por esas filiales no está sujeta a tributación en los Estados Unidos.³⁷ La asignación directa, con arreglo a la Ley IET, de los ingresos obtenidos en una transacción internacional entre las partes nacional y extranjera de esos ingresos simplifica el método para asignar esos ingresos fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. La Ley IET permite hacer esa asignación con respecto a transacciones efectuadas directamente por un contribuyente estadounidense -sin utilización de una filial en el extranjero. Por tanto, la Ley IET, aunque reformula, mediante una revisión fundamental de los artículos 61 y 114 del IRC, el método por el que los Estados Unidos aplican sus principios normativos de referencia, es compatible con esos principios.

b) Párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*: supeditación a la exportación

29. Los Estados Unidos también nos piden que revoquemos la constatación del Grupo Especial de que la Ley IET conlleva una subvención supeditada los resultados de exportación en el sentido del

³⁵ Memorándum escrito adicional de los Estados Unidos, página 1.

³⁶ *Ibid.*, página 3.

³⁷ Con sujeción a las normas para evitar abusos consagradas en la subparte F del IRC. (Memorándum escrito adicional de los Estados Unidos, página 2.)

párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Los Estados Unidos aducen que el Grupo Especial transformó indebidamente el párrafo 1 a) del artículo 3 en una prescripción "inversa de trato nacional" en virtud de la cual debe otorgarse a las ventas en el mercado interior un trato no menos favorable que el concedido a las exportaciones o a otras ventas en el extranjero.³⁸ Sin embargo, tal prescripción no figura en el texto del párrafo 1 a) del artículo 3, y la disponibilidad de subvenciones para transacciones estrictamente nacionales es irrelevante por lo que respecta a esa disposición.

30. Según los Estados Unidos, el Grupo Especial bifurcó artificialmente y analizó indebidamente la Ley IET como si ésta estableciera un tipo de trato para las mercancías producidas en los Estados Unidos y otro distinto para las mercancías producidas en el extranjero. Al hacerlo, el Grupo Especial creó una distinción que no existe en la Ley IET, que se elaboró deliberadamente para ofrecer exenciones fiscales sobre la base de criterios neutrales por lo que respecta a la exportación.

31. Los Estados Unidos mantienen que la Ley IET es neutral por lo que respecta a la exportación en cuanto que permite obtener ingresos sin necesidad de exportar. El párrafo 1 a) del artículo 3 no prohíbe las subvenciones que benefician a los exportadores si se confieren en aplicación de principios neutrales por lo que respecta a la exportación. Al constatar que la Ley IET está supeditada a la exportación, el Grupo Especial sostuvo indebidamente que una medida infringe el párrafo 1 a) del artículo 3 si la exportación es *una* manera de obtener una subvención. Sin embargo, la exportación sólo es una condición prohibida cuando es una condición *obligatoria*. Por último, según los Estados Unidos, el Grupo Especial constató indebidamente que una subvención supeditada a la exportación no puede subsanarse mediante una ampliación del universo de posibles beneficiarios.

c) Nota 59 del *Acuerdo SMC*: doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero

32. Los Estados Unidos nos solicitan también que revoquemos las constataciones del Grupo Especial de que la Ley IET no es una medida para evitar la doble imposición amparada por la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial creó indebidamente criterios detallados para que una medida pueda ampararse en la quinta frase de la nota 59, y al hacerlo estableció inadecuadamente "un nuevo código para evitar la doble imposición".³⁹

33. En primer lugar, los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial les impuso indebidamente la carga de demostrar que la Ley IET es una medida para evitar la doble imposición. El Grupo Especial hizo caso omiso de la constatación del Órgano de Apelación, en el asunto

³⁸ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 142.

³⁹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 173.

*Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y a los productos cárnicos (Hormonas) (CE - Hormonas)*⁴⁰, de que las disposiciones conexas que definan elementos clave de las infracciones alegadas forman parte de los elementos de la presunción que un demandante debe acreditar.

34. Los Estados Unidos alegan que al constatar que la Ley IET no es una medida para evitar la doble imposición, el Grupo Especial articuló cuatro nuevos principios que no cabe encontrar en la quinta frase de la nota 59. En primer lugar, el Grupo Especial incurrió en error al afirmar que una medida de esa naturaleza debe aplicarse a *todos* los ingresos que puedan estar sujetos a doble imposición. En segundo lugar, el Grupo Especial constató que tal medida no puede englobar ingresos que tal vez *no* sean gravables en otras jurisdicciones. En tercer lugar, el Grupo Especial sostuvo que una medida de buena fe para evitar la doble imposición debe contener una prescripción en materia de "establecimiento permanente". En cuarto lugar, el Grupo Especial incurrió en error al afirmar que un país que tiene un amplio sistema de tratados fiscales bilaterales no puede adoptar una medida para evitar la doble imposición.

35. Los Estados Unidos alegan que además el Grupo Especial creó inadecuadamente una nueva norma para determinar la conformidad con la quinta frase de la nota 59: la norma del "legislador razonable". Los Estados Unidos estiman que el Grupo Especial sustituye así por su propia opinión la decisión de un legislativo nacional sobre si una medida tiene por objeto evitar la doble imposición.

36. A juicio de los Estados Unidos, la quinta frase de la nota 59 no define la "doble imposición" ni indica qué tipos de medidas para "evitar" la doble imposición pueden aceptarse. La frase tampoco define los "ingresos procedentes del extranjero". Sin embargo, en todo el mundo se aceptan sin reservas y se utilizan dos categorías generales de medidas para evitar la doble imposición: el método de exención (o no imposición) y el método de descuento. Los Estados Unidos subrayan que los convenios fiscales internacionales reconocen que los países son libres de utilizar uno u otro método, o los dos, y que los métodos utilizados varían de país a país.

37. Los Estados Unidos sostienen que la Ley IET consigue evitar la doble imposición excluyendo los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos. Los antecedentes legislativos de la Ley IET identifican expresamente la evitación de la doble imposición como objetivo primario de dicha disposición, que se diseñó para establecer un cierto paralelismo con determinados aspectos de los sistemas territoriales aplicados por muchos Estados miembros de las Comunidades Europeas. En el marco de la Ley IET, los "ingresos extraterritoriales" son ingresos derivados de transacciones en el

⁴⁰ Informe del Órgano de Apelación, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adoptados el 13 de febrero de 1998, ISD 1998: I, 135.

extranjero, y como tales están incluidos en el sentido corriente de la frase "ingresos procedentes del extranjero" en la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

38. Los Estados Unidos nos piden que, si revocamos la constatación del Grupo Especial y afirmamos que la Ley IET es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59, completemos el análisis y constatemos que, en virtud de la nota 5 del *Acuerdo SMC*, la Ley IET no es una subvención a la exportación prohibida.

2. Subvenciones a la exportación en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*

39. Los Estados Unidos nos piden también que revoquemos la constatación del Grupo Especial de que la Ley IET es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. La constatación del Grupo Especial de que la Ley IET constituye una subvención a la exportación con arreglo al párrafo e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* se basa enteramente en su constatación en el marco del *Acuerdo SMC*. Los Estados Unidos sostienen que como la constatación del Grupo Especial de la existencia de una subvención a la exportación en el marco del *Acuerdo SMC* es errónea, la constatación del Grupo Especial de la existencia de una subvención a la exportación en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* también lo es.

3. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

40. Los Estados Unidos apelan contra la constatación del Grupo Especial de que, como consecuencia de la "regla del valor equitativo de mercado", la Ley IET otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos estadounidenses similares y es, por tanto, incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

41. Los Estados Unidos recuerdan que distintos grupos especiales y el Órgano de Apelación han interpretado que la norma relativa al "trato no menos favorable" establecida en el párrafo 4 del artículo III requiere una igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales. Dado que en su análisis aplicó exclusivamente una prueba *de jure*, el Grupo Especial sólo podía haber constatado una incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III si demostraba, sobre la base del texto mismo de la medida, la existencia de un "vínculo incontrovertible entre el texto y los productos importados cuya utilización en el mercado interior está supuestamente afectada por la medida".⁴¹ Los Estados Unidos estiman que el Grupo Especial no estableció la existencia de tal vínculo.

⁴¹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 253.

42. Los Estados Unidos sostienen que un análisis en el marco del párrafo 4 del artículo III debe centrarse, por un lado, en si la medida de que se trate tiene por objeto categorías específicas de importaciones o importaciones en general, o, por otro, en si es una medida de "aplicación general". En contraste con medidas analizadas en anteriores asuntos relacionados con el párrafo 4 del artículo III, la Ley IET se centra exclusivamente en los ingresos derivados de bienes para uso fuera de los Estados Unidos; dentro de este marco global, la Ley IET establece varios parámetros y limitaciones a su aplicación, uno de los cuales es la regla del valor equitativo de mercado.

43. Los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial, en su análisis de la regla del valor equitativo de mercado, equiparó erróneamente esa regla a una prescripción de contenido nacional o de valor añadido nacional. Esa caracterización es "claramente incorrecta"⁴², porque la Ley IET no hace referencia a contenido estadounidense, ni condiciona la posibilidad de obtener la exclusión fiscal a la fabricación en los Estados Unidos. Los Estados Unidos subrayan que de hecho la regla del valor equitativo de mercado puede cumplirse sin que ninguna parte del valor equitativo de mercado de un producto tenga origen estadounidense.

44. Los Estados Unidos aducen que el Grupo Especial, al constatar que la regla del valor equitativo de mercado era incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, no estableció un nexo causal significativo entre esa regla y la supuesta discriminación contra las importaciones, y aplicó indebidamente las constataciones del informe del Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("*Canadá - Automóviles*")⁴³ a una situación muy distinta. Además, el Grupo Especial pasó por alto las constataciones del Órgano de Apelación en el asunto *Corea - Medidas que afectan a las importaciones de carne vacuna fresca, refrigerada y congelada* ("*Corea - Determinadas medidas que afectan a la carne vacuna*").⁴⁴ Mientras que en el asunto *Corea - Determinadas medidas que afectan a la carne vacuna*, el Órgano de Apelación rechazó conclusiones especulativas del Grupo Especial con respecto a los posibles efectos competitivos a que podía dar lugar el trato diferencial establecido al amparo de la medida pertinente, centrándose en lugar de ello en los efectos reales de la medida, en el presente caso el Grupo Especial hizo especulaciones análogas al constatar que la regla del valor equitativo de mercado necesariamente pone a los productos importados en desventaja comparativa

⁴² *Ibid.*, párrafo 256.

⁴³ Informe del Grupo Especial, WT/DS139/R, WT/DS142/R, adoptado el 19 de junio de 2000 modificado por el Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R.

⁴⁴ Informe del Órgano de Apelación, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001.

con productos nacionales similares en el mercado de los Estados Unidos. El Grupo Especial dio injustificadamente por sentado que a pesar de las distintas formas en que pueden producirse bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, los productores tendrían necesariamente que obtener sus insumos en los Estados Unidos. El Grupo Especial distorsionó aún más este análisis deficiente al dar además indebidamente por sentado que los productores que decidieran fabricar mercancías en los Estados Unidos siempre preferirían utilizar componentes estadounidenses antes que componentes importados como medio de satisfacer la prescripción en materia de valor equitativo de mercado.

4. Retirada de las subvenciones EVE

45. Por último, los Estados Unidos nos piden que revoquemos la constatación del Grupo Especial de que las disposiciones transitorias de la Ley IET son incompatibles con la retirada total de las subvenciones EVE. El otorgamiento transitorio de compensaciones es habitual en los Estados Unidos (y en otros países) cuando la legislación fiscal en la que los contribuyentes se han apoyado para estructurar sus transacciones se modifica. Los Estados Unidos sostienen que si no se aplicara una práctica coherente de compensación transitoria se impondrían a los contribuyentes costos de transacción adicionales significativos e injustificados.

B. *Argumentos de las Comunidades Europeas - Apelado*

1. Subvenciones supeditadas a la exportación con arreglo al Acuerdo SMC

- a) Párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1: condonación de ingresos que "en otro caso se percibirían"

46. Las Comunidades Europeas consideran que la apelación de los Estados Unidos no se centra en el razonamiento del Grupo Especial sobre la existencia de una contribución financiera en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, y en lugar de ello critica determinados elementos aislados de las constataciones del Grupo Especial y responde a argumentos que el Grupo Especial ni siquiera formuló.

47. A juicio de las Comunidades Europeas, el Grupo Especial *no* basó su conclusión en la idea de que el artículo 61 del IRC era el punto de referencia normativo, ni dijo que cualquier excepción a lo dispuesto en ese artículo constituiría una subvención. Antes bien, al analizar la Ley IET, el Grupo Especial contempló "la situación general como un todo integrado".⁴⁵ En opinión de las Comunidades Europeas, los Estados Unidos incurren también en error cuando critican al Grupo Especial por hacer

⁴⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.23.

una distinción entre exclusiones amplias y exclusiones específicas, y por observar que aunque los ingresos atribuibles a transacciones en el extranjero pueden ser una "categoría", de hecho los Estados Unidos no excluyen *toda* esa "categoría". De manera análoga, las Comunidades Europeas rechazan la crítica de los Estados Unidos de que el Grupo Especial creó equivocadamente un "corolario de lógica y coherencia general" del *Acuerdo SMC*. Antes bien, el Grupo Especial sólo examinó la "lógica y coherencia general" de la Ley IET tras concluir que dicha Ley tenía por consecuencia la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.

48. En su respuesta al memorándum escrito adicional de los Estados Unidos, las Comunidades Europeas observan que los Estados Unidos aducen que las disposiciones fiscales nacionales con respecto a las cuales la Ley IET debe evaluarse son las normas que distribuyen los ingresos entre fuentes nacionales y extranjeras para que cada parte pueda gravarse en forma distinta, y que la Ley IET opera como "regla empírica" para llegar a un resultado parecido a aquél al que se llegaría aplicando las reglas habituales de los Estados Unidos sobre origen de los ingresos. Las Comunidades Europeas sostienen que los beneficios de la Ley IET son a pesar de todo subvenciones cuando se consideran como excepciones a las reglas sobre origen. Indican asimismo que las reglas sobre origen de la Ley IET difieren de otras reglas sobre origen de la legislación fiscal de los Estados Unidos, y que los contribuyentes pueden escoger, caso por caso, el sistema que les ofrezca más ventajas.

49. Por lo que respecta a la supuesta falta de aplicación por el Grupo Especial de la prueba "si no fuera por", las Comunidades Europeas recuerdan que, como indicó el Órgano de Apelación en el párrafo 91 de su informe inicial, la prueba de "si no fuera por" no es parte del texto de un tratado, y no sería difícil para un Miembro eludirla manipulando su régimen fiscal. En cualquier caso, lo cierto es que el Grupo Especial aplicó la prueba "si no fuera por" cuando afirmó que, de no existir la Ley IET, los ingresos extraterritoriales serían "ingresos brutos" y por consiguiente serían gravados.⁴⁶ Las Comunidades Europeas añaden que aunque puedan darse casos en los que un contribuyente podría evitar el pago de algunos impuestos aunque no existiera la Ley IET, no por ello es menos claro que dicha Ley exime del pago de impuestos a ingresos que en otro caso (al menos en muchos casos) se gravarían.

⁴⁶ *Ibid.*, párrafo 8.25.

b) Párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*: supeditación a la exportación

50. Las Comunidades Europeas sostienen que una subvención supeditada a los resultados de exportación *necesariamente* trata a las ventas de exportación mejor que a las ventas en el mercado interior. Ese "mejor trato" es el fundamento mismo de la prohibición de las subvenciones supeditadas a la exportación. Las Comunidades Europeas discrepan del argumento de los Estados Unidos de que los criterios establecidos en la Ley IET son "neutrales con respecto a la exportación" simplemente porque para obtener la exención fiscal existen alternativas a la exportación. La Ley IET engloba un conjunto de dos supeditaciones *únicas* para dos categorías de beneficiarios, cada una de las cuales establece un *único* medio para obtener la subvención fiscal. Los pertenecientes a una de esas categorías de beneficiarios, concretamente los que producen mercancías dentro de los Estados Unidos, están obligados a exportar si quieren obtener la subvención. Para que una medida sea incompatible con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* basta con demostrar que en un caso, o en algunos casos, la obtención de la subvención está supeditada a los resultados de exportación. Las Comunidades Europeas insisten en que la prohibición de las subvenciones supeditadas a la exportación establecida en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* es absoluta y debe respetarse en todos los casos.

51. Las Comunidades Europeas añaden que la supuesta "alternativa" para obtener las ventajas de la Ley IET, a saber, la reubicación de la producción en el extranjero por parte de los productores estadounidenses, no es una alternativa que en realidad se utilizará. Esto confirma que para analizar la Ley conviene centrarse en las alternativas aplicables para mercancías que *ya se han producido*, o se siguen produciendo, en los Estados Unidos. En este contexto, esos productores sólo pueden obtener los beneficios fiscales de la Ley IET si exportan esas mercancías.

52. Las Comunidades Europeas están también de acuerdo con el razonamiento del Grupo Especial de que la anterior medida EVE no puede subsanarse simplemente ampliándola a las transacciones que no son de exportación. El Grupo Especial constató debidamente que, por lo que respecta a la medida impugnada -la Ley IET- la única manera de eliminar la supeditación a la exportación sería ampliar la disponibilidad de la subvención para que englobara también las ventas *nacionales*.

c) Nota 59 del *Acuerdo SMC*: doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero

53. Según las Comunidades Europeas, el Grupo Especial dejó claro que la cuestión de la carga de la prueba era de carácter teórico y no influía en otras constataciones del Grupo Especial, y que aun en

el caso de que fueran las Comunidades Europeas quienes estaban obligadas a probar que la Ley IET no estaba incluida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59, lo cierto es que lo habían probado. En cualquier caso, las Comunidades Europeas están también de acuerdo con la constatación del Grupo Especial por lo que respecta a la carga de la prueba relativa a esta cuestión.

54. Las Comunidades Europeas respaldan la opinión del Grupo Especial de que, aunque tal vez no sea posible establecer una medida que evite la doble imposición "total, exclusiva o precisamente", y de que, por consiguiente, la quinta frase de la nota 59 no requiere esa precisión, los Miembros están con todo obligados a identificar el tipo de impuestos que pueden quedar sujetos a doble imposición y a circunscribir en lo posible a ese tipo de ingresos la aplicación de sus medidas. Los Estados Unidos no han hecho ningún intento por lograrlo. Por el contrario, incluyen en la categoría exenta en virtud de la Ley IET ingresos que en otras jurisdicciones no podrían gravarse legalmente.

55. Las Comunidades Europeas no aceptan la alegación de los Estados Unidos de que el Grupo Especial ha impuesto una prescripción en materia de "establecimiento permanente" como característica necesaria de una medida para evitar la doble imposición. El Grupo Especial no articuló tal principio; de hecho, afirmó lo contrario. Los Estados Unidos alegan además que el Grupo Especial sostuvo que un país no podía establecer una medida para evitar la doble imposición si tenía un amplio sistema de tratados fiscales bilaterales. Sin embargo, a juicio de las Comunidades Europeas, el Grupo Especial se limitó a considerar pertinente el hecho de que la Ley IET no tiene por objeto regular casos en los que no existen tales acuerdos bilaterales.

56. Las Comunidades Europeas sostienen asimismo que la objeción de los Estados Unidos relativa a la aplicación del presunto criterio del "legislador razonable" carece de justificación. El Grupo Especial no aplicó criterio alguno de esa naturaleza. Antes bien, trató de determinar si el carácter de la Ley IET como medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero era "razonablemente discernible". A juicio de las Comunidades Europeas, la prueba aplicada por el Grupo Especial era jurídicamente correcta, y su evaluación de los hechos trasciende el ámbito de un examen en apelación.

57. Por lo que respecta al significado de los ingresos "procedentes del extranjero" en la quinta frase de la nota 59, las Comunidades Europeas observan que los ingresos son resultado de actividades económicas. Por consiguiente, ingresos procedentes del extranjero significa ingresos que son resultado de actividades económicas en el extranjero. "Ingresos" no es lo mismo que "pagos". El hecho de que un pago provenga del extranjero no significa que los ingresos se hayan generado en el extranjero. Sin embargo, la Ley IET no requiere que las actividades económicas que generan los ingresos excluidos tengan lugar en el extranjero. En consecuencia, la definición de ingresos

extraterritoriales en la Ley IET no guarda relación alguna con la determinación de los ingresos procedentes del extranjero, y la Ley IET no es una medida incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59. Además, la Ley IET es de carácter opcional para los contribuyentes estadounidenses, ya que éstos pueden escoger entre su aplicación y la aplicación de otras normas sobre origen establecidas en el IRC.

58. Por todas estas razones, las Comunidades Europeas consideran que el Grupo Especial constató correctamente que la Ley IET no es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y que por ello no está incluida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. De ello se sigue que el Órgano de Apelación no está obligado a abordar la cuestión de la nota 5 del *Acuerdo SMC*. En cualquier caso, las Comunidades Europeas no creen que la frase "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" en la nota 5 incluya las medidas englobadas en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59. En consecuencia, la nota 5 del *Acuerdo SMC* no puede invocarse en apoyo de la posición de los Estados Unidos.

2. Subvenciones a la exportación en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*

59. Las Comunidades Europeas observan que los argumentos formulados por los Estados Unidos en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* dependen totalmente de sus argumentos basados en el *Acuerdo SMC*. En consecuencia, las Comunidades Europeas nos piden que confirmemos la constatación del Grupo Especial en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* por las mismas razones que le han pedido que confirme la constatación del Grupo Especial en el marco del *Acuerdo SMC*.

3. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

60. Las Comunidades Europeas observan que la apelación de los Estados Unidos con respecto al párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se limita a la interpretación que el Grupo Especial hizo de las palabras "afecte" y "trato menos favorable" en esa disposición. Desde la conclusión del GATT de 1947, la palabra "afecte" se ha interpretado reiteradamente con gran amplitud, y el Órgano de Apelación encargado del asunto *Comunidades Europeas - Régimen para la importación, venta y distribución de bananos ("CE - Bananos III")*⁴⁷ interpretó que significaba que "tiene efectos en" las condiciones de competencia. El Grupo Especial aplicó la misma interpretación y concluyó correctamente que la regla del valor equitativo de mercado "afecta" al empleo de productos importados, porque modifica las condiciones de competencia entre las mercancías nacionales y las

⁴⁷ Informe del Órgano de Apelación, WT/DS27/AB/R, adoptado el 25 de septiembre de 1997, ISD 1997: II, 591.

importadas. Mientras que el uso de "artículos" nacionales contribuirá a obtener la exención fiscal, el uso de "artículos" extranjeros nunca lo hará.

61. En consecuencia, las Comunidades Europeas estiman que el Grupo Especial constató debidamente que debido a la regla del valor equitativo de mercado se concede un trato menos favorable. Si las demás condiciones no cambian, los productores de los Estados Unidos siempre tendrán un *incentivo* para utilizar insumos de origen nacional. En algunos casos, debido a la estructura de costos de la producción, la utilización de insumos nacionales será necesaria para obtener el beneficio fiscal. Las Comunidades Europeas convienen con el Grupo Especial en que ese incentivo es suficiente para establecer la incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

4. Retirada de las subvenciones EVE

62. Las Comunidades Europeas sostienen que los Estados Unidos no abordan ninguna de las razones expuestas por el Grupo Especial ni invocan disposición alguna de los acuerdos abarcados en apoyo de su apelación sobre esta cuestión. Aparentemente, el único argumento de los Estados Unidos es que las disposiciones transitorias son esenciales para la ordenada transición de una serie de normas tributarias a otra. Las Comunidades Europeas responden que en las constataciones formuladas en el procedimiento inicial esta circunstancia se tuvo en cuenta, y que al estipularse que las subvenciones EVE debían retirarse a más tardar con efecto al 1º de octubre de 2000 se concedió a los Estados Unidos un período de tolerancia para introducir los cambios requeridos.

C. *Alegaciones de error formuladas por las Comunidades Europeas - Apelante*

1. Párrafo 3 del artículo 10 del ESD: derechos de terceros

63. Las Comunidades Europeas solicitan al Órgano de Apelación que revoque la constatación del Grupo Especial de que los terceros no tienen derecho a recibir *todas* las comunicaciones escritas de las partes a la reunión del Grupo Especial, sino solamente las *primeras* comunicaciones escritas. Las Comunidades Europeas sostienen que la Regla 9 de los Procedimientos de Trabajo adoptados por el Grupo Especial, y el subsiguiente rechazo por el Grupo Especial de la solicitud de las Comunidades Europeas de que esa regla se modificara, son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 10 del ESD y con los derechos de los terceros establecidos en dicha disposición.

64. Las Comunidades Europeas reconocen que los grupos especiales gozan de una cierta discrecionalidad para establecer sus propios procedimientos de trabajo. Sin embargo, no pueden hacer caso omiso de las disposiciones vinculantes del ESD. El párrafo 3 del artículo 10 establece que los terceros recibirán "las comunicaciones"; no hace distinción alguna entre distintos tipos de comunicaciones. La Regla 9 de los Procedimientos de Trabajo del Grupo Especial, y la práctica, en

los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, de requerir que sólo se faciliten a los terceros las primeras comunicaciones escritas, son también incompatibles con el párrafo 1 del artículo 10 del ESD, que obliga a los grupos especiales a tomar "plenamente" en cuenta los intereses de los Miembros, incluidos los terceros.

65. Además, las Comunidades Europeas sostienen que el criterio aplicado por el Grupo Especial a los derechos de los terceros en el presente caso no garantiza que los terceros estén plenamente informados de los argumentos formulados en el momento de celebración de la reunión sustantiva del Grupo Especial. Las Comunidades Europeas disienten de la conclusión del Grupo Especial de que, como el párrafo 3 del artículo 10 se refiere a la "primera reunión" del Grupo Especial, y "normalmente" los grupos especiales celebran dos reuniones, el propósito del ESD es limitar el acceso de los terceros a las primeras comunicaciones escritas de las partes en *todos* los casos. Antes bien, el párrafo 3 del artículo 10 tiene por objeto garantizar que los terceros estén familiarizados con la situación real del debate y puedan contribuir significativamente a él. Las Comunidades Europeas observan que no hay en el ESD nada que obligue a un grupo especial a celebrar dos reuniones, y que el párrafo 3 del artículo 10 está redactado en términos generales para que pueda aplicarse a cualquier caso, con independencia del número de reuniones que se celebren.

2. Apelaciones condicionales

66. Las Comunidades Europeas nos piden que, si revocamos las constataciones del Grupo Especial, abordemos reclamaciones con respecto a las cuales éste aplicó el principio de economía procesal. Las apelaciones condicionales formuladas por las Comunidades Europeas guardan relación con las siguientes alegaciones que hicieron ante el Grupo Especial:

- a) que la exención fiscal otorgada, en el marco de la Ley IET, a los ingresos obtenidos en transacciones relacionadas con mercancías producidas *fuera de* los Estados Unidos es contraria al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* en cuanto que está supeditada a los resultados de exportación en virtud de la "regla del valor equitativo de mercado"⁴⁸;
- b) que la Ley IET ofrece subvenciones que están específicamente relacionadas con exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación del Anexo I del *Acuerdo SMC*⁴⁹;
- c) que la "regla del valor equitativo de mercado" establecida en la Ley IET hace que las subvenciones otorgadas con respecto a mercancías producidas en los Estados Unidos (y las subvenciones otorgadas con respecto a mercancías producidas fuera de

⁴⁸ Primera comunicación de las Comunidades Europeas al Grupo Especial, párrafo 119; informe del Grupo Especial, página A-27.

⁴⁹ *Ibid.*, párrafo 158; página A-34.

los Estados Unidos si no son contrarias al párrafo 1 a) del artículo 3) estén supeditadas al empleo de productos de los Estados Unidos con preferencia a los productos importados, en contravención del párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*⁵⁰; y

d) que los Estados Unidos, al no haber retirado las subvenciones EVE y cumplido las resoluciones y recomendaciones del OSD una vez finalizado el plazo establecido por el OSD, también han incumplido sus obligaciones dimanantes del artículo 21 del ESD.⁵¹

67. Las Comunidades Europeas nos piden que sólo examinemos esas alegaciones si revocamos las constataciones que llevaron al Grupo Especial a aplicar el principio de economía procesal. En tal caso, las Comunidades Europeas nos remiten a los argumentos relativos a esas alegaciones que formularon ante el Grupo Especial.

D. *Argumentos de los Estados Unidos - Apelado*

1. Párrafo 3 del artículo 10 del ESD: derechos de terceros

68. Los Estados Unidos alegan que el Grupo Especial no incurrió en error cuando declinó constatar que los derechos de los terceros incluyen el acceso a los escritos de réplica de las partes, y nos piden que confirmemos las constataciones del Grupo Especial. El párrafo 3 del artículo 10 del ESD no obliga a poner a disposición de los terceros cualquier cosa presentada por las partes antes de la reunión única con el Grupo Especial. Antes bien, el Grupo Especial concluyó debidamente que el párrafo 3 del artículo 10 presupone un contexto en el que hay más de una reunión del grupo especial.

69. A juicio de los Estados Unidos, el párrafo 3 del artículo 10 es ambiguo cuando se analiza en el contexto de algo distinto de los procedimientos habituales de un grupo especial. El Grupo Especial se limitó a interpretar una disposición ambigua de conformidad con los principios consagrados en el artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* ("*Convención de Viena*").⁵² El Órgano de Apelación ha sostenido que el ESD, y en particular su Apéndice 3, conceden a los grupos especiales un margen de libertad para tratar situaciones específicas que puedan plantearse en casos concretos. A juicio de los Estados Unidos, la decisión del Grupo Especial en el presente caso fue razonable y estaba perfectamente comprendida en el ámbito de sus facultades discrecionales.

⁵⁰ *Ibid.*, párrafos 183 y 184; página A-39.

⁵¹ *Ibid.*, párrafo 246; página A-51.

⁵² Hecho en Viena, 23 de mayo de 1969, 1155 U.N.T.S. 331; 8 *International Legal Materials* 679.

2. Apelaciones condicionales

70. Los Estados Unidos sostienen que las condiciones bajo las cuales las Comunidades Europeas apelan con respecto a las diversas cuestiones restantes no están claras. Las Comunidades Europeas afirman que el Órgano de Apelación tendría que examinarlas si revocara "*cualquiera* de las constataciones del Grupo Especial relativas a las alegaciones que el Grupo Especial sí abordó".⁵³ (sin cursivas en el original) Sin embargo, a juicio de los Estados Unidos, es difícil entender en qué modo la revocación por el Órgano de Apelación de determinadas constataciones activaría el examen de *todas* las alegaciones identificadas por las Comunidades Europeas, porque el principio de economía procesal seguiría siendo aplicable. Además, la revocación por el Órgano de Apelación de determinadas constataciones del Grupo Especial sería decisiva con respecto a una o más de esas alegaciones.

71. En lo tocante a cada una de las alegaciones de las Comunidades Europeas, los Estados Unidos se remiten a los argumentos que formularon en sus comunicaciones al Grupo Especial. Con respecto a las alegaciones de las Comunidades Europeas basadas en el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, los Estados Unidos añaden que las Comunidades Europeas alegan erróneamente que dicha disposición se infringe si hay "incluso una ligera preferencia por los productos nacionales"⁵⁴, o si no se excluye la supeditación al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.⁵⁵ Los Estados Unidos recuerdan que las Comunidades Europeas sugirieron un criterio análogo en el asunto *Canadá - Automóviles*⁵⁶, y que ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación lo aceptaron.

E. *Argumentos de los terceros participantes*

1. Australia

72. Australia está de acuerdo con las constataciones del Grupo Especial de que la Ley IET ofrece subvenciones a la exportación prohibidas, en infracción del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En consecuencia, nos pide que confirmemos las conclusiones del Grupo Especial de que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD.

⁵³ Comunicación presentada por las Comunidades Europeas en calidad de otro apelante, párrafo 4.

⁵⁴ Segunda comunicación de las Comunidades Europeas al Grupo Especial, párrafo 160; informe del Grupo Especial, página C-36.

⁵⁵ Respuesta de las Comunidades Europeas a la pregunta 35 formulada por el Grupo Especial, informe del Grupo Especial, página F-21.

⁵⁶ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 30; informe del Órgano de Apelación WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000.

2. Canadá

73. El Canadá nos pide que confirmemos las constataciones del Grupo Especial en el marco del *Acuerdo SMC*. Con arreglo a las disposiciones fiscales de los Estados Unidos, los ingresos, si no reúnen las condiciones establecidas para constituir ingresos extraterritoriales excluidos en el sentido de la Ley IET, están sujetos a tributación. Por consiguiente, se produce una condonación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. El Canadá está también de acuerdo con las constataciones del Grupo Especial de que la subvención está supeditada *de jure* a los resultados de exportación como consecuencia de la obligación de uso fuera de los Estados Unidos establecida por la Ley IET. Además, el Grupo Especial determinó correctamente que los "parámetros [de la Ley IET] ni siquiera se aproximan a los parámetros de una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero"⁵⁷; en consecuencia la Ley IET está excluida del ámbito de aplicación de la nota 59. Por último, el Canadá nos pide que revoquemos la constatación del Grupo Especial de que los terceros no tienen derecho a recibir todas las comunicaciones de las partes principales anteriores a una reunión única del Grupo Especial.

3. India

74. La India nos pide que confirmemos las constataciones del Grupo Especial en el marco del *Acuerdo SMC*. Los Estados Unidos aducen que cuando prácticamente cualquier tipo de ingresos podría estar excluido del pago de impuestos, esa exclusión formaría parte de la norma nacional vigente en materia de tributación, por lo que no entrañaría la condonación de ingresos. A juicio de la India, esa interpretación privaría de todo sentido al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 y menoscabaría gravemente las disciplinas de la OMC en materia de subvenciones.

75. La India estima asimismo que el Grupo Especial actuó correctamente al constatar que la Ley IET otorga subvenciones supeditadas a los resultados de exportación. Aunque puede ser cierto que al ampliarse el alcance de la subvención determinadas empresas no exportadoras tendrían acceso a los beneficios fiscales con arreglo a Ley IET, también es cierto que los productores ubicados en los Estados Unidos están obligados a exportar si quieren obtener la subvención.

76. La India estima que para que una medida esté incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 no basta con que pueda servir, en determinadas circunstancias específicas, para evitar la doble imposición. Si así fuera, cualquier Miembro de la OMC podría otorgar subvenciones a la exportación

⁵⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.96.

y eludir las sanciones establecidas por las normas de la OMC simplemente declarando que sus medidas son medidas para evitar la doble imposición.

4. Japón

77. El Japón considera que las constataciones del Grupo Especial en el marco del *Acuerdo SMC* deben confirmarse. La Ley IET sólo excluye del pago de impuestos a una parte limitada de una posible categoría de ingresos de comercio exterior, y el carácter restringido de esa exclusión tiene por consecuencia la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. En el presente caso, la subvención está supeditada a la exportación. El mero hecho de que también exista una clase de actividades que reúne las condiciones necesarias para obtener los beneficios con arreglo a la Ley no modifica la condición de la subvención con respecto a la otra clase, para la cual los beneficios sólo son accesibles si se exporta.

78. El Japón nos pide que confirmemos la constatación del Grupo Especial de que la Ley IET no es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. El mero hecho de que algunos ingresos excluidos de tributación con arreglo a la Ley puedan estar sujetos a doble imposición no basta para hacer de ella una medida para "evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59.

79. El Japón recuerda que una medida infringe el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 cuando se otorga a un producto importado un trato menos favorable que el concedido al producto nacional similar. Una medida puede otorgar un trato menos favorable aunque no haya una obligación jurídica específica de utilizar productos nacionales. Aunque la Ley IET abarca mercancías producidas tanto dentro como fuera de los Estados Unidos, el alcance de la exclusión aplicable en virtud de la Ley a las mercancías producidas en los Estados Unidos es mayor que el de la exclusión aplicable a las mercancías producidas en el extranjero. A juicio del Japón, mientras exista esa disparidad de trato entre los productos importados y los productos nacionales, se estará vulnerando el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

IV. Cuestiones planteadas en la presente apelación

80. En la presente apelación se plantean las siguientes cuestiones:

- a) si el Grupo Especial incurrió en error, al constatar, en los párrafos 8.30 y 8.43 de su informe, que la medida IET -que se describe en los párrafos 12 a 25 del presente informe- conlleva la condonación de ingresos que "en otro caso se percibirían" y por

tanto da lugar a una "contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*;

- b) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar, en los párrafos 8.75 y 9.1 a) de su informe, que la medida IET incluye subvenciones "supeditadas ... a los resultados de exportación" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- c) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar, en los párrafos 8.107 y 9.1 a) de su informe que la medida IET, considerada en su conjunto, no está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 del *Acuerdo SMC* como medida adoptada para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero;
- d) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar, en los párrafos 8.122 y 9.1 c) de su informe, que la medida IET supone subvenciones a la exportación incompatibles con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 3 del artículo 3, el artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- e) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar, en los párrafos 8.158 y 9.1 d) de su informe, que la medida IET es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 porque otorga a los productos importados un trato menos favorable que a productos similares de origen estadounidense;
- f) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar, en los párrafos 8.170 y 9.1 e) de su informe, que los Estados Unidos no han retirado totalmente las subvenciones que en el asunto *Estados Unidos - EVE* se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, al constatar que, por consiguiente, los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*; y
- g) si el Grupo Especial interpretó erróneamente el párrafo 3 del artículo 10 del ESD al negarse, en su decisión de 21 de febrero de 2001, reproducida en el párrafo 6.3 del informe del Grupo Especial, a dictar una resolución en el sentido de que todas las

comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión única del Grupo Especial tienen que facilitarse a los terceros.

V. Párrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC: "condonación de ingresos" que "en otro caso se percibirían"

81. El Grupo Especial constató que la medida IET "da lugar a la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían y por consiguiente origina una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del Acuerdo SMC".⁵⁸

82. Al apelar contra esta constatación, los Estados Unidos afirman que el Grupo Especial interpretó erróneamente y aplicó indebidamente los criterios jurídicos establecidos en el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, y además expuso incorrectamente las disposiciones pertinentes del IRC.⁵⁹ Los Estados Unidos aducen que el Grupo Especial no hizo la comparación adecuada, descrita por el Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - EVE*, entre una medida fiscal impugnada y una "norma nacional vigente". Según los Estados Unidos, la medida IET establece una norma general tributaria de los Estados Unidos en virtud de la cual los ingresos excluidos de tributación no están sujetos a la jurisdicción fiscal estadounidense.⁶⁰ Los Estados Unidos subrayan que la medida IET regula la distribución de ingresos procedentes de determinadas transacciones de venta en el extranjero con arreglo a su origen. La distribución de esos ingresos en porciones nacionales y extranjeras, declaran los Estados Unidos, es "un principio normativo arraigado de nuestro sistema tributario".⁶¹ Los Estados Unidos aducen que la medida IET reformula el método por el que los Estados Unidos aplican este principio, si bien en forma que sigue siendo coherente con él. En ese sentido, los Estados Unidos indican que tradicionalmente han permitido que la porción extranjera de los ingresos procedentes de determinadas transacciones de ventas en el extranjero se distribuya de modo que quede fuera de la jurisdicción fiscal estadounidense, y excluida de tributación, mediante la utilización de una filial de un contribuyente estadounidense constituida en el extranjero.

83. Además, según los Estados Unidos, los Miembros pueden *exclure* de tributación, sin infringir el Acuerdo SMC, cualquier categoría de ingresos aunque no excluyan *todos* los ingresos incluidos en

⁵⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.43. (no se reproduce la nota de pie de página)

⁵⁹ Observamos que los Estados Unidos no apelan contra la constatación del Grupo Especial, en el párrafo 8.48 de su informe, de que la contribución financiera, que se ha constatado que existe, con arreglo al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del Acuerdo SMC confiere un "beneficio" en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 1 de dicho Acuerdo.

⁶⁰ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 71. Véase también el memorándum escrito adicional de los Estados Unidos, página 4.

⁶¹ Memorándum escrito adicional de los Estados Unidos, página 2.

esa categoría. Los Estados Unidos sostienen que cuando una categoría específica de ingresos queda excluida de tributación, los Miembros pueden optar por excluir, por motivos presupuestarios u otros motivos de política general, sólo una parte de esa categoría de ingresos.

84. Los Estados Unidos sostienen asimismo que el Grupo Especial incurrió en error al identificar la norma nacional vigente, porque interpretó indebidamente el concepto de "ingresos brutos" y pasó por alto otras disposiciones del IRC que son pertinentes para la presente diferencia. En consecuencia, el Grupo Especial incurrió en error al constatar que, si no existiera la medida IET, los ingresos extraterritoriales serían "ingresos brutos" y estarían sujetos a tributación. Según los Estados Unidos, con arreglo al IRC los "ingresos brutos" son el punto de partida para calcular los ingresos imposables, pero los "ingresos brutos" *no* están por sí mismos necesariamente sujetos a tributación, porque los contribuyentes pueden hacer "deducciones" de ellos. Por tanto, el Grupo Especial incurrió en error al determinar que la norma fiscal vigente en los Estados Unidos es que los "ingresos brutos" son gravables.

85. Antes de examinar la constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 es preciso hacer algunas observaciones preliminares sobre el *Acuerdo SMC* y el párrafo 1 del artículo 1 de dicho Acuerdo. El párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* define lo que constituye una "subvención" a los efectos de ese Acuerdo. Aunque esta definición es crucial para la aplicabilidad y aplicación de las restantes disposiciones del Acuerdo, el párrafo 1 del artículo 1 no impone por sí mismo una obligación a los Miembros por lo que respecta a las subvenciones que define. Son las disposiciones del *Acuerdo SMC* que siguen al artículo 1, como los artículos 3 y 5, las que imponen a los Miembros obligaciones con respecto a las subvenciones englobadas en la definición del párrafo 1 del artículo 1. Como observamos en nuestro informe sobre el asunto *Canadá – Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles – Recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD ("Canadá – Aeronaves (párrafo 5 del artículo 21 – Brasil)"):*

*... la concesión de una subvención no está en sí misma y por sí misma prohibida por el Acuerdo SMC, ni implica automáticamente una incompatibilidad con ese Acuerdo. El universo de las subvenciones es muy amplio. No todas las subvenciones son incompatibles con el Acuerdo SMC.*⁶² (sin subrayar en el original)

86. En otras palabras, el párrafo 1 del artículo 1 no prohíbe a los Miembros condonar ingresos que en otro caso se percibirían con arreglo a sus normas tributarias, aunque ello confiera también un beneficio tal como se enuncia en el párrafo 1 b) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Sin embargo, si las normas tributarias de un Miembro constituyen u ofrecen una subvención en el sentido del párrafo 1

⁶² Informe del Órgano de Apelación, WT/DS70/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 47.

del artículo 1, y esa subvención es específica con arreglo al artículo 2, el Miembro deberá cumplir las obligaciones establecidas en el *Acuerdo SMC* por lo que respecta a esa subvención, entre ellas la de no "otorgar [...] o mantener" ninguna subvención que esté prohibida en virtud del artículo 3 del *Acuerdo*. Ese fue el contexto en el que en nuestro informe sobre el asunto *Estados Unidos - EVE* afirmamos que en principio los Miembros están libremente facultados para no gravar cualquier categoría específica de ingresos que deseen, aunque ello dé lugar al otorgamiento de una "subvención" con arreglo al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, siempre que respeten sus obligaciones dimanantes de la OMC por lo que respecta a la subvención.⁶³

87. En consecuencia, la cuestión que examinamos en el marco del párrafo 1 del artículo 1 por lo que respecta a la medida impugnada es una cuestión preliminar que por sí misma no determina si los Estados Unidos han actuado de manera incompatible con sus obligaciones dimanantes del *Acuerdo SMC*. Teniéndolo presente, pasamos ahora a examinar el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Con arreglo a esa disposición, existe "contribución financiera de un gobierno" cuando "se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían". Analizamos el sentido de esa frase en nuestro informe sobre el asunto *Estados Unidos - EVE*, donde afirmamos que:

... la "condonación" de los ingresos "que en otro caso se percibirían" implica que el gobierno ha recaudado menos ingresos de los que habría recaudado en una situación distinta, vale decir "en otro caso". Además, las palabras "se condonen" sugieren que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que "en otro caso" podría haber percibido. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto porque los gobiernos pueden en teoría gravar *todos* los ingresos. Por lo tanto, debe haber algún punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que "en otro caso" se habrían percibido. Por lo tanto, coincidimos con el Grupo Especial en que el término "en otro caso se percibirían" implica cierto tipo de comparación entre los ingresos que se perciben en virtud de la medida impugnada y los ingresos que se percibirían en alguna otra situación. También coincidimos con el Grupo Especial en que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión ... Por lo tanto, los ingresos que "en otro caso se percibirían" dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente.⁶⁴ (las cursivas figuran en el original, en el original, el subrayado no)

88. Hay varios elementos de esa declaración que merece la pena repetir. El primero es que, con arreglo al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, una "contribución financiera" no se produce simplemente porque un gobierno no recaude ingresos que podía haber recaudado. Es cierto que desde una perspectiva *fiscal*, cuando un gobierno decide no gravar determinados ingresos, no "se percibirían" impuestos sobre esos ingresos. Sin embargo, aunque podría decirse que en esa situación un gobierno,

⁶³ *Supra*, nota 3, párrafo 90.

⁶⁴ *Supra*, nota 3, párrafo 90.

en cierto sentido, "deja de recaudar" ingresos, ello no indica por sí mismo si los ingresos no recaudados "en otro caso se percibirían". En otras palabras, el mero hecho de que desde una perspectiva fiscal los ingresos públicos no "se percibirían" no determina si esos ingresos se percibirían o no "en otro caso" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

89. Un segundo elemento que se desprende de nuestro anterior informe es que la frase "que en otro caso se percibirían" que figura en el Acuerdo requiere una comparación con un "punto de referencia normativo definido". La finalidad de esa comparación es distinguir entre situaciones en las que los ingresos no recaudados sí "se percibirían en otro caso" y situaciones en las que esos ingresos no "se percibirían en otro caso". Como en principio los Miembros tienen facultades soberanas para determinar sus propias normas tributarias, la comparación en virtud del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* debe hacerse necesariamente entre las normas fiscales contenidas en la medida impugnada y otras normas fiscales del Miembro en cuestión. Esa comparación permite a los grupos especiales y al Órgano de Apelación llegar a una conclusión objetiva, basada en las normas fiscales establecidas por decisión propia de un Miembro, sobre si la medida impugnada conlleva la condonación de ingresos que en alguna otra situación se percibirían o, en palabras del *Acuerdo SMC*, que "en otro caso se percibirían".

90. En nuestro informe sobre el asunto *Estados Unidos - EVE* reconocimos que puede ser difícil identificar el punto de referencia normativo adecuado para una comparación en virtud del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, porque las normas tributarias nacionales son variadas y complejas.⁶⁵ Evidentemente, los grupos especiales, al identificar el punto de referencia adecuado para la comparación, deben asegurarse de que identifican y examinan situaciones fiscales que sea adecuado comparar. En otras palabras, debe haber un fundamento racional para comparar el trato fiscal otorgado a los ingresos objeto de la medida impugnada y el trato fiscal otorgado a determinados otros ingresos. En términos generales, en esa comparación lo similar se comparará con lo similar. Por ejemplo, si la medida impugnada se aplica a ingresos obtenidos en transacciones de ventas, tal vez no sea apropiado comparar el trato otorgado a esos ingresos con el otorgado a los ingresos derivados de un empleo.

91. Al identificar el punto de referencia normativo pueden darse situaciones en las que la medida impugnada pueda describirse como una "excepción" a una norma tributaria "general". En tales situaciones puede ser posible aplicar una prueba de "si no fuera por" para examinar el trato fiscal otorgado a los ingresos si no existiera la medida impugnada. Sin embargo, no creemos que el

⁶⁵ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 3, párrafo 91.

párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 *obligue* siempre a los grupos especiales a identificar, con respecto a cualesquiera ingresos en particular, la norma tributaria "general" aplicable en un Miembro. Dada la variedad y complejidad de los regímenes fiscales nacionales, normalmente será muy difícil aislar una norma tributaria "general" y las "excepciones" a esa norma "general". Estimamos que en lugar de ello los grupos especiales deben tratar de comparar el trato fiscal otorgado a ingresos legítimamente comparables para determinar si la medida impugnada conlleva la condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían" en relación con los ingresos de que se trate.⁶⁶

92. Además, es importante asegurarse de que el examen en el marco del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 conlleve una comparación del trato fiscal otorgado a los ingresos pertinentes por lo que respecta a contribuyentes que se encuentren en situaciones comparables. Por ejemplo, si la medida impugnada regula la tributación de los ingresos procedentes del extranjero de una empresa nacional, podría no ser adecuado compararla con el trato fiscal otorgado al mismo tipo de ingresos de una empresa extranjera.

93. Habida cuenta de lo anterior, analizaremos la medida IET. Esa medida establece normas tributarias para los ciudadanos en los Estados Unidos y los residentes en ese país, incluidas tanto las personas físicas como las personas jurídicas. Esas normas se aplican también a las empresas extranjeras que opten por ser tratadas, a efectos fiscales, como empresas estadounidenses.⁶⁷ La medida IET permite a esos contribuyentes optar por que los ingresos que obtienen de determinadas transacciones de determinados bienes se graven con arreglo a las normas establecidas en la medida.⁶⁸ Los bienes en cuestión deben ser "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" que, entre otras cosas, deben haber sido "fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos" y deben estar destinados principalmente a uso "fuera de los

⁶⁶ Reconocemos que un Miembro puede haber establecido varias normas para gravar, en formas distintas, ingresos comparables. Por ejemplo, una parte de los ingresos procedentes del extranjero de una empresa nacional podría no estar sujeta a tributación en ningún caso; otra parte de esos ingresos podría estar siempre sujeta a tributación; y una tercera parte podría estar sujeta a tributación en algunos casos. En tales situaciones, el resultado de la diferencia dependería del aspecto de las normas tributarias que se impugnara y de un examen detallado de la relación entre las distintas normas tributarias. Los exámenes en el marco del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* deben ser lo bastante flexibles para ajustarse a la complejidad de las normas tributarias nacionales de cada Miembro.

⁶⁷ Artículo 943(e) del IRC. Por tanto, aunque la medida IET se aplica a las empresas extranjeras, esas empresas se consideran a esos efectos empresas estadounidenses y no empresas extranjeras. En nuestro examen *infra* tratamos esas empresas extranjeras como empresas estadounidenses.

⁶⁸ Artículo 942(a)(3) del IRC. En la Sección II del presente informe hemos expuesto los aspectos generales de las normas tributarias estadounidenses, incluida la medida IET.

Estados Unidos".⁶⁹ La medida se aplica, entre otras cosas, a los ingresos obtenidos de transacciones que conlleven la venta o el arrendamiento de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas y a los ingresos obtenidos por la prestación de determinados servicios, incluidos servicios "relacionados con" la venta o el arrendamiento de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas o "subsidiarios" de esas transacciones.⁷⁰ Sin embargo, con sujeción a algunas excepciones, la medida sólo se aplica a los ingresos derivados de una transacción si esa transacción satisface también la "prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero" establecida en el artículo 942(b) del IRC. En términos generales, esa transacción se cumple cuando al menos alguna de las actividades que constituyen la transacción tiene lugar fuera de los Estados Unidos.

94. Con arreglo a la medida IET, determinados ingresos obtenidos por ciudadanos de los Estados Unidos y residentes en ese país mediante determinadas transacciones pertinentes de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas reciben el nombre de "ingresos extraterritoriales".⁷¹ El artículo 114(a) del IRC excluye los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos" y de las normas aplicables a los "ingresos brutos" en virtud de los artículos 61 y 63 del IRC. Sin embargo, el artículo 114(b) establece que esa exclusión se aplica únicamente a la parte de los ingresos extraterritoriales que se define como "ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas". La cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se determina utilizando una de las tres fórmulas que figuran en el artículo 941(a)(1) del IRC.

95. Por consiguiente, en síntesis, con arreglo a la medida IET, una parte de los ingresos -los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas - obtenidos por ciudadanos de los Estados Unidos y residentes en ese país está excluida de los "ingresos brutos" en virtud del artículo 114(a) y (b) del IRC, como consecuencia de lo cual esos ingresos están excluidos de tributación en los Estados Unidos. Cuando un contribuyente opta por utilizar la medida IET, tiene que renunciar a cualquier bonificación fiscal que haya obtenido sobre la tributación de sus ingresos en

⁶⁹ Los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se definen en el artículo 943(a)(1) y (2) del IRC, mientras que en el artículo 943(a)(3) y (4) se identifican los bienes que están excluidos de la definición.

⁷⁰ Las transacciones de las que se derivan ingresos regulados por la medida se describen en el artículo 942(a)(1) del IRC. Recordamos que cuando hablamos de transacciones de venta y arrendamiento lo hacemos en referencia resumida a la "venta, intercambio u otra enajenación" de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, y al "alquiler o arrendamiento financiero" de esos bienes. Véase el artículo 942(a)(1)(A) y (B) del IRC.

⁷¹ Artículo 114(e) del IRC, leído en conjunción con el artículo 942(a) del IRC.

una jurisdicción extranjera que puedan atribuirse a los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas excluidos de tributación.⁷²

96. El Grupo Especial llegó a la conclusión de que la exclusión de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas de los ingresos brutos significa que la medida conlleva la condonación de ingresos públicos sobre esa parte de los ingresos, y también que en otro caso se percibirían impuestos sobre esos ingresos. El Grupo Especial argumentó que "normalmente" los contribuyentes de los Estados Unidos estarían sujetos a tributación sobre todos los ingresos obtenidos en transacciones abarcadas por la medida, y que la medida "extrae efectivamente" determinados ingresos de esa otra situación tributaria "normal".⁷³

97. Al examinar las constataciones del Grupo Especial, observamos que los Estados Unidos aducen que con arreglo a la medida IET los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas están limitados a los *ingresos procedentes del extranjero* obtenidos por ciudadanos de los Estados Unidos y residentes en ese país en transacciones abarcadas por la medida. En nuestro examen de las constataciones del Grupo Especial en el marco del párrafo 1 a) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* presupondremos, a efectos de la argumentación, y sin tratar por el momento de llegar a ninguna conclusión sobre esta cuestión, que los Estados Unidos caracterizan adecuadamente los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas como ingresos procedentes del extranjero.⁷⁴ Con esa finalidad, presupondremos, también a efectos de la argumentación, que los Estados Unidos mantienen debidamente que la medida no es sino un ejemplo más de la aplicación del principio "arraigado" de las normas tributarias estadounidenses que requiere la distribución de los ingresos entre ingresos nacionales e ingresos procedentes del extranjero.

98. Como dijimos anteriormente, en el marco del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, el punto de referencia normativo para determinar si los ingresos no recaudados se percibirían en otro caso debe posibilitar la comparación del trato fiscal otorgado a ingresos comparables obtenidos por contribuyentes en situaciones similares. En consecuencia, al identificar el punto de referencia normativo para hacer la comparación en el presente procedimiento, debemos tener en cuenta las demás normas tributarias estadounidenses aplicables a los ingresos procedentes del extranjero de

⁷² Véase *infra*, párrafos 104 y 181 a 183.

⁷³ Informe del Grupo Especial, párrafos 8.25 y 8.26.

⁷⁴ Más abajo, al examinar las constataciones del Grupo Especial relativas a la nota 59, analizaremos hasta qué punto es adecuada la caracterización por los Estados Unidos de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas como "ingresos procedentes del extranjero" que los Estados Unidos pueden eximir de tributación para evitar que sean objeto de doble imposición. Véase *infra*, párrafos 121 a 186.

ciudadanos de los Estados Unidos y residentes en ese país obtenidos mediante la venta o el alquiler de bienes o mediante la prestación de servicios "relacionados".⁷⁵ Al hacerlo tendremos que determinar si los Estados Unidos gravan, y en qué medida, los ingresos procedentes del extranjero de ciudadanos de los Estados Unidos y residentes en ese país, incluidos los ingresos abarcados por la disposición impugnada que los Estados Unidos consideran ingresos procedentes del extranjero. En otras palabras, nuestro estudio en el marco del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 no finaliza simplemente en esta etapa del análisis porque la medida conlleve una distribución de los ingresos entre ingresos nacionales e ingresos procedentes del extranjero. Antes bien, tendremos que comparar la forma en que los Estados Unidos gravan la parte de los ingresos abarcada por la medida, que tratan como ingresos procedentes del extranjero, con la forma en que gravan otros ingresos procedentes del extranjero con arreglo a sus propias normas tributarias.

99. Con arreglo a los artículos 1 y 11 del IRC, los Estados Unidos gravan los "ingresos imponibles" de cada ciudadano de los Estados Unidos o residente en ese país. Según el artículo 63(a) del IRC, por ingresos imponibles se entiende los "ingresos brutos menos las deducciones autorizadas" por el IRC. Con arreglo al artículo 61(a) del IRC, por ingresos brutos se entiende "*todos los ingresos, sea cual fuere su origen*" (sin cursivas en el original). Por consiguiente, los artículos 61(a) y 63(a) del IRC no establecen una distinción entre los ingresos que dependa de si éstos son tratados por los Estados Unidos como ingresos nacionales o como ingresos procedentes del extranjero.⁷⁶ Antes bien, esas disposiciones tratan "todos los ingresos, sea cual fuere su origen" de manera idéntica, de modo que, en principio, los ingresos brutos procedentes del extranjero de ciudadanos estadounidenses y residentes en ese país, menos las deducciones autorizadas, están sujetos a tributación como ingresos imponibles.

100. Sin embargo, cuando una parte de los ingresos imponibles de un ciudadano de los Estados Unidos o residente en ese país está sujeta a tributación en una jurisdicción extranjera, los Estados Unidos *abonan* al contribuyente, con sujeción a ciertas limitaciones, la cuantía de impuestos

⁷⁵ Recordamos que la medida se aplica a determinadas empresas extranjeras que optan por ser tratadas como empresas estadounidenses. A efectos de tributación, en los Estados Unidos se considera que esas empresas son empresas estadounidenses (*supra*, párrafo 93 y nota 67 a dicho párrafo). Por consiguiente, no examinamos el trato fiscal otorgado por los Estados Unidos a los ingresos procedentes del extranjero de empresas *extranjeras*, incluidas las filiales en el extranjero de empresas estadounidenses, que *no* optan por ser tratadas como empresas estadounidenses. En consecuencia, no examinamos las normas tributarias aplicables a los ingresos procedentes del extranjero de filiales en el extranjero de empresas estadounidenses. Véase la comunicación del apelante de los Estados Unidos, párrafos 34 a 36.

⁷⁶ Los artículos 861 a 865 del IRC y 26 CFR 1.861 a 1.865 establecen normas para determinar si los ingresos de los ciudadanos de los Estados Unidos y los residentes en ese país proceden de fuentes situadas dentro o fuera de los Estados Unidos.

extranjeros pagados por ese contribuyente o que se considera que éste ha pagado.⁷⁷ Por tanto, los impuestos pagaderos a los Estados Unidos se reducen en la cuantía de la bonificación fiscal. Sin embargo, la bonificación fiscal otorgada no puede, como proporción de los impuestos pagaderos, superar la proporción de los ingresos imponibles totales que constituyen los ingresos procedentes del extranjero.⁷⁸ En esos casos, cuando un contribuyente paga impuestos en una jurisdicción extranjera, los Estados Unidos tratan una parte de los impuestos pagaderos a los Estados Unidos como impuestos sobre ingresos procedentes del extranjero, y otorgan una bonificación fiscal con respecto a esos ingresos.⁷⁹

101. A nuestro juicio, el punto de referencia normativo para determinar si la medida IET conlleva la condonación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, está contenido en las normas tributarias estadounidenses relativas a los ingresos procedentes del extranjero de los ciudadanos de los Estados Unidos o residentes en ese país, que hemos expuesto en líneas generales en el párrafo anterior. Por consiguiente, tendremos que comparar la tributación de los ingresos procedentes del extranjero con arreglo a esas "otras" normas tributarias con la tributación de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, que los Estados Unidos también tratan como ingresos procedentes del extranjero de esos mismos contribuyentes.

102. Al hacerlo se pone de manifiesto un notable contraste entre las "otras normas" tributarias aplicables a los ingresos procedentes del extranjero y las normas tributarias aplicables a los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Para los ciudadanos estadounidenses y los residentes en ese país, los Estados Unidos, en principio, gravan *todos* los ingresos procedentes del extranjero, con sujeción a las deducciones autorizadas, aunque otorgan bonificaciones fiscales por los impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, con arreglo a la medida IET, los ingresos de

⁷⁷ Artículo 901(a) del IRC. Los impuestos extranjeros bonificables son los enumerados en los artículos 901(b), 902 y 960 del IRC, pero esos descuentos fiscales están sujetos a la limitación establecida en el artículo 904. Véanse también la reglamentación federal aplicable en 26 CFR 1.901, 1.902, 1.904 y 1.960.

⁷⁸ Artículo 904(a) del IRC. Entendemos que esa disposición significa que si los ingresos procedentes del extranjero constituyen, por ejemplo, un 10 por ciento del total de ingresos imponibles, la cuantía de la bonificación fiscal no puede superar el 10 por ciento del total de impuestos pagaderos. La cuantía de los ingresos procedentes del extranjero se determina aplicando las normas sobre origen establecidas en los artículos 861 a 865 del IRC y 26 CFR 1.861 a 1.865.

⁷⁹ Véase Joseph Isenbergh, *International Taxation - U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, (Aspen Law & Business, 1999), Vol. II, párrafo 30.4, página 55:2 en donde se dice: "Esta limitación [en el artículo 904(a)] tiene por finalidad restringir la bonificación a los impuestos estadounidenses atribuibles a ingresos procedentes del extranjero."

comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas están definitivamente excluidos de tributación en los Estados Unidos.

103. Además, como observamos más arriba, los ciudadanos estadounidenses y los residentes en ese país pueden optar, libremente: *o bien* por que parte de sus ingresos sea tratada como ingresos extraterritoriales con arreglo a la medida IET, como consecuencia de lo cual una parte quedará definitivamente excluida de tributación en tanto sean ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas; *o bien* (para esos mismos contribuyentes) por que los mismos ingresos tributen con arreglo a las "otras" normas aplicables a los ingresos procedentes del extranjero, reconociéndose bonificaciones fiscales para, al menos, una parte de los impuestos pagados en el extranjero. Cuando el contribuyente opta por no ser gravado con arreglo a la medida IET, los Estados Unidos gravan esos ingresos con arreglo a las "otras" normas tributarias aplicables a los ingresos procedentes del extranjero. Vemos en ello la confirmación de que si la medida IET no existiera, los Estados Unidos gravarían los ingresos con arreglo a las normas tributarias "en otro caso" aplicables que hemos utilizado como punto de referencia.

104. Evidentemente, cabe esperar que los contribuyentes opten por utilizar las normas tributarias que les lleven a pagar menos impuestos.⁸⁰ Por tanto, cuando un contribuyente *opta* por tributar con arreglo a la medida IET, es muy probable que la cuantía de impuestos pagados por ese contribuyente sea inferior a la que hubiera pagado, sobre esos mismos ingresos, con arreglo a las normas "en otro caso" aplicables a los ingresos procedentes del extranjero si el contribuyente no hubiera optado por utilizar la medida IET. Esto confirma también que los Estados Unidos dejarán de recaudar, en virtud de la medida IET, ingresos públicos que "en otro caso se percibirían".

105. A nuestro juicio, la exclusión definitiva de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas del pago de impuestos, comparada con la tributación de otros ingresos procedentes del extranjero y unida al derecho de los contribuyentes a optar por utilizar las normas tributarias que les sean más favorables, significa que en virtud de la medida impugnada los

⁸⁰ Anteriormente observamos que cuando un contribuyente opta por utilizar la medida IET está obligado a renunciar a cualquier bonificación fiscal que haya obtenido por tributación en un Estado extranjero que sea atribuible a los ingresos excluidos de tributación. En consecuencia, la medida será beneficiosa para los contribuyentes cuando la cuantía de impuestos que en otro caso se percibirían sobre los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas excluidos sea mayor que la cuantía de las bonificaciones fiscales a las que el contribuyente tendría que renunciar con respecto a los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas excluidos. Por ejemplo, es probable que este cálculo tenga por consecuencia que los contribuyentes opten por utilizar la medida cuando: a) la cuantía de ingresos realmente gravados en una jurisdicción extranjera sea menor que la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas excluidos, y b) cuando el tipo impositivo aplicable a los ingresos gravados en una jurisdicción extranjera sea más bajo que el tipo impositivo estadounidense que "en otro caso" se aplicaría a los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas excluidos.

Estados Unidos dejan de recaudar sobre los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas ingresos públicos que en otro caso se percibirían.

106. Por esas razones, confirmamos la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.30 a 8.43 de su informe, de que el Gobierno de los Estados Unidos, como consecuencia de la medida impugnada, condona ingresos públicos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, y de que, por consiguiente, la medida IET da lugar a una contribución financiera en el sentido de esa misma disposición. Al declarar esto, observamos que nuestras razones tienen una orientación distinta de las del Grupo Especial. En parte, esto se debe a que, en la apelación, los argumentos de los Estados Unidos se han centrado sobre todo en el papel que la medida desempeña por lo que respecta a la distribución de los ingresos como ingresos nacionales o como ingresos procedentes del extranjero.

VI. Párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*: supeditación a la exportación

107. Ante el Grupo Especial, las Comunidades Europeas hicieron una distinción entre dos subvenciones *distintas* que a su juicio se otorgaban en virtud de la medida IET. La primera subvención identificada por las Comunidades Europeas era lo que éstas llamaban subvención "*básica*", aplicable a bienes producidos "dentro de los Estados Unidos"; la segunda subvención identificada era lo que denominaban subvención "*ampliada*", aplicable a bienes producidos "fuera de los Estados Unidos". Las Comunidades Europeas adujeron que ambas subvenciones estaban supeditadas *de jure* a los resultados de exportación.⁸¹

108. El Grupo Especial constató que "la Ley implica subvenciones 'supeditadas ... a los resultados de exportación' en razón del requisito de 'uso fuera de los Estados Unidos' y, por consiguiente, resulta incompatible con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*".⁸² Esa constatación no establece expresamente ninguna distinción entre los bienes producidos "dentro de" los Estados Unidos y los producidos "fuera de" los Estados Unidos, ni se atiene a la distinción hecha por las Comunidades Europeas entre la subvención denominada "*básica*" y la denominada "*ampliada*". Sin embargo, la

⁸¹ Primera comunicación de las Comunidades Europeas al Grupo Especial, párrafos 104 a 120; informe del Grupo Especial, páginas A-25 a A-27. Las Comunidades Europeas adujeron también, alternativamente, que tanto la subvención básica como la subvención ampliada otorgadas en virtud de la Ley están supeditadas *de facto* a la exportación. Véase la primera comunicación de las Comunidades Europeas al Grupo Especial, párrafos 131 a 145; el informe del Grupo Especial, páginas A-29 a A-32; la respuesta de las Comunidades Europeas a la pregunta 2 formulada por el Grupo Especial, párrafos 6 a 11; el informe del Grupo Especial, página F-3.

⁸² Informe del Grupo Especial, párrafo 8.75.

constatación debe leerse a la luz de los razonamientos que la justifican. Al formular esos razonamientos, el Grupo Especial afirmó que:

*... en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, los términos de la propia Ley dejan claro que la exportación constituye una condición previa necesaria para reunir las condiciones establecidas para obtener la subvención. En el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, la existencia y cuantía de la subvención depende de que existan ingresos derivados de la exportación de esas mercancías. En el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, la existencia de esos ingresos está claramente condicionada a la exportación de dichas mercancías desde los Estados Unidos, o depende de ella. Por consiguiente, en nuestra opinión, se desprende necesariamente que el programa depende o está supeditado de jure a las exportaciones por lo que respecta a las mercancías producidas en los Estados Unidos.*⁸³ (sin cursivas en el original)

109. Este pasaje indica que la constatación del Grupo Especial en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* abordaba únicamente la presunta supeditación a la exportación de la medida "en relación con" bienes producidos "*dentro de*" los Estados Unidos, y el Grupo Especial concluyó que, con respecto a esos bienes, el otorgamiento de la subvención estaba supeditado a los resultados de exportación (sin cursivas en el original). La constatación del Grupo Especial no abordaba la presunta supeditación a la exportación de la medida en relación con bienes producidos "fuera de" los Estados Unidos. En otras palabras, el Grupo Especial examinó la alegación de las Comunidades Europeas relativa a la subvención "básica", pero no la alegación relativa a la subvención "ampliada".⁸⁴

110. Los Estados Unidos apelan contra la constatación del Grupo Especial de que la medida implica el otorgamiento de una subvención "supeditada ... a los resultados de exportación". Los Estados Unidos sostienen que con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, para que una subvención esté supeditada a la exportación dicha supeditación ha de ser condición *necesaria* para el otorgamiento de la subvención. Ponen de relieve que la medida IET es neutral por lo que respecta a la exportación, ya que la exclusión tributaria puede obtenerse para bienes que *no* se han producido en los Estados Unidos y que, en consecuencia, no se han exportado de los Estados Unidos. Se aduce, por consiguiente, que la exclusión tributaria puede obtenerse sin necesidad de exportar, por lo que los resultados de exportación no constituyen una condición que deba satisfacerse para obtener la exclusión. Sin embargo, el Grupo Especial pasó por alto esa circunstancia y "bifurcó artificialmente" la medida IET, examinándola únicamente en cuanto guarda relación con bienes

⁸³ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.59.

⁸⁴ *Ibid.*, párrafo 8.163. Las Comunidades Europeas han formulado una apelación condicional relacionada con el hecho de que el Grupo Especial no examinó la subvención "ampliada", que abordaremos más abajo (*infra*, párrafos 253 a 255).

producidos en los Estados Unidos.⁸⁵ Los Estados Unidos insisten en que la medida IET no establece tal distinción.

111. Comenzamos con el texto del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, que estipula que se considerarán prohibidas "las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones". Hemos examinado esa disposición en varias otras apelaciones.⁸⁶ En el asunto *Canadá - Aeronaves*, dijimos que en el párrafo 1 a) del artículo 3 el término fundamental era "supeditadas", lo que significa "condicionadas a" o "dependientes para su existencia de algo".⁸⁷ En otras palabras, el otorgamiento de la subvención debe estar condicionado a los resultados de exportación o depender de ellos. En la nota 4 del *Acuerdo SMC*, adjunta al párrafo 1 a) del artículo 3, se describe la relación de supeditación señalando que el otorgamiento de una subvención debe estar "vinculado a" los resultados de exportación. El párrafo 1 a) del artículo 3 estipula también que esa supeditación a la exportación puede ser una "condición única" reguladora del otorgamiento de una subvención prohibida, o una condición "entre otras varias condiciones".

112. El Grupo Especial constató que la medida está supeditada *de jure* a la exportación en relación con los bienes producidos en los Estados Unidos, y los Estados Unidos apelan contra esa constatación. Recordamos que en el asunto *Canadá - Automóviles* afirmamos que:

... una subvención está supeditada "*de jure*" a los resultados de exportación cuando puede demostrarse la existencia de esa condición a partir de los propios términos de la ley, reglamento u otro instrumento legal que establezca la medida para que una subvención esté supeditada *de jure* a las exportaciones, no siempre es necesario que el instrumento legal en que se basa establezca *expressis verbis* que sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida.⁸⁸

113. Con arreglo a la medida IET, los Estados Unidos excluyen de tributación una parte de los ingresos obtenidos por ciudadanos estadounidenses y residentes en ese país mediante determinadas

⁸⁵ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafos 164 y 169.

⁸⁶ Informe del Órgano de Apelación, *Canadá – Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá – Aeronaves")* WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafos 162 a 180; informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos – EVE*, *supra*, nota 3, párrafos 96 a 121; informe del Órgano de Apelación, *Canadá – Automóviles*, *supra*, nota 56, párrafos 95 a 117; informe del Órgano de Apelación, *Canadá – Aeronaves (párrafo 5 del artículo 21 – Brasil)*, *supra*, nota 62, párrafos 25 a 52.

⁸⁷ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 86, párrafo 166.

⁸⁸ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 56, párrafo 100.

transacciones de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas o relacionadas con ellos. Recordamos que el artículo 943(a)(1)(A) del IRC define los bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, entre otras cosas, como bienes "fabricados, producidos, cultivados o extraídos *dentro o fuera* de los Estados Unidos".⁸⁹ (sin cursivas en el original) Por consiguiente, la medida IET contempla dos situaciones fácticas distintas, una concerniente a los bienes producidos dentro de los Estados Unidos y la otra concerniente a los bienes producidos fuera de los Estados Unidos. Confirma la diferencia entre esas dos situaciones la existencia de dos disposiciones del IRC, que abordan, respectivamente, cada una de esas situaciones fácticas. El artículo 943(a)(2) del IRC contiene normas que se aplican únicamente a los bienes producidos "fuera de los Estados Unidos", mientras que el artículo 943(c) del IRC establece normas relativas al origen que conciernen únicamente a los bienes producidos "dentro de los Estados Unidos".

114. Por lo que respecta a los bienes producidos dentro de los Estados Unidos, el contribuyente sólo puede obtener la subvención si satisface las condiciones relativas a esos bienes establecidas en la medida, y a ese respecto la medida sólo estipula una serie de condiciones reguladoras del otorgamiento de la subvención. Las condiciones para el otorgamiento de subvenciones por lo que respecta a bienes producidos *fuera de* los Estados Unidos son distintas de las que regulan el otorgamiento de subvenciones por lo que respecta a bienes producidos *dentro de* los Estados Unidos.

115. Por tanto, a nuestro juicio, en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* es no sólo adecuado sino incluso necesario examinar por separado las condiciones aplicables al otorgamiento de la subvención en las dos situaciones distintas que la medida regula. Nos parece difícil aceptar el argumento de los Estados Unidos de que tal examen conlleva una "bifurcación artificial" de la medida. La medida misma identifica las dos situaciones, que necesariamente son distintas, ya que los mismos bienes no pueden producirse tanto dentro como fuera de los Estados Unidos.

116. Seguidamente examinaremos las condiciones estipuladas en la medida que regulan el otorgamiento de la subvención con respecto a bienes producidos dentro de los Estados Unidos. En su definición de los bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, la medida establece que para obtener la subvención los bienes deben estar "destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso ordinario de las actividades comerciales o

⁸⁹ Aunque el artículo 943(a)(1)(A) del IRC se aplica a los bienes "fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos", para resumir nos referiremos a los bienes "producidos" dentro o fuera de los Estados Unidos.

empresariales, para su *utilización directa, consumo o enajenación fuera de* los Estados Unidos ...".⁹⁰ Por lo que respecta a los bienes producidos dentro de los Estados Unidos, esta condición significa que la subvención fiscal sólo puede aplicarse a los ingresos si los bienes se exportan. En otras palabras, el uso fuera de los Estados Unidos conlleva necesariamente la exportación de los bienes desde los Estados Unidos (lugar de producción) al lugar de uso.

117. En la audiencia oral preguntamos a los Estados Unidos si los bienes producidos dentro de los Estados Unidos tenían que exportarse de los Estados Unidos para satisfacer la condición de "utilización directa ... fuera de los Estados Unidos". Los Estados Unidos confirmaron que para satisfacer esa condición los bienes tenían que exportarse.⁹¹ En consecuencia, por lo que respecta a esos bienes, la obligación de utilizarlos fuera de los Estados Unidos hace que el otorgamiento del beneficio fiscal esté supeditado a la exportación.

118. Cabe también recordar que la medida impugnada en el procedimiento inicial *Estados Unidos - EVE* contenía una condición prácticamente idéntica relacionada con "la utilización directa ... fuera de los Estados Unidos" con respecto a los bienes producidos en los Estados Unidos.⁹² En aquella apelación confirmamos la constatación del Grupo Especial de que la combinación de las obligaciones de producir los bienes en los Estados Unidos y de utilizarlos fuera de los Estados Unidos implicaba una supeditación a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. No vemos razón alguna, en la presente apelación, para llegar a una conclusión distinta de nuestra conclusión en el procedimiento inicial, a saber, que existe supeditación a la exportación, con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3, cuando el otorgamiento de una subvención está condicionado

⁹⁰ Artículo 943(a)(1)(B) del IRC. (sin cursivas en el original)

⁹¹ Respuesta de los Estados Unidos a la pregunta formulada en la audiencia oral.

⁹² Con arreglo a la medida EVE, los bienes que reunieran las condiciones establecidas tenían que ser producidos en los Estados Unidos *por una persona distinta de una EVE*, y debían estar destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso ordinario de las actividades comerciales o empresariales *por una EVE o a una EVE* para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos. (Artículo 927(a)(1)(A) y (B), actualmente derogado por la Ley IET.) Con arreglo al artículo 943(a)(1)(B), insertado en el IRC en virtud del artículo 3 de la Ley IET, un ciudadano estadounidense o residente en ese país que produzca bienes dentro de los Estados Unidos debe destinar esos bienes "principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso ordinario de las actividades comerciales o empresariales, fuera de los Estados Unidos". Por tanto, la única diferencia entre las disposiciones impugnadas en el procedimiento inicial y las impugnadas en el presente procedimiento, con respecto a los bienes producidos en los Estados Unidos, es que la medida relativa a las EVE establecía que las EVE no podían producir los bienes que reunían las condiciones establecidas, pero que tenían que ser su vendedor o arrendador, mientras que la medida IET no establece quién debe producir los bienes que reúnen las condiciones establecidas o quiénes deben venderlos. Esa diferencia entre las disposiciones en nada afecta a la supeditación a la exportación de las respectivas medidas.

a la obligación de que los bienes producidos en los Estados Unidos se utilicen fuera de los Estados Unidos.

119. Recordamos que la medida IET otorga una exención fiscal en dos series de circunstancias distintas: a) cuando los bienes se producen *dentro* de los Estados Unidos y están destinados a utilización fuera de los Estados Unidos y b) cuando los bienes se producen *fuera* de los Estados Unidos y están destinados a utilización fuera de los Estados Unidos. Nuestra conclusión de que la medida IET otorga subvenciones que están supeditadas a la exportación en la primera serie de circunstancias no se ve afectada por el hecho de que las subvenciones puedan también obtenerse en la segunda serie de circunstancias. El hecho de que las subvenciones otorgadas en la segunda serie de circunstancias *podrían* no estar supeditadas a la exportación no elimina la supeditación a la exportación que se da en la primera serie de circunstancias.⁹³ A la inversa, la supeditación a la exportación que se da en estas circunstancias en nada afecta la posibilidad de que exista o no una subvención supeditada a las exportaciones en la segunda serie de circunstancias. Cuando un contribuyente estadounidense produce bienes simultáneamente dentro y fuera de los Estados Unidos, para utilización directa fuera de los Estados Unidos, pueden otorgarse subvenciones con arreglo a la medida IET con respecto a ambos tipos de bienes. La subvención otorgada con respecto a los bienes producidos dentro de los Estados Unidos y exportados de los Estados Unidos está supeditada a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, independientemente de que la subvención otorgada con respecto a los bienes producidos fuera de los Estados Unidos esté o no también supeditada a la exportación.

120. Por estas razones, confirmamos la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.75 y 9.1 a) de su informe -limitada a los bienes "fabricados, producidos, cultivados o extraídos" dentro de los Estados Unidos- de que la medida impugnada otorga subvenciones supeditadas *de jure* a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.⁹⁴ No nos pronunciamos sobre la presunta supeditación a la exportación de la subvención en lo tocante a los bienes "fabricados, producidos, cultivados o extraídos" fuera de los Estados Unidos.⁹⁵

⁹³ Recordamos que las Comunidades Europeas formulan una apelación condicional contra la aplicación por el Grupo Especial del principio de economía procesal por lo que respecta a su alegación relativa a los bienes producidos fuera de los Estados Unidos. Más abajo abordaremos esa apelación condicional. Véase *infra*, párrafos 253 a 255.

⁹⁴ *Supra*, párrafos 108 a 109.

⁹⁵ Observamos que las Comunidades Europeas formulan una apelación condicional concerniente a la aplicación por el Grupo Especial del principio de economía procesal en relación con esta cuestión. Véase *infra*, párrafos 253 a 255.

VII. Nota 59 del Acuerdo SMC: evitación de la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero

121. Los Estados Unidos afirmaron ante el Grupo Especial que aun en el caso de que la Ley entrañara el otorgamiento de subvenciones supeditadas a la exportación, esas subvenciones no estarían prohibidas, ya que podían ampararse en lo dispuesto en la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*, adjunta al párrafo e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I del Acuerdo (la "Lista ilustrativa").

122. El Grupo Especial inició su análisis sosteniendo que incumbía a los Estados Unidos la obligación de demostrar que la medida impugnada estaba incluida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59. El Grupo Especial recordó que "es a la parte que afirma una determinada reclamación o defensa a quien incumbe la carga de probar esa reclamación o defensa", e indicó que en ese caso los Estados Unidos estaban afirmando que la nota 59 "justificaba" la Ley IET.⁹⁶

123. En su examen de los argumentos de los Estados Unidos basados en la nota 59, el Grupo Especial constató que la expresión "ingresos procedentes del extranjero" se refiere a "determinados ingresos susceptibles de 'doble imposición'".⁹⁷ El Grupo Especial observó que no era preciso que una medida evitara la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero con "exactitud", ni que la evitara "total" o "exclusivamente".⁹⁸ Afirmó, sin embargo, que "la relación entre la medida y su fin expreso -es decir, 'evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero ...'- debe ser fácilmente apreciable".⁹⁹ El Grupo Especial analizó la relación entre la medida y su finalidad expresa examinando "la estructura, el diseño y el funcionamiento generales de la Ley"¹⁰⁰, y constató que la medida impugnada no tenía por objeto "evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.¹⁰¹

124. En apelación, los Estados Unidos aducen que el Grupo Especial incurrió en error al constatar que incumbía a los Estados Unidos la obligación de demostrar que la medida estaba incluida en el

⁹⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.90 y nota 188 a dicho párrafo (no se reproduce la nota de pie de página).

⁹⁷ *Ibid.*, párrafo 8.93.

⁹⁸ *Ibid.*, párrafo 8.95 (no se reproduce la nota de pie de página).

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ Informe del Grupo Especial, párrafos 8.107 y 9.1 a).

ámbito de aplicación de la nota 59.¹⁰² Según los Estados Unidos, "la última frase de la nota 59 está indisolublemente vinculada al ... párrafo 1 a) del artículo 3 [del *Acuerdo SMC*], y sirve para definir el ámbito de aplicación del párrafo 1 a) del artículo 3".¹⁰³ Sostienen, por consiguiente, que incumbe a las Comunidades Europeas la obligación de demostrar que la medida *no* está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

125. A juicio de los Estados Unidos, la quinta frase de la nota 59 indica que los Miembros gozan de "mucha flexibilidad para determinar el modo de compensar la doble imposición".¹⁰⁴ Aducen que los ingresos procedentes del extranjero "pueden incluir los ingresos generados, al menos en parte, fuera de las fronteras o el territorio del Miembro que instituye una medida para evitar la doble imposición", ya que hay una "posibilidad de doble imposición" de tales ingresos.¹⁰⁵ Los Estados Unidos se remiten a los antecedentes legislativos de la Ley IET para establecer que la medida se adoptó para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59.¹⁰⁶ Los Estados Unidos mantienen que con arreglo a la nota 59 no es preciso que las medidas para evitar la doble imposición sean "globales u omnicomprensivas".¹⁰⁷

126. Abordaremos en primer lugar la constatación del Grupo Especial de que incumbe a los Estados Unidos la obligación de probar que la medida IET está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59. Ciertamente, hemos afirmado que "la carga de la prueba incumbe a la parte, sea el demandante o el demandado, que afirma una determinada reclamación o defensa".¹⁰⁸ Al aplicar este principio en el asunto *Estados Unidos - Camisas y blusas*, afirmamos que:

El artículo XX y el párrafo 2 c) i) del artículo XI constituyen excepciones limitadas respecto de las obligaciones contenidas en algunas otras disposiciones del GATT de 1994, y no normas positivas que establecen obligaciones por sí mismas. Tienen el carácter de defensas afirmativas. Por lo tanto, es razonable que la carga de fundar esa

¹⁰² Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 207.

¹⁰³ *Ibid.*, párrafo 204.

¹⁰⁴ *Ibid.*, párrafo 218.

¹⁰⁵ *Ibid.*, párrafos 187 y 188.

¹⁰⁶ *Ibid.*, párrafo 194. Véase también el informe del Grupo Especial, nota 197 al párrafo 8.95.

¹⁰⁷ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 209.

¹⁰⁸ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Medida que afecta a las importaciones de camisas y blusas de tejidos de lana procedentes de la India* ("*Estados Unidos - Camisas y blusas*"), WT/DS33/AB/R y Corr.1, adoptado el 23 de mayo de 1997, ISD 1997: I, 323, 335.

defensa incumba a la parte que la invoca.¹⁰⁹ (no se reproduce la nota de pie de página)

127. En *CE - Hormonas* afirmamos que las normas habituales en materia de carga de la prueba no podían eludirse simplemente describiendo como "excepción" una disposición específica.¹¹⁰ En aquella apelación estudiamos la relación entre los párrafos 1 y 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias* (el "*Acuerdo MSF*"), comparándola con la relación entre los artículos I, III y XX del GATT de 1994. En el caso de las disposiciones del GATT de 1994 observamos que el artículo XX no establece ninguna "obligación positiva" que permita determinar el alcance adecuado de las obligaciones impuestas por los artículos I y III. En lugar de ello, el artículo XX establece las circunstancias en las que los Miembros están facultados para "adoptar o mantener" medidas que son incompatibles con las obligaciones impuestas por otras disposiciones del GATT de 1994, como los artículos I y III.

128. Por consiguiente, al examinar la constatación del Grupo Especial sobre la carga de la prueba en el marco de la quinta frase de la nota 59, debemos decidir si esa disposición determina, en parte, el alcance de las obligaciones dimanantes del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* o si prevé una excepción a una disposición que por lo demás constituye una subvención supeditada a la exportación.

129. Recordamos que en el procedimiento inicial de la presente diferencia afirmamos que la quinta frase de la nota 59 "no pretende establecer una excepción a la definición general de 'subvención' [...]".¹¹¹ Por tanto, una medida adoptada para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59, puede ser una "subvención" con arreglo al *Acuerdo SMC*.

130. El párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* establece obligaciones específicas con respecto a dos tipos de subvenciones: las subvenciones supeditadas a los resultados de exportación y las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Las subvenciones de estos tipos definidos están prohibidas en virtud del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. El párrafo e) de la Lista ilustrativa identifica una medida específica que se considera constituye una subvención a la exportación prohibida con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3.

¹⁰⁹ *Ibid.*, 337.

¹¹⁰ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 40, párrafo 104.

¹¹¹ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE*, *supra*, nota 3, párrafo 93 (no se reproducen las cursivas).

131. La quinta frase de la nota 59 indica que el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro". Del mismo modo que no creemos que la quinta frase de la nota 59 modifique el alcance de la definición de "subvención" que figura en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, tampoco creemos que modifique el alcance del párrafo e) de la Lista ilustrativa o el sentido que debe darse a la expresión "subvenciones supeditadas ... a los resultados de exportación" en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En consecuencia, las medidas incluidas en el ámbito de aplicación de esa frase de la nota 59 pueden seguir siendo subvenciones a la exportación, de la misma manera que pueden seguir siendo subvenciones con arreglo al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

132. Lo que la quinta frase de la nota 59 significa es que los Miembros están facultados para "tomar" o "adoptar" medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, aun en el caso de que en principio puedan ser subvenciones a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3. Por tanto, la quinta frase de la nota 59 establece una excepción al régimen jurídico aplicable a las subvenciones a la exportación en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3, al disponer expresamente que cuando una medida se adopta para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, los Miembros están facultados para adoptarla.

133. Por consiguiente, como indicamos en el asunto *Estados Unidos - EVE*, la quinta frase de la nota 59 constituye una defensa afirmativa que justifica el otorgamiento de una subvención a la exportación prohibida cuando la medida de que se trate se adopta para "evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero".¹¹² En esos casos, la carga de probar que una medida está justificada por quedar englobada en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 recae en la parte demandada.

134. Confirmamos, en consecuencia, la constatación del Grupo Especial, en el párrafo 8.90 de su informe, de que en este caso la carga de la prueba por lo que respecta a la quinta frase de la nota 59 recae sobre los Estados Unidos.

135. Seguidamente examinaremos la alegación de los Estados Unidos de que el Grupo Especial incurrió en error al constatar que la medida IET no es una medida adoptada para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

136. Recordamos que la quinta frase de la nota 59 establece que:

¹¹² Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 3, párrafo 101.

El párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro.

137. Observamos, para empezar, que la "doble imposición" se produce cuando los mismos ingresos, obtenidos por el mismo contribuyente, están sujetos a tributación en distintos Estados. La quinta frase de la nota 59 se aplica a las medidas adoptadas por los Miembros para evitar esa doble imposición de los "ingresos procedentes del extranjero". Al examinar la frase "ingresos procedentes del extranjero", (en inglés *foreign-source income*), observamos que tal como se utiliza corrientemente, la palabra "*source*" (fuente) puede referirse al lugar originario de algo, y que las palabras "fuente" y "origen" pueden ser sinónimos.¹¹³ Consideramos, por tanto, que la palabra "*source*", en el contexto de la quinta frase de la nota 59, tiene un significado análogo al de la palabra "origen", y se refiere al lugar donde los ingresos se obtienen. Respalda esa interpretación la combinación de las palabras "*foreign*" (extranjero) y "*source*", ya que "*foreign*" se refiere también al lugar donde se obtienen los ingresos. Utilizada de esta forma, la palabra "*foreign*" indica un origen que es exterior al Miembro que adopta la medida de que se trate.¹¹⁴ Por tanto, la nota 59 se aplica a las medidas adoptadas por un Miembro para evitar la doble imposición de los ingresos obtenidos por un contribuyente de ese Miembro en un Estado "extranjero".

138. La quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC* permite a los Miembros adoptar medidas que conceden un trato fiscal especial a los "ingresos procedentes del extranjero" con objeto de mitigar la carga de una "doble imposición" que pueda recaer sobre sus contribuyentes. Es evidente que si los ingresos que se benefician de ese trato especial no pudieran gravarse dos veces, en dos Estados distintos, no habría una doble carga fiscal que mitigar, ni por tanto justificación alguna para permitir una excepción a la prohibición de las subvenciones a la exportación. En consecuencia, la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en la nota 59 se refiere a los ingresos que pueden ser gravables en dos Estados. El Grupo Especial adoptó una opinión similar cuando afirmó que a su juicio "la expresión 'ingresos procedentes del extranjero' se refería a determinados ingresos susceptibles de 'doble imposición'".¹¹⁵

139. Sin embargo, no es fácil determinar, en cualquier situación, cuándo los ingresos pueden ser gravados en dos Estados distintos, y por ello cuándo un Miembro puede considerar debidamente que

¹¹³ *Shorter Oxford English Dictionary*, C.T. Onions, (ed.) (Guild Publishing, 1983), Vol. 2, página 2057.

¹¹⁴ *Ibid.*, Vol. 1, página 788.

¹¹⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.93.

los ingresos son "ingresos procedentes del extranjero". En anteriores apelaciones hemos insistido en que los Miembros tienen facultades soberanas para establecer sus propias normas tributarias, siempre que respeten las obligaciones contraídas en la OMC.¹¹⁶ Por tanto, con sujeción a esta importante precisión, cada Miembro puede determinar libremente las normas que aplicará para identificar el origen de los ingresos y las consecuencias fiscales -gravar o no gravar los ingresos- que se deriven de esa identificación del origen. No vemos en la nota 59 del *Acuerdo SMC* nada que tenga por objeto modificar esa situación. Por consiguiente, convenimos con el Grupo Especial en que la nota 59 no obliga a los Miembros a adoptar ningún criterio jurídico en concreto para determinar si los ingresos proceden del extranjero a efectos de aplicar sus medidas para evitar la doble imposición.¹¹⁷

140. Sin embargo, al mismo tiempo, la nota 59 no otorga a los Miembros facultades ilimitadas para evitar la doble imposición de los "ingresos procedentes del extranjero" mediante el otorgamiento de subvenciones a la exportación. Como la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC* constituye una excepción a la prohibición de las subvenciones a la exportación, su alcance debe definirse con gran prudencia. Si se interpretara que la nota 59 permite a los Miembros otorgar preferencias fiscales para *cualesquiera* ingresos que un Miembro decida considerar ingresos procedentes del extranjero, esa interpretación menoscabaría gravemente la prohibición de las subvenciones a la exportación establecida en el *Acuerdo SMC*. Permitiría a los Miembros otorgar, basándose en las normas sobre origen de los ingresos que adoptaran, subvenciones fiscales a la exportación para ingresos que en realidad no podrían ser gravados en dos jurisdicciones. Por tanto, la expresión "ingresos procedentes del extranjero", tal como se utiliza en la nota 59, no puede interpretarse únicamente por referencia a la normativa del Miembro que adopta la medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

141. Aunque en el derecho fiscal internacional la expresión "ingresos procedentes del extranjero" no tiene un sentido universalmente acordado, observamos que muchos Estados han concertado tratados bilaterales o multilaterales para hacer frente a la doble imposición. Los Estados Unidos, por ejemplo, han concertado más de 50 tratados fiscales bilaterales que regulan la doble imposición.¹¹⁸ A

¹¹⁶ Véanse el informe del Órgano de Apelación, *Japón - Impuestos a las bebidas alcohólicas* ("*Japón - Bebidas alcohólicas II*"), WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adoptado el 1º de noviembre de 1996, ISD 1996: I, 97, páginas 120 y 121; el informe del Órgano de Apelación, *Chile - Impuestos a las bebidas alcohólicas*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000, párrafos 59 y 60; y el informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE*, *supra*, nota 3, párrafo 90.

¹¹⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.93.

¹¹⁸ Departamento del Tesoro, Servicio de Rentas Internas, publicación 901 (Rev. abril de 2001). Cat. N° 46849F.

menudo, los tratados fiscales bilaterales se basan en modelos de convenios fiscales elaborados multilateralmente que regulan la doble imposición.¹¹⁹ Además, los respectivos Estados miembros de la Comunidad Andina y la Comunidad del Caribe han adoptado acuerdos multilaterales, vinculantes para los miembros de la Comunidad respectiva, que tienen por objeto evitar la doble imposición.¹²⁰

142. Aunque la expresión "ingresos procedentes del extranjero" no se define de manera uniforme en esos instrumentos, creemos que en ellos se consagran determinados principios fiscales ampliamente reconocidos.¹²¹ Para tratar de dar sentido a la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en la nota 59 del *Acuerdo SMC*, que es una disposición de carácter fiscal de un tratado comercial internacional, nos parece adecuado buscar ayuda en esos principios ampliamente reconocidos que muchos Estados generalmente aplican en la esfera tributaria. Al identificar esos principios tenemos en cuenta que la medida impugnada trata de regular los ingresos procedentes del

¹¹⁹ Dos modelos de convenios fiscales comúnmente utilizados son el *Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital* de la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económicos (OCDE) ("*Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*") y la *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* ("*Modelo de Convención Fiscal de las Naciones Unidas*"), que contienen disposiciones similares. En su mayor parte, los tratados bilaterales adoptan los principios establecidos en esos dos modelos de convenios fiscales, y en muchos de ellos se reproducen también sus disposiciones detalladas (véase B.J. Arnold & M.J. McIntyre, *International Tax Primer* (Kluwer Law International, 1995), p.100 y A.H. Qureshi, *The Public International Law of Taxation* (Graham & Trotman, 1994), p. 371). Según la OCDE, hay cerca de 350 tratados entre Miembros de la OCDE y más de 1.500 tratados en todo el mundo que se basan en el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, (sitio Web de la OCDE, www.oecd.org, 2001). Los países Miembros de la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela) adoptaron entre ellos un modelo de acuerdo fiscal, que debe utilizarse cuando los Estados miembros concluyen tratados fiscales bilaterales con terceros Estados (Decisión 40, de 8 de noviembre de 1971, del Grupo Andino, Anexo II (*Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión*) ("*Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina*")).

¹²⁰ Los países Miembros de la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela) adoptaron entre ellos un acuerdo para regular la doble imposición (Decisión 40, de 8 de noviembre de 1971, del Grupo Andino, por la que se aprueba el *Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros*) ("*Convenio de la Comunidad Andina*"). (www.comunidadandina.org/normativa/dec/d040.htm y www.comunidadandina.org/ingles/treaties/dec/d040e.htm). Este acuerdo entró en vigor el 1º de enero de 1981.

El 6 de julio de 1994, 11 Estados miembros de la Comunidad del Caribe (Antigua y Barbuda, Barbados, Belice, Dominica, Granada, Guyana, Jamaica, Saint Kitts y Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas y Trinidad y Tabago) adoptaron también entre ellos un acuerdo sobre doble imposición (*Acuerdo entre los Gobiernos de los Estados miembros de la Comunidad del Caribe para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre los Ingresos, Réditos o Beneficios y los Beneficios de Capital y para Fomentar el Comercio y las Inversiones Regionales*) ("*Convenio del CARICOM*") (www.caricom.org; "Information Services" y "Treaties and Protocols").

¹²¹ Observamos que los Estados Unidos facilitaron al Grupo Especial ejemplos de las normas sobre origen de los ingresos aplicadas por Arabia Saudita, el Brasil, el Canadá, Chile, los Estados Unidos, Malasia, Panamá, el Reino Unido y Taiwán. Los principios fiscales ampliamente reconocidos parecen reflejarse en esas normas tributarias nacionales (segunda comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial, párrafo 62; informe del Grupo Especial, página C-80; Estados Unidos - Pruebas documentales 24 a 29 presentadas por los Estados Unidos al Grupo Especial; respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 12 formulada por el Grupo Especial; párrafos 27 a 29 del informe del Grupo Especial, página F-44 y F-45.

extranjero de los ciudadanos estadounidenses y los residentes en ese país - es decir, los ingresos obtenidos por esos contribuyentes en Estados "extranjeros" donde los contribuyentes no son residentes.

143. Como es natural, reconocemos que las normas fiscales detalladas sobre la tributación de los no residentes difieren considerablemente de un Estado a otro, ya que algunos aplican normas en virtud de las cuales puede haber más probabilidades de que se graven los ingresos de los no residentes que si se aplican las disposiciones establecidas por otros Estados.¹²² Sin embargo, a pesar de las diferencias, nos parece que esas normas revelan la existencia de un elemento común ampliamente aceptado. Ese elemento común es que un Estado "extranjero" gravará a los no residentes sobre los ingresos generados por actividades de esos no residentes que tengan alguna vinculación con ese Estado. Por consiguiente, tanto si un Estado "extranjero" decide gravar a los no residentes sobre los ingresos generados por un establecimiento permanente como si, a falta de tal establecimiento, decide gravarlos sobre los ingresos generados por el desarrollo de una actividad comercial o un negocio en su territorio, el Estado "extranjero" sólo grava a los no residentes sobre los ingresos generados por actividades vinculadas al territorio de dicho Estado.¹²³ Como consecuencia de ese vínculo, el Estado

¹²² Por ejemplo, algunos Estados sólo gravan a los no residentes sobre los ingresos comerciales generados por un *establecimiento permanente* en su territorio. A este respecto, observamos que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* permite a los Estados gravar los beneficios comerciales generados por un no residente mediante un "establecimiento permanente" situado en su territorio. El párrafo 1 del artículo 5 del Convenio define el "establecimiento permanente" como un "lugar fijo de negocios a través del que se desarrollan todas las actividades de una empresa o parte de ellas". Esta definición requiere la existencia de un vínculo relativamente fuerte con el Estado "extranjero" para que éste pueda gravar a un no residente. Sin embargo, en el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio se añade que puede existir un establecimiento permanente cuando una persona distinta del contribuyente " ejerza habitualmente ... poderes que la facultan para concluir contratos" en nombre del contribuyente. Por tanto, el propio *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* admite distintos criterios para determinar si los ingresos comerciales han sido generados por actividades vinculadas al territorio de un Estado "extranjero".

Sin embargo, observamos también que algunos Estados gravan a los no residentes sobre la base de actividades de carácter menos permanente, siempre que haya por lo menos una conexión suficiente entre las actividades generadoras de los ingresos el territorio del Estado que las grava. Los Estados Unidos, por ejemplo, gravan los ingresos comerciales de los no residentes si esos ingresos están "efectivamente vinculados" con un comercio o negocio realizado en los Estados Unidos. (Artículos 871(b) y 882(b) del IRC.) Los Estados Unidos citan ejemplos de otros Estados que a su juicio gravan a los no residentes sobre los ingresos generados mediante un comercio o un negocio desarrollados en ese Estado sin que exista un establecimiento permanente (véase *supra*, nota 121).

¹²³ Observamos que el *Convenio de la Comunidad Andina*, el *Convenio del CARICOM* y el *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina* y los *Modelos de Convenios Fiscales de la OCDE* y las *Naciones Unidas* describen diversas situaciones en las que un Estado "extranjero" está facultado para gravar a un no residente sobre ingresos generados por actividades que están vinculadas a ese Estado. La naturaleza de los vínculos requeridos depende de la naturaleza de los ingresos.

Los artículos 7 del *Convenio de la Comunidad Andina* y del *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina* establecen que los beneficios comerciales sólo son gravables en el Estado donde se "obtienen" esos beneficios mediante actividades comerciales realizadas en esos Estados. El artículo 8 del

"extranjero" trata los ingresos en cuestión como ingresos de origen nacional, con arreglo a sus normas sobre origen de los ingresos, y los grava. A la inversa, cuando los ingresos de un no residente no tienen ningún vínculo con un Estado "extranjero", se acepta con carácter general que los ingresos sólo estarán sujetos a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, y que no estarán sujetos a tributación en un Estado "extranjero".

144. Aunque los participantes y los terceros participantes disienten sobre si un Estado "extranjero" gravará, y en qué medida, los ingresos de un no residente, ninguno ha sugerido que un no residente

Convenio del CARICOM declara que los beneficios comerciales sólo son gravables en el Estado en que se efectúan las actividades comerciales que generan esos beneficios. Por tanto, los no residentes serán gravados sobre los beneficios comerciales generados mediante actividades realizadas en un Estado "extranjero". Los artículos 7 de los *Modelos de Convenio de la OCDE y las Naciones Unidas* establecen que los ingresos "comerciales" de los no residentes, generados por medio de un "establecimiento permanente", podrán ser gravados en el Estado donde el establecimiento permanente esté situado (véase *supra*, nota 121).

Los artículos 5 y 12 del *Convenio de la Comunidad Andina* y el *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina*, los artículos 6 y 7.2 i) del *Convenio del CARICOM*, y los artículos 6 y 13 de los *Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE y las Naciones Unidas* establecen que los ingresos o los beneficios del capital derivados de bienes inmuebles o de su enajenación obtenidos por un no residente son gravables en el Estado "extranjero" donde se encuentren los bienes.

Los artículos 8 de los *Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE y las Naciones Unidas* establecen que los ingresos generados de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional pueden ser gravados en un Estado "extranjero" si el lugar de gestión efectiva de la empresa no residente está situado en ese Estado. El artículo 8 del *Convenio de la Comunidad Andina* y el párrafo 1 del artículo 9 del *Convenio del CARICOM* sólo permiten gravar esos ingresos "internacionales" al Estado de residencia de la empresa. Sin embargo, el párrafo 2 del artículo 9 del *Convenio del CARICOM* estipula que cuando las actividades de transporte tienen lugar exclusivamente dentro del territorio de uno de los Estados Miembros, ese Estado gravará los ingresos, con independencia del lugar de residencia de la empresa. El artículo 8 del *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina* es similar al artículo 8 del *Convenio de la Comunidad Andina*, mientras que el artículo 8 alternativo de ese Modelo permite a cada Estado gravar las actividades de transporte que tienen lugar en él, con independencia del lugar de residencia de la empresa.

Los artículos 13 del *Convenio de la Comunidad Andina* y del *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina* y los artículos 15 del *Convenio del CARICOM* y los *Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE y las Naciones Unidas* indican que los ingresos por empleo de un no residente pueden ser gravados en un Estado "extranjero" si los servicios se prestan o el empleo se desempeña en ese Estado.

Con arreglo al artículo 17 del *Convenio del CARICOM* y los artículos 16 de los *Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE y las Naciones Unidas*, los sueldos de un director no residente pueden gravarse en el Estado "extranjero" si la empresa de la que esa persona es director reside en ese Estado. Con arreglo al artículo 14 del *Convenio de la Comunidad Andina* y del *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina*, los servicios profesionales prestados por una empresa pueden gravarse en un Estado "extranjero" si se prestan en él.

Con arreglo a los artículos 16 del *Convenio de la Comunidad Andina* y del *Modelo de Convenio Fiscal de la Comunidad Andina*, el artículo 18 del *Convenio del CARICOM* y el artículo 17 de los *Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE y las Naciones Unidas*, los ingresos de un artista del espectáculo derivados de "actividades" realizadas en un Estado "extranjero" pueden ser gravados en ese Estado.

Por tanto, para cada tipo de ingresos regulado por esos acuerdos y convenios, un Estado "extranjero" sólo puede gravar los ingresos de un no residente que hayan sido generados por actividades que están vinculadas o conectadas con el territorio de ese Estado.

tendrá que tributar en un Estado "extranjero" sobre los ingresos generados por actividades que no tienen ningún vínculo con ese Estado "extranjero". De hecho, los Estados Unidos aducen que los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son ingresos procedentes del extranjero porque esa parte de los ingresos extraterritoriales tiene "*suficientes contactos extranjeros* ... para que la transacción pueda estar sujeta a tributación en una nación extranjera."¹²⁴ (sin cursivas en el original) Según los Estados Unidos, esos "contactos extranjeros" se establecen, con arreglo a la medida, mediante la realización de las actividades descritas en la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero establecida en el artículo 942(b) del IRC.¹²⁵ Por tanto, los Estados Unidos aceptan que los "ingresos procedentes del extranjero" a los que se hace referencia en la nota 59 son ingresos generados por actividades económicas que tienen "contactos suficientes" con un Estado "extranjero".

145. En consecuencia, a nuestro juicio, la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en la nota 59 del *Acuerdo SMC* hace referencia a los ingresos generados por actividades de un contribuyente no residente en un Estado "extranjero" que tienen vínculos con ese Estado en virtud de los cuales los ingresos pueden estar debidamente sujetos a tributación en él.¹²⁶

146. Habida cuenta de las diferencias entre las normas detalladas aplicadas por los Estados al gravar a los no residentes, se producirán muchas situaciones en las que algunos Estados gravarán los ingresos de un no residente mientras que otros estimarán que no existe un vínculo adecuado para justificar la imposición de gravámenes a no residentes. Por tanto, desde la perspectiva del Estado de residencia, no se sabrá con seguridad si los ingresos de sus contribuyentes estarán sujetos a tributación en un Estado "extranjero". A pesar de esa incertidumbre, uno de los métodos ampliamente reconocidos para evitar la doble imposición es el método de exención fiscal.¹²⁷ Con arreglo a ese

¹²⁴ Memorándum escrito adicional de los Estados Unidos, página 2.

¹²⁵ *Ibid.*

¹²⁶ Observamos que Isenbergh afirma que "el concepto de origen no es infinitamente maleable. Aunque sólo sea por razones prácticas, *es precisa* alguna *conexión con un país* para justificar que los ingresos se traten como ingresos originarios de ese país". (sin cursiva en el original) Isenbergh afirma asimismo que "los países comerciales o industriales consideran que los ingresos tienen su origen en *actividades económicas específicas que tienen lugar dentro de ellos*, mientras que muchos países en desarrollo ... se centran en la persona sobre la que recae el pago de esos ingresos. (sin cursiva en el original) Isenbergh, *supra*, nota 79, vol. I, párrafo 5.1, pág. 5:2.

¹²⁷ Véase, por ejemplo, el artículo 23A de los *Modelos de Convenio Fiscal de la OCDE y de las Naciones Unidas*. Entre los tratados bilaterales, véanse, por ejemplo, artículo 22(1)(a) del *Acuerdo para evitar la doble imposición entre la República Federal de Alemania y la República Islámica del Irán en la esfera de los impuestos sobre la venta (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Islamischen Republik Pakistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen)*, 14 de julio de 1994, Bundessteuerblatt 1995 I p. 617, Bundesgesetzblatt 1995 II p. 836; artículo 22(2)(a) del *Acuerdo para*

método, los Estados pueden eximir de tributación determinados ingresos para evitar la doble imposición, con independencia de que otro Estado grave o no los ingresos exentos. La evitación de la doble imposición no es una ciencia exacta. De hecho, los ingresos exentos de tributación en el Estado de residencia del contribuyente pueden no estar sujetos a un impuesto correspondiente, o a ningún impuesto en un Estado "extranjero". Sin embargo, esto no significa necesariamente que la medida no se haya adoptado para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Por tanto, convenimos con el Grupo Especial, y con los Estados Unidos, en que no es preciso que las medidas englobadas en el ámbito de aplicación de la nota 59 estén perfectamente ajustadas a una doble carga fiscal efectiva.¹²⁸

147. Sin embargo, el hecho de que las medidas englobadas en el ámbito de aplicación de la nota 59 del *Acuerdo SMC* puedan otorgar una exención fiscal incluso para ingresos que no están gravados en otra jurisdicción no significa que esas exenciones fiscales puedan otorgarse, en virtud de la quinta frase de la nota 59, para *cualquier* ingreso. La nota 59 requiere que los ingresos que se benefician de una medida para evitar la doble imposición "procedan del extranjero" y, como ya hemos indicado, esto significa que los ingresos deben tener vínculos con un Estado "extranjero" de modo que puedan quedar debidamente sujetos a tributación en ese Estado, así como en el Miembro que adopta la medida para evitar la doble imposición.

148. Reconocemos también que los acuerdos abarcados no obligan a los Miembros a compensar la doble imposición. La nota 59 del *Acuerdo SMC* simplemente preserva la prerrogativa de los Miembros para aplicar esa compensación, libremente, a los "ingresos procedentes del extranjero". En consecuencia, no creemos que las medidas englobadas en el ámbito de aplicación de la nota 59 tengan que compensar *todas* las dobles cargas fiscales. Antes bien, los Miembros conservan la autoridad soberana para determinar por sí mismos si aplicarán esa compensación y en qué medida lo harán.

evitar la doble imposición entre Mauricio y Madagascar (Convention entre le Gouvernement de la République de Maurice et le Gouvernement de la République de Madagascar tendant à éviter les doubles impositions et la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu), 30 de agosto de 1994 y artículo 24(b)(1) del *Acuerdo para evitar la doble imposición entre la República de Francia y el Reino Unido (Convention entre la France et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus)*, 22 de mayo de 1968, *Journal Officiel de la République française*, 24 de noviembre de 1969, p. 11476, modificado. Véanse también A. H. Qureshi, *supra*, nota 119, p. 370; B.J. Arnold & M.J. McIntyre, *supra*, nota 119, págs. 40-43; J. Schuch, "The Methods for the Elimination of Double Taxation in a Multilateral Tax Treaty", en M. Lang y otros, *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law* (Kluwer Law International and Lindeverlagwien, 1998), págs. 129-152; y M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income* (Kluwer Law and Taxation, 1989), págs. 173-184.

¹²⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.95. Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafos 216 a 220.

149. Volviendo de nuevo a la medida IET, recordamos que la nota 59 del *Acuerdo SMC* se aplica a las medidas "adoptadas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Al igual que el Grupo Especial, analizaremos el diseño, la estructura y la arquitectura de la medida impugnada para determinar si está englobada en el ámbito de aplicación de la nota 59.

150. Recordamos, en primer lugar, que los Estados Unidos se remiten a los antecedentes legislativos de la medida. Según determinados pasajes de esos antecedentes legislativos, "la exclusión de [...] los ingresos extraterritoriales es un medio de evitar la doble imposición ...".¹²⁹ Los antecedentes legislativos ponen asimismo de manifiesto que la medida se adoptó "para cumplir las decisiones de un Grupo Especial y el Órgano de Apelación para la solución de diferencias de la Organización Mundial del Comercio".¹³⁰ Tomamos especial nota de esas declaraciones, aunque no creemos que debamos finalizar aquí nuestro análisis.

151. Nos parece claro que la medida regula los casos en que ciudadanos estadounidenses y residentes en ese país han desempeñado ciertas actividades económicas en un Estado "extranjero". Observamos que sólo se considerará que un contribuyente tiene entradas brutas de comercio exterior, que generan ingresos de comercio exterior exentos que reúnen las condiciones establecidas, si la transacción que genera esas entradas satisface la "prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero" establecida en el artículo 942(b) del IRC.¹³¹

152. Con arreglo a esa prescripción, determinados aspectos de la transacción han de tener lugar fuera de los Estados Unidos. En primer lugar, el contribuyente deberá haber "participado fuera de los Estados Unidos" en una de las siguientes actividades: la "captación de clientes", "negociación" o "concertación del contrato", excluida la participación en su publicidad. En segundo lugar, al menos un 50 por ciento de determinados costos de la transacción debe ser atribuible a "actividades realizadas fuera de los Estados Unidos". Los costos pertinentes son los relativos a las siguientes cinco categorías de actividad: "publicidad y promoción de ventas"; "trámite de los pedidos de los clientes y disposiciones para la entrega de los productos"; "transporte fuera de los Estados Unidos en relación

¹²⁹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 194, citando *Senate Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion ACT* ("Senate Report"), S. Rep. N° 106-416 (2000), Prueba documental US-2 presentada por los Estados Unidos al Grupo Especial, págs. 2 y 6; *House of Representatives Report on the FSC and Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act* ("House Report"), H.R. Rep. N° 106-845 (2000), Prueba documental US-3 presentada por los Estados Unidos al Grupo Especial, págs. 10 y 13.

¹³⁰ Informe del Grupo Especial, nota 197 al párrafo 8.95 en que se cita el informe de la Cámara de Representantes..

¹³¹ Véase *infra*, párrafos 175 a 177, donde abordamos la excepción a esta prescripción establecida en el artículo 942(b)(4) del IRC.

con la entrega al cliente"; "preparación y transmisión de una factura o estado de cuenta finales o recibo del pago"; y "asunción del riesgo de crédito".¹³²

153. La prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero se centra en actividades del contribuyente relacionadas con la preparación y ejecución de la venta o el arrendamiento de los bienes que reúnen las condiciones establecidas. Aunque estamos de acuerdo con las Comunidades Europeas en que la medida sólo regula un conjunto limitado de actividades económicas, también estamos de acuerdo con los Estados Unidos en que esas actividades se desarrollan en un Estado "extranjero", ya que han de tener lugar fuera de los Estados Unidos. Por consiguiente, nos parece claro que la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero establece un vínculo entre alguna parte de las transacciones que reúnen las condiciones estipuladas por la medida IET y un Estado "extranjero".

154. Sin embargo, el hecho de que una transacción conlleve algún elemento extranjero, como el "proceso económico en el extranjero", no significa necesariamente que *todos* los ingresos generados por esa transacción sean "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. La venta o arrendamiento de bienes puede generar ingresos imponible atribuibiles a distintas actividades, de las que posiblemente sólo algunas tienen lugar en un Estado "extranjero". En efecto, una transacción de venta o arrendamiento puede generar ingresos atribuibiles a actividades como la investigación y el desarrollo, la fabricación, la publicidad, la venta, el transporte y la administración. A nuestro juicio, con arreglo a la nota 59 del *Acuerdo SMC*, los "ingresos procedentes del extranjero" derivados de tal transacción son sólo aquella parte de los ingresos totales que ha sido generada por actividades que tienen lugar en un Estado "extranjero" y puede atribuirse debidamente a esas actividades.¹³³ A la inversa, aquella parte de los ingresos totales generada por actividades que tienen lugar dentro del Estado de residencia y que puede atribuirse debidamente a esas actividades representa

¹³² Artículos 942(b)(2)(A)(ii) y 942(b)(3) del IRC. Alternativamente, la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero puede satisfacerse cuando los costos atribuibiles a actividades realizadas fuera de los Estados Unidos representan como mínimo el 85 por ciento de los costos en dos de las cinco categorías mencionadas en el párrafo 152. Véase el artículo 942(b)(2)(B) del IRC.

¹³³ Observamos que Isenbergh afirma que en caso de venta de mercancías por un productor los ingresos generados por la transacción de venta son atribuibiles a "actividades fácilmente distinguibles" que están "a menudo combinadas", es decir, a actividades "de producción y venta". Isenbergh indica que en una transacción de venta internacional esas actividades de producción y venta pueden tener lugar "en distintos países". Por consiguiente, esas actividades generan ingresos que tienen orígenes distintos que se "combinan" a no ser que se separen los ingresos procedentes de los distintos orígenes. Isenbergh afirma que "lo ideal" sería que los distintos "elementos de la transacción" se "diferenciaran" utilizando normas de fijación de precios en condiciones de plena competencia. Se consideraría que el fabricante ha vendido las mercancías, a precio de libre mercado, a un distribuidor independiente, que a su vez revende las mercancías. Esto "disecionaría" la transacción sobre la base del lugar donde tuvieron lugar las distintas actividades. (J. Isenbergh, *supra*, nota 79, párrafo 10.9, página 10:16).

ingresos de origen nacional en ese Estado. Por tanto, cuando los ingresos por venta o arrendamiento *combinan* ingresos nacionales e ingresos procedentes del extranjero, *no todos* los ingresos proceden del extranjero, del mismo modo que *no todos* los ingresos son de origen nacional.

155. Con arreglo al artículo 942(a)(1) del IRC, por "entradas brutas de comercio exterior" se entiende la *totalidad* de las entradas obtenidas por el contribuyente en transacciones reguladas por la medida. Los "ingresos extraterritoriales" se definen en el artículo 114(e) del IRC como los ingresos brutos atribuibles a las entradas brutas de comercio exterior del contribuyente. Los "ingresos de comercio exterior" se definen en el artículo 941(b)(1) del IRC como los ingresos imponible (netos) atribuibles a las entradas brutas de comercio exterior del contribuyente. En el marco de la medida IET, con arreglo a nuestra interpretación de las disposiciones legales, *todas* las entradas procedentes de una transacción de bienes que reúnan las condiciones establecidas a la que pueda ser aplicable la medida se tratan como entradas brutas de comercio exterior; *todos* los ingresos brutos obtenidos en tal transacción se tratan como ingresos extraterritoriales; y *todos* los ingresos imponible (netos) obtenidos en esa transacción se tratan como ingresos de comercio exterior.

156. Hemos dicho anteriormente que los ingresos *exentos* en virtud de la medida son sólo los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, y que la cuantía de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se calcula, a elección del contribuyente, utilizando una de las tres fórmulas distintas establecidas en el artículo 941(a)(1) del IRC. Con arreglo a una de esas fórmulas, la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas es igual al 15 por ciento de los ingresos (netos) de comercio exterior del contribuyente¹³⁴ (la "regla del 15 por ciento"), mientras que con arreglo a una segunda fórmula, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son iguales al 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior (la "regla del 1,2 por ciento").¹³⁵ Por consiguiente, con arreglo a esas dos fórmulas, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son un *porcentaje fijo* de la cuantía neta o la cuantía bruta de *todos* los ingresos obtenidos por el contribuyente en cualquier transacción que reúna las condiciones establecidas. En consecuencia, con arreglo a esas fórmulas, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas incluyen un porcentaje de los ingresos obtenidos por el contribuyente de las actividades que, en forma acumulativa, generaron la totalidad de los ingresos. En otras palabras, para calcular los ingresos de

¹³⁴ Artículo 941(a)(1)(C) del IRC.

¹³⁵ Artículo 941(a)(1)(B) del IRC. Observamos que con arreglo al artículo 941(a)(1)(A) del IRC, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas pueden representar un 30 por ciento de los "ingresos por venta y arrendamiento en el extranjero" del contribuyente. Más abajo examinaremos esta fórmula. Véase *infra*, párrafos 172 a 178.

comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas con arreglo a esas fórmulas, la medida no hace distinción alguna, que no sea simplemente empírica, entre los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero que dependa de si las actividades generadoras de los ingresos tuvieron lugar en los Estados Unidos o en un "Estado extranjero".¹³⁶ En lugar de ello, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas representan un porcentaje fijo de una cuantía que incluye tanto los ingresos nacionales como los procedentes del extranjero.

157. Esto puede ilustrarse mediante ejemplos basados en un ejemplo de la aplicación de la medida que figura en el informe de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos.¹³⁷ El primer ejemplo conlleva dos transacciones de venta separadas. Supongamos que una empresa estadounidense fabrica bienes en los Estados Unidos y los vende a un distribuidor no vinculado en los Estados Unidos, sin satisfacer la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero. Supongamos que el precio de venta era 80 dólares, que generan 30 dólares de beneficio para el fabricante. En la audiencia oral, los Estados Unidos confirmaron que en una transacción de esa naturaleza el fabricante no habrá obtenido ingresos extraterritoriales ni ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. El beneficio de 30 dólares constituirá en su totalidad ingresos brutos con arreglo al artículo 61(a) del IRC. Supongamos seguidamente que el mismo distribuidor vende los mismos bienes a un comprador extranjero, para utilización fuera de los Estados Unidos, en una transacción que satisface la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero. El precio de venta es 100 dólares, que generan 20 dólares de beneficio. En la audiencia oral, los Estados Unidos confirmaron que el distribuidor habrá obtenido ingresos extraterritoriales de 20 dólares y, suponiendo que todo ello constituya ingresos imponibles, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se cifrarán en 3 dólares si se aplica la regla del 15 por ciento establecida en el artículo 941(a)(1)(C) del IRC.

158. En este primer ejemplo, el fabricante obtiene 30 dólares de beneficio y el distribuidor 20 dólares. De ese total de 50 dólares de beneficio, sólo los 20 dólares de beneficio del distribuidor constituyen ingresos extraterritoriales. Los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas exentos de tributación son una parte de los beneficios de venta y distribución del distribuidor y no incluyen ningún beneficio obtenido por el fabricante. Los Estados Unidos explicaron que la regla del 15 por ciento tiene por objeto asignar los ingresos por ventas y distribución obtenidos en una transacción, en este ejemplo por el distribuidor, a la porción nacional (85 por ciento)

¹³⁶ En la audiencia oral, los Estados Unidos caracterizaron como "empíricas" las fórmulas para calcular la cuantía de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas.

¹³⁷ House Report, página 20. Las cifras utilizadas en estos ejemplos se basan también en el que figura en el informe de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos.

y la porción extranjera atribuible a las actividades realizadas para completar el proceso económico en el extranjero (15 por ciento).¹³⁸ Por tanto, los 3 dólares de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son, en este ejemplo, la cuantía que los Estados Unidos tratan como ingresos procedentes del extranjero exentos, mientras que los restantes 47 dólares se tratan como ingresos nacionales de origen estadounidense.

159. Nuestro segundo ejemplo está tomado directamente del propio informe de la Cámara, y utiliza las cifras que figuran en dicho informe. Las transacciones son exactamente las mismas que en nuestro primer ejemplo, con los mismos precios de venta y beneficios para el fabricante y el distribuidor. Sin embargo, en este caso el fabricante y el distribuidor son partes vinculadas. Con arreglo al artículo 942(b)(4) del IRC, se considera que el fabricante ha satisfecho la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero en su transacción con el distribuidor vinculado porque el distribuidor satisfizo esa prescripción en la subsiguiente transacción con el comprador extranjero. En otras palabras, como el fabricante y el distribuidor están vinculados, la medida considera que la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero se ha satisfecho en la transacción de venta entre las partes vinculadas, cuando de hecho no se satisfizo. En la audiencia oral, los Estados Unidos confirmaron lo que se afirma en el informe de la Cámara, es decir, que como consecuencia de la disposición "calificativa" del artículo 942(b)(4) del IRC, los 30 dólares de beneficio del fabricante se tratan como ingresos extraterritoriales y, suponiendo que todos ellos sean ingresos imponibles, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas del fabricante se cifrarán en 4,50 dólares si se aplica la regla del 15 por ciento establecida en el artículo 941(a)(1)(C) del IRC. El distribuidor tendrá también 3 dólares de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Por tanto, las partes vinculadas tienen un total de 7,50 dólares de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas exentos, que los Estados Unidos consideran ingresos procedentes del extranjero.¹³⁹ Los restantes 42,50 dólares de beneficio se tratan como ingresos de origen nacional. Más abajo haremos algunas observaciones sobre este ejemplo.

160. El tercer ejemplo conlleva únicamente una transacción: la venta directa, por una empresa estadounidense, de bienes que esa empresa fabricó en los Estados Unidos a un comprador extranjero no vinculado para utilización fuera de los Estados Unidos. En este ejemplo suponemos que la transacción satisface la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero. Suponemos también que el precio de venta fue 100 dólares, que generaron 50 dólares de beneficio para el fabricante. Por tanto, como en los dos últimos ejemplos, el beneficio total derivado de todas las

¹³⁸ Respuesta de los Estados Unidos a una pregunta en la audiencia oral.

¹³⁹ En la audiencia oral, los Estados Unidos confirmaron nuestra interpretación.

actividades es 50 dólares. Sin embargo, en contraste con los otros dos ejemplos, el beneficio de 50 dólares es obtenido en su totalidad por el fabricante. En la audiencia oral, los Estados Unidos confirmaron que en este ejemplo el fabricante tendrá ingresos extraterritoriales de 50 dólares y, suponiendo también que todos ellos sean ingresos imponibles, tendrá 7,50 dólares de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas si se aplica la regla del 15 por ciento. Los Estados Unidos aducen que los 7,50 dólares representan ingresos procedentes del extranjero del fabricante, mientras que los 42,50 dólares restantes tributan en los Estados Unidos como ingresos de origen nacional.

161. Las diferencias de trato fiscal entre esos tres ejemplos son reveladoras. En todos ellos se obtiene precisamente la misma cuantía total de beneficios (50 dólares) por exactamente las mismas actividades (fabricación, venta y distribución). Además, la naturaleza y el alcance de las actividades realizadas en el extranjero son idénticas en todos los ejemplos. Sin embargo, en estos ejemplos la distribución entre ingresos nacionales e ingresos procedentes del extranjero que deriva de la aplicación de la medida IET es muy distinta. De hecho, en los ejemplos segundo y tercero, la cuantía de ingresos que se tratan como ingresos procedentes del extranjero es más del doble de la cuantía de esos ingresos en el primer ejemplo.

162. La razón de esta diferencia digna de destacarse en los ingresos exentos entre el primer ejemplo y el tercero es, como ya hemos observado, que los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se calculan como porcentaje fijo de *todos* los ingresos obtenidos por el contribuyente en cualquier transacción que reúna las condiciones establecidas mediante la acumulación de las actividades que generaron los ingresos.¹⁴⁰ En el primer ejemplo, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas representaban un 15 por ciento de la cifra total de 20 dólares de ingresos obtenidos por el distribuidor mediante la acumulación de sus actividades de venta y distribución; sin embargo, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas no incluían nada de los 30 dólares de beneficios obtenidos por el fabricante, en una transacción separada, como consecuencia de sus actividades. En contraste, en el tercer ejemplo, como la venta fue realizada directamente por el fabricante, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas representaban el 15 por ciento de la cuantía total de 50 dólares de ingresos obtenidos por dicho fabricante mediante la acumulación de todas sus actividades, incluidas la fabricación, la venta y la distribución. Por tanto, en el tercer ejemplo, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas agrupan, como ingresos

¹⁴⁰ Véase *supra*, párrafo 25, donde se describen las fórmulas utilizadas para calcular la cuantía de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas.

procedentes del extranjero exentos, tanto el 15 por ciento de los ingresos por fabricación derivados de la transacción como el 15 por ciento de los ingresos por ventas y distribución.

163. La diferencia de trato fiscal entre los ejemplos primero y segundo se explica en el artículo 942(b)(4) del IRC, en virtud del cual se considera que la transacción entre el fabricante y el distribuidor vinculados satisface la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero porque esa prescripción se satisface en la *subsiguiente venta* del distribuidor *al comprador extranjero no vinculado*. Por tanto, si no existiera el artículo 942(b)(4) del IRC, los ingresos por fabricación nacional de las partes vinculadas no se incluirían en el cálculo de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Sin embargo, la medida, al aplicar la disposición calificativa, permite que las partes vinculadas agrupen, para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, *todos* los beneficios que obtienen, incluidos los obtenidos en una transacción estrictamente nacional entre las partes vinculadas. Por tanto, al igual que en el tercer ejemplo, en el segundo los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas incluyen, como ingresos procedentes del extranjero exentos, un 15 por ciento de los ingresos por fabricación, así como un 15 por ciento de los ingresos por venta y distribución.

164. Observamos que en nuestros ejemplos, como en el del informe de la Cámara, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se calculan aplicando la regla del 15 por ciento. No obstante, si el contribuyente optara por calcular los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas aplicando la regla del 1,2 por ciento, se producirían anomalías similares en la distribución de los ingresos como nacionales o procedentes del extranjero. También con arreglo a esa fórmula los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas serían una parte de los ingresos nacionales y los ingresos procedentes del extranjero combinados obtenidos mediante la acumulación de las actividades que generaron las entradas brutas de comercio exterior de las que un 1,2 por ciento representa ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas.¹⁴¹

165. Hemos indicado que, con arreglo a la nota 59 del *Acuerdo SMC*, los "ingresos procedentes del extranjero" son ingresos generados mediante actividades vinculadas con un Estado "extranjero".

¹⁴¹ Cuando el contribuyente opta por la aplicación de la regla del 1,2 por ciento para calcular la exención fiscal con respecto a cualquier transacción, el artículo 941(a)(3) del IRC restringe la exención a los ingresos obtenidos en esa única transacción. Cualquier ingreso obtenido en cualquier otra transacción, relacionada con los mismos bienes, no puede beneficiarse de una exención, ni siquiera cuando se produce una segunda transacción entre partes vinculadas. Por consiguiente, esa disposición excluye en la práctica la aplicación de la regla de consideración para partes vinculadas establecida en el artículo 942(b)(4) del IRC, que permite que ingresos derivados de más de una transacción se incluyan en el cálculo de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Véase *supra*, párrafos 159 y 163.

Aunque la medida IET requiere que las transacciones que den lugar a ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas exentos tengan algún vínculo con un Estado "extranjero" mediante la satisfacción de la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero, dos de las reglas sobre distribución establecidas por la medida (las reglas del 15 por ciento y del 1,2 por ciento) no distinguen sobre una base adecuada entre los ingresos generados por actividades que tienen lugar en los Estados Unidos y los generados por actividades que tienen lugar en otro país. Antes bien, con arreglo a esas dos reglas, los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas son una porción fija de todos los ingresos obtenidos por el contribuyente en transacciones pertinentes, incluidos los generados por actividades que tienen lugar en los Estados Unidos, como los ingresos por fabricación de nuestros ejemplos. Como hemos señalado, los ingresos generados por actividades que no están vinculadas con un Estado "extranjero" no pueden considerarse debidamente "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59, sino ingresos de origen nacional.

166. Por consiguiente, a nuestro juicio, en el cálculo de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas mediante la aplicación de las reglas del 1,2 y el 15 por ciento establecidas en el artículo 941(a)(1)(B) y (C) del IRC¹⁴², la medida IET no hace distinción alguna entre ingresos que puedan ser ingresos procedentes del extranjero -es decir, ingresos por venta y distribución atribuibles a los procesos económicos en el extranjero- e ingresos que no pueden ser tal cosa, como los atribuibles a las actividades de fabricación en los Estados Unidos. Como consecuencia de ello, con arreglo a esas dos fórmulas la medida IET combina indebidamente los ingresos de origen nacional y los ingresos procedentes del extranjero para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Estimamos, por tanto, que cuando los contribuyentes optan por la aplicación de cualquiera de esas dos fórmulas, la medida IET resulta sistemáticamente en una asignación indebida de los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero.

167. Además, como observamos en el segundo ejemplo, en virtud del artículo 942(a)(4) del IRC, las partes vinculadas pueden "arrastrar" al cálculo de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas ingresos derivados de transacciones estrictamente nacionales, que en ese ejemplo implican ingresos por fabricación de origen nacional.¹⁴³ De no existir esa disposición, las transacciones separadas entre el fabricante y el distribuidor vinculado, y entre el distribuidor y el comprador extranjero no vinculado, ofrecerían un medio para separar algunos ingresos nacionales de los procedentes del extranjero en esas transacciones separadas. En otras palabras, los ingresos de origen nacional de la primera transacción no se incluirían en el cálculo de los ingresos de comercio

¹⁴² Véase *supra*, párrafos 25 y 156.

¹⁴³ Véase *supra*, párrafo 159.

exterior que reúnan las condiciones establecidas. Sin embargo, el resultado de la disposición interpretativa establecida en el artículo 942(b)(4) del IRC es que se atribuya indebidamente a los ingresos de origen nacional de la primera transacción la condición de ingresos procedentes del extranjero.¹⁴⁴

168. Finalmente, por lo que respecta a las dos fórmulas que acabamos de examinar -es decir, la regla del 1,2 por ciento o la regla del 15 por ciento-, observamos que la última frase de esa disposición estipula que la cuantía determinada con arreglo a la regla del 1,2 por ciento en ningún caso deberá ser superior al 200 por ciento de la cuantía determinada con arreglo a la regla del 15 por ciento. Esta última frase del artículo 941(a)(1) nos sugiere que podrían darse situaciones en las que los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas declarados por un contribuyente con arreglo a la regla del 1,2 por ciento podrían llegar a representar hasta el 200 por ciento de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas calculados para la misma transacción mediante la aplicación de la regla del 15 por ciento. Esto refuerza nuestra opinión de que el criterio consagrado en la medida IET puede llevar a distribuciones muy distintas de los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero con respecto a exactamente la misma transacción. Esto, a nuestro juicio, significa que las distintas fórmulas para el cálculo de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas dan lugar a una distribución indebida de los ingresos entre ingresos nacionales e ingresos procedentes del extranjero, y que el contribuyente, merced a la elección que puede hacer entre esas fórmulas, puede obtener el máximo beneficio de esa distribución indebida.

169. La tercera y última fórmula para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se centra en los "ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero", y figura en el artículo 941(c)(1) del IRC. Esta disposición establece que los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas pueden representar un 30 por ciento de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero del contribuyente. La definición de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero contiene algunas diferencias dignas de mención con respecto a las normas de distribución aplicables con arreglo a las dos fórmulas que acabamos de examinar. Mientras que las primeras dos fórmulas basan el cálculo de los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas en los ingresos nacionales y los ingresos procedentes del extranjero *combinados*, la definición de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero con arreglo al artículo 941(c)(1)(A) del IRC, en contraste, no hace tal cosa. En virtud de esa disposición, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero están limitados a los "ingresos de comercio

¹⁴⁴ Reconocemos que, a ciertos efectos, cabe tratar a partes vinculadas como una sola entidad económica. Sin embargo, la aplicación de la regla calificativa añade aquí otra situación en la que la medida IET distribuye indebidamente los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero.

exterior debidamente asignables a actividades" que "se realizan ... *fuera de los Estados Unidos*", en cumplimiento de la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero descrita en los artículos 942(b)(2)(A)(i) y 942(b)(3) del IRC.¹⁴⁵

170. Por consiguiente, con arreglo a esta tercera fórmula, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero son una parte de los ingresos de comercio exterior.¹⁴⁶ Recordamos que con arreglo al artículo 941(b) del IRC, los ingresos de comercio exterior agrupan tanto ingresos nacionales como ingresos procedentes del extranjero. Sin embargo, en contraste, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero son únicamente la parte de los ingresos de comercio exterior "débidamente asignables" a las actividades de venta y distribución en el extranjero. Observamos que, si bien el IRC no define la expresión "débidamente asignables", los informes del Senado y la Cámara indican que esas palabras limitan los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero a los ingresos de comercio exterior "*asociados con actividades de venta*" descritas en la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero.¹⁴⁷ Suponemos que la aplicación de esa norma obliga a los contribuyentes a establecer que, de hecho, la "asignación" efectuada es la "debida". Interpretados de esa manera, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero *no* constituyen la *totalidad* de los ingresos de venta y arrendamiento de los contribuyentes, sino únicamente la porción "débidamente asignable" o atribuible a actividades en el extranjero. Al requerir este proceso de separación de los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero, basado en la ubicación de las actividades generadoras de los ingresos, el artículo 941(a)(1)(A) del IRC sólo incluye en el cálculo de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero los ingresos que pueden considerarse debidamente "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. En otras palabras, el artículo 941(c)(1)(A) del IRC separa, o desagrupa, los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero que se combinan en los ingresos de comercio exterior.

171. Observamos, sin embargo, que las reglas sobre "asignación debida" establecidas en el artículo 941(c)(1)(A) del IRC *no son* aplicables a los ingresos derivados del alquiler o arrendamiento financiero de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. En el caso de los

¹⁴⁵ Este método para determinar los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero no se aplica a los ingresos derivados del "alquiler o arrendamiento financiero" de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Más abajo examinaremos el cálculo de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero en transacciones que conllevan el "alquiler o arrendamiento financiero" de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Véase *infra*, párrafos 170 a 174.

¹⁴⁶ Observamos que con arreglo artículo 941(c)(3)(B) del IRC, a los efectos de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero sólo los "gastos *directamente* asignables" deben "tenerse en cuenta para calcular los ingresos de comercio exterior" (cursiva añadida).

¹⁴⁷ Senate Report, página 10, House Report, página 24. (sin cursivas en el original)

ingresos derivados del "alquiler o arrendamiento financiero" de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero son simplemente los "ingresos de comercio exterior" derivados de esas transacciones.¹⁴⁸ Recordamos que los ingresos de comercio exterior agrupan los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero¹⁴⁹; en otras palabras, el proceso de separación de los ingresos nacionales y los procedentes del extranjero que a nuestro juicio contemplan las palabras "debidamente asignables" *no* se aplica a los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero que representan ingresos por alquiler o arrendamiento financiero.

172. Sin embargo, las disposiciones relativas a los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero incluyen, en el artículo 941(c)(2) del IRC, "normas especiales para los bienes arrendados" aplicables al cálculo de los ingresos procedentes del extranjero. Esas reglas especiales se aplican en dos situaciones. En primer lugar, cuando los bienes que reúnen las condiciones establecidas son arrendados por el fabricante y, en segundo lugar, cuando los bienes que reúnen las condiciones establecidas que se han arrendado son vendidos por el fabricante. En esas dos situaciones, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero se determinan como si el fabricante hubiera adquirido los bienes a un tercero en condiciones de libre competencia. En los informes del Senado y la Cámara se explica que:

Esta limitación tiene por objeto *evitar* que los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero incluyan *beneficios asociados con actividades de fabricación*.¹⁵⁰ (cursiva añadida)

173. Convenimos en que con arreglo a las "normas especiales para bienes arrendados", la aplicación de la regla de la libre competencia hace efectiva la separación de los ingresos por fabricación de todos los demás ingresos.¹⁵¹ La cuantía de ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero es *todos* los ingresos, *menos* los ingresos por fabricación, obtenidos de la transacción de arrendamiento o de la venta de bienes arrendados. Por consiguiente, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero combinan o agrupan los ingresos *restantes*, con independencia del lugar donde se hayan realizado las actividades que generaron esos ingresos. Los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero restantes podrían combinar ingresos generados por actividades

¹⁴⁸ Artículo 941(c)(1)(B) del IRC.

¹⁴⁹ Véase *supra*, párrafos 155 y 166.

¹⁵⁰ Senate Report, página 11; House Report, página 24.

¹⁵¹ Observamos que Isenbergh considera que la fijación de precios en condiciones de libre competencia es un método adecuado para separar los ingresos por fabricación de los ingresos por ventas. (J. Isenbergh, *supra*, nota 79, párrafo 10.9, página 10:16.) Véase también *supra*, nota 133.

nacionales e ingresos generados por actividades en el extranjero. Como consecuencia del cálculo de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero con respecto a los bienes arrendados, los ingresos de origen nacional podrían asignarse indebidamente como ingresos procedentes del extranjero.

174. A nuestro entender, la inclusión de determinadas restricciones para el cálculo de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero -la regla que se establece con la exclusión "debidamente asignables" y la exclusión de los ingresos por fabricación- hace aún más notable la ausencia de tales restricciones cuando los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se calculan utilizando las otras dos fórmulas, las reglas del 1,2 por ciento y el 15 por ciento. Nos parece especialmente incongruente que una parte de la medida IET requiera expresamente una "asignación debida" de los ingresos procedentes del extranjero, sobre la base de actividades "realizadas ... fuera de los Estados Unidos", y que el resto de la medida no lo requiera. También nos parece digno de mención el que en una parte de la medida IET se incluya expresamente una restricción "para evitar" el otorgamiento de exenciones a los "beneficios asociados con actividades de fabricación" -actividades que a menudo tendrán lugar dentro de los Estados Unidos- mientras que con arreglo a las reglas del 1,2 por ciento y el 15 por ciento no se establece tal limitación para excluir los ingresos por fabricación de origen nacional.

175. Pasamos ahora a otros dos aspectos de la medida IET que a nuestro juicio dan lugar a que ingresos de origen nacional se traten como ingresos procedentes del extranjero exentos de tributación. En primer lugar, para los contribuyentes que declaran entradas brutas de comercio exterior no superiores a 5 millones de dólares, el artículo 942(c)(1) del IRC excluye totalmente la aplicación de la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero. Por tanto, una parte de los ingresos del contribuyente es tratada como ingresos procedentes del extranjero aunque no se haya establecido -y no sea preciso establecer- que el contribuyente ha realizado alguna actividad fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, a falta de un vínculo establecido entre los ingresos de esos contribuyentes y sus actividades en un Estado "extranjero", no creemos que existan "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

176. En la audiencia oral, los Estados Unidos adujeron que en el caso de los "pequeños" contribuyentes con entradas brutas de comercio exterior no superiores a 5 millones de dólares, la carga impuesta por la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero es demasiado

pesada para justificar la imposición de esa norma.¹⁵² En la audiencia oral, los Estados Unidos afirmaron también que cuando se aplica la excepción establecida en el artículo 942(c)(1) del IRC, siempre existe un vínculo con un Estado extranjero, porque en esos casos los bienes objeto de la transacción que reúnen las condiciones establecidas tienen que utilizarse fuera de los Estados Unidos.¹⁵³ Sin embargo, a nuestro entender, los ingresos por ventas no pueden considerarse "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 por el sólo hecho de que los bienes objeto de la venta se exporten a otro Estado para su utilización en él. El mero hecho de que el comprador utilice los bienes fuera de los Estados Unidos no significa que el vendedor haya realizado en un Estado "extranjero" actividades que generen ingresos en él. Si la nota 59 se interpretara así, los Miembros estarían facultados en la práctica para otorgar una exención fiscal a favor de ingresos relacionados con exportaciones alegando que en sí misma la exportación de los bienes convierte los ingresos en "ingresos procedentes del extranjero". A nuestro juicio, esa interpretación permitiría a los Miembros eludir fácilmente la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación establecida en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y privaría de todo sentido a esa prohibición.

177. Por tanto, cuando se aplica la excepción de los "5 millones de dólares" establecida en el artículo 942(c)(1) del IRC, y en la medida en que ésta se aplique, la Ley IET otorga una exención fiscal a favor de ingresos que no se ha demostrado que son "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. Lejos de ello, esos ingresos siguen siendo de origen nacional.

178. En segundo lugar, la medida trata los ingresos de origen nacional como ingresos procedentes del extranjero exentos de tributación en los casos de prestación de servicios "relacionados con" la venta o el arrendamiento financiero de bienes que reúnen las condiciones establecidas o "subsidiarios" de esas transacciones, en virtud del artículo 942(a)(1)(C) del IRC. Con arreglo a esa disposición, la prestación de determinados servicios relacionados con bienes que reúnen las condiciones establecidas, por ejemplo servicios de reparación o mantenimiento, puede generar entradas brutas de comercio exterior y, por tanto, ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas exentos.

179. El IRC no dispone expresamente que esas actividades subsidiarias y relacionadas con la prestación de servicios tengan que realizarse fuera de los Estados Unidos. Observamos que las

¹⁵² Observamos que un contribuyente que no declare más de 5 millones de dólares de entradas brutas de comercio exterior puede tener otras entradas brutas que no se declaren como entradas brutas de comercio exterior.

¹⁵³ Evidentemente, cuando la transacción entraña la producción de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas fuera de los Estados Unidos, existirán otros vínculos extranjeros distintos de la utilización fuera de los Estados Unidos. Aquí tratamos el argumento de los Estados Unidos en cuanto se refiere a bienes producidos dentro de los Estados Unidos.

normas establecidas en el Código de Reglamentos Federales, que aplican la legislación EVE, siguen siendo aplicables a las disposiciones de la medida relativas a las entradas brutas de comercio exterior.¹⁵⁴ Con arreglo a esa reglamentación, los servicios conexos y subsidiarios "pueden realizarse *dentro* o fuera de los Estados Unidos".¹⁵⁵ (sin cursivas en el original)

180. Por consiguiente, la medida, combinada con esa reglamentación, exime de tributación a los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas obtenidos por un ciudadano estadounidense o un residente en ese país por la prestación de servicios *dentro de* los Estados Unidos. Las actividades que generan los ingresos por servicios pueden tener lugar en su totalidad en los Estados Unidos. A nuestro juicio, esos ingresos no tienen vínculo alguno con un Estado "extranjero" que pudiera inducir a ese Estado a gravar los ingresos, y por tanto no son "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*, sino ingresos de origen nacional.

181. Tal vez sea oportuno poner de relieve un último aspecto de la medida. La medida establece normas que eximen de tributación a una parte de los ingresos, en tanto sean ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, con el objeto de evitar, aducen los Estados Unidos, la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Sin embargo, la medida no sustituye las normas que los Estados Unidos aplican en otros casos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Esas otras normas permiten otorgar bonificaciones fiscales con respecto a ingresos procedentes del extranjero sobre los que el contribuyente ha pagado impuestos en un Estado "extranjero".¹⁵⁶ Tanto la medida IET como esas normas siguen siendo aplicables, y en virtud de la medida IET los contribuyentes con entradas brutas de comercio exterior pueden *optar*, transacción por transacción, por obtener una exención sobre una parte de sus ingresos en tanto sean ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, o por que esos ingresos tributen con arreglo a las otras normas, beneficiándose del otorgamiento de bonificaciones fiscales para compensar los impuestos pagaderos en los Estados Unidos.¹⁵⁷ Además, si un contribuyente decide que los ingresos derivados de una transacción tributen con arreglo a la medida IET, también tiene posibilidad de elegir la fórmula que ha de utilizarse para calcular la cuantía de ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas.

¹⁵⁴ Senate Report, página 19, House Report, página 33.

¹⁵⁵ 26 CFR 1.924(a)-1T-(d).

¹⁵⁶ Véase *supra*, párrafo 100.

¹⁵⁷ Recordamos que con arreglo al artículo 114(d) del IRC los contribuyentes renuncian a las bonificaciones fiscales atribuibles a ingresos excluidos de tributación en virtud de la medida IET.

182. Como ya hemos indicado, es evidente que los contribuyentes optarán por las normas que les ofrezcan un trato fiscal más favorable. Al hacer su elección, cada contribuyente naturalmente decidirá si los impuestos pagaderos sobre ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas exentos son mayores que las bonificaciones fiscales a las que tendrían acceso si no optara por obtener una exención fiscal con arreglo a la medida IET.¹⁵⁸

183. Con arreglo a la medida IET, el contribuyente puede obtener una exención fiscal incluso para ingresos que son de origen nacional. El contribuyente no disfrutará de bonificaciones fiscales con respecto a esos ingresos de origen nacional. En esas circunstancias, al no haber bonificaciones fiscales a las que renunciar, es muy probable que el contribuyente opte por una exención, en virtud de la medida IET, de ingresos que incluyan ingresos de origen nacional. En ese caso, la medida opera como un medio para conceder subvenciones a la exportación con respecto a ingresos derivados de actividades nacionales. Por consiguiente, cuanto mayor sea la cuantía de "ingresos procedentes del extranjero" genuinos incluidos en los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, más probable será que el contribuyente tenga acceso a bonificaciones fiscales a las que renunciar, y resultará menos probable que recurra a la medida IET.

184. En conclusión, nuestro examen revela que la medida impugnada es un instrumento extremadamente complejo. Nos propusimos examinar si la medida "se había adoptado para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. La medida IET, considerada en su conjunto, no nos permite concluir que *únicamente* exime "los ingresos procedentes del extranjero". Antes bien, en algunos casos, la medida IET exime de tributación ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas que son ingresos procedentes del extranjero¹⁵⁹; en otros casos, la medida IET exime ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas que no proceden del extranjero¹⁶⁰; y, en otros casos, la medida

¹⁵⁸ Véase *supra*, párrafo 104 y nota 80 a dicho párrafo.

¹⁵⁹ Véase *supra*, párrafo 170, donde se examina la norma en virtud de la cual cuando los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas se calculan como el 30 por ciento de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero, los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero son los ingresos "debidamente asignables" a determinadas actividades en el extranjero, salvo en el caso de los ingresos "por alquiler o arrendamiento financiero".

¹⁶⁰ Véase *supra*, párrafos 175 a 177, donde se examina la exención otorgada a determinados contribuyentes sin que se satisfaga la prescripción en materia de procesos económicos en el extranjero, y los párrafos 178 a 180, donde se examina la exención otorgada por ingresos relacionados con servicios cuando los servicios se prestan en los Estados Unidos.

exime ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas que representan una combinación de ingresos de origen nacional e ingresos procedentes del extranjero.¹⁶¹

185. Evidentemente, la medida IET, si estuviera limitada a los aspectos que conllevan el otorgamiento de una exención fiscal para los "ingresos procedentes del extranjero", estaría englobada en el ámbito de aplicación de la nota 59. Sin embargo, la medida IET no está sujeta a tal limitación. Antes bien, en varios aspectos importantes, dos de las tres normas básicas de asignación establecidas en la medida IET (las reglas del 1,2 y el 15 por ciento) ofrecen una exención para ingresos de origen nacional.¹⁶² Ya hemos indicado que la evitación de la doble imposición no es una ciencia exacta, y reconocemos que los Miembros deben disfrutar de una cierta flexibilidad para hacer frente al problema de la doble imposición. Sin embargo, a nuestro entender, la flexibilidad que ofrece la nota 59 del *Acuerdo SMC* no llega realmente hasta el punto de permitir a los Miembros que adopten normas de asignación que sistemáticamente resulten en una exención fiscal para ingresos que no tienen vinculación alguna con un Estado "extranjero", y que con arreglo a cualquiera de los principios fiscales ampliamente aceptados que hemos examinado no serían considerados ingresos procedentes del extranjero.

186. Por estas razones, aunque podría considerarse que algunas partes de la medida IET otorgan una exención fiscal para los ingresos procedentes del extranjero, constatamos que los Estados Unidos no han cumplido su obligación de probar que dicha medida, considerada en su conjunto, está amparada por la justificación de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. En consecuencia, confirmamos la constatación del Grupo Especial que figura en los párrafos 8.107 y 9.1 a) de su informe.

VIII. Párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*: Subvenciones a la exportación

187. Los Estados Unidos apelan contra la constatación del Grupo Especial de que:

... los Estados Unidos han procedido de forma incompatible con las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al otorgar subvenciones a la exportación con respecto tanto a los productos agropecuarios consignados en la Lista como a los no consignados, en una

¹⁶¹ Véase *supra*, párrafos 156 a 168, donde se examinan las normas en virtud de las cuales los ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas pueden calcularse como el 1,2 por ciento del total de las entradas brutas de comercio exterior o como el 15 por ciento del total de los ingresos de comercio exterior.

¹⁶² Además, con arreglo a la tercera fórmula para los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero, hay circunstancias en las que la medida IET podría otorgar una exención tributaria para ingresos por alquiler o arrendamiento financiero que incluyen ingresos de origen nacional. Véase *supra*, párrafo 173.

forma que, como mínimo, amenaza constituir una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con arreglo al párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁶³

188. El Grupo Especial llegó a esta conclusión porque consideró que sus razonamientos en el marco del *Acuerdo SMC* también eran "aplicables para determinar si la Ley da lugar a subvenciones supeditadas a la actuación exportadora en el sentido del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* a los efectos del párrafo 1 del artículo 10 de dicho Acuerdo".¹⁶⁴

189. Los Estados Unidos aducen que la medida IET no conlleva el otorgamiento de subvenciones a la exportación en el sentido del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* porque no es una subvención a la exportación prohibida en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.¹⁶⁵ Los Estados Unidos sostienen que simplemente por esa razón el Grupo Especial incurrió en error al constatar que los Estados Unidos habían actuado en forma incompatible con sus obligaciones dimanantes del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

190. Antes de examinar la medida IET nos parece útil recordar nuestras constataciones relativas a la medida EVE en nuestro informe sobre el asunto *Estados Unidos - EVE*. En ese informe sostuvimos que, en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, al igual que en los casos regulados por el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, puede existir una subvención cuando un gobierno condona ingresos que en otro caso se percibirían.¹⁶⁶ En ese informe, los motivos que nos llevaron a sostener, en el marco del *Acuerdo SMC*, que la medida EVE conllevaba la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían nos llevaban también a la misma conclusión en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁶⁷

191. En su apelación en el procedimiento inicial, los Estados Unidos no negaron que si la medida EVE conllevaba el otorgamiento de un "beneficio" en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, también conllevaba el otorgamiento de un beneficio en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Llegamos a la conclusión de que la medida EVE confería "al receptor el beneficio evidente de una carga fiscal menor y, por consiguiente, de una disminución de sus pagos por concepto

¹⁶³ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.122.

¹⁶⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.116.

¹⁶⁵ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafos 247 y 248.

¹⁶⁶ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE*, *supra*, nota 3, párrafo 138.

¹⁶⁷ *Ibid.*, párrafo 139.

de impuestos". En consecuencia, constatamos que la medida suponía una "subvención" de conformidad con el *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁶⁸

192. En el asunto *Estados Unidos - EVE* sostuvimos que no había razón alguna para interpretar la prescripción relativa a la "supeditación a los resultados de exportación" de manera distinta en el *Acuerdo SMC* y el *Acuerdo sobre la Agricultura*. En consecuencia, por las mismas razones que nos llevaron a concluir, en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, que la subvención estaba supeditada a los resultados de exportación, llegamos a la misma conclusión en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁶⁹

193. Sostuvimos, por tanto, que la medida EVE conllevaba el otorgamiento de "subvenciones supeditadas a los resultados de exportación" en el sentido del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Como no se constató que esas subvenciones estaban enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, estudiamos si eran incompatibles con el párrafo 1 del artículo 10 de ese Acuerdo, como alegaban las Comunidades Europeas. Sostuvimos que las subvenciones eran incompatibles con esa disposición.

194. En la presente apelación, los Estados Unidos sostienen que la medida no es una subvención a la exportación en el sentido del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* porque a su juicio la medida no constituye una subvención a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Hemos rechazado la apelación de los Estados Unidos relativa a la caracterización adecuada de la medida con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial sostuvo, y nosotros hemos confirmado, que la medida conlleva la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 a) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Como indicamos en el asunto *Estados Unidos - EVE*, cuando un gobierno condona ingresos relacionados con productos agropecuarios que en otro caso se percibirían, puede existir una subvención de conformidad con el *Acuerdo sobre la Agricultura*. El trato fiscal otorgado a los productos agropecuarios con arreglo a la medida no es sustancialmente distinto del trato fiscal otorgado a los productos incluidos en el ámbito de aplicación del *Acuerdo SMC*. Por consiguiente, no vemos razón alguna para llegar a una conclusión basada en el *Acuerdo sobre la Agricultura* que difiera de nuestra conclusión basada en el *Acuerdo SMC*. La medida IET también reduce las obligaciones de los ciudadanos estadounidenses y los residentes en ese país de pagar impuestos sobre

¹⁶⁸ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - EVE*, *supra*, nota 3, párrafo 140.

¹⁶⁹ *Ibid.*, párrafos 141 y 142.

los ingresos obtenidos en transacciones de productos agropecuarios que reúnan las condiciones establecidas.

195. Además, y por las mismas razones que hemos expuesto en la Parte VI del presente informe con respecto al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, la medida hace que el otorgamiento de subvenciones esté "supeditado ... a los resultados de exportación" cuando los bienes que reúnen las condiciones establecidas se producen dentro de los Estados Unidos. No vemos razón alguna para concluir otra cosa sobre la base del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y no se nos ha sugerido ninguna otra conclusión. Constatamos, por consiguiente, que la medida también conlleva el otorgamiento de subvenciones supeditadas a los resultados de exportación de conformidad con el apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

196. Por estas razones, confirmamos la constatación del Grupo Especial de que la medida conlleva el otorgamiento de subvenciones a la exportación de conformidad con el apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* por lo que respecta a los bienes que reúnen las condiciones establecidas producidos dentro de los Estados Unidos. Confirmamos asimismo la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.122 y 9.1 c), de que los Estados Unidos actuaron de manera incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y el párrafo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁷⁰

IX. Párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

197. Las Comunidades Europeas impugnaron ante el Grupo Especial la compatibilidad con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 del artículo 943(a)(1)(C) del IRC, que establece, como una de las condiciones para el acceso a los beneficios fiscales en virtud de la medida IET, que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los bienes que reúnen las condiciones establecidas pueda atribuirse a artículos producidos o a costos directos de la mano de obra por

¹⁷⁰ Observamos que los Estados Unidos no han apelado contra ningún otro aspecto de la constatación del Grupo Especial basada en el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En particular, los Estados Unidos no han apelado contra la constatación del Grupo Especial de que era adecuado examinar la alegación primaria de las Comunidades Europeas basada en el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* sin examinar antes su alegación alternativa basada en el párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo (informe del Grupo Especial, párrafo 8.112 y nota 219 a dicho párrafo). Los Estados Unidos tampoco han apelado contra la constatación del Grupo Especial de que la medida se aplica "de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación" en el sentido del párrafo 1 del artículo 10. (Informe del Grupo Especial, párrafos 8.117 a 8.120.) Observamos que los Estados Unidos no presentaron objeciones en relación con ninguna de estas cuestiones sometidas a la consideración del Grupo Especial. Informe del Grupo Especial, párrafo 8.112 y nota 219 a dicho párrafo; informe del Grupo Especial, párrafo 8.121; y primera comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial, párrafos 220 y 221; informe del Grupo Especial, página A-119.

trabajos realizados *fuera de* los Estados Unidos (la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros" o "regla del valor equitativo de mercado").¹⁷¹

198. El Grupo Especial constató que:

... debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable, en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*, que a los productos similares de origen estadounidense ...¹⁷²

199. Esta constatación se basaba en las siguientes tres constataciones del Grupo Especial: i) que los productos importados y los nacionales en cuestión son "productos similares"¹⁷³; ii) que la medida es una "ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso en el mercado interior"¹⁷⁴; y iii) que, al otorgar una ventaja por el uso de productos nacionales pero no por el uso de productos importados, la medida otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos similares de origen estadounidense.¹⁷⁵

200. En su apelación basada en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, los Estados Unidos no impugnan la constatación del Grupo Especial sobre "productos similares". Antes bien, limitan su apelación a las constataciones del Grupo Especial: de que la medida es una "ley, reglamento o prescripción *que afecte* a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso [de los productos] en el mercado interior"; y de que la medida otorga a los productos importados "un trato menos favorable" que el concedido a productos similares de origen estadounidense (cursiva añadida).

201. Observamos que las cuestiones planteadas en el marco del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 guardan relación con la definición de "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" en la medida, y en particular con la siguiente prescripción establecida en el artículo 943(a)(1)(C) del IRC:

¹⁷¹ Véase *supra*, párrafo 21. Véase también *infra*, párrafo 201, por lo que respecta al texto del artículo 943(a)(1)(C) del IRC de la regla del valor equitativo de mercado.

¹⁷² Informe del Grupo Especial, párrafo 8.158.

¹⁷³ *Ibid.*, párrafo 8.135.

¹⁷⁴ *Ibid.*, párrafo 8.149.

¹⁷⁵ *Ibid.*, párrafo 8.158.

C) [bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas] cuyo justo valor de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a:

- i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y
- ii) costos directos de la mano de obra ... por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos.¹⁷⁶

202. La alegación de las Comunidades Europeas basada en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, así como el examen por el Grupo Especial de la Ley IET, conciernen únicamente al artículo 943(a)(1)(C) en la medida en que guarda relación con la producción de bienes que reúnen las condiciones establecidas *dentro de* los Estados Unidos. Recordamos que al examinar la supeditación a la exportación en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, examinamos la medida IET únicamente en relación con las condiciones que regulan el otorgamiento de la subvención para bienes que reúnen las condiciones establecidas producidos *dentro de* los Estados Unidos. Por consiguiente, no creemos que el Grupo Especial incurriera en un error jurídico al adoptar el mismo criterio en su examen de la alegación basada en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

203. El párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 dice así:

Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior.

204. El párrafo 4 del artículo III es una entre varias disposiciones de artículo III que establecen obligaciones relativas al "*trato nacional en materia de tributación y reglamentación interiores*". En anteriores apelaciones hemos afirmado que:

El objetivo general y fundamental del artículo III es evitar el proteccionismo en la aplicación de los impuestos y medidas reglamentarias interiores. Más concretamente, el propósito del artículo III "es el de que las medidas interiores no se apliquen a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional". A este fin, el artículo III obliga a los Miembros de la OMC a facilitar para los productos importados unas condiciones de competencia iguales a las de los productos nacionales ... el artículo III protege las expectativas no de un determinado volumen de comercio, sino más bien las expectativas de la relación de competencia en

¹⁷⁶ Denominamos a esta disposición "regla del valor equitativo de mercado"; el Grupo Especial la denominó "limitación de artículos/mano de obra extranjeros".

condiciones de igualdad entre los productos importados y los nacionales.¹⁷⁷ (se omiten las notas)

205. También hemos afirmado que si bien este "principio general" no se invoca expresamente en el párrafo 4 del artículo III, sí "informa" esa disposición.¹⁷⁸ Por tanto, al interpretar el párrafo 4 del artículo III nos guiamos por ese principio.

206. Habida cuenta de estas consideraciones generales, pasamos a examinar las dos cuestiones planteadas por los Estados Unidos en su apelación basada en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

A. *Ley, reglamento o prescripción que afecte a la utilización en el mercado interior de productos importados y productos nacionales similares*

207. Los Estados Unidos impugnan la constatación del Grupo Especial de que la medida "afecta" a la utilización de productos importados similares en el mercado interior, y aducen que no hay una "relación necesaria" entre la regla del valor equitativo de mercado y la utilización de productos importados en el mercado interior. Los Estados Unidos insisten en que la regla del valor equitativo de mercado es una "medida de aplicación general que no se dirige contra las importaciones".¹⁷⁹ En esos casos, aducen los Estados Unidos, la palabra "afecte" en el párrafo 4 del artículo III debe interpretarse estrictamente. Sin embargo, los Estados Unidos no impugnan la constatación del Grupo Especial de que la regla del valor equitativo de mercado es una "ley, reglamento o prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

208. Observamos que la oración donde figura la palabra "afecte" -"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 esos productos] en el mercado interior"- sirve para definir el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III (cursiva añadida). Dentro de esa frase, la palabra "afecte" establece un vínculo entre tipos de medidas gubernamentales identificados ("leyes, reglamentos y prescripciones") y transacciones, actividades y usos específicos relacionados con los productos en el mercado ("venta, oferta para la venta, compra, transporte, distribución o uso en el mercado interior").

¹⁷⁷ Informe del Órgano de Apelación, *Japón - Bebidas alcohólicas II*, *supra*, nota 116, páginas 109 y 110, donde se cita el informe al Grupo Especial en *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria de 1930*, adoptado el 7 de noviembre de 1998, IBDD S36/402, párrafo 5.10. Citamos esa declaración en el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Comunidades Europeas - Medidas que afectan al amianto y a los productos que contienen amianto* ("CE - Amianto"), WT/DS135/AB/R, adoptado el 5 de abril de 2001, párrafo 97, una diferencia que también conllevaba un examen del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

¹⁷⁸ Informe del Órgano de Apelación, *CE - Amianto*, *supra*, nota 177, párrafo 98.

¹⁷⁹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafos 254-256.

Por consiguiente, lo que regula el párrafo 4 del artículo III no es *cualquier* "ley, reglamento o prescripción", sino sólo los que "*afecten*" a las transacciones, actividades y usos específicos mencionados en esa disposición. En consecuencia, la palabra "afecte" ayuda a definir los tipos de medidas que deben ajustarse a la obligación de no otorgar un "trato menos favorable" a los productos similares importados establecida en el párrafo 4 del artículo III.

209. La palabra "afecte" cumple una función parecida en el párrafo 1 del artículo I del *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios* (el "AGCS"), donde también define los tipos de medidas que están sujetos a las disciplinas establecidas en otras partes del AGCS, pero no impone por sí mismo una obligación.¹⁸⁰ En *CE - Bananos III* examinamos el sentido de las palabras "que afecte" en esa disposición del AGCS. Afirmamos que:

En su sentido corriente, la palabra "afectar" denota una medida que tiene "un efecto sobre", y ello indica un *amplio campo de aplicación*. Esta interpretación se ve reforzada por las conclusiones de grupos especiales anteriores en el sentido de que las palabras "que afecte" en el contexto del artículo III del GATT de 1947 tiene un alcance más amplio que términos tales como "regular" o "regir".¹⁸¹ (sin cursivas en el original; no se reproduce la nota de pie de página)

210. Habida cuenta de la función similar de las palabras "que afecte" en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, también interpretamos que esas palabras tienen, en esta disposición, "un amplio campo de aplicación".

211. Por lo que respecta a la regla del valor equitativo de mercado, recordamos que con arreglo a la medida IET un contribuyente que produzca bienes en los Estados Unidos estará facultado para obtener una exención fiscal con respecto a los ingresos derivados de una exportación-venta de tales bienes a condición de que, entre otras cosas, no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado del producto pueda atribuirse a artículos producidos fuera de los Estados Unidos o a costos directos de la mano de obra por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos. Los Estados Unidos consideran que el valor equitativo de mercado de un bien es su valor de venta en el mercado. El valor equitativo de mercado es atribuible a tres elementos distintos: i) los insumos utilizados para producir el bien; ii) la mano de obra directa utilizada para producir el bien, y iii) "los elementos intangibles, incluidos

¹⁸⁰ El párrafo 1 del artículo I del AGCS estipula que "el presente Acuerdo se aplica a las medidas adoptadas por los Miembros *que afecten* al comercio de servicios" (sin cursivas en el original).

¹⁸¹ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 47, párrafo 220. Lo mismo afirmamos con respecto a las palabras "que afecten" en el párrafo 1 del artículo I del AGCS en nuestro informe sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 56, párrafo 150.

los derechos de propiedad intelectual, los fondos de comercio, el capital, la comercialización, la distribución y otros servicios".¹⁸²

212. Todo contribuyente que trate de obtener una exención fiscal con arreglo a la medida IET deberá asegurarse de que en la fabricación de los bienes que reúnen las condiciones establecidas no "usa" como insumos productos importados cuyo valor represente más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado del producto final. Por tanto, la regla del valor equitativo de mercado establece expresamente un límite máximo para el valor de los bienes que reúnen las condiciones establecidas que puede atribuirse a productos que son insumos importados. La utilización por un fabricante de productos que son insumos importados siempre está limitada por el techo del 50 por ciento de la regla del valor equitativo de mercado, mientras que, en contraste, la utilización por el fabricante de productos similares que son insumos nacionales no tiene esas repercusiones negativas. Los fabricantes que deseen obtener una exención fiscal con arreglo a la Ley IET no están sujetos a ninguna restricción por lo que respecta al uso que hagan de insumos nacionales. Por tanto, si el fabricante desea obtener la exención fiscal establecida por la medida IET, la regla del valor equitativo de mercado influye en sus opciones entre productos que son insumos nacionales y productos similares importados.

213. Habida cuenta de ello, confirmamos la constatación del Grupo Especial, en el párrafo 8.149 de su informe, de que la regla del valor equitativo de mercado "afecta" al "uso ... en el mercado interior" de productos importados, en cuanto que comparados con productos similares nacionales, en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

B. *"Trato menos favorable"*

214. Pasamos a examinar seguidamente la segunda parte de la apelación de los Estados Unidos sobre esta cuestión, a saber, su argumento de que el Grupo Especial incurrió en error al constatar que la regla del valor equitativo de mercado otorga un trato menos favorable a los productos similares importados. Los Estados Unidos afirman que los fabricantes pueden satisfacer la regla del valor equitativo de mercado sin utilizar como insumo *ninguna* mercancía producida en los Estados Unidos, y que, por consiguiente, el Grupo Especial no podía constatar que la regla del valor equitativo de mercado supone una discriminación *de jure* contra las importaciones.

¹⁸² Véase la primera comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial, párrafo 201; informe del Grupo Especial, página A-113. Los Estados Unidos confirmaron nuestra interpretación de la regla del valor equitativo de mercado en su respuesta a las preguntas formuladas en la audiencia oral.

215. El examen de si una medida conlleva un "trato menos favorable" para los productos importados en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 debe basarse en un análisis detallado del "sentido y el efecto fundamentales de la medida misma".¹⁸³ Ese examen 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. Sin embargo, tampoco es necesario que el examen se base en los *efectos reales* en el mercado de la medida impugnada.¹⁸⁴

216. Si un ciudadano estadounidense o un residente en ese país satisface las condiciones prescritas para la concesión, obtiene un beneficio financiero en forma de exención fiscal que tiene evidente importancia.¹⁸⁵ La disponibilidad de esa exención fiscal depende de que el contribuyente organice sus negocios de modo que satisfagan las condiciones prescritas para la concesión.

217. Una de esas condiciones es la regla del valor equitativo de mercado, la cual, como ya hemos indicado, establece expresamente un límite máximo para el valor de los bienes que reúnen las condiciones establecidas que puede atribuirse a productos que son insumos importados. Para los productos que son insumos nacionales no existe tal límite. Por tanto, la regla del valor equitativo de mercado establece por sí misma una distinción formal entre el trato otorgado a los productos que son insumos importados y el otorgado a los productos nacionales similares.¹⁸⁶ Esta diferencia formal tiene también importancia sustantiva, porque la regla del valor equitativo de mercado limita por sí misma el uso de insumos que son productos importados similares.

218. En los casos en que la utilización de insumos que son productos importados en la fabricación de bienes que reúnen las condiciones establecidas supere el umbral del 50 por ciento y por ello impida al fabricante obtener una exención fiscal, el fabricante se abstendrá de utilizar como insumos productos importados similares si desea obtener dicha exención. A medida que se acerque al límite del 50 por ciento, el fabricante prestará creciente atención al valor de los insumos que son productos importados y puede utilizar y a la aportación de esos productos al valor equitativo de mercado del bien fabricado. Antes de adoptar sus decisiones de compra, el fabricante sopesará las posibilidades de elegir como insumos productos nacionales o importados, en función del valor previsto del producto

¹⁸³ Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Carne vacuna*, *supra*, nota 44, párrafo 142.

¹⁸⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Japón - Bebidas alcohólicas II*, *supra*, nota 116, página 110.

¹⁸⁵ Recordamos que la exención fiscal puede ser: un 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior; un 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior; o un 30 por ciento de los ingresos de venta y arrendamiento en el extranjero. Véase *supra*, párrafo 25.

¹⁸⁶ Véase el texto de la regla del valor equitativo de mercado en el párrafo 201 *supra*. Véase también el informe del Grupo Especial, párrafo 8.133.

final, para asegurarse de que las compras de productos importados no afecten negativamente a la posibilidad de obtener la exención fiscal. Estos aspectos no serán nunca aplicables cuando el fabricante opte por comprar para utilizar como insumos productos nacionales. Por tanto, a los efectos del cumplimiento de la regla del valor equitativo de mercado y de asegurarse la posibilidad de obtener el beneficio fiscal, la utilización como insumos de productos nacionales conlleva una ventaja real y sustantiva y la de productos importados similares una desventaja correspondiente.

219. La diferencia del trato otorgado a los productos nacionales y los productos similares se observa muy claramente cuando el proceso de fabricación es un proceso en que se utilizan intensivamente productos como insumos y el valor de los productos utilizados como insumos representa normalmente más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado del bien que reúne las condiciones establecidas.¹⁸⁷ En esos casos, la medida en vigor impide a los fabricantes estadounidenses que desean obtener la ventaja fiscal elegir libremente entre los productos nacionales similares y los productos importados como insumos por razones estrictamente comerciales.

220. En síntesis, si el fabricante desea obtener la beneficiosa exención fiscal con arreglo a la medida IET, la regla del valor equitativo de mercado ofrece un incentivo considerable, y en algunos casos crea en la práctica una prescripción, para que los fabricantes utilicen como insumos productos nacionales en lugar de productos importados similares. En consecuencia, la regla del valor equitativo de mercado otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos nacionales similares.

221. A nuestro entender, el hecho de que la regla del valor equitativo de mercado no conlleve en todos los casos el otorgamiento de un trato menos favorable a los productos similares importados no anula la anterior conclusión. Ciertamente puede haber, como mantienen los Estados Unidos, bienes que no requieran grandes insumos materiales y de mano de obra, de modo que en esos casos la regla del valor equitativo de mercado no afectaría a las opciones sobre insumos de los fabricantes. Ello no obsta, sin embargo, para que en un número no definido de otros casos la regla del valor equitativo de mercado, en sus propios términos, actúe como una importante limitación del uso de insumos que son productos importados. No podemos pasar por alto esta circunstancia.

222. Por las razones arriba expuestas, confirmamos la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.154 y 9.1 d) de su informe, de que la medida, en virtud de la regla del valor equitativo de

¹⁸⁷ Observamos que las Comunidades Europeas facilitaron al Grupo Especial, a efectos de información, una lista de circunstancias en las que puede plantearse la necesidad de utilizar productos nacionales similares. (Anexo a la segunda comunicación de las Comunidades Europeas al Grupo Especial; informe del Grupo Especial, páginas C-46 a C-52.)

mercado, otorga a los productos importados un trato menos favorable, en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, que el concedido a productos similares de origen estadounidense.

X. Párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SMC: retirada de las subvenciones EVE

223. Los Estados Unidos apelan contra la constatación del Grupo Especial de que:

... los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE que se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas e incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, por lo que no han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.¹⁸⁸

224. Los Estados Unidos observan que la Ley IET deroga las disposiciones relativas a las EVE y estipula que ninguna empresa puede optar por ser tratada como EVE después del 30 de septiembre de 2000. La Ley IET contiene también determinadas disposiciones transitorias que, a juicio de los Estados Unidos, ofrecen a los contribuyentes alguna seguridad a efectos de su planificación fiscal y son esenciales para la transición ordenada de una serie a otra de disposiciones fiscales. Los Estados Unidos sostienen que las normas de la OMC, cuando obligan a un Miembro a modificar sus disposiciones tributarias, no pueden tener por objeto obligar a ese Miembro a que prive a sus contribuyentes del derecho a una transición ordenada. En consecuencia, los Estados Unidos aducen que la constatación del Grupo Especial de que los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* debe rechazarse.

225. Recordamos que en nuestro informe sobre el asunto *Estados Unidos - EVE* confirmamos la constatación del Grupo Especial de que "la medida relativa a las EVE constituye una subvención a la exportación prohibida en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*".¹⁸⁹ En su informe, el Grupo Especial recomendó, de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, que los Estados Unidos retiraran las subvenciones relativas a las EVE que se había constatado constituían subvenciones a la exportación prohibidas con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* a más tardar el 1º de octubre de 2000.¹⁹⁰ El 12 de octubre de 2000, el OSD aceptó la petición de los Estados Unidos de que "el OSD modifique el plazo fijado en esta diferencia de modo que expire el 1º de noviembre de 2000".¹⁹¹

¹⁸⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.170.

¹⁸⁹ Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 3, párrafo 177 a).

¹⁹⁰ Informe del Grupo Especial inicial, nota 4, párrafo 8.8.

¹⁹¹ WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000. Véase también WT/DSB/M/90, párrafos 6 y 7.

226. El párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* estipula que:

Si se llega a la conclusión de que la medida de que se trate es una subvención prohibida, el grupo especial *recomendará* que el Miembro que concede esa subvención la retire sin demora. A este respecto, el grupo especial especificará en su recomendación el plazo dentro del cual *debe retirarse* la medida. (cursiva añadida)

227. Cuando examinamos esta disposición en el asunto *Brasil - Aeronaves* (párrafo 5 del artículo 21), afirmamos que:

Examinando el sentido corriente de "retirar", ("withdraw") observamos, en primer lugar, que este término ha sido definido como "*remove*" (eliminar, suprimir, etc.) o "*take away*" (quitar, llevarse), y como "*to take away what has been enjoyed; to take from*" (quitar algo de lo que se ha disfrutado; sacar). Esta definición sugiere que la expresión "retirar" una subvención, a tenor del párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, se refiere a "eliminar" o "quitar" esa subvención.¹⁹² (se omiten las notas)

228. Con arreglo a la Ley IET, ninguna empresa puede optar por ser tratada como EVE después del 30 de septiembre de 2000.¹⁹³ Sin embargo, para las EVE existentes en esa fecha, la derogación de la medida EVE original "no se aplicará" a ninguna transacción que tenga lugar antes del 1º de enero de 2002.¹⁹⁴ Además, incluso después de esa fecha, las EVE existentes pueden seguir recurriendo a la medida relativa a las EVE original por lo que respecta a transacciones derivadas de un contrato vinculante entre la EVE y cualquier persona no vinculada que estuviera en vigor el 30 de septiembre de 2000.¹⁹⁵ En consecuencia, como reconocen los propios Estados Unidos, la medida relativa a las EVE original sigue aplicándose, sin modificación, a las EVE existentes por lo que respecta a una serie definida de transacciones.¹⁹⁶ La aceptación de la apelación de los Estados Unidos depende de que se acepte su argumento de que las subvenciones a las EVE prohibidas pueden seguir otorgándose para proteger los intereses contractuales de entidades privadas y para velar por una transición ordenada al régimen establecido por la nueva medida. En suma, los Estados Unidos, basándose en esos argumentos, desean que el plazo para la retirada total de las subvenciones EVE prohibidas se prorrogue, en algunos casos indefinidamente.

229. El párrafo 4 del artículo 7 del *Acuerdo SMC* requiere que las subvenciones prohibidas se retiren "sin demora", y establece que el Grupo Especial especificará el plazo dentro del cual la medida

¹⁹² Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 86, párrafo 45.

¹⁹³ Artículo 5(b)(1) de la Ley IET.

¹⁹⁴ Artículo 5(c)(1)(A) de la Ley IET.

¹⁹⁵ Véase el artículo 5(c)(1)(B)(ii) de la Ley IET.

¹⁹⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.169.

debe retirarse. No vemos en el párrafo 7 del artículo 4 fundamento alguno para prorrogar, por las razones invocadas por los Estados Unidos, el plazo establecido para la retirada de las subvenciones prohibidas. Recordamos a ese respecto que en el asunto *Brasil - Aeronaves (párrafo 5 del artículo 21 - Canadá)*, el Brasil formuló un argumento similar al de los Estados Unidos en el presente procedimiento. El Brasil adujo que, una vez vencido el plazo para la retirada de las subvenciones a la exportación prohibidas, debería autorizársele a que siguiera otorgando algunas de esas subvenciones, porque en virtud de su legislación interna había contraído obligaciones contractuales en ese sentido.¹⁹⁷ Rechazamos ese argumento y observamos que:

... seguir efectuando pagos en virtud de una medida de subvención a la exportación declarada prohibida no es compatible con la obligación de "retirar" subvenciones a la exportación prohibidas, en el sentido de "eliminar" o "quitar".¹⁹⁸

230. Por consiguiente, como indicamos en aquella apelación, las obligaciones contractuales que un Miembro pueda haber contraído en virtud de la legislación interna en nada menoscaban la obligación de ese Miembro, en virtud del párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, de retirar "sin demora" las subvenciones prohibidas. De manera análoga, las obligaciones contractuales que entidades privadas puedan haber contraído *inter se* apoyándose en leyes que otorgan subvenciones a la exportación prohibidas no pueden afectar a la obligación de los Miembros, en virtud del párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, de retirar las subvenciones a la exportación prohibidas. Por tanto, no encontramos fundamento jurídico alguno para prorrogar el plazo para que los Estados Unidos retiren plenamente las subvenciones EVE prohibidas.

231. Confirmamos, en consecuencia, la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.170 y 9.1 e) de su informe, de que los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE que se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, por lo que no han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

¹⁹⁷ Informe del Órgano de Apelación, *Brasil - Aeronaves (párrafo 5 del artículo 21 - Canadá)*, *supra*, nota 86, párrafo 46.

¹⁹⁸ *Ibid.*, párrafo 45.

XI. Párrafo 3 del artículo 10 del ESD

232. En su primera comunicación escrita al Grupo Especial, las Comunidades Europeas solicitaron:

... al Grupo Especial que dict[ara] una resolución preliminar en el sentido de que los terceros [tenían] derecho a recibir todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión del Grupo Especial, y que formul[ara] esa resolución preliminar y la comuni[cara] a las partes y a los terceros lo antes posible después de la recepción de la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos y antes de la fecha establecida para la presentación de las segundas comunicaciones escritas.¹⁹⁹ (no se reproduce la nota de pie de página)

233. Los Estados Unidos pidieron al Grupo Especial que rechazara la solicitud de las Comunidades Europeas y que constatará, basándose en los razonamientos de anteriores grupos especiales en procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD, "que los terceros en el presente procedimiento no tenían derecho a obtener los escritos de réplica de las partes".²⁰⁰

234. El 21 de febrero de 2001, el Grupo Especial transmitió a las partes una decisión en la que rechazaba la solicitud de las Comunidades Europeas y afirmaba que:

... no consideramos que el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* exija que los terceros reciban todas las comunicaciones de las partes anteriores a la reunión (incluidos los escritos de réplica) en el contexto de un procedimiento acelerado sustanciado en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, en el que se celebra sólo una reunión de las partes y los terceros con el grupo especial.²⁰¹

235. Las Comunidades Europeas apelan contra esta resolución preliminar interpretativa del Grupo Especial. A juicio de las Comunidades Europeas, la Regla 9 de los procedimientos de trabajo adoptados por el Grupo Especial en el presente caso (los "Procedimientos de Trabajo") infringe el párrafo 3 del artículo 10 del ESD y no respeta los derechos otorgados a los terceros por el ESD. Según las Comunidades Europeas, los grupos especiales, aunque gozan de ciertas facultades discrecionales para establecer sus propios procedimientos de trabajo, no pueden hacer caso omiso de las disposiciones vinculantes del ESD, incluida la prescripción establecida en el párrafo 3 del artículo 10 del ESD de que "*se dará traslado a los terceros de las comunicaciones de las partes en la diferencia presentadas al grupo especial en su primera reunión*" (cursiva añadida). A juicio de las Comunidades Europeas, esa prescripción significa que los terceros tienen derecho a recibir *todas* las comunicaciones escritas presentadas *antes de la primera* reunión del grupo especial - aunque, como

¹⁹⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 6.1; primera comunicación de las Comunidades Europeas al Grupo Especial, párrafos 247-258 y 260; informe del Grupo Especial, páginas A.51 a A-54.

²⁰⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 6.2. (no se reproduce la nota de pie de página)

²⁰¹ *Ibid.*, párrafo 6.3, apartado 2.

ocurre en muchos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD, sólo haya una reunión con el grupo especial.

236. Examinaremos brevemente los antecedentes fácticos en los que se basa esta apelación. Los Procedimientos de Trabajo prevén la presentación de dos comunicaciones escritas de cada parte al Grupo Especial, seguidas de una sola reunión del Grupo Especial. El Grupo Especial comunicó su propuesta de Procedimientos de Trabajo a las partes el 20 de diciembre de 2000, y les pidió que hicieran observaciones al respecto en la reunión de organización del Grupo Especial que se celebraría al día siguiente. La Regla 9 propuesta establecía, en su parte pertinente, que:

Los terceros *recibirán* copias de las *primeras comunicaciones escritas* de las partes. Cualquier parte podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones (*cursiva añadida*).

237. En la reunión de organización, ninguna de las partes formuló observaciones sobre la Regla 9 propuesta.²⁰² Los Procedimientos de Trabajo adoptados por el Grupo Especial -incluida la parte arriba citada de la Regla 9- se comunicaron a las partes el 22 de diciembre de 2000, y a los terceros el 4 de enero de 2001.

238. En su primera comunicación escrita al Grupo Especial, presentada el 17 de enero de 2001, las Comunidades Europeas pidieron al Grupo Especial que modificara la Regla 9 de los Procedimientos de Trabajo para establecer que los terceros recibirían copias de *todas* las comunicaciones presentadas por las partes antes de la reunión única del Grupo Especial.²⁰³ Los Estados Unidos se opusieron a la

²⁰² Informe del Grupo Especial, párrafo 6.3, apartado 11.

²⁰³ Como antecedente, señalamos que las Comunidades Europeas, en calidad de tercero en cuatro procedimientos de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del ESD no relacionados entre sí, solicitaron a un grupo especial establecido en virtud de esa disposición que modificara en sus procedimientos de trabajo una regla análoga a la parte impugnada de la Regla 9 de los Procedimientos de Trabajo. Dos de esos grupos especiales rechazaron la solicitud de las Comunidades Europeas (informe del Grupo Especial, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21*, WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafos 7.5 y 7.6; e informe del Grupo Especial, *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles - Recurso de los Estados Unidos al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS126/RW y Corr.1, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafos 3.9 y 3.10). Según los Estados Unidos, una decisión análoga, por la que se negaba la solicitud de las Comunidades Europeas, fue adoptada por el grupo especial en un tercer caso, aunque dicha decisión no fue publicada, ya que las partes llegaron en último término a una solución mutuamente aceptable. (Informe del Grupo Especial, *Estados Unidos - Imposición de derechos antidumping a los semiconductores para memorias dinámicas de acceso aleatorio (DRAM) de un megabit como mínimo procedentes de Corea*, WT/DS99/RW, 7 de noviembre de 2000; Decisión del Grupo Especial relativa a la petición de las CE de que se diera acceso a los escritos de réplica de las partes, 27 de junio de 2000, reproducida parcialmente en la primera comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial, párrafo 236; informe del Grupo Especial página A-123). Un Grupo Especial aceptó modificar sus procedimientos de trabajo para establecer que los terceros participantes en aquel procedimiento tenían derecho a recibir todas las comunicaciones escritas presentadas por las partes antes de la única reunión sustantiva del Grupo Especial. (Informe del Grupo Especial, *Canadá - Medidas que afectan a las importaciones de leche y a las exportaciones de productos lácteos - recursos de Nueva Zelandia y los Estados*

solicitud en su primera comunicación escrita, presentada al Grupo Especial el 7 de febrero de 2001. El 21 de febrero de 2001, el Grupo Especial dictó su decisión, en la que rechazaba la solicitud de las Comunidades Europeas.

239. Observamos también que en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, que están sujetos a plazos considerablemente más reducidos que los aplicables con arreglo al párrafo 8 del artículo 12 del ESD²⁰⁴, los grupos especiales han adoptado la práctica de celebrar una sola reunión con las partes, en lugar de dos reuniones. Al mismo tiempo, los grupos especiales establecidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 han mantenido uniformemente la práctica de requerir a las partes que presenten dos comunicaciones escritas.

240. Comenzaremos nuestro examen de la apelación de las Comunidades Europeas con un análisis del párrafo 1 del artículo 12 del ESD, que estipula 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". Observamos, en primer lugar, que en el ESD, y especialmente en los párrafos 5, 6 y 7 de su apéndice 3, "se contemplan dos etapas diferenciadas en las actuaciones de un grupo especial".²⁰⁵ La "primera etapa" comprende las primeras comunicaciones escritas de las partes y la primera reunión del grupo especial, mientras que la "segunda etapa" comprende las segundas comunicaciones escritas -o escritos de "réplica"- y la segunda reunión con el grupo especial.²⁰⁶ Sin embargo, ninguna disposición del ESD obliga expresamente a los grupos especiales a celebrar dos reuniones con las partes, ni a requerir a las partes que presenten dos comunicaciones escritas.

241. Ya hemos observado 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. Ninguna disposición del ESD faculta a un grupo

Unidos al párrafo 5 del artículo 21 ("Canadá - Productos lácteos (párrafo 5 del artículo 21 - Nueva Zelandia y Estados Unidos)"), WT/DS103/RW, WT/DS113/RW, adoptado el 18 de diciembre de 2001, revocado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS103/AB/RW, WT/DS113/AB/RW, párrafos 2.32 a 2.35). La presente apelación es la primera ocasión en que la cuestión se ha planteado en apelación.

²⁰⁴ El párrafo 5 del artículo 21 del ESD prevé que los grupos especiales completen su trabajo en 90 días, mientras que los párrafos 6 y 8 del artículo 12 del ESD establecen que los grupos especiales distribuirán sus informes dentro de un plazo de seis meses.

²⁰⁵ Informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos*, WT/DS56/AB/R y Corr.1, adoptado el 22 de abril de 1998, ISD 1998: III, 1003, párrafo 79.

²⁰⁶ *Ibid.*

especial para desestimar o modificar otras disposiciones explícitas de este instrumento.²⁰⁷

242. En la presente apelación tenemos que determinar si el Grupo Especial, al negarse a requerir que se diera acceso a los terceros participantes a las segundas comunicaciones o escritos de "réplica" presentados antes de la única reunión sustantiva con el Grupo Especial, actuó de manera incompatible con alguna disposición del ESD.

243. Por lo que respecta a las disposiciones del ESD que regulan los derechos de los terceros, ya hemos observado que, de conformidad con el ESD, en su forma actual, los derechos de los terceros en los procedimientos de los grupos especiales se limitan a los conferidos por el artículo 10 y el apéndice 3 del ESD.²⁰⁸ Más allá de esas garantías mínimas, los grupos especiales tienen facultades discrecionales para otorgar a los terceros otros derechos de participación en casos particulares, siempre que esos derechos "más amplios" sean compatibles con las disposiciones del ESD y los principios reguladores de las garantías procesales.²⁰⁹ Sin embargo, los grupos especiales no están facultados para limitar los derechos garantizados a los terceros por las disposiciones del ESD.

244. En la presente apelación, las Comunidades Europeas alegan que los Procedimientos de Trabajo adoptados por el Grupo Especial son incompatibles con los derechos otorgados a los terceros de conformidad con el párrafo 3 del artículo 10 del ESD, que establece lo siguiente:

Se dará traslado a los terceros de las comunicaciones de las partes en la diferencia presentadas al Grupo Especial en su primera reunión (cursiva añadida).

245. El texto del párrafo 3 del artículo 10 del ESD tiene carácter imperativo. Con arreglo a sus términos, "se dará traslado" a los terceros "de las comunicaciones de las partes ... al grupo especial en su primera reunión (sin cursivas en el original). El párrafo 3 del artículo 10 *no* dice que se dará traslado a los terceros de "las primeras comunicaciones" de las partes, sino que se les dará traslado de "las comunicaciones" de las partes (sin cursivas en el original). *No* se establece el número de comunicaciones que los terceros tienen derecho a recibir. Antes bien, el párrafo 3 del artículo 10 define las comunicaciones que los terceros tienen derecho a recibir refiriéndose a una etapa específica

²⁰⁷ Informe del Órgano de Apelación, *India - Protección mediante patente de los productos farmacéuticos y los productos químicos para la agricultura*, WT/DS50/AB/R, adoptado el 16 de enero de 1998, ISD 1998: I, 9, párrafo 92.

²⁰⁸ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Ley antidumping de 1916* ("Estados Unidos - Ley de 1916"), WT/DS136/AB/R, WT/DS162/AB/R, adoptado el 26 de septiembre de 2000, párrafo 145.

²⁰⁹ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Ley Antidumping de 1916*, *supra*, nota 208, párrafo 150. Véase también el informe del Órgano de Apelación, *CE - Hormonas*, *supra*, nota 40, párrafo 154.

del procedimiento, la primera reunión del grupo especial.²¹⁰ De ello se sigue, a nuestro juicio, que, con arreglo a esta disposición, deberá darse traslado a los terceros de todas las comunicaciones que las partes hayan hecho al grupo especial hasta su primera reunión, con independencia del número de comunicaciones que se hayan hecho, incluidos cualesquiera escritos de réplica presentados antes de la primera reunión.²¹¹

246. El Grupo Especial, no obstante, razonó que el uso de la palabra "primera" en el párrafo 3 del artículo 10 "presupone un contexto en el que haya más de una reunión del grupo especial".²¹² Basándose en esa "presuposición", el Grupo Especial concluyó que en los procedimientos donde sólo haya una reunión del grupo especial, el párrafo 3 del artículo 10 "debe interpretarse en el sentido de que limita los derechos de los terceros en el presente procedimiento a acceder *sólo* a las *primeras* comunicación escritas, y no incluye el acceso a los escritos de réplica".²¹³

247. A nuestro entender, la interpretación del párrafo 3 del artículo 10 del ESD debe comenzar por el texto expreso de la disposición. Hemos observado que el texto del párrafo 3 del artículo 10 no limita el número de comunicaciones que los terceros pueden recibir antes de la "primera reunión". No vemos razón alguna para "presuponer" que tal limitación se aplica en los casos en que la "primera reunión" con el grupo especial resulta ser la única reunión. El ESD permite a los grupos especiales que, al determinar sus procedimientos, actúen con flexibilidad suficiente para pedir más de una comunicación antes de la primera reunión, y también admite la posibilidad de que en definitiva los grupos especiales sólo celebren una reunión. El texto del párrafo 3 del artículo 10 establece para todos esos casos la misma regla: los terceros tienen derecho a recibir las comunicaciones presentadas a la primera reunión.

248. Entendemos que la referencia a la "primera reunión" refleja la flexibilidad que el ESD ofrece a los procedimientos de los grupos especiales. Por tanto, en cualquier procedimiento, aunque inicialmente sólo se prevea una sola reunión, no puede excluirse que posteriormente se celebre otra. Los grupos especiales están facultados para pedir que se celebre una reunión adicional con las partes,

²¹⁰ Observamos a este respecto que el párrafo 6 del apéndice 3 del ESD también vincula los derechos de participación de los terceros a esta etapa del procedimiento. Establece que los terceros "*serán invitados por escrito a exponer sus opiniones durante una sesión de la primera reunión sustantiva del grupo especial*". (sin cursivas en el original)

²¹¹ Observamos, a ese respecto, que el ESD no impone ningún límite al número de comunicaciones que los grupos especiales pueden pedir a las partes antes de la primera reunión.

²¹² Informe del Grupo Especial, párrafo 6.3, apartado 5.

²¹³ *Ibid.*, párrafo 6.3, apartado 9. (sin cursivas en el original)

y también las partes pueden pedir que se celebre una reunión adicional con el grupo especial en la etapa de reexamen intermedio.²¹⁴ El texto del párrafo 3 del artículo 10 consagra esa flexibilidad al referirse genéricamente a la "primera reunión", que puede ser una entre varias reuniones o la única reunión.

249. Nuestra interpretación del párrafo 3 del artículo 10 es también coherente con el contexto de esa disposición. El párrafo 1 del artículo 10 dispone que los grupos especiales tomarán "plenamente" en cuenta los intereses de Miembros que no sean las partes en la diferencia, y el párrafo 2 del artículo 10 obliga a los grupos especiales a dar a los terceros la "oportunidad de ser oídos". El párrafo 3 del artículo 10 garantiza que hasta una etapa definida del procedimiento del grupo especial, los terceros puedan participar plenamente en el procedimiento basándose en las mismas comunicaciones escritas que las propias partes. Por tanto, el párrafo 3 del artículo 10 tiene por objeto garantizar que los terceros puedan participar en una sesión de la primera reunión con el grupo especial en forma plena y significativa, cosa que no sería posible si se le denegara el acceso a las comunicaciones escritas presentadas al grupo especial antes de esa reunión. Además, los propios grupos especiales sacarán así mayor provecho de las contribuciones de los terceros, por lo que tendrán más posibilidades de tomar "plenamente" en cuenta los intereses de los Miembros, como requiere el párrafo 1 del artículo 10 del ESD.

250. Observamos a ese respecto que estamos de acuerdo con el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Productos lácteos (párrafo 5 del artículo 21 – Nueva Zelandia y Estados Unidos)*, que razonó así:

Los terceros sólo podrán [participar con conocimiento de causa y, por consiguiente, en forma significativa] si han recibido antes de la sesión toda la información intercambiada por las partes. En caso contrario, los terceros podrían encontrarse en la situación de que sus declaraciones orales en la reunión resultaran total o parcialmente irrelevantes u obsoletas a la vista de las segundas comunicaciones de las partes a las que no tuvieron acceso. Sin acceso a todas las comunicaciones de las partes en la diferencia presentadas al grupo especial en su primera reunión, las comunicaciones desinformadas de los terceros podrían alargar indebidamente las actuaciones de los grupos especiales y ... ello podría impedir al Grupo Especial beneficiarse de una contribución útil de los terceros que podría ayudarle a hacer la evaluación objetiva que el artículo 11 del ESD le obliga a hacer.²¹⁵ (no se reproduce la nota de pie de página)

²¹⁴ El párrafo 12 del apéndice 3 del ESD reconoce que el calendario uniforme para los trabajos del grupo especial podrá modificarse para programar "reuniones adicionales con las partes", incluida una posible reunión en la etapa intermedia de reexamen.

²¹⁵ Informe del Grupo Especial, *supra*, nota 203, párrafo 2.34.

251. Por estas razones, estimamos que el párrafo 3 del artículo 10 requiere que se faciliten a los terceros todas las comunicaciones hechas por las partes hasta la celebración de la primera reunión del grupo especial en la que participen los terceros -tanto si esa reunión es la primera de dos reuniones del grupo especial como si es la primera y única reunión del Grupo Especial. Interpretado de ese modo, el párrafo 3 del artículo 10 tiene el mismo sentido, y puede aplicarse de la misma manera, sea cual fuere el número de reuniones del Grupo Especial que se celebren en un caso concreto.

252. Constatamos, por consiguiente, que el Grupo Especial interpretó erróneamente el párrafo 3 del artículo 10 del ESD cuando decidió rechazar la solicitud de las Comunidades Europeas de que se modificara la Regla 9 de los Procedimientos de Trabajo del Grupo Especial.

XII. Apelaciones condicionales

253. Las Comunidades Europeas formulan cuatro apelaciones condicionales en las que nos piden que examinemos alegaciones con respecto a las cuales el Grupo Especial aplicó el principio de economía procesal.²¹⁶ Afirman que esas apelaciones sólo se hacen "en caso de que [el Órgano de Apelación] rechazara las constataciones del Grupo Especial que indujeron a éste a aplicar el principio de economía procesal".²¹⁷ Las Comunidades Europeas declaran expresamente que *no* impugnan la aplicación por el Grupo Especial del principio de economía procesal *en cuanto tal*, y que consideran que "el Grupo Especial ya ha dictado efectivamente resoluciones sobre todos los elementos del programa de subvenciones objeto de examen, por lo que ya ha ofrecido orientación suficientemente precisa ...".²¹⁸

254. Los Estados Unidos observan que "no están claras las condiciones que activarían el examen por el Órgano de Apelación de cualquiera de esas alegaciones".²¹⁹

255. En el presente informe hemos confirmado todas las constataciones del Grupo Especial que han sido objeto de apelación. Por tanto, en cualquier caso, no se da ninguna de las condiciones en las que se basa la apelación de las Comunidades Europeas, y no hay necesidad alguna de que examinemos las apelaciones condicionales.

²¹⁶ Informe del Grupo Especial, párrafos 8.108, 8.162-163 y 8.171.

²¹⁷ Comunicación de las Comunidades Europeas en calidad de otro apelante, párrafo 31.

²¹⁸ *Ibid.*, párrafo 30.

²¹⁹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 13.

XIII. Constataciones y conclusiones

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

- a) confirma la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.30 y 8.43 de su informe, de que la medida IET conlleva la condonación de ingresos que "en otro caso se percibirían", por lo que se produce una "contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*;
- b) confirma la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.75 y 9.1 a) de su informe, de que la medida IET incluye subvenciones "supeditadas ... a los resultados de exportación" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- c) confirma la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.107 y 9.1 a) de su informe, de que la medida IET, considerada en su conjunto, no está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 del *Acuerdo SMC* como medida adoptada para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero;
- d) confirma la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.122 y 9.1 c) de su informe, de que la medida IET conlleva subvenciones a la exportación incompatibles con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 3 del artículo 3, el artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- e) confirma la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.158 y 9.1 d) de su informe, de que la medida IET es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 porque otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos similares de origen estadounidense;
- f) confirma la constatación del Grupo Especial, en los párrafos 8.170 y 9.1 e) de su informe, de que los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones que en el procedimiento inicial se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y de que por consiguiente los Estados Unidos no han cumplido plenamente las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*; y

- g) constata que el Grupo Especial interpretó erróneamente el párrafo 3 del artículo 10 del ESD al declinar, en su decisión de 21 de febrero de 2001, reproducida en el párrafo 6.3 de su informe, resolver que todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la única reunión del Grupo Especial tienen que facilitarse a los terceros.

257. El Órgano de Apelación *recomienda* al OSD que pida a los Estados Unidos que pongan la medida IET, cuya incompatibilidad con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el párrafo 3 del artículo 3, el artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se ha constatado en el presente informe y en el informe del Grupo Especial modificado por el presente informe, en conformidad con sus obligaciones dimanantes de esos Acuerdos, y que pida a los Estados Unidos que apliquen plenamente las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD en el asunto *Estados Unidos - EVE* de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

Firmado en el original, en Ginebra, el 12 de noviembre de 2001 por:

Florentino P. Feliciano
Presidente de la Sección

A.V. Ganesan
Miembro

Yasuhei Taniguchi
Miembro