ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

WT/DS108/RW
20 de agosto de 2001

(01-3979)

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

Informe del Grupo Especial

El informe del Grupo Especial que se ocupó del 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*, se distribuye a todos los Miembros de conformidad con lo dispuesto en el *ESD*. El informe es objeto de distribución general a partir del 20 de agosto de 2001 de conformidad con los Procedimientos para la distribución y la supresión del carácter reservado de los documentos de la OMC (WT/L/160/Rev.1). Se recuerda a los Miembros que, de conformidad con el *ESD*, sólo las partes en la diferencia podrán recurrir en apelación contra el informe de un grupo especial, que la apelación tendrá únicamente por objeto las cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial y las interpretaciones jurídicas formuladas por éste, y que no habrá comunicaciones *ex parte* con el Grupo Especial o el Órgano de Apelación en relación con asuntos sometidos a la consideración del Grupo Especial o del Órgano de Apelación.

Nota de la Secretaría: El presente informe del Grupo Especial será adoptado por el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) dentro de los 60 días siguientes a la fecha de su distribución, a menos que una parte en la diferencia decida recurrir en apelación o que el OSD decida por consenso no adoptar el informe. En caso de recurrirse en apelación contra el informe del Grupo Especial, éste no será considerado por el OSD a efectos de su adopción hasta después de haber concluido el proceso de apelación. Puede obtenerse información acerca de la situación actual del informe del Grupo Especial en la Secretaría de la OMC.

ÍNDICE

Página

I. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO 1
II. ELEMENTOS DE HECHO 3
III. CONSTATACIONES SOLICITADAS POR LAS PARTES 7
IV. ARGUMENTOS DE LAS PARTES 9
V. ARGUMENTOS DE LOS TERCEROS 9
VI. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO 9
A. ACCESO DE LOS TERCEROS A LOS ESCRITOS DE RÉPLICA 9
B. ORDEN DE PRESENTACIÓN DE LOS ESCRITOS DE RÉPLICA 12
VII. REEXAMEN INTERMEDIO 13
A. OBSERVACIONES INICIALES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS 13
B. OBSERVACIONES INICIALES DE LOS ESTADOS UNIDOS 14
VIII. CONSTATACIONES 21
A. ENFOQUE ADOPTADO POR EL GRUPO ESPECIAL PARA EL EXAMEN DE LAS ALEGACIONES FORMULADAS POR LAS CE EN LA PRESENTE DIFERENCIA 21
B. REQUISITO DE "USO FUERA DE LOS ESTADOS UNIDOS" 21
1. Alegaciones en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* 21
a) método de análisis 21
b) si existe una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* 22
i) contribución financiera 22
ii) beneficio 35
c) si la subvención está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* 36
2. Nota 59 46
a) Enfoque analítico 46
b) si la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en virtud de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. 47
3. Alegación al amparo del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* 58
4. Alegaciones formuladas al amparo del *Acuerdo sobre la Agricultura* 58
C. LIMITACIÓN DE ARTÍCULOS/MANO DE OBRA EXTRANJEROS 61
1. Alegación al amparo del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* 61
i) si los productos importados y los productos nacionales en cuestión son "productos similares" 63
ii) si la Ley es una "ley, reglamento y prescripción que afecte … al uso en el mercado interior" de productos importados y productos nacionales similares como consecuencia de la limitación de los artículos mano de obra extranjeros 64

iii) *si la Ley, como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros otorga a los productos importados un trato "menos favorable" que el concedido a los productos nacionales similares* *69*

2. Otras alegaciones **72**

D. DISPOSICIONES TRANSITORIAS 73

IX. CONCLUSIÓN **75**

ANEXO A

Primeras comunicaciones de las Partes

Índice		Página
Anexo A-1	Primera comunicación escrita de las Comunidades Europeas	A-2
Anexo A-2	Primera comunicación escrita de los Estados Unidos	A-59

ANEXO B

Comunicaciones de los terceros

Índice		Página
Anexo B-1	Comunicación de tercero presentada por Australia	B-2
Anexo B-2	Comunicación de tercero presentada por el Canadá	B-7

ANEXO C

Segundas comunicaciones de las Partes

Índice		Página
Anexo C-1	Segunda comunicación escrita de las Comunidades Europeas	C-2
Anexo C-2	Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos	C-62

ANEXO D

Declaraciones orales de las partes

Índice		Página
Anexo D-1	Declaración oral de las Comunidades Europeas	D-2
Anexo D-2	Declaración oral final de las Comunidades Europeas	D-18
Anexo D-3	Declaración oral de los Estados Unidos	D-26
Anexo D-4	Declaración final de los Estados Unidos	D-62

ANEXO E

Declaraciones orales de los terceros

Índice		Página
Anexo E-1	Declaración oral del Canadá en calidad de tercero	E-2
Anexo E-2	Declaración oral de la India en calidad de tercero	E-4
Anexo E-3	Declaración oral del Japón en calidad de tercero	E-7

ANEXO F

Respuestas a las preguntas y observaciones sobre estas respuestas

Índice		Página
Anexo F-1	Respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial	F-2
Anexo F-2	Respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas de los Estados Unidos	F-35
Anexo F-3	Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial	F-38
Anexo F-4	Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las Comunidades Europeas	F-71
Anexo F-5	Observaciones de las Comunidades Europeas sobre las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas formuladas después de la reunión del Grupo Especial	F-81
Anexo F-6	Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial	F-99
Anexo F-7	Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas de los Estados Unidos	F-119

I. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO

1.1 El 20 de marzo de 2000, el Órgano de Solución de Diferencias (el "OSD") adoptó el informe del Órgano de Apelación, contenido en el documento WT/DS108/AB/R, y el informe del Grupo Especial, contenido en el documento WT/DS108/R, modificado por el informe del Órgano de Apelación, sobre la diferencia *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"*. En sus recomendaciones y resoluciones, el OSD pidió a los Estados Unidos que pusieran la medida relativa a las EVE, que en el informe del Órgano de Apelación y en el informe del Grupo Especial, modificado por el informe del Órgano de Apelación, había sido declarada incompatible con las obligaciones dimanantes del párrafo 1 a) y del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* (el "*Acuerdo SMC*") y del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, en conformidad con las obligaciones que les correspondan en virtud de esos Acuerdos.[1] El OSD especificó que las subvenciones relativas a las EVE debían de retirarse "de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000".[2]

1.2 En su informe, el Órgano de Apelación, entre otras cosas, confirmó la conclusión del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.130 del informe del Grupo Especial inicial, de que la medida relativa a las EVE constituía una subvención a la exportación prohibida en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*; revocó la constatación del Grupo Especial, que figuraba en el párrafo 7.159 del informe del Grupo Especial inicial, de que la medida relativa a las EVE suponía "el otorgamiento de una subvención para reducir los costos de comercialización de las exportaciones" de productos agropecuarios en el sentido del párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y, en consecuencia, revocó las constataciones del Grupo Especial, que figuraban en los párrafos 7.165 y 7.176 del informe del Grupo Especial inicial, de que los Estados Unidos habían actuado de forma incompatible con sus obligaciones dimanantes del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*; y consideró que los Estados Unidos actuaban de forma incompatible con las obligaciones que les correspondían en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar subvenciones a la exportación, a través de la medida relativa a las EVE, en una forma que daba lugar, o que amenazaba dar lugar, a una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a productos agropecuarios tanto consignados como no consignados en la Lista.[3]

1.3 El 29 de septiembre de 2000, el Presidente del OSD recibió una comunicación de los Estados Unidos en la que los Estados Unidos "propon[ían] que el OSD modifi[cara] el plazo fijado en [esa] diferencia de modo que expir[ara] el 1º de noviembre de 2000".[4] Los Estados Unidos pidieron "que el OSD [aprobara] esta propuesta y, con este fin, solicita[ron] que se [reuniera] el 12 de octubre de 2000 para considerar [ese] asunto".[5] El 12 de octubre de 2000, el OSD, habida cuenta de que no había oposición a la solicitud de los Estados Unidos, acordó acceder a la solicitud de los Estados

---

[1] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento del Grupo Especial que entendió inicialmente en el asunto, WT/DS108/AB/R, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 178.

[2] Informe del Grupo Especial inicial, WT/DS108/R, adoptado el 20 de marzo de 2000, modificado por el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, WT/DS108/AB/R, párrafo 8.8.

[3] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, apartados a), b) y d) del párrafo 177.

[4] WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000.

[5] *Ibid.*

Unidos formulada en su carta de 29 de septiembre de 2000 y distribuida con la signatura WT/DS108/11.[6]

1.4 El 2 de octubre de 2000, las partes informaron al OSD de su entendimiento sobre el "Procedimiento acordado en virtud de los artículos 21 y 22 del Entendimiento sobre Solución de Diferencias y el artículo 4 del *Acuerdo SMC* aplicable en el seguimiento de la diferencia Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las 'empresas de ventas en el extranjero'", concluido entre las partes el 29 de septiembre de 2000.[7]

1.5 El 15 de noviembre de 2000, el Presidente de los Estados Unidos firmó la Ley del Congreso de los Estados Unidos denominada "*Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales, de 2000*"[8] (la "Ley"). Con la promulgación de esta legislación, los Estados Unidos consideraron que habían cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD sobre la diferencia y que la legislación era compatible con las obligaciones de los Estados Unidos en el marco de la OMC.[9]

1.6 El 17 de noviembre de 2000, las Comunidades Europeas solicitaron la celebración de consultas con los Estados Unidos de conformidad con el artículo 4 y 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*"), el artículo 4 del *Acuerdo SMC*, el artículo 19 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y el párrafo 1 del artículo XXIII del *GATT de 1994* en relación con la Ley. Las Comunidades Europeas consideraron que los Estados Unidos no habían cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD antes del 1º de noviembre de 2000. Además, las Comunidades Europeas alegaron que la Ley "según parec[ía] … reproduc[ía] las infracciones del Acuerdo sobre la OMC cuya existencia fue constatada en la diferencia inicial, en lugar de eliminarlas".[10]

1.7 El 4 de diciembre de 2000 las partes celebraron consultas en Ginebra, pero las consultas no lograron resolver la diferencia.

1.8 El 7 de diciembre de 2000, las Comunidades Europeas solicitaron el establecimiento de un grupo especial dado que había "desacuerdo en cuanto a la existencia de medidas destinadas a cumplir las recomendaciones y resoluciones [del OSD] o a la compatibilidad de dichas medidas con un acuerdo abarcado". Las Comunidades Europeas presentaron la solicitud de conformidad con el artículo 6 y el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, el artículo 4 del *Acuerdo SMC*, el artículo 19 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y el artículo XXIII del *GATT de 1994*, y conforme se prevé en el "Procedimiento acordado en virtud de los artículos 21 y 22 del Entendimiento sobre Solución de Diferencias y el artículo 4 del *Acuerdo SMC* aplicable en el seguimiento de la diferencia *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las 'empresas de ventas en el extranjero'* sustanciada en la OMC" concluido por las Comunidades Europeas y los Estados Unidos el 29 de septiembre de 2000.[11]

---

[6] Véase el acta de la reunión del OSD celebrada el 12 de octubre de 2000, WT/DSB/M/90, párrafos 6 y 7.

[7] Distribuido como documento WT/DS108/12, 5 de octubre de 2000.

[8] *Public Law* 106-519 de los Estados Unidos, 114 Stat. 2423 (2000), Comunidades Europeas - Prueba documental 5; Estados Unidos - Prueba documental 1.

[9] Acta de la reunión del OSD celebrada el 17 de noviembre de 2000, WT/DSB/M/92, párrafo 143.

[10] WT/DS108/14 y Corr.1, 21 de noviembre de 2000.

[11] WT/DS108/16, 8 de diciembre de 2000.

1.9 En la reunión que celebró el 20 de diciembre de 2000 el OSD decidió, de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, someter al Grupo Especial que entendió inicialmente en el asunto la cuestión planteada por las Comunidades Europeas en el documento WT/DS108/16. En esa reunión del OSD, se acordó también que el Grupo Especial se estableciera con el mandato uniforme siguiente[12]:

> "Examinar, a la luz de las disposiciones pertinentes de los acuerdos abarcados invocados por las Comunidades Europeas en el documento WT/DS108/16, el asunto sometido al OSD por las Comunidades Europeas en ese documento y formular conclusiones que ayuden al OSD a hacer las recomendaciones o dictar las resoluciones previstas en dichos acuerdos."

1.10 La composición del Grupo Especial fue la siguiente[13]:

Presidente:	Sr. Crawford Falconer
Miembros:	Sr. Didier Chambovey
	Profesor Seung Wha Chang

1.11 Australia, el Canadá, la India, Jamaica y el Japón se reservaron el derecho de participar como terceros en el procedimiento del Grupo Especial.

1.12 El Grupo Especial se reunió con las partes los días 13 a 16 de marzo de 2001 y con los terceros el 14 de marzo de 2001.

1.13 El Grupo Especial presentó su informe provisional a las partes el 22 de junio de 2001. El 2 de julio de 2001, ambas partes solicitaron por escrito al Grupo Especial que reexaminara aspectos concretos del informe provisional. El 9 de julio de 2001, cada parte presentó observaciones escritas en relación con la solicitud escrita de la otra parte. El Grupo Especial presentó su informe definitivo a las partes el 23 de julio de 2001.

II. ELEMENTOS DE HECHO

2.1 El 15 de noviembre de 2000, los Estados Unidos promulgaron la Ley[14], que deroga las disposiciones del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos ("IRC") relativas a la tributación de las empresas de ventas en el extranjero[15], sujeta a determinadas disposiciones transitorias. Concretamente, la Ley especifica que, en general, las enmiendas introducidas por la Ley "se aplicarán a las transacciones efectuadas después del 30 de septiembre de 2000".[16] Además, establece que

---

[12] Véase el documento WT/DS108/19, 5 de enero de 2001.

[13] *Ibid.*

[14] *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales, de 2000, United Estates Public Law* 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), Comunidades Europeas - Prueba documental 5; Estados Unidos - Prueba documental 1.

[15] Véase el artículo 2 de la Ley, que deroga la subsección C de la parte III del subcapítulo N del capítulo 1 del IRC.

[16] Ley, artículo 5(a).

después de esa fecha no podrán crearse nuevas EVE.[17] Sin embargo, en el caso de las EVE existentes el 30 de septiembre de 2000, las enmiendas introducidas por la Ley no se aplicarán a ninguna transacción realizada en el curso de operaciones comerciales normales en las que participe una EVE y que tengan lugar: A) antes del 1º de enero de 2002; o B) después del 31 de diciembre de 2001, en cumplimiento de un contrato vinculante entre una EVE (o una persona vinculada) y una persona no vinculada en vigor el 30 de septiembre de 2000.[18] El programa inicial relativo a las EVE está descrito en los párrafos 2.1 a 2.8 del informe que emitimos como Grupo Especial inicial.[19]

2.2 La Ley enmienda el IRC, entre otras cosas, insertando un nuevo artículo 114, cuyo título es "ingresos extraterritoriales". Bajo el epígrafe "exclusión", la Ley[20] dispone que "los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales". Bajo el epígrafe "excepción", la Ley[21] establece que esta exclusión "no se aplicará a los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas …".

2.3 De conformidad con la Ley, determinados ingresos obtenidos por un "contribuyente" estadounidense[22] pueden quedar exentos de impuestos. Tales ingresos --"ingresos extraterritoriales" que sean "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"-- pueden obtenerse con respecto a mercancías sólo en transacciones relativas a bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.[23]

2.4 La Ley define los "ingresos extraterritoriales" como los ingresos brutos de un contribuyente imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior, esto es, entradas brutas generadas por determinadas operaciones que reúnen las condiciones establecidas relativas a la venta o el arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" para uso fuera de los Estados Unidos.[24]

---

[17] Ley, artículo 5(b)(1).

[18] Ley, artículo 5(c)(1).

[19] Véase *supra*, nota 2.

[20] Ley, artículo 3; artículo 114(a) del IRC.

[21] Ley, artículo 3; artículo 114(b) del IRC.

[22] Incluida una empresa extranjera que haya elegido ser tratada como una empresa estadounidense a los efectos de la Ley. Véase el artículo 3 de la Ley; artículo 943(e) del IRC.

[23] Y, fuera de la esfera de las mercancías, dichos ingresos pueden obtenerse en relación con servicios relativos y subordinados a i) cualquier venta, intercambio u otra enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas o ii) cualquier arrendamiento financiero o alquiler de determinados bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas; en relación con servicios de ingeniería o arquitectura destinados a proyectos de construcción emplazados (o con un emplazamiento previsto) fuera de los Estados Unidos; o en relación con el suministro de servicios a una persona no vinculada para contribuir a la producción de determinadas entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior. Ley, artículo 3; artículo 942 del IRC. El único modo de obtener ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas que no implique bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas es a través de determinados servicios de ingeniería o arquitectura.

[24] Ley, artículo 3; artículos 114(e) y 942 del IRC. Observamos que la expresión entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior también incluye las entradas brutas del contribuyente por determinados servicios, algunos de los cuales deben conllevar bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, como se indica *supra*, nota 23. El artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC, en relación con la definición de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior", dice que dichas entradas no

2.5 La expresión "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" significa, con respecto a cualquier operación, la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación igual a la mayor de las siguientes magnitudes:

- el 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior[25] obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación,
- el 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior[26] obtenidas por el contribuyente en esa operación, o
- el 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior[27] obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación.[28]

2.6 La expresión bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas significa 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

---

incluirán entradas procedentes de una operación si los bienes o servicios de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a uso final en los Estados Unidos.

[25] La Ley define "los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" como ingresos de comercio exterior debidamente imputables a determinados procesos económicos extranjeros realizados fuera de los Estados Unidos o derivados del arrendamiento financiero o del alquiler fuera de los Estados Unidos de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Ley, artículo 3; artículo 941(c)(1) del IRC. La expresión "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" incluye "cualquier ingreso de comercio exterior obtenido por el contribuyente de la venta de bienes descritos en el párrafo (1) (B)". El artículo 3 de la Ley, artículo 941(c)(2) del IRC, relativo a las "disposiciones especiales aplicables a bienes objeto de arrendamiento financiero", también contiene determinadas "limitaciones" en el apartado (B), y el artículo 941(c)(3) del IRC contiene determinadas "disposiciones especiales".

[26] Es decir, con respecto a las mercancías, las entradas brutas generadas por determinadas operaciones que reúnen las condiciones establecidas relativas a la venta o arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" para uso fuera de los Estados Unidos. Ley, artículo 3; artículo 942 del IRC. La expresión "entradas brutas de comercio exterior" también incluye determinadas entradas brutas procedentes de determinados servicios, algunos de los cuales deben conllevar bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Véase *supra*, nota 23.

[27] La Ley define los "ingresos de comercio exterior" como ingresos imponibles e imputables a las entradas brutas de comercio exterior (Ley, artículo 3; Ley, artículo 941(b)(1) del IRC).

[28] Ley, artículo 3; artículo 941(a)(1) del IRC. De conformidad con el artículo 941(a)(2) del IRC, los contribuyentes podrán calcular sus ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas con arreglo a uno de estos tres métodos, salvo el que tenga como resultado la mayor cantidad de tales ingresos.

C) 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos."[29] […]

Determinados bienes están excluidos de la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", entre los que se encuentran el petróleo o gas (o cualquier producto primario de los mismos)[30], cualquier madera sin elaborar que sea una madera blanda[31] y cualquier bien con respecto al cual el Presidente pueda declarar que la "oferta es escasa".[32]

2.7 Por consiguiente, las definiciones, que contiene la Ley, de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y de entradas brutas de comercio exterior --que determinan los ingresos que constituyen ingresos extraterritoriales, ingresos de comercio exterior e ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas-- contienen al menos dos prescripciones que deben satisfacerse para que el contribuyente pueda acogerse a la exclusión tributaria: i) la prescripción de que las mercancías producidas dentro o fuera de los Estados Unidos estén destinadas principalmente a la venta, arrendamiento financiero o alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos[33] (denominada en el presente informe requisito de "uso fuera de los Estados Unidos"); y ii) la prescripción de que el justo valor de mercado de dichos bienes no sea imputable en más del 50 por ciento a artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y costos directos de la mano de obra de trabajos realizados fuera de los Estados Unidos (denominado en el presente informe "limitación de artículos/mano de obra extranjeros").

2.8 Las entradas brutas de comercio exterior se generan en cualquier operación sólo si se cumplen determinados requisitos en materia de procesos económicos en el extranjero respecto de una operación.[34] Estos requisitos se cumplen si el contribuyente (o la persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente) ha participado fuera de los Estados Unidos en actividades de promoción (distintas de la publicidad), negociación o concertación del contrato relacionado con esa transacción, y los costos directos extranjeros (es decir, imputables a actividades especificadas realizadas fuera de los Estados Unidos) en que se incurra constituyen una proporción determinada de los costos directos totales[35] (esto es, imputables a actividades especificadas realizadas en cualquier

[29] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1) del IRC.

[30] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(C) del IRC.

[31] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(E) del IRC.

[32] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(4) del IRC.

[33] Véase *supra*, párrafo 2.6.

[34] Ley, artículo 3; artículo 942(b) del IRC, excepto cuando las entradas brutas de comercio exterior de un contribuyente no exceden de 5 millones de dólares EE.UU.; véase el artículo 942(c) del IRC.

[35] Los costos directos extranjeros imputables a una operación generalmente deben exceder del 50 por ciento de los costos directos totales imputables a esa operación, pero también se satisfará el requisito si, con respecto a dos categorías de costos directos como mínimo, los costos directos extranjeros son iguales o superiores al 85 por ciento de los costos directos totales imputables a cada categoría (Ley, artículo 3; artículo 942(b)(2)(A)(ii) y (B)).

lugar). Las actividades especificadas relativas a bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas son:

- 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 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.[36]

III. CONSTATACIONES SOLICITADAS POR LAS PARTES

3.1 Las Comunidades Europeas solicitan al Grupo Especial que constate que[37]:

a) El programa de sustitución de las EVE creado por la Ley de Sustitución de las EVE da lugar a subvenciones en el sentido del *Acuerdo SMC* y el *Acuerdo sobre la Agricultura*.

b) El programa de sustitución de las EVE establece subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, en infracción del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Esta prohibición se ve respaldada y confirmada por el hecho de que esas subvenciones están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del punto e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*.

c) La limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención básica de sustitución de las EVE (y la subvención ampliada de sustitución de las EVE, si esta última no es contraria al párrafo 1 a) del artículo 3) esté supeditada al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados, en infracción del párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

d) Por consiguiente, el programa de sustitución de las EVE concede y mantiene subvenciones en infracción del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

e) El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos de los Estados Unidos un trato más favorable que a los productos similares importados por lo que respecta al uso de esos productos para la producción de mercancías de exportación en el marco del programa, en infracción del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

f) El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* o, alternativamente, con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo.

[36] Ley, artículo 3; artículo 942(b)(3) del IRC. El artículo 942(b)(4) dispone que se considerará que los contribuyentes "cumplen las prescripciones de este párrafo con respecto a cualquier operación de venta relativa a cualquier bien, si cualquier persona vinculada ha cumplido esas prescripciones en dicha operación o en cualquier otra operación de venta relativa a ese bien".

[37] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 29 y 259.

g) Los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

h) Al no haber retirado las subvenciones EVE ni aplicado las resoluciones y recomendaciones del OSD dentro del plazo establecido por este último, los Estados Unidos también han incumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

3.2 Además, las Comunidades Europeas "solicitan al Grupo Especial que dicte una resolución preliminar en el sentido de que los terceros tienen derecho a recibir todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión del Grupo Especial, y que formule esa resolución preliminar y la comunique 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".[38]

3.3 Los Estados Unidos piden al Grupo Especial que constate lo siguiente:[39]

a) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

b) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

c) La Ley no requiere que se otorgue a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos similares nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

d) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8, o el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

e) Los Estados Unidos han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD en la diferencia relativa a las *EVE*.

f) Los terceros en el presente procedimiento no tienen derecho a obtener los escritos de réplica de las partes.

[38] Primera comunicación de las Comunidades Europeas, anexo A-1, párrafo 260.

[39] Primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 239.

IV. ARGUMENTOS DE LAS PARTES

4.1 Los argumentos de las partes se exponen en las comunicaciones presentadas por éstas al Grupo Especial. Las comunicaciones de las partes se adjuntan al presente informe como anexos (véase la lista de anexos, página iii).

V. ARGUMENTOS DE LOS TERCEROS

5.1 Los argumentos de los terceros, Australia, el Canadá, la India y el Japón, se exponen en las comunicaciones presentadas por éstos al Grupo Especial y se adjuntan al presente informe como anexos (véase la Lista de anexos, página iii). Sólo un tercero, Jamaica, no ha presentado ninguna comunicación escrita o declaración oral al Grupo Especial.

VI. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO

A. ACCESO DE LOS TERCEROS A LOS ESCRITOS DE RÉPLICA

6.1 En su Primera comunicación escrita, 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".[40]

6.2 En respuesta, los Estados Unidos pidieron que constatáramos que los terceros en el presente procedimiento no tenían derecho a obtener los escritos de réplica de las partes.[41]

6.3 El 21 de febrero de 2001, el Grupo Especial dio traslado a las partes de la siguiente decisión[42]:

> Decisión del Grupo Especial en relación con la solicitud presentada por las Comunidades Europeas relativa al acceso de los terceros a los escritos de réplica de las partes
>
> 1 El procedimiento de trabajo adoptado por el Grupo Especial dispone que los terceros "recibirán copias de las primeras comunicaciones escritas de las partes" y que "[c]ualquier parte podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones". Las Comunidades Europeas sostienen que el procedimiento de trabajo está en contradicción con el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* ya que no exige que los terceros reciban *todas* las comunicaciones de las partes anteriores a la única reunión sustantiva del Grupo Especial en un procedimiento acelerado de grupo especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*. Las Comunidades Europeas solicitan al Grupo Especial que resuelva que se permita a los terceros recibir todas las comunicaciones de las partes principales anteriores a la reunión única del Grupo Especial.[1] Los Estados Unidos nos piden que deneguemos esta solicitud.[2]

---

[40] Primera comunicación escrita de las Comunidades Europeas, anexo A-1, párrafo 260. Véanse los párrafos 247-258 relativos a los argumentos de las Comunidades Europeas en apoyo de esta solicitud.

[41] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 239 f). Véanse los párrafos 234-238 relativos a los argumentos aducidos por los Estados Unidos en respuesta a la solicitud de las Comunidades Europeas.

[42] Hemos introducido determinados cambios técnicos en el texto de la decisión.

2 Por las razones que se exponen *infra*, 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. Por consiguiente, denegamos la solicitud de las CE.

3. El argumento de las CE está basado en el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*, que dispone lo siguiente: "Se dará traslado a los terceros de las comunicaciones de las partes en la diferencia presentada al grupo especial en su primera reunión".

4. Al adoptar la decisión, tomamos nota de la importancia que el argumento de las CE atribuye al texto del párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*[3], así como a determinadas consideraciones percibidas en el *ESD*.[4] También tenemos presentes las normas de la *Convención de Viena* sobre interpretación de los tratados, incluida la necesidad de evitar aislar las palabras de un tratado de su contexto.[5]

5. Para empezar, observamos la referencia expresa que hace el párrafo 3 del artículo 10 a la "primera" reunión del grupo especial. A nuestro juicio, esta referencia a "las comunicaciones … presentadas al grupo especial en su *primera* reunión" (sin cursivas en el original) no puede interpretarse de modo que se prive de sentido a la palabra "primera". Su utilización claramente presupone un contexto en el que haya más de una reunión del grupo especial. Esto refleja el hecho de que la referencia en cuestión se hace en el contexto de los procedimientos normales de los grupos especiales.

6. Conforme a dichos procedimientos, los grupos especiales normalmente celebran dos reuniones. La documentación se presenta antes de cada una de esas reuniones.[6] Los terceros normalmente no tienen derecho a oír las declaraciones orales de las partes en ninguna reunión del grupo especial (incluida la primera reunión). En cambio, asisten a una sesión destinada a terceros, especial y única, reservada para tal fin, que se celebra tras la primera reunión del grupo especial con las partes.[7] Se debe hacer hincapié en que en ese contexto el claro efecto del párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* es limitar los derechos de los terceros a recibir sólo las primeras comunicaciones escritas de las partes (presentadas en la primera reunión) y no los escritos de réplica de las partes (presentados en la segunda reunión).

7. Los grupos especiales establecidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 deben seguir los procedimientos de los grupos especiales estipulados en el *ESD*. No obstante, están obligados a hacerlo en un contexto concreto, a saber, en el contexto de plazos mucho más cortos. Como consecuencia de ello, este Grupo Especial decidió celebrar una sola reunión, y no dos, como se habría hecho normalmente (es decir, en el contexto de un procedimiento con plazos más largos). Nuestro procedimiento de trabajo mantiene la práctica de obtener de las partes dos series de documentos en forma de primeras comunicaciones escritas y escritos de réplica (ambas, sin embargo, antes de la única reunión del Grupo Especial). Además, observamos que las partes estuvieron de acuerdo con estas disposiciones. De hecho, reconocieron que preferían que fuera así.

8. En nuestra opinión, el texto mismo del párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* no trata expresamente el alcance del acceso de los terceros a las comunicaciones en una situación en la que haya sólo una reunión debido a las limitaciones impuestas por el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*. Esto se desprende del texto mismo que, como se ha señalado *supra* en el párrafo 5, se refiere a la "primera" reunión. Sin embargo, nos

corresponde interpretar el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* "… de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".[8]

9. A este respecto, el Grupo Especial entiende que el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*, para ser efectivo, debe interpretarse en el sentido de que limita los derechos de los terceros en el presente procedimiento a acceder sólo a las primeras comunicaciones escritas, y no incluye el acceso a los escritos de réplicas. En ausencia de disposiciones explícitas o expresas en contrario por lo que respecta a un procedimiento sustanciado en virtud del párrafo 5 del artículo 21 en el que se celebra sólo una reunión del grupo especial, no podemos encontrar ninguna base que justifique un enfoque contrario. Los redactores del *ESD* restringieron los derechos de los terceros. No compete a este Grupo Especial ampliarlos en el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21.[9]

10. Tampoco por lo que se refiere a esa cuestión, vemos que haya ninguna otra razón por la que no pueda considerarse que este enfoque tiene un alto grado de consonancia con el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*. A nuestro juicio, se trata de una decisión que garantiza la mayor coherencia en la aplicación para la situación de todas las partes. Como se ha señalado, si el Grupo Especial hubiera decidido celebrar dos reuniones con las partes -que es la situación más frecuente prevista en el artículo 10 y en el Apéndice 3 del *ESD*- los terceros habrían recibido las comunicaciones escritas presentadas con anterioridad a la primera reunión, pero no los escritos de réplica ni otras comunicaciones posteriores. Por consiguiente, conforme al procedimiento más frecuente, los terceros habrían estado exactamente en la misma situación en que están ahora con respecto a su capacidad para exponer opiniones al Grupo Especial. Por lo tanto, a nuestro juicio, el procedimiento que hemos adoptado establece un paralelismo más cercano con el grado de acceso previsto en el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* que si *exigiera* que los terceros reciban los escritos de réplica. En consecuencia, a nuestro juicio, dicho procedimiento de trabajo está en consonancia con el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* en un procedimiento de solución de diferencias en el que sólo se celebra una reunión sustantiva.

11. Además, dimos a las partes la oportunidad de formular observaciones sobre el proyecto de procedimientos de trabajo y de calendario y en ningún momento ninguna de ellas formuló ninguna observación con respecto a posibles modificaciones de este aspecto del procedimiento de trabajo.

12. Por último, si bien reconocemos que sería posible ampliar los derechos de los terceros si surgen circunstancias especiales, observamos que ningún tercero ha solicitado ningún derecho de tercero distinto de los mencionados en nuestro procedimiento de trabajo, y no vemos ninguna razón especial por la que algún tercero en el presente caso necesite derechos de tercero ampliados.

13. Aun cuando rechazamos la solicitud de las CE de que resolvamos que se permita a los terceros recibir todas las comunicaciones de las partes principales presentadas con anterioridad a la única reunión del Grupo Especial, recordamos que, de conformidad con nuestro procedimiento de trabajo, "[c]ualquiera de las partes podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones".

---

[1] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 247 y siguientes.

[2] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 237.

[3] Por ejemplo, Primera comunicación de las CE, anexo A-1, párrafos 251 y 252.

[4] *Ibid*., párrafos 253 y 254.

[5] De conformidad con el artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* (23 de mayo de 1969, 1155 U.N.T.S. 331; 8 I.L.M. 679), en la medida en que refleja el derecho internacional consuetudinario, el Grupo Especial debe interpretar el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* "de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".

[6] Apéndice 3 del ESD, párrafos 4-7.

[7] *Ibid*., párrafos 5 y 6.

[8] Véase *supra*, nota 5.

[9] Observamos que al menos otros dos grupos especiales del párrafo 5 del artículo 21 adoptaron una posición similar. Véase el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21 que entendió en el asunto *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, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 3.9. Véase el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21 que entendió en el asunto *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón, Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*; WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.5.

B. ORDEN DE PRESENTACIÓN DE LOS ESCRITOS DE RÉPLICA

6.4 El 12 de febrero de 2001, los Estados Unidos enviaron una comunicación escrita al Grupo Especial en la que le solicitaban que modificase el calendario del presente procedimiento a fin de establecer una presentación consecutiva, en lugar de simultánea, de las segundas comunicaciones escritas de las partes. Los Estados Unidos, declararon que, conforme al calendario existente, los Estados Unidos tendrían que presentar sus respuestas a la segunda comunicación de las CE en la declaración oral que se formularan durante la reunión del Grupo Especial. En opinión de los Estados Unidos, la presentación consecutiva facilitaría en mayor medida la labor del Grupo Especial. Los Estados Unidos afirmaron que mientras las Comunidades Europeas podían refutar nuevo material de los Estados Unidos en su escrito de réplica, los Estados Unidos no podían. Además, los Estados Unidos adujeron que las Comunidades Europeas tenían la oportunidad de presentar dos comunicaciones escritas, mientras que los Estados Unidos estaban limitados a una.

6.5 El 14 de febrero de 2001, las Comunidades Europeas enviaron una comunicación escrita al Grupo Especial, en la que le pedían que "rechazara esta solicitud" y manifestaban su sorpresa por el hecho de que los Estados Unidos estuvieran intentando reabrir esta cuestión en esta avanzada etapa del procedimiento, una vez finalizado el plazo para solicitar resoluciones preliminares. Las Comunidades Europeas afirmaron que "el párrafo 6 del artículo 12 del ESD exigía réplicas simultáneas" y que anteriores procedimientos de grupos especiales sustanciados en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* también habían seguido esta norma. Las Comunidades Europeas declararon que cabía suponer que estas consideraciones habían llevado al Grupo Especial a rechazar la solicitud de los Estados Unidos en la reunión de organización celebrada con las partes en diciembre de 2000.

6.6 El 21 de febrero de 2001, el Grupo Especial dio traslado a las partes de la decisión siguiente:

Decisión del Grupo Especial referente a la solicitud de los Estados Unidos relativa al orden de la presentación de los escritos de réplica

1. Hemos examinado minuciosamente la solicitud de los Estados Unidos de 12 de febrero de 2001 de que establezcamos una presentación consecutiva, en lugar de simultánea, de las segundas comunicaciones escritas de las partes, así como la comunicación de 14 de febrero de 2001 que las Comunidades Europeas presentaron en respuesta.

2. Recordamos que adoptamos nuestro procedimiento de trabajo tras haber oído las opiniones de las partes, incluidas sus opiniones en relación con la cuestión del orden de presentación de sus escritos de réplica. No creemos que desde entonces haya tenido lugar ningún acontecimiento ni se haya planteado ninguna consideración que exija que volvamos a examinar este aspecto de nuestro procedimiento de trabajo, en particular habida cuenta de la avanzada etapa en que se encuentra actualmente el procedimiento y de las dificultades inherentes al ajuste de otros aspectos del calendario del Grupo Especial que haría necesario ese cambio.

3. Por consiguiente, rechazamos la solicitud de los Estados Unidos de que cambiemos el calendario del Grupo Especial por lo que respecta al orden de presentación de las segundas comunicaciones escritas de las partes. Señalamos que los Estados Unidos, así como las Comunidades Europeas, si así lo desearan, podrían responder a las réplicas de la otra parte, o hacer observaciones sobre ellas, en las declaraciones orales que formulen en la reunión sustantiva.

VII. REEXAMEN INTERMEDIO

7.1 El Grupo Especial presentó su informe provisional a las partes el 22 de junio de 2001. El 2 de julio de 2001, ambas partes solicitaron por escrito que el Grupo Especial reexaminara aspectos concretos del informe provisional. El 9 de julio de 2001, cada parte presentó por escrito observaciones sobre la solicitud presentada por la otra parte.

A. OBSERVACIONES INICIALES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

7.2 Las **Comunidades Europeas** sugieren que insertemos referencias al informe del Grupo Especial que entendió en el asunto *Canadá - Automóviles*[43] en las notas de pie de página relativas a los párrafos 8.148 y 8.157. El **Grupo Especial** ha insertado dicha referencia en la nota de pie de página 262 y ha aclarado su razonamiento en el párrafo 8.157.

7.3 Las **Comunidades Europeas** afirman que reflejamos inexactamente el argumento que formulara en relación con el trato que la Ley concede a los productos importados frente a los productos nacionales en el párrafo 8.151 (y nota de pie de página 264). El **Grupo Especial** ha modificado la redacción en este párrafo (y en la nota 264).

7.4 Las **Comunidades Europeas** también aducen que la formulación que apareció inicialmente en el párrafo 8.164 sugería que el OSD había modificado un informe de grupo especial que había sido adoptado, al referirse a una fecha contenida en nuestro informe inicial y a continuación afirmar que el OSD había aplazado posteriormente esa fecha. A juicio de las CE, el OSD acordó acceder a la solicitud de los Estados Unidos tal como estaba formulada en el documento WT/DS108/11, que se refería a un plazo fijado (implícitamente) por el OSD para que los Estados Unidos *adoptaran* las

[43] *Infra*, párrafo 231.

"medidas necesarias"; el OSD no afectó a la recomendación explícita de que las subvenciones relativas a las EVE "se deb[ían] retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre de 2000". Las Comunidades Europeas sostienen que el párrafo 8.171 también era inexacto por lo que respecta a la especificación del OSD en la presente diferencia. Los **Estados Unidos** discrepan de la "errónea caracterización que las Comunidades Europeas hicieron de la solicitud de los Estados Unidos a la que se accedió" en la reunión del OSD de 12 de octubre de 2000. Según los Estados Unidos, en esa reunión, los Estados Unidos solicitaron, y se les concedió, una prórroga del plazo dentro del cual habían de retirar la medida. El **Grupo Especial** ha efectuado cambios en los párrafos 8.164 y 8.171 para reflejar con mayor claridad su entendimiento de la solicitud de los Estados Unidos a la que accedió el OSD. Asimismo, hemos introducido cambios en el párrafo 8.169 a fin de mantener la coherencia.

7.5 Las **Comunidades Europeas** sostienen que no es apropiado que formulemos una recomendación en el presente caso, ya que con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* nuestro mandato es resolver un desacuerdo. A juicio de las CE, esto reemplaza la disposición normalmente aplicable, contenida en los artículos 7 y 11 del *ESD*, de que un grupo especial formule conclusiones que ayuden al OSD a hacer recomendaciones y dictar resoluciones. Las Comunidades Europeas aducen que en nuestro informe inicial ya hemos hecho la recomendación a la que se refiere el artículo 19 del *ESD*. El **Grupo Especial**, tras tomar nota de que los Estados Unidos no respondieron a esta observación de las CE y de que la práctica en esta esfera no ha sido enteramente coherente en procedimientos sustanciados en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*[44], estima que la recomendación inicial adoptada por el OSD el 20 de marzo de 2000 sigue en vigor. Por ello, hemos suprimido el que inicialmente era el párrafo 9.3 del informe provisional (y hemos efectuado el consiguiente cambio en el título de la sección IX del informe).

B. OBSERVACIONES INICIALES DE LOS ESTADOS UNIDOS

7.6 Los **Estados Unidos** alegan que hemos omitido hacer referencia en la sección II al hecho de que no se permiten las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero respecto de ingresos extraterritoriales excluidos, así como indicar que los "antecedentes legislativos" de la Ley "dejan en claro que como la exclusión establecida por la Ley estaba destinada a evitar la doble imposición, no se permiten las bonificaciones fiscales en relación con ingresos excluidos para evitar la doble mitigación de la doble imposición". Los Estados Unidos solicitan la inserción de un nuevo párrafo en ese sentido. Las **Comunidades Europeas** consideran que el nuevo párrafo propuesto por los Estados Unidos es engañoso e innecesario, pero que si contempláramos la posibilidad de incluir una referencia al artículo 3 de la Ley; artículo 114(d) del IRC, también deberíamos incluir una referencia al artículo 3 de la Ley; artículo 943(d) del IRC. El **Grupo Especial** señala que en el examen que

[44] Determinados grupos especiales del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* han hecho recomendaciones (véanse, por ejemplo, el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Comunidades Europeas - Régimen para la importación, venta y distribución de bananos - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Ecuador*, WT/DS27/RW/ECU, adoptado el 6 de mayo de 1999; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *México - Investigación antidumping sobre el jarabe de maíz con alta concentración de fructosa procedente de los Estados Unidos*, WT/DS132/RW, distribuido el 22 de junio de 2001), mientras que otros no las han hecho (véanse, por ejemplo, el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *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, adoptado el 20 de marzo de 2000; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles, Recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD,* adoptado el 4 de agosto de 2000, WT/DS70/RW).

realizó en relación con la nota 59 del *Acuerdo SMC*, *infra*, párrafos 8.76 a 8.108, se refiere a algunos de estos elementos y los explica detalladamente. Por ello, hemos introducido modificaciones en la nota 197 para asegurar que los textos de los informes del Senado y de la Cámara de Representantes mencionados por los Estados Unidos queden debidamente reflejados en la parte sustantiva de nuestro análisis.

7.7 Los **Estados Unidos** sostienen que el párrafo 2.3 es inexacto porque afirma que determinados ingresos "pueden quedar" en lugar de "quedan" exentos de impuestos, y que el párrafo 2.7 era inexacto porque afirmaba que las definiciones de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y de entradas brutas de comercio exterior determinan los ingresos que "pueden" constituir ingresos extraterritoriales (en lugar de "ingresos que constituyen ingresos extraterritoriales"). Las **Comunidades Europeas** entienden que hemos empleado la palabra "pueden" en el párrafo 2.3 porque, de conformidad con la Ley[45], los contribuyentes pueden optar por excluir determinadas entradas de las entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior, de modo que los ingresos correspondientes no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Las Comunidades Europeas no objetan el cambio propuesto con respecto al párrafo 2.7. El **Grupo Especial** ha mantenido la expresión "pueden quedar" en el párrafo 2.3. A nuestro juicio, esta expresión caracteriza más exactamente la situación, principalmente porque, de conformidad con la Ley[46], la expresión "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" no incluirá las entradas de un contribuyente procedentes de una operación si el contribuyente opta por que no se tengan en cuenta dichas entradas. Tras tomar nota de que las Comunidades Europeas no objetan el cambio propuesto por los Estados Unidos en el párrafo 2.7 y recordar el hecho de que los ingresos que "constituyen" ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no han de quedar necesariamente exentos de impuestos, hemos efectuado el cambio solicitado en el párrafo 2.7.

7.8 Los **Estados Unidos** aducen que nuestro informe indicó inexactamente --en los párrafos 2.3, 2.4 y 2.5 (nota de pie de página 26)-- que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas podían generarse sólo por la venta o arrendamiento financiero de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y sostienen que dichos ingresos también pueden ser generados por determinados servicios, incluidos los servicios de ingeniería o arquitectura, independientemente de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Las **Comunidades Europeas** están de acuerdo en que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas pueden obtenerse en relación con servicios de arquitectura o ingeniería prestados fuera de los Estados Unidos. Las Comunidades Europeas sostienen que éste es el único caso en el que pueden obtenerse entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior que no implica bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, pero que esto no se ha considerado pertinente para el debate y no se analiza en ninguna parte del informe. El **Grupo Especial** ha hecho determinadas inserciones en las notas de pie de página 23, 24 y 26 para aclarar que pueden generarse entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior en determinadas operaciones relativas a servicios que conllevan bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, así como en servicios de ingeniería o arquitectura destinados a proyectos de construcción emplazados (o con un emplazamiento previsto) fuera de los Estados Unidos y que no conlleven bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Señalamos que, por lo que respecta a las mercancías, los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas sólo pueden generarse en determinadas operaciones que conlleven bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas y que inicialmente nos habíamos referido a la Ley

[45] Ley, artículo 3; artículo 942(a)(3).

[46] Ley, artículo 3; artículo 942(a)(3).

sólo por lo que respecta a las mercancías, y no habíamos analizado la Ley por lo que respecta a los servicios.

7.9 Los **Estados Unidos** también sostienen que omitimos incorrectamente un elemento de la definición de "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" en el párrafo 2.5, nota de pie de página 25. Las **Comunidades Europeas** sostienen que una definición completa de ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior habría de tener en cuenta todas las disposiciones del artículo 941(c) del IRC. El **Grupo Especial** ha insertado el elemento adicional establecido en la Ley (artículo 3; artículo 941(c)(2) del IRC), tal como lo identificaron los Estados Unidos, y también ha hecho referencia a los restantes párrafos de la disposición en cuestión.

7.10 Los **Estados Unidos** sugieren que incorporemos el texto exacto de la Ley a la descripción que hacemos del requisito de uso fuera de los Estados Unidos en el párrafo 2.7. Las **Comunidades Europeas** no objetan esta sugerencia. El **Grupo Especial** ha reflejado todos los términos del texto de la Ley[47] en la descripción que hace en el párrafo 2.7 del dicho requisito.

7.11 Los **Estados Unidos** sostienen que en el párrafo 3.3 la lista de las constataciones que habían solicitado estaba incompleta, dado que no incluía la constatación solicitada de que los terceros en el presente procedimiento no tenían derecho a obtener los escritos de réplica de las partes. Las **Comunidades Europeas** sostienen que nos referimos a esta solicitud estadounidense en el párrafo 6.2. El **Grupo Especial**, si bien señala que abordó tales cuestiones de procedimiento en la sección VI de su informe, y que ya se había referido específicamente a esta solicitud de los Estados Unidos en el párrafo 6.2, ha insertado la constatación solicitada por los Estados Unidos en el párrafo 3.3. A fin de mantener la coherencia, también hemos insertado en el párrafo 3.2 la constatación de procedimiento solicitada por las Comunidades Europeas.

7.12 Los **Estados Unidos** objetan la cita que hacemos, en el párrafo 8.38, del artículo 941(a)(1) del IRC en apoyo de nuestra conclusión de que el texto de la Ley no es concluyente en relación con la cuestión de si los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos. A juicio de los Estados Unidos, esta cita es inexacta y, como los Estados Unidos sostienen que habían explicado durante el procedimiento[48], la norma establecida en esta disposición funciona como un mecanismo de cálculo para determinar la cuantía de la exclusión de los ingresos brutos. Las **Comunidades Europeas** consideran que no es necesario efectuar ningún cambio en este párrafo y que, aun cuando el artículo 941(a)(1) del IRC incluye un "mecanismo de cálculo", la presencia de dicho mecanismo confirma que no son los "ingresos extraterritoriales" como tales los que quedan excluidos, sino sólo parte de ellos (y sólo si se cumplen determinadas condiciones). Las Comunidades Europeas sostienen que la referencia al artículo 941(a)(1) del IRC meramente confirma la conclusión a la que ya se llega mediante la referencia al artículo 114 del IRC, una disposición que deja en claro que sólo una fracción de la "categoría" "ingresos extraterritoriales" --ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas-- puede realmente quedar "excluida" (si se cumplen las condiciones pertinentes). El **Grupo Especial** toma nota de estas observaciones y mantiene la referencia a la disposición en cuestión. Es la estructura de la disposición, interpretada en conjunción con las demás disposiciones pertinentes de la Ley, la que proporciona la base para nuestro análisis en el párrafo 8.38.

7.13 Los **Estados Unidos** sostienen que en el párrafo 8.40 (y en otras partes del informe), parecemos atribuir importancia al hecho de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales está (según el Grupo Especial) basada en "condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos". Repetimos esta frase varias veces, por lo que cabe suponer, aducen los Estados Unidos,

[47] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1)(B) del IRC.

[48] Los Estados Unidos se refieren a la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 7 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 10-13.

que debemos considerar este hecho significativo. Sin embargo, a juicio de los Estados Unidos la pertinencia de este hecho no es fácilmente observable y no queda aclarada por nuestro análisis. En efecto, los Estados Unidos sostienen que hay una contradicción intrínseca entre nuestro "rechazo de la pertinencia del concepto de especificidad", en la nota 108, y nuestra "repetida invocación de las 'condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos' como razón para constatar que la exclusión que establece la Ley constituye la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían". A los Estados Unidos les parece que estamos diciendo una de estas dos cosas: 1) que la exclusión aplicable a los ingresos extraterritoriales constituye la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían porque la exclusión es "altamente selectiva"; o 2) que cualquier exclusión de ingresos brutos, independientemente de lo amplia que pueda ser, constituye la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. En opinión de los Estados Unidos, es esencial que aclaremos nuestro análisis en relación con este punto. Las **Comunidades Europeas** sostienen que la referencia que hacemos a las "condiciones altamente selectivas" para obtener el beneficio fiscal no está en contradicción con nuestro "rechazo de la pertinencia del concepto de 'especificidad'". Según las Comunidades Europeas, nuestra posición en relación con el concepto de especificidad queda claramente explicada en la nota de pie de página 108. A juicio de las Comunidades Europeas, excluir la pertinencia, al interpretar el artículo 1 del *Acuerdo SMC*, de un concepto que se hace pertinente en virtud del artículo 2 del Acuerdo (esto es, una vez que se determina que existe una subvención), de ningún modo nos exime de considerar la estructura de una medida para determinar si se condonan ingresos que "en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1. Las Comunidades Europeas no ven ninguna razón para cambiar este párrafo y señalan que los Estados Unidos no formulan ninguna propuesta precisa. El **Grupo Especial** no percibe ninguna contradicción en su método de análisis. Como indicamos *infra*, párrafo 8.26, "al considerar como 'no imponibles' determinados ingresos sobre la base de condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos, la Ley efectivamente extrae dichos ingresos de otra situación …". Esta "extracción" selectiva en virtud de la Ley, que tratamos en nuestro análisis del párrafo 1 a) del artículo 1, es conceptualmente distinta del concepto de especificidad en el sentido del párrafo 2 del artículo 1 y del artículo 2 del *Acuerdo SMC*. Sin embargo, hemos hecho determinadas aclaraciones en relación con nuestro razonamiento en el texto de la sección VIII(B)(1)(b)(i) de nuestro informe, incluida la nota 108.

7.14 Los **Estados Unidos** aducen que en los párrafos 8.67 y 8.72 afirmamos que una diferenciación en el trato *-dado* que no se puede dar un trato menos favorable a los productos vendidos en el mercado interno que a los productos destinados a la exportación- constituye una supeditación a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. A juicio de los Estados Unidos, el análisis que hacemos de este punto no logra establecer una conexión entre la norma que formulamos y el texto real del párrafo 1 a) del artículo 3. En opinión de los Estados Unidos, deberíamos colmar esta laguna de nuestro análisis para añadir claridad a la solución que damos a una cuestión fundamental en la presente diferencia. A juicio de las **Comunidades Europeas**, la referencia a la "diferenciación en el trato" se "conecta" fácilmente con el texto real del párrafo 1 a) del artículo 3, contrariamente a la sugerencia de los Estados Unidos. Según las Comunidades Europeas, esto lo dejamos perfectamente claro en el párrafo 8.72. Las Comunidades Europeas sostienen que si deseamos aclarar aún más a los Estados Unidos el texto del párrafo 8.67, podríamos insertar un texto que aclarara que la diferenciación en el trato se refiere al hecho de que se reúnan o no las condiciones para acogerse a la exención fiscal. El **Grupo Especial** no coincide con la opinión de los Estados Unidos de que no logramos establecer una conexión entre la norma que formulamos y el texto del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC.* En este contexto, recordamos que un examen de la supeditación *de jure* en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 exige examinar si la supeditación a la exportación resulta evidente con arreglo a los términos mismos de la Ley, o puede deducirse necesariamente de ellos (*infra*, párrafos 8.55 y 8.56). Más adelante consideramos que los términos de la Ley dejan en claro que la subvención no se puede obtener en relación con mercancías producidas en los Estados Unidos, vendidas para uso dentro de los Estados Unidos (*infra*, párrafo 8.60). Es el trato diferenciado previsto en la Ley --esto es, si se exportan mercancías de

producción estadounidense, se puede obtener la subvención, mientras que si se venden en el mercado interno, no se puede obtener-- lo que hace que la Ley esté supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3.

7.15 Con respecto a los párrafos 8.76 a 8.108, los **Estados Unidos** sostienen que las partes discreparon durante el procedimiento en cuanto a qué parte soportaba la carga de la prueba con respecto a la nota 59. Sin embargo, sostienen los Estados Unidos, en el análisis que hacemos en la nota 59 y de la condición de la Ley como una "medida destinada a evitar la doble imposición", en ningún momento indicamos qué parte soportaba la carga de la prueba.[49] A juicio de los Estados Unidos, el análisis que hacemos de la cuestión relativa a la nota 59 es inadecuado e incompleto sin una explicación sobre cómo asignamos la carga de la prueba. Las **Comunidades Europeas** no están de acuerdo en que tengamos que "indicar qué parte soportaba la carga de la prueba", como solicitaron los Estados Unidos, y señalan que el Órgano de Apelación ha confirmado en varias ocasiones que esto no es necesario.[50] Las Comunidades Europeas interpretan el informe provisional en el sentido de que no era necesario que examináramos la cuestión de la carga de la prueba porque teníamos toda la información que necesitábamos para llegar a las conclusiones a las que llegamos. A juicio de las CE, un examen detallado de la cuestión de la carga de la prueba sólo es realmente necesario cuando las pruebas son incompletas o tienen igual peso. Según las Comunidades Europeas, la ausencia de un examen específico de la carga de la prueba también es compatible con el enfoque del Grupo Especial de no examinar, y en consecuencia no prejuzgar, la cuestión de si la última frase de la nota 59 es una excepción al párrafo 1 a) del artículo 3 o no. Las Comunidades Europeas sostienen que en respuesta a la solicitud de los Estados Unidos podríamos explicar que, aun cuando las Comunidades Europeas hubieran de soportar la carga de probar que las condiciones de la última frase de la nota 59 no se cumplieron, consideramos que las Comunidades Europeas habían satisfecho esta carga. El **Grupo Especial** está de acuerdo con los Estados Unidos en que es adecuado que identifiquemos quién soporta la carga de la prueba en relación con esta cuestión.[51] Por consiguiente, hemos aclarado *infra*, en el párrafo 8.90, que, a nuestro juicio, los Estados Unidos soportan la carga de la prueba en este contexto. En cualquier caso, consideramos que las pruebas y la argumentación aducidas por ambas partes eran suficientes para permitirnos ponderar adecuadamente estas pruebas y esta argumentación al formular nuestra constatación. Además, aun cuando las Comunidades Europeas soportaran la carga

[49] Asimismo, los Estados Unidos observan que también nos abstuvimos de tratar la carga de la prueba respecto de otras cuestiones. Sin embargo, señalan los Estados Unidos, no había ningún desacuerdo grave en cuanto a que las CE, como reclamante, soportaban la carga de la prueba respecto de estas otras cuestiones.

[50] Las Comunidades Europeas citan el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Corea - Medida de salvaguardia definitiva impuesta a las importaciones de determinados productos lácteos ("Corea - Productos lácteos")*, WT/DS98/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000, párrafo 145; el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *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, párrafo 74; y, más reciente, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Tailandia - Derechos antidumping sobre los perfiles de hierro y acero sin alear y vigas doble T procedentes de Polonia ("Tailandia - Vigas doble T")*, WT/DS122/AB/R, adoptado el 5 de abril de 2001, párrafo 134.

[51] En cambio, entendemos que un grupo especial no está obligado a formular una resolución expresa acerca de si se ha establecido una presunción *prima facie* antes de proceder a examinar las pruebas presentadas a efectos de réplica. Véase, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre *Corea - Productos lácteos, supra,* nota 50, párrafo 145: "No hay en el ESD … ninguna disposición que obligue a un grupo especial a formular una resolución expresa acerca de si el reclamante ha establecido una presunción *prima facie* de violación antes de pasar a examinar los medios de defensa y pruebas del demandado". Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre *Tailandia - Vigas doble T, supra*, nota 50, párrafo 134: "… no es obligación de un grupo especial formular, en todos y cada uno de los casos, una constatación independiente y específica de que una parte ha satisfecho la carga de la prueba con respecto a una determinada alegación o de que una parte ha refutado una presunción *prima facie*".

de probar que la Ley no estaba comprendida en el ámbito de la última frase de la nota 59, consideramos que las Comunidades Europeas satisficieron esta carga.

7.16 Los **Estados Unidos** sostienen que la última frase del párrafo 8.102 parecía haber pasado por alto el primer elemento de la parte relativa a los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" de la Ley, que excluye los ingresos imputables a procesos económicos en el extranjero.[52] A juicio de los Estados Unidos, la última frase del párrafo 8.102, al igual que el análisis que hicimos al respecto, era inexacta e incompleta en la medida en que no tenía en cuenta este elemento de la parte relativa a los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior". Según las **Comunidades Europeas**, estas observaciones de los Estados Unidos parecen ser un intento bastante artificial por hacer que incluyamos en el informe la consideración de un argumento que los Estados Unidos plantearon por primera vez en las observaciones que formularon sobre las respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial (y que no parecía guardar ninguna verdadera relación con ellas) y que no se había debatido durante el procedimiento. Las Comunidades Europeas sostienen que los Estados Unidos parecen aducir que puede haber una relación entre la magnitud de los "procesos económicos en el extranjero" y la cuantía de los ingresos excluidos cuando los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se calculan sobre la base de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior de conformidad con el artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC. Si bien las Comunidades Europeas consideran que no cabe esperar que traten esta compleja cuestión en esta etapa del procedimiento, formularon varias observaciones breves para demostrar que los argumentos son infundados. Las Comunidades Europeas afirman que el artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC constituye sólo uno de los dos modos de calcular los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" que, a su vez, es sólo uno de los tres modos de calcular los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". El artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(B) del IRC establece el modo alternativo para calcular los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" en el que parecen estar ausentes la palabra "imputables" o la expresión "debidamente imputables" en las que los Estados Unidos parecen basarse. Según las Comunidades Europeas, el método previsto en el artículo 3 de la Ley; artículo 941(a)(1) del IRC para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, sobre la base de los " ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" de hecho corresponde al cálculo de los ingresos de las EVE sobre la base de la fijación de los precios en condiciones de plena competencia previsto en el programa inicial relativo a las EVE (por lo que la exclusión es del 30 por ciento). Al igual que en el caso del programa relativo a las EVE, esta disposición no puede servir para justificar el programa de sustitución de las EVE, habida cuenta de que los contribuyentes siempre pueden emplear la base más favorable para calcular la exención. En este sentido, las Comunidades Europeas observan que la definición de entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior también abarca los ingresos por concepto de arrendamiento (artículo 3 de la Ley; artículo 941(a)(1)(B) y (C)(ii) del IRC). Según las Comunidades Europeas, al plantear este argumento, los Estados Unidos efectivamente nos están pidiendo que nos pronunciemos sobre un programa hipotético, que en la actualidad no existe, al pedirnos que imaginemos un sistema en el que la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas (esto es, los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" calculados con arreglo al artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC) pueda supuestamente guardar alguna relación con la cantidad de actividad en el extranjero. Hay muchas razones por las que ese programa hipotético basado en el artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC tampoco sería una "medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Sin embargo, sostienen las Comunidades Europeas, podemos simplemente negarnos a pronunciarnos sobre ese programa hipotético, al igual que nos negamos a pronunciarnos sobre un

[52] Los Estados Unidos se refieren al artículo 3, de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC; Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 33, nota 39; y Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafos 64-68.

programa hipotético relativo sólo a transacciones totalmente extranjeras en el párrafo 8.163 del informe (aun cuando, sostienen las CE, nos beneficiamos de un oportuno debate mantenido entre las partes en relación con la cuestión de las transacciones totalmente extranjeras). Las Comunidades Europeas formularon algunas sugerencias sobre la redacción para el caso de que efectivamente deseáramos introducir cambios en nuestro informe. A la luz de las observaciones formuladas por las partes, el **Grupo Especial** ha hecho determinadas aclaraciones en el texto del párrafo 8.102 y ha insertado la nota de pie de página 204.

7.17 Los **Estados Unidos** aducen que la idea central del párrafo 8.104 parece ser que una medida destinada a evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59 debe ser de carácter general. A juicio de los Estados Unidos, nada en el texto de la nota 59 sugiere que sea necesaria una medida amplia. Del mismo modo, nada en el texto de dicha nota sugiere que no se permita a un Miembro emplear bonificaciones fiscales como medida destinada a evitar la doble imposición con respecto a algunos productos o a algunos tipos de operaciones y el método de exención con respecto a otros productos u otros tipos de operaciones. Análogamente, sostienen los Estados Unidos, nada en el texto de la nota 59 sugiere que no se permita a un Miembro emplear una combinación de bonificaciones fiscales y método de exención con respecto a una sola operación. En el presente caso es un hecho indiscutible que el método de exención da lugar a un trato fiscal más favorable para las exportaciones. Por ello, un "legislador razonable" -función que, según los Estados Unidos, "el Grupo Especial se ha asignado a sí mismo"- puede muy bien decidir "dictar normas, tales como la Ley", que emplea una combinación de métodos para evitar la doble imposición. Por consiguiente, en opinión de los Estados Unidos, deberíamos aclarar nuestro análisis de la nota 59 explicando por qué una medida destinada a evitar la doble imposición, en el sentido de la nota, debe ser de carácter general. Alternativamente, si los Estados Unidos han interpretado erróneamente nuestra posición, deberíamos explicar por qué consideramos pertinente la falta de uniformidad percibida en la Ley o, para emplear nuestro término, "asombroso". Las **Comunidades Europeas** no interpretan que estemos diciendo que las medidas pertinentes en el marco de la nota 59 deban ser de carácter general, o que deban ser "amplias". Las Comunidades Europeas sostienen que quizá deseemos examinar las observaciones siguientes en caso de que prefiramos desarrollar más nuestro razonamiento para responder a la solicitud de los Estados Unidos. A juicio de las Comunidades Europeas, ponderamos correctamente "la estructura y el diseño generales" de la medida específica sometida a examen, y, basados en los rasgos específicos de ésta, adoptamos una decisión acerca de si era una medida "[destinada] a evitar" la doble imposición. Por lo que respecta concretamente a la referencia hecha a los antecedentes legislativos, las Comunidades Europeas sostienen, como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, y reiteró en el asunto *Chile - Bebidas alcohólicas* (a los que, según las Comunidades Europeas, también convendría que nos remitiéramos), que se ha de proceder "[al] examen del diseño, la arquitectura y la estructura de una medida fiscal precisamente para permitir la identificación de los objetivos o fines de la medida *tal como se revelan o están objetivados en la medida misma*" (las cursivas son de las CE).[53] Para que conste y para evitar cualquier posible malentendido, las Comunidades Europeas reiteran que no aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que el método de exención tenga como resultado un trato fiscal más favorable para las exportaciones -lo que, por lo tanto, no es un hecho indiscutible- y nos remiten a la explicación que las CE dieron de su posición.[54] El **Grupo Especial** ha tomado nota de estas observaciones de las partes. Discrepamos de la caracterización que los Estados Unidos hacen de nuestra constatación en el sentido de que exija que una medida sea "amplia" o "general" para estar comprendida en el ámbito de la quinta frase de la nota 59. Recordamos las declaraciones que hacemos *infra*, párrafo 8.97, de que la Ley es inusualmente amplia para ser una medida cuyo objetivo es *evitar* la doble imposición y que, al mismo

[53] Informe del Órgano de Apelación sobre *Chile - Impuestos a las bebidas alcohólicas ("Chile - Bebidas alcohólicas")*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000, párrafo 71.

[54] Las Comunidades Europeas se refieren a las Respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 54 a 57 y, en particular, párrafo 56.

tiempo, la Ley es excesivamente limitada para ser una medida cuyo objetivo declarado es evitar la doble imposición. Además, señalamos en ese párrafo que "la ley se superpone a un amplio sistema de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición mediante bonificaciones por los impuestos pagados en el exterior, y su aplicación no está destinada a cubrir situaciones donde no existan esos acuerdos". Concretamente, reiteramos que no hay ninguno de estos elementos que, tomado por separado, nos llevaría necesariamente a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada para *evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero; pero tomados en conjunto, nos llevan a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada para *evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59. Por lo que respecta al argumento alternativo de los Estados Unidos de que deberíamos explicar por qué consideramos pertinente, o "asombrosa", la falta de uniformidad percibida en la Ley, recordamos la declaración que hacemos *infra*, párrafo 8.95, de que "consideramos que la relación entre la medida y su fin expreso -vale decir "evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero …"- debe ser fácilmente apreciable". Como indicamos en ese párrafo, tratamos de determinar si la Ley es una medida "destinada a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero concentrando nuestro examen en un análisis de la estructura, el diseño y el funcionamiento generales de la Ley, en el contexto más amplio del régimen fiscal de los Estados Unidos. Consideradas en su conjunto, la amplitud de la Ley-- en determinados aspectos -- y su carácter restringido -- en otros aspectos, en conjunción con los demás aspectos de la estructura y el diseño de la Ley que examinamos nos llevan a constatar que la relación entre la medida y su fin declarado no es fácilmente apreciable. Por consiguiente, hemos mantenido nuestro texto original y hemos hecho una inserción en la nota de pie de página 197.

7.18 También hemos introducido determinadas modificaciones y aclaraciones técnicas en los párrafos 1.13, 8.60, 8.66, 8.80, 8.91, 8.94, 8.95, 8.97, 8.104, 8.105, 8.107, 8.108, 8.163 y 9.1, así como en determinadas notas de pie de página vinculadas a esos párrafos.

VIII. CONSTATACIONES

A. ENFOQUE ADOPTADO POR EL GRUPO ESPECIAL PARA EL EXAMEN DE LAS ALEGACIONES FORMULADAS POR LAS CE EN LA PRESENTE DIFERENCIA

8.1 Observamos que las Comunidades Europeas han confirmado que, en su opinión, "ya no habría una subvención prohibida en el sentido del artículo 3 del *Acuerdo SMC*" si los Estados Unidos eliminaran el requisito de que los bienes estuvieran destinados a uso fuera de los Estados Unidos y la "limitación del contenido extranjero" al 50 por ciento.[55] Por consiguiente, centraremos nuestro examen de las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas en estos dos aspectos de la Ley.

B. REQUISITO DE "USO FUERA DE LOS ESTADOS UNIDOS"

1. Alegaciones en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

a) método de análisis

8.2 En el examen que hicimos en la diferencia inicial de las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3, nos ocupamos primero de las cuestiones que se derivan de los artículos 1 y 3 del *Acuerdo SMC*, en vez de las cuestiones que se derivan de la nota de pie de página 59 correspondiente al punto e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I al *Acuerdo SMC*. El Órgano de Apelación

[55] Respuesta de las CE a la Pregunta 39 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 148.

constató que no existía ningún "error jurídico" en este método de análisis.[56] Las partes tampoco impugnan expresamente dicho método en este procedimiento del párrafo 5 del artículo 21. En consecuencia, adoptaremos el mismo método de análisis para el presente procedimiento del párrafo 5 del artículo 21.

b) si existe una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*

i) contribución financiera

8.3 La primera cuestión que abordamos en la presente diferencia es si al "excluir" de los "ingresos brutos" determinados "ingresos extraterritoriales", la Ley da origen a una "contribución financiera" en forma de 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*.

8.4 Las Comunidades Europeas sostienen que la Ley da origen a una "contribución financiera" en forma de 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*. Las CE opinan que no existe en los Estados Unidos una norma impositiva general que excluya de la imposición a los ingresos extraterritoriales. La mayoría de los ingresos extraterritoriales (es decir, la parte que no constituye ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) está sujeta al tipo impositivo normal.[57] Las Comunidades Europeas aducen que la Ley no define cualitativamente una clase o categoría de ingresos que esté excluida de la base impositiva, sino que establece condiciones para la no imposición de una parte de los ingresos extraterritoriales (a saber, los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas), que en otro caso serían imponibles.[58]

8.5 Las CE opinan que el artículo 114(a) del IRC constituye una "exclusión o exención limitada" que confirma la norma general de imposición de ámbito mundial para los ingresos de las personas físicas o jurídicas estadounidenses.[59] Por lo que se refiere a "los ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa"[60], las Comunidades Europeas afirman que la "norma nacional vigente" de los Estados Unidos establece que esos ingresos son imponibles si son obtenidos por una empresa de los Estados Unidos, con arreglo al artículo 11, en conjunción con el artículo 61 del IRC. Si esos ingresos son obtenidos por una empresa extranjera, son imponibles con arreglo al artículo 881 del IRC si se trata de ingresos de fuente estadounidense, o con arreglo al artículo 882 del IRC si están "efectivamente relacionados" con negocios o actividades comerciales de los Estados Unidos.[61] Las

[56] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 89.

[57] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 51.

[58] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 57, 61.

[59] Respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 135.

[60] Segunda comunicación escrita de las CE, anexo C-1, párrafo 68.

[61] Segunda comunicación escrita de las CE, anexo C-1, párrafo 68; respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 124 y siguientes. En respuesta a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 118-121 y siguientes, las Comunidades Europeas sostienen que "los ingresos de fuente extranjera de una compañía extranjera que no tiene una conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos no son directamente imponibles en los Estados Unidos. Si la compañía extranjera es filial de una compañía norteamericana, los ingresos serían imponibles cuando se remitieran a los Estados Unidos en calidad de dividendos (en virtud del artículo 61(a)(7), los dividendos recibidos forman parte del ingreso bruto). La deducción por dividendos recibidos en el artículo 243 del IRC no se aplica a dividendos recibidos de entidades no contribuyentes, como la filial extranjera. La casa matriz acaso tenga que pagar impuestos en fecha anterior sobre dividendos presuntos si se aplican las disposiciones antiaplazamiento de la subparte F del IRC. La compañía, con todo, conforme a la norma estadounidense de aplicación general, puede

Comunidades Europeas aducen también que el "punto de referencia" para evaluar el Programa "ampliado"[62] de sustitución de las EVE con arreglo al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 sería la situación vigente si no se cumpliesen las condiciones (en particular, la venta "no para uso dentro de los Estados Unidos" y la "limitación del contenido extranjero"). Por tanto, en opinión de las CE, la Ley, excepto en el caso de una compañía extranjera que no sea filial de una compañía estadounidense[63], da origen a una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían" y por consiguiente a una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.6 Los Estados Unidos afirman que la nueva medida no constituye una "contribución financiera" en el sentido corriente, a tenor del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Los Estados Unidos sostienen que con arreglo al sentido corriente de los términos del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 tomado en su conjunto, "condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían significa que un gobierno se ha abstenido de recaudar ingresos que en otras circunstancias se le deberían legalmente".[64] Los Estados Unidos afirman que la Ley redefine el concepto de ingresos brutos y que la definición corregida de los ingresos brutos constituye la "norma nacional vigente" a efectos de tributación en los Estados Unidos. Como los Estados Unidos no están legalmente facultados para gravar algo que no esté incluido en la definición de "ingresos brutos", no hay una norma general en materia de tributación que se aplicaría "si no fuera por" la definición de ingresos brutos.[65] Por tanto, los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales no son "condonados", y no "se percibirían en otro caso".[66] Los Estados Unidos sostienen que si la Ley no existiera, los ingresos definidos como ingresos extraterritoriales podrían no estar sujetos a impuestos o estar sujetos a impuestos menos elevados.[67] La "excepción" referente a los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas constituye una excepción

---

reclamar un crédito por impuesto extranjero por el impuesto que ha debido pagar fuera de los Estados Unidos, pero sólo respecto de los ingresos de fuente extranjera (artículo 904 del IRC)".

[62] Las Comunidades Europeas sostienen que en la Ley se pueden distinguir dos subvenciones. En su primera comunicación escrita, las Comunidades Europeas explican que "con el propósito de distinguirlas, se referirán a la subvención otorgada con respecto a la exportación de mercancías producidas en los Estados Unidos como a la 'subvención básica de sustitución de las EVE' y a la subvención conferida a las operaciones con mercancías producidas en el exterior como a la 'subvención ampliada de sustitución de las EVE'. Cuando no haya necesidad de distinguir los dos casos, las CE harán referencia a ambas en general como a la 'subvención de sustitución de las EVE' o las 'subvenciones de sustitución de las EVE'". Véase la Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 64. Utilizamos estos términos para describir el argumento expuesto por las CE, pero no hacemos nuestra dicha terminología.

[63] Respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 122. Las CE sostienen: "Si una compañía extranjera que no sea una filial de una compañía estadounidense realiza la operación, los ingresos no serían imponibles en los Estados Unidos ni directa ni indirectamente. En ese caso, la aplicación del Programa de sustitución de las EVE no daría lugar a subvención, porque no se condonarían ingresos." Sin embargo, posteriormente, las Comunidades Europeas afirman: "… el programa ampliado de sustitución de las EVE es optativo y es evidente que las compañías sólo lo invocarán cuando dé lugar a una reducción de los impuestos. Por esa razón, cabe decir que se trata de una subvención por poquísimas que sean las veces que se la emplee". Respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 123.

[64] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 61.

[65] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2 párrafo 77.

[66] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 79.

[67] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 101-105.

recaudatoria, es decir, que si no existiera, todos los ingresos extraterritoriales estarían excluidos de los ingresos brutos y la recaudación sería menor.[68] Los Estados Unidos sostienen que excluir de tributación en los Estados Unidos a los ingresos extraterritoriales representa una modificación de la jurisdicción impositiva estadounidense y del "punto de referencia normativo" para gravar en los Estados Unidos "los ingresos de fuentes extranjeras".[69]

8.7 Los Estados Unidos sostienen que el artículo 61 del IRC sólo puede entenderse a la luz de las otras disposiciones del IRC que definen sus términos y su aplicación y que el artículo 114 del IRC es parte integrante del artículo 61 del IRC. Los Estados Unidos sostienen que las CE en la práctica piden al Grupo Especial que presuponga que el punto de referencia normativo de los Estados Unidos consiste en gravar todos los ingresos obtenidos por partes que pudieran estar sujetas al pago de impuestos estadounidenses. Sin embargo, en el sistema de los Estados Unidos, "ingresos brutos" es una expresión que no se aplica a todos los ingresos, sino únicamente a los definidos por el IRC.[70] Según los Estados Unidos, el método aplicado en la Ley se atiene fielmente al texto del Acuerdo y a las constataciones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación [realizadas en la diferencia inicial].[71]

8.8 Para comenzar a analizar si la Ley implica una contribución financiera, recordamos en primer lugar que el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* estipula, en la parte pertinente, lo siguiente:

> "A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe subvención:
>
> a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir:
>
> …
>
> ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales) [se omite la nota de pie de página]; …

8.9 Como se ha señalado *supra*, la cuestión que analizamos es si la Ley da origen a "ingresos condonados que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.10 Recordamos que, en la diferencia inicial, el Órgano de Apelación coincidió en gran parte con nuestro análisis del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. El Órgano de Apelación afirmó:

> "… '*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

[68] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 81.

[69] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 71-72.

[70] Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 51.

[71] Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 8.

> 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. Aceptar el argumento de los Estados Unidos de que el punto de referencia para determinar cuáles son los ingresos que 'en otro caso se percibirían' debería ser distinto de la norma nacional vigente del Miembro en cuestión sería implicar que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC obligan en cierta forma a los Miembros a elegir un tipo determinado de sistema fiscal; esto no es así. En principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee. También tiene la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos. Pero en ambos casos el Miembro debe respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC. Por lo tanto, los ingresos que 'en otro caso se percibirían' dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente."[72]

8.11 Recordamos además que el Órgano de Apelación confirmó la utilización que hicimos en la diferencia inicial de un criterio de "si no fuera por" para ver si existían ingresos condonados que "en otro caso se percibirían". En opinión del Órgano de Apelación, esta norma jurídica era una "base sólida de comparación" porque no era difícil en esa diferencia establecer en qué forma se habrían gravado los ingresos de las EVE devengados en el extranjero ("de no haber sido por" la medida impugnada).[73] Sin embargo, el Órgano de Apelación opinó que tenía

> "… ciertas reservas para aplicar cualquier criterio jurídico, por ejemplo el criterio de 'si no fuera por', en lugar de aplicar el texto concreto del tratado. Además, vacilaríamos en particular en utilizar ese criterio si su aplicación estuviese limitada a situaciones en que realmente existiera una medida alternativa, en virtud de la cual los ingresos en cuestión estarían gravados de no existir la medida impugnada. Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual no hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada …"[74]

8.12 Dado que ambas partes utilizaron en los argumentos que nos expusieron parte de la terminología citada en el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, y dado que los Estados Unidos afirman que el método utilizado por ellos en la Ley "se atiene fielmente al texto del Acuerdo y a las constataciones del Grupo Especial y del Órgano de Apelación…[realizadas en la diferencia inicial]"[75], estimamos que el texto del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, junto con las citas mencionadas *supra* de la decisión del Órgano de Apelación, constituyen un punto de partida conveniente (si bien, no necesariamente el único posible) para analizar la medida que nos ocupa.

---

[72] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

[73] Informe el Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 91.

[74] Informe el Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 91.

[75] Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 8.

8.13 En particular, seguimos opinando que la base para comparar, en un análisis con arreglo al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* si se condonan los ingresos "que en otro caso se percibirían" deben ser las normas tributarias aplicadas por el Miembro correspondiente.

8.14 Con este planteamiento de la cuestión, insistimos en nuestra opinión de que para discernir si los ingresos "se percibirían en otro caso" no estamos presuponiendo que esto sólo se pueda averiguar cuando resulta factible un examen puramente mecánico. Indudablemente, si fuese así, se darían motivos a un Miembro demandado para sostener que lo que un reclamante aduce ser la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían nunca sería lo que se percibiría en primer término. Es más, sería lógico suponer que todo Miembro que aplicase ese régimen impugnado tendría todas las razones para garantizar que no existiese un vínculo automático o explícito con la situación de lo que "en otro caso se percibiría". El propio Órgano de Apelación prestó atención a esta circunstancia cuando observó, a propósito del criterio de "si no fuera por":

> "Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual no hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada."[76]

8.15 De hecho, merece la pena subrayar que lo mismo podría decirse de los términos efectivos del *Acuerdo SMC*, por lo que se refiere a la propia expresión "que en otro caso se percibirían". Si esta expresión se interpretase de una manera igualmente estrecha y formalista, la consecuencia práctica sería exactamente la misma. Con ello cualquier Miembro que tuviera el cuidado suficiente de hacer desaparecer todo vínculo formal manifiesto entre una medida en litigio y su régimen infractor lograría efectivamente quedar protegido de las disciplinas efectivas del *Acuerdo SMC*. El Miembro podría afirmar que lo que se alega que son ingresos condonados que en otro caso se hubieran percibido, simplemente nunca se habrían percibido en primer término. La afirmación de cumplimiento por un Miembro demandado equivaldría a una defensa definitiva, lo cual resulta manifiestamente absurdo y quitaría toda eficacia en la práctica a las disposiciones del *Acuerdo SMC*.

8.16 Por supuesto, esto no significa que uno pueda irse al otro extremo. Como ha observado igualmente el Órgano de Apelación:

> "… 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. …"[77]

8.17 Por consiguiente, no se puede simplemente afirmar en abstracto que los ingresos "en otro caso se percibirían". Tampoco se puede presuponer. La clave consiste en aplicar un juicio crítico a los hechos de la cuestión. Al proceder de esa manera, seguimos el razonamiento del Órgano de Apelación, a saber, que la comparación ha de hacerse entre los ingresos que se perciben en virtud de la medida impugnada y los que se percibirían en alguna otra situación, y que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión.[78]

8.18 Al seguir este razonamiento, subrayamos que si bien la investigación no puede ser intrínsecamente presuntiva o especulativa, tampoco puede ser tan exigente o limitativa que haga necesario llegar al punto de establecer una relación deductiva matemática entre la medida impugnada

---

[76] Informe el Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 91.

[77] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

[78] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

y la situación infractora. Interpretar el *Acuerdo SMC* de esta última manera expondría a un grupo especial a incurrir precisamente en la consecuencia manifiestamente absurda mencionada en el párrafo 8.15 *supra*. El punto clave es que las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión constituyen la base para la comparación. Por consiguiente, toda constatación de que los ingresos se han condonado debe estar firmemente apoyada en ese fundamento.

8.19 Esto, en nuestra opinión, proporciona una base sólida para evaluar de manera razonable si la afirmación de un Miembro demandado de que no se percibiría ningún ingreso en primer término, es, de hecho válida o no, o si la medida impugnada enmascara efectivamente la esencia de lo que constituye realmente la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.

8.20 Habida cuenta de estos elementos, pasaremos ahora a examinar las normas fiscales del Miembro en cuestión, en este caso los Estados Unidos, con el fin de definir una base de comparación a los efectos de la investigación que llevamos a cabo para determinar si existe una "contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Para ello, analizamos en primer lugar la Ley.

8.21 Con arreglo a la Ley, determinados ingresos quedan "excluidos" de tributación. Para constituir "ingresos extraterritoriales"[79], "excluidos", los ingresos deben cumplir varias condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos estrictamente selectivos.[80] Entre las condiciones cualitativas figuran, en primer lugar y sobre todo, los requisitos relativos al uso fuera de los Estados Unidos[81] y la limitación de artículos/mano de obra extranjeros.[82] Además, la Ley estipula, por ejemplo, que determinados bienes constituyen "bienes excluidos"[83], y no están incluidos dentro de la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Dentro de esos bienes se incluyen, entre otros "el petróleo o gas (o cualquier producto primario de los mismos)" y "cualquier madera sin elaborar que sea una madera blanda".[84] Además, la Ley estipula que el Presidente puede declarar también excluidos bienes que en otro caso podrían constituir bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, pero cuya "oferta es escasa".[85] Durante el período en que así se

[79] La Ley define los "ingresos extraterritoriales" como los ingresos brutos imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior, esto es, generadas por la venta de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" para uso final fuera de los Estados Unidos (Ley, artículo 3, artículos 114(e) y 942 del IRC). La Ley define los "ingresos de comercio exterior" como los ingresos imponibles imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior (Ley, artículo 3, artículos 941(b)(1) y 942 del IRC. *Supra*, párrafos 2.4-2.6).

[80] La Ley define los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles en determinadas cantidades definidas en la propia Ley. Véanse la Ley, artículo 3; el artículo 941(a)(1) del IRC descritos *supra*, párrafo 2.5.

[81] Véanse la Ley, artículo 3; y el artículo 943(a)(1)(B) del IRC por lo que se refiere a la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", así como, por ejemplo, el artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC por lo que se refiere a la definición de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior".

[82] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1)(C) del IRC por lo que se refiere a la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

[83] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(C) del IRC.

[84] Véase la Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(E) del IRC.

[85] Véase la Ley, artículo 3; artículo 943(a)(4) del IRC.

declaren, esos bienes no recibirán el trato reservado a los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y por consiguiente los ingresos obtenidos en operaciones relativas a esos bienes no podrán recibir el trato fiscal que concede la Ley.

8.22 Como explicamos *infra*, cuando los ingresos no reúnan las condiciones establecidas para ser considerados como ingresos extraterritoriales excluidos en el sentido de la Ley, quedan sometidos a tributación.

8.23 En concordancia con el planteamiento esbozado en el párrafo 8.17 *supra*, nuestra tarea consiste en evaluar si, en esencia, esta "exclusión" de los "ingresos extraterritoriales" se puede acertadamente catalogar como una situación en la cual no se percibe intrínsecamente ningún ingreso, o si constituye una situación en la cual los ingresos que en otro caso se percibirían se condonan. Para proceder así, contemplamos la situación general como un todo integrado.

8.24 A este respecto, tomamos nota de la afirmación formulada por los Estados Unidos según la cual el concepto de "ingresos brutos", que figura en el artículo 61 del IRC, sólo puede entenderse a la luz de otras disposiciones del IRC que definen sus términos y su aplicación, y el artículo 114 (que "excluye" de los ingresos brutos a los ingresos extraterritoriales con la "excepción" de los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas) "es 'parte integrante' del artículo 61 del IRC".[86] Sin embargo, nos parece significativa la declaración formulada por las CE y aceptada por los Estados Unidos, a saber, que el artículo 114 es una entre varias exclusiones específicas de la definición de los ingresos brutos contenida en el artículo 61.[87]

8.25 Basándonos en ello, para nosotros está claro que cuando los ingresos no quedan "excluidos" de los "ingresos brutos" por no cumplir las condiciones estrictamente selectivas de la Ley, no quedan resguardados contra la tributación. Constituyen parte de los ingresos brutos y están sometidos a tributación[88] con arreglo a las normas fiscales de los Estados Unidos que en otro caso serían aplicables. Llegar a esta conclusión no constituye una especulación ni una invención de un derecho a percibir impuestos cuando ese derecho está manifiestamente ausente. Tampoco constituye una mera presunción o afirmación de una posibilidad hipotética en abstracto, separada del contexto de las normas fiscales aplicables de los Estados Unidos. Al contrario, está fundada en el modo real de funcionamiento del régimen fiscal de los Estados Unidos. Basándonos en ello, nos parece claro que existe una norma nacional "vigente"[89] y que la medida controvertida significa, de hecho, apartarse efectivamente de la misma. En este sentido, entendemos, por ejemplo, que los ingresos de un

[86] Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 51.

[87] Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 58, donde hace referencia a la respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 132.

[88] Hacemos notar que, para recurrir a la "exclusión" fiscal, una empresa extranjera debe optar por ser asimilada a las nacionales, mientras que una sucursal extranjera de una empresa estadounidense no necesita optar por ser asimilada a las nacionales (véase la primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A 2, párrafo 139 ("… la Ley se aplica a las sucursales extranjeras de empresas estadounidenses que fabrican fuera de los Estados Unidos sin necesidad de opción. Esto es así porque con arreglo a la legislación de los Estados Unidos las sucursales extranjeras de las empresas estadounidenses no se tratan como entidades separadas a efectos fiscales"). Señalamos además la afirmación formulada por las Comunidades Europeas de que si una compañía extranjera que no sea una filial de una compañía estadounidense realiza la operación, los ingresos no serían imponibles en los Estados Unidos ni directa ni indirectamente y la Ley "no daría lugar a subvención, porque no se condonarían ingresos" (Respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 122).

[89] Véase el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

contribuyente estadounidense que sea una empresa obtenidos en operaciones que no impliquen entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior o bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas normalmente estarían sujetos a tributación, con arreglo al artículo 11 del IRC, en conjunción con los artículos 61 y 63 del IRC.[90] Las empresas extranjeras pagan impuestos en los Estados Unidos con respecto a los ingresos "procedentes de fuentes que se hallen dentro de los Estados Unidos", con arreglo al artículo 881 del IRC, y con respecto a los ingresos "que tienen conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial estadounidense", con arreglo al artículo 882 del IRC.

8.26 Al considerar como "no imponibles" determinados ingresos sobre la base de condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos, la Ley extrae efectivamente esos ingresos de otra situación. El deslinde que hace la Ley (de manera negativa, mediante una serie de condiciones cualitativas -y cuantitativas-) con respecto a los ingresos que reúnen las condiciones para quedar "excluidos" de los "ingresos brutos" no se puede comprender racionalmente como un concepto autónomo en sí mismo, sino únicamente mediante la comparación con otra situación a la que la propia Ley se refiere explícitamente. Esta otra situación es la que prevalece cuando las condiciones fijadas en la Ley para obtener la "exclusión" *no* se cumplen, en particular, por ejemplo, cuando las mercancías están destinadas al uso *dentro* de los Estados Unidos o cuando no cumplen la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, lo cual nos lleva a la conclusión de que su caracterización correcta es la de una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.

8.27 Además, no vemos ningún otro aspecto que sirva de contrapeso y nos pueda llevar razonablemente a una conclusión en otro sentido. Aun cuando se trate de discernir algún tipo de lógica y de coherencia generales para la "exclusión" de los "ingresos extraterritoriales" que pudiera, incluso hipotéticamente, llevarle a uno (y no estamos suponiendo que lo haría) a modificar la opinión de que constituyen ingresos que "en otro caso se percibirían", en el presente caso no resulta manifiesta ninguna lógica de ese tipo.

8.28 Por ejemplo (y sin perjuicio del carácter que pueda tener esa medida con arreglo al *Acuerdo SMC*) resulta patente que la Ley no representa un sistema coherente para las ganancias obtenidas por las empresas únicamente de las actividades en el extranjero. Las condiciones que se han de reunir son tales que el acceso a ella está, de hecho, cuidadosamente circunscrito para hacerlo posible únicamente, por ejemplo, en el caso de las mercancías, sólo respecto de *determinadas* mercancías (a saber, *determinados* "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas") producidas dentro o fuera de los Estados Unidos, cuando esas mercancías sean para "uso fuera de los Estados Unidos" y cuando esas mercancías cumplan la limitación de artículos/mano de obra extranjeros que se incluye en la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". En resumen, a uno le queda la impresión de que simplemente se prevén determinadas situaciones especiales para lo que en otro caso hubiera constituido el régimen común de obligaciones tributarias con respecto a los ingresos de que se trate.

8.29 Añadimos que, en nuestra opinión, si bien los términos del *Acuerdo SMC* están suficientemente claros, su aplicación a los hechos de la multiplicidad de regímenes de los Miembros no resultará necesariamente obvia. En efecto, discernir lo que podría describirse como "la norma nacional vigente" para un determinado régimen fiscal puede constituir una labor particularmente exigente. En la práctica más corriente, puede resultar bastante difícil discernir qué constituye la

[90] CE-Prueba documental 21 y EE.UU.-Prueba documental 4. El artículo 11 del IRC estipula: "por la presente se gravan los ingresos imponibles de todas las empresas por cada ejercicio fiscal". El artículo 61, en la parte correspondiente, estipula que: "salvo disposición en contrario en el presente subtítulo, por ingresos brutos se entiende todos los ingresos obtenidos de cualquier fuente …". El artículo 63 del IRC dispone en general que "ingresos imponibles son los ingresos brutos menos las deducciones permitidas por el presente capítulo".

excepción, si la hay, y qué constituye la regla. Pero los términos del *Acuerdo SMC* resultan claramente de aplicación general: nada hay en ellos que afirme que únicamente deberán aplicarse cuando los resultados sean evidentes. Sea como sea, en la presente diferencia no nos encontramos ante una situación de tal complejidad. Esta diferencia no supone una invitación a debatir si la botella está media llena o medio vacía. Como se ha expuesto sucintamente *supra*, hemos examinado la configuración esencial y la fundamentación que se han presentado. En ese examen hemos sopesado consideraciones tales como el grado de condicionalidad, la gama de limitaciones y la forma en que la medida controvertida se relaciona con el régimen general. Tomados en conjunto, esos elementos nos permiten evaluar la naturaleza de la relación existente entre la medida controvertida y el régimen general. Gracias a esto precisamente estamos en condiciones de hacer la apreciación que exigen los términos del *Acuerdo SMC*.

8.30 Teniendo en cuenta estas consideraciones, opinamos que, mediante la "exclusión" fiscal que proporciona la Ley, el Gobierno de los Estados Unidos condona ingresos que en otro caso se percibirían, en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1. En nuestra opinión, por consiguiente, se produce una "contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.31 Recordamos que en su informe sobre la diferencia inicial, el Órgano de Apelación se refirió en varias ocasiones al concepto de "categorías" de ingresos, e indicó que un Miembro tiene la "libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos".[91] Las partes nos presentaron opiniones divergentes sobre la utilidad y el significado del término "categorías" de ingresos utilizado por el Órgano de Apelación. Las partes discrepaban con respecto a la naturaleza de las "categorías" que podían excluirse de tributación de manera compatible con las normas de la OMC, así como sobre si los ingresos extraterritoriales (o los ingresos de comercio exterior o los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) constituyen una "categoría" de ese tipo.

8.32 Pasamos ahora a examinar si la utilización del término "categoría" alteraría de alguna manera la naturaleza de nuestro análisis en este punto. Sin embargo, antes de entrar en estas cuestiones, observamos primero que el concepto de "categorías" de ingresos al que se refirió el Órgano de Apelación no figura en el texto concreto del tratado. Señalamos además que el Órgano de Apelación también subrayó que, con independencia de la "categoría" de ingresos que puedan ser objeto de examen, un Miembro está obligado en todo momento a respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC.[92]

8.33 Según los Estados Unidos, la fundamentación de la exclusión establecida en la Ley es "aplicar el mismo trato a todas las transacciones extranjeras, con independencia del lugar de fabricación de los productos".[93] Los Estados Unidos afirman que la Ley excluye de los ingresos brutos los ingresos extraterritoriales y esto constituye un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos en transacciones extranjeras.[94] Los Estados Unidos sostienen que excluir los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos constituyó un ejercicio del derecho soberano de los Estados Unidos de no gravar una categoría particular de ingresos, y que los ingresos extraterritoriales constituyen una "categoría" que puede excluirse de la tributación de manera compatible con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.[95] Las Comunidades Europeas mantienen que si bien

[91] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, por ejemplo párrafos 90, 98-99, 120.

[92] Véase el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

[93] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 116.

[94] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 79.

[95] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 83.

es verdad que los ingresos de fuente extranjera pueden constituir una "categoría" general que los Miembros de la OMC tienen libertad para no gravar, "los ingresos extraterritoriales" no son ingresos de fuente extranjera.[96] Para las Comunidades Europeas, los "ingresos extraterritoriales" (y menos aún los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) no constituyen una categoría general de ingresos que un Miembro puede optar por no gravar en conformidad con el *Acuerdo SMC*.[97] Según las Comunidades Europeas, la Ley no define cualitativamente una clase o categoría de ingresos que está excluida de tributación, sino que establece condiciones para eximir parcialmente de impuestos a una cantidad de ingresos que en otro caso serían imponibles.[98]

8.34 Basándonos en los hechos de la situación, entendemos que los Estados Unidos están aduciendo en efecto que pueden simplemente excluir determinados ingresos de los ingresos brutos y que, cuando lo hacen, los "ingresos excluidos" no constituyen, por definición ingresos "que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.[99] De este argumento de los Estados Unidos se deduce que dicho país puede excluir de esta manera, *cualquier* "categoría" de ingresos[100] de los "ingresos brutos" y que *nunca* se produciría una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Entendemos además que los Estados Unidos sostienen que, en cualquier caso, la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" excluye una "categoría" de ingresos (los ingresos obtenidos de las "operaciones extranjeras") que se pueden excluir de manera compatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC.

8.35 En nuestra opinión, si bien la terminología de "categorías" resulta particular, no vemos ninguna razón por la que el análisis utilizado *supra* no sea igualmente aplicable, aun cuando se considere el nexo de medidas fiscales con arreglo a ese elemento descriptivo particular.

8.36 De esta manera, examinaremos primero el argumento expuesto por los Estados Unidos de que pueden simplemente excluir determinados ingresos de los ingresos brutos y que, al hacerlo, los "ingresos excluidos" no constituyen, por definición, "ingresos que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.[101] A esto, en sustancia, se le puede aplicar el mismo razonamiento que aplicamos *supra*.[102] La situación es lingüísticamente diferente, pero el fondo sigue siendo el mismo. También aquí, esto equivale efectivamente nada más que a afirmar que lo que se alega que en "otro caso se percibiría" nunca sería lo que se percibiría en primer término, aunque se halle arropado de un lenguaje que lo presente como una "categoría".

8.37 En este contexto, estimamos que el argumento presentado por los Estados Unidos de que la definición revisada de los ingresos brutos que figura en la Ley constituye la "norma nacional vigente" para la imposición en los Estados Unidos, y que una vez que los ingresos quedan "excluidos" de los "ingresos brutos", "si no fuera por" la definición de ingresos brutos no hay ninguna norma general de

---

[96] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 59.

[97] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 60.

[98] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 57, 61.

[99] Nos remitimos también al resumen que hemos hecho *supra*, de los argumentos expuestos por los Estados Unidos, párrafos 8.6-8.7.

[100] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 77.

[101] *Supra*, párrafos 8.33-8.34.

[102] *Supra*, párrafo 8.23 y siguientes.

imposición aplicable (y, por consiguiente, ninguna condonación de ingresos que "en otro caso se percibirían" con arreglo al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*) constituye una elaboración altamente formalista que resulta difícil conciliar con el texto y el contexto del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, habida cuenta del objeto y fin del *Acuerdo SMC*. Para dar el debido sentido y efecto al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, nuestro examen de si existen ingresos condonados que "en otro caso se percibirían" debe basarse en situaciones sustantivas concretas, y no limitarse a un puro formalismo.

8.38 Dicho esto, observamos que incluso con arreglo al enfoque altamente formalista defendido ante nosotros por los Estados Unidos, la Ley por sí misma no resulta concluyente. Si nos fijamos en el artículo 114(a) de la Ley, leemos que "los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales". En el artículo 114(b), leemos que esta "exclusión" no se aplica a determinados ingresos extraterritoriales. Fijándonos después en el artículo 114(e), vemos que se definen los "ingresos extraterritoriales" como "… los *ingresos brutos* del contribuyente atribuibles a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" (sin cursivas en el original). Además, en la Ley se define la expresión "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" como "la cantidad de *ingresos brutos* que, *de ser excluidos*, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente …".[103] (sin cursivas en el original) Por tanto, el texto de la propia Ley parece indicar de diversas formas que los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos, al mismo tiempo que también forman parte de los ingresos brutos que pueden o no estar excluidos. No consideramos que del texto de la propia Ley se pueda discernir si los ingresos extraterritoriales están efectivamente "excluidos" de los ingresos brutos o si más bien son los "ingresos brutos" los que pueden resultar "excluidos" si se cumplen determinadas condiciones.[104]

8.39 Aún más importante: hacemos notar las peligrosas repercusiones sistémicas inherentes al enfoque preconizado por los Estados Unidos en las presentes actuaciones y los efectos corrosivos que tal enfoque tendría para los fundamentos jurídicos del *Acuerdo SMC*. A este respecto, resulta especialmente reveladora la respuesta que dieron los Estados Unidos cuando el Grupo Especial les preguntó si creían que habría ingresos condonados "que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* si la legislación estadounidense dispusiera que "los ingresos brutos no comprenden los ingresos generados por las actividades de exportación". Los Estados Unidos opinaron que "… el sentido corriente de los términos del párrafo 1 a) ii) del artículo 1 sugiere que en esa situación no habría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) del artículo 1. Ello se debe a que las rentas fiscales derivadas de actividades de exportación no serían ingresos 'que en otro caso se percibirían' conforme al derecho del Miembro, que es el punto de referencia normativo para un análisis con arreglo al artículo 1".[105] Llevado hasta el extremo de su lógica, este argumento de los Estados Unidos significaría que un gobierno podría optar por otorgar contribuciones financieras en forma de incentivos fiscales simplemente ajustando "los límites exteriores" de su "jurisdicción fiscal" o alterando la definición de la base imponible para dar cabida a cualquier "exclusión" o "exención" o "excepción" que desease, de manera que *nunca* pudiese existir una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían". Esto haría "redundante e inútil" el

[103] Ley, artículo 3, artículo 941(a)(1).

[104] Además, "los ingresos de comercio exterior" (que se definen en la Ley como "ingresos imponibles" obtenidos de entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior (Ley, artículo 3, artículo 941(b)(1)) pueden estar, en parte, "excluidos" en calidad de "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Véanse Ley, artículo 3 y el artículo 941(a)(1)(C). También observamos en la Ley (artículo 3, artículo 943(b)(4) del IRC) que "el artículo 114 no se tomará en cuenta para determinar la cuantía de los ingresos brutos o de los ingresos de comercio exterior procedentes de cualquier "operación".

[105] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 20 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 62.

inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*[106] y no puede constituir la inferencia adecuada que haya de deducirse de la estipulación de los que constituye una de las formas de "contribución financiera" que se enumeran en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Además, las consecuencias de este razonamiento socavarían también por completo el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, dado que en esa situación, nunca podría haber subvenciones supeditadas a la exportación en forma de una contribución financiera que implique una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. Esto resulta en sí intrínsecamente contradictorio con lo que puede considerarse como el objeto y fin del *Acuerdo SMC* por lo que se refiere al sometimiento de subvenciones distorsionantes del comercio a disciplinas de una forma que procure a los Miembros una garantía de sus expectativas jurídicamente vinculante. A este respecto, resulta evidente que la interpretación propuesta por los Estados Unidos resultaría irreconciliable con ese objeto y fin, puesto que daría a los gobiernos "*carte-blanche*" para eludir cualquier disciplina efectiva, creando así considerable incertidumbre e imprevisibilidad.[107] En resumen, ese enfoque vaciaría de contenido las disciplinas en materia de subvenciones del *Acuerdo SMC*.[108]

8.40 A continuación pasamos a examinar el argumento presentado por los Estados Unidos de que, en cualquier caso, la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" excluye una "categoría" de ingresos (los ingresos obtenidos de "operaciones extranjeras") que pueden ser excluidos de manera compatible

---

[106] Es algo claramente reconocido que un intérprete no tiene libertad para adoptar una lectura que haga inútiles o redundantes cláusulas enteras de un tratado. Véase, por ejemplo el informe del Órgano de Apelación en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*, WT/DS46/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 179 y nota 110.

[107] A este respecto, en el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, el Grupo Especial observó que "… sería más adecuado resumir el objeto y fin del *Acuerdo SMC* como el establecimiento de disciplinas multilaterales basado en la premisa de que algunos tipos de intervención del gobierno distorsionan [o] pueden distorsionar el comercio [internacional]". WT/DS70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 9.119. También encontramos apoyo para nuestra visión del objeto y fin del *Acuerdo SMC* en el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 157, en el cual el Órgano de Apelación se refirió a "los posibles efectos de distorsión del comercio de una 'contribución financiera'".

[108] En respuesta a la misma Pregunta 20 del Grupo Especial, los Estados Unidos sostuvieron también que "una interpretación más amplia del texto podría llevar a que una exclusión incorporada a una norma general constituyera una contribución financiera si la excepción fuera expresamente aplicable sólo a un grupo específico. … [Si] el Grupo Especial aplicara nuestro principio subsidiario más amplio a este caso, la exclusión consignada en la Ley no sería específica en el sentido del párrafo 3 del artículo 2 porque, dadas las razones previamente enunciadas, la exclusión ni está supeditada a los resultados de exportación ni está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". (Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 20 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 65 y 66). Tampoco consideramos que este planteamiento, que equivale a determinar si existe una contribución financiera a los efectos del párrafo 1 del artículo 1 basándose en si existe o no existe supeditación a las exportaciones con arreglo al párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, constituya una interpretación admisible de la relación existente entre estas disposiciones. Señalamos, no obstante, que incluso basándose en su propia teoría, el argumento presentado por los Estados Unidos fracasaría. Como observamos en el examen que hacemos *infra* con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* (*infra*, párrafo 8.64 y siguientes), estimamos que el hecho de que la subvención únicamente pueda obtenerse con respecto a operaciones que conlleven mercancías para uso fuera de los Estados Unidos hace que la subvención esté supeditada a las exportaciones en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3. Recordamos que, con arreglo al párrafo 3 del artículo 2 del *Acuerdo SMC*, toda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 "se considerará específica". Por consiguiente, si seguimos la lógica de los Estados Unidos, resultaría específica en el sentido del artículo 2, y como tal, constituiría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Sin embargo, no aceptamos, por cierto, el planteamiento de los Estados Unidos.

con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC.[109] Incluso aunque se aceptara que los ingresos atribuibles a "operaciones extranjeras" pudieran constituir una "categoría" de ingresos que podrían quedar excluidos de una manera compatible con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC (una cuestión que no necesitamos resolver en este momento y no resolvemos), los Estados Unidos no están de hecho excluyendo todos los ingresos imputables a "operaciones extranjeras" -ni renunciando con respecto a esos ingresos al derecho a recaudar ingresos que "en otro caso" podrían haber percibido- sino únicamente una parte de determinados ingresos definidos por condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos y atribuibles únicamente a determinadas operaciones "extranjeras" que *reúnen las condiciones establecidas* (tal como las caracteriza la propia Ley).[110] Por ejemplo, observamos que los ingresos obtenidos de operaciones "extranjeras" que no impliquen bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas o entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior no reunirían las condiciones establecidas para gozar de la exclusión que otorga la Ley. De esta manera, los ingresos obtenidos de operaciones con bienes para uso final *dentro* de los Estados Unidos (con independencia de donde se fabriquen o produzcan) y con bienes que no cumplan la limitación de artículos/mano de obra extranjeros no reunirían las condiciones establecidas. La Ley contiene restricciones adicionales con respecto a los tipos de bienes y operaciones que originarían ingresos que reuniesen las condiciones establecidas para la exclusión.[111]

8.41 Por consiguiente, incluso si se aplica el término de "categoría" a la medida controvertida, esta distinción lingüística o formal no modifica en nada la sustancia fundamental de la relación efectiva entre la medida controvertida y el régimen fiscal infractor, como se ha reseñado *supra*. La utilización de esa terminología no modifica substantivamente en nada esa relación, ni introduce ningún elemento o fundamento nuevo con respecto a la medida controvertida que cambie el carácter esencial de la misma.

8.42 Tanto si se niega simplemente que los ingresos "se percibirían en otro caso", como si se describe lo que está "excluido" como una "categoría", en ambos casos se está afirmando una opinión que prescinde, casi por definición, del contexto real en el cual tiene lugar la medida. En nuestra opinión, ambos argumentos resultan efectivamente viciados por las mismas razones.

8.43 Por consiguiente, concluimos que la exclusión de la tributación que aplican los Estados Unidos a determinados ingresos basándose en condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos que establece la Ley en relación con las definiciones de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" -en las cuales se define qué ingresos pueden constituir "ingresos extraterritoriales", "ingresos de comercio exterior" e "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"- 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*.[112]

---

[109] *Supra*, párrafo 8.33.

[110] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 114. En su declaración oral, anexo D-3, párrafo 48, los Estados Unidos afirman en el mismo sentido que la exclusión de los ingresos extraterritoriales se aplica a los obtenidos en "*una amplia gama* de transacciones extranjeras" (sin cursivas en el original).

[111] Véase *supra*, párrafos 2.6-2.7.

[112] Deseamos hacer hincapié en que no basamos nuestra constatación en si la Constitución de los Estados Unidos o el IRC pueden exigir o autorizar el establecimiento o mantenimiento por parte de los Estados Unidos de un sistema fiscal de ámbito mundial o no, ni nos pronunciamos con respecto a la opinión formulada por los Estados Unidos de que el programa creado por la Ley introduce aspectos "territoriales" en su sistema

ii) beneficio

8.44 Habiendo constatado que la "exclusión" fiscal con arreglo a la Ley da lugar a una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, debemos examinar también si con ello se otorga un beneficio en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 1 del *Acuerdo SMC.*

8.45 Recordamos que se ha constatado que el término "beneficio" implica "algún tipo de comparación" y que:

> "Esto debe ser así, porque no puede haber un 'beneficio' para el receptor a menos que la 'contribución financiera' lo coloque 'en una situación mejor' que la que habría tenido de no existir esa contribución."[113]

8.46 Con arreglo a la Ley, un contribuyente que participa en una operación que reúne las condiciones establecidas puede excluir los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas de sus ingresos brutos y por consiguiente no necesita pagar una determinada cantidad de impuestos que en otro caso habría tenido que pagar al Gobierno de los Estados Unidos. Por consiguiente, se le coloca "en una situación mejor" que la que hubiera tenido de no existir la contribución, es decir si hubiese estado en otra situación, en la cual las condiciones para obtener el trato fiscal con arreglo a la Ley no se cumpliesen y por consiguiente estuviese sujeto a las normas fiscales de los Estados Unidos aplicables en otro caso. En nuestra opinión, el trato fiscal de la Ley otorga un beneficio.

8.47 Además, los argumentos expuestos por los Estados Unidos relativos a la existencia de una subvención se limitan a sostener que no existe una condonación de ingresos que "en otro caso se

---

fiscal. Véanse, por ejemplo, las observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 56. De hecho, no creemos que sea necesario suponer en abstracto que los Estados Unidos "gravan *todos* los ingresos" (*véase* por ejemplo la Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 12) o que su legislación nacional les exige o autoriza a hacerlo, ni opinar si esto es así o en qué medida lo es, para llegar a esta conclusión. Con respecto a la cuestión de si los Estados Unidos mantienen un sistema fiscal "de ámbito mundial", recordamos que las Comunidades Europeas citan varias publicaciones sobre la tributación en los Estados Unidos y un estudio elaborado por el Tesoro de los Estados Unidos en diciembre de 2000 en apoyo de la tesis de que los propios Estados Unidos han reconocido el mantenimiento del sistema fiscal de ámbito mundial, incluso después de la promulgación de la Ley (respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, párrafo 131, refiriéndose a la Prueba documental 22 de las Comunidades Europeas). Los Estados Unidos impugnan esa prueba y alegan que, o bien es de fecha anterior a la Ley o bien contiene citas no mencionadas por las Comunidades Europeas que sirven para refutar los argumentos presentados por ellas. (Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafos 53-60).

Tampoco nos basamos en la prueba citada por las Comunidades Europeas referente a un informe de la Oficina de Presupuesto del Congreso de los Estados Unidos (Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 21; escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 88-95) en el que se indica que la medida originará una pérdida de ingresos públicos y al mismo tiempo señalamos la respuesta de los Estados Unidos en el sentido de que la referencia que hacen las CE al informe de la Oficina de Presupuesto del Congreso es engañosa, porque compara los ingresos públicos en virtud de la Ley con las disposiciones relativas a las EVE y el antiguo sistema fiscal de ámbito mundial (Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2 párrafo 106), y de que "… la pérdida de ingresos públicos estimada como consecuencia de la Ley es independiente de la derivada del anterior régimen de las EVE, y mayor que ésta." (respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 2 de las CE, anexo F-4).

[113] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles* ("*Canadá - Aeronaves*"), WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 157.

percibirían". Los Estados Unidos no refutan específicamente que, en el caso de que exista una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían", estas normas fiscales otorgarían un beneficio.

8.48 Por consiguiente, constatamos que existe una contribución financiera que otorga un beneficio y que por consiguiente existe una subvención en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.[114]

c) si la subvención está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

8.49 Habiendo determinado que existe una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, examinamos a continuación si la subvención está supeditada a la exportación, es decir, si la "exclusión" de la tributación está "supeditada … a los resultados de exportación" con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.[115]

8.50 Las Comunidades Europeas afirman que la subvención "básica"[116], relativa a las mercancías producidas en los Estados Unidos, está prohibida con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* porque únicamente es aplicable a los beneficios que se derivan de operaciones de exportación. En opinión de las CE, el hecho de que existan otras maneras de obtener la exclusión -por ejemplo, fabricando y vendiendo en el extranjero, o vendiendo servicios en el extranjero- no invalida la supeditación de la subvención a las exportaciones por lo que se refiere a las mercancías producidas en los Estados Unidos.[117]

8.51 Los Estados Unidos sostienen que, para que se produzca una incompatibilidad con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, los resultados de exportación deben constituir una condición que debe cumplirse para obtener la subvención.[118] Por consiguiente, en opinión de los Estados Unidos, la exclusión de los ingresos extraterritoriales prevista en la Ley no está supeditada a las exportaciones, ni en el texto de la ley[119], ni en su aplicación.[120] Los Estados Unidos sostienen que con arreglo a la Ley sólo hay una exclusión aplicable a distintos tipos de operaciones extranjeras, y

---

[114] Una subvención está sujeta a las disposiciones del *Acuerdo SMC* sólo cuando es específica en el sentido del artículo 2. El párrafo 3 del artículo 2 estipula, sin embargo, que "[t]oda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 se considerará específica". Por ello, procedemos directamente a analizar si la Ley está supeditada a los resultados de exportación y al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en el sentido del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

[115] Recordamos los motivos por los que adoptamos el orden seguido en nuestro análisis en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3, *supra*, párrafo 8.2, es decir, comenzar con los artículos 1 y 3 del *Acuerdo SMC*, en vez de con las cuestiones que se derivan de la nota 59 correspondiente al punto e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I del *Acuerdo SMC*.

[116] Véase *supra*, nota 62, por lo que se refiere a los argumentos expuestos por las CE en relación con las subvenciones "básicas" y "ampliadas" con arreglo a la Ley.

[117] Por ejemplo, escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 101-102.

[118] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 109, 135. Los Estados Unidos citan el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("*Canadá - Automóviles*"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 100.

[119] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 112-114.

[120] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 115-127.

que abarca situaciones distintas.[121] El fundamento de la exclusión era aplicar el mismo trato a todas las transacciones extranjeras similares, con independencia del lugar de fabricación de las mercancías.[122] Según los Estados Unidos, la exclusión de ingresos extraterritoriales no está supeditada a las exportaciones, puesto que se aplica a los ingresos obtenidos en una amplia gama de operaciones extranjeras que no guardan relación alguna con la exportación de mercancías estadounidenses.[123] En particular, los contribuyentes estadounidenses pueden obtener esos ingresos fabricando y vendiendo en el extranjero.[124] Los Estados Unidos afirman que hay incluso algunas operaciones nacionales (por ejemplo, ventas en el mercado interno de productos que han de utilizarse fuera de los Estados Unidos) a las que la exclusión es aplicable.[125] Por tanto, los Estados Unidos sostienen que, aunque evidentemente los exportadores están entre los contribuyentes que pueden utilizar la exclusión, ésta escapa al sentido corriente del criterio de supeditación establecido en el texto del párrafo 1 a) del artículo 3.[126]

8.52 El núcleo del desacuerdo entre las partes consiste por consiguiente en que los Estados Unidos sostienen que la exclusión de ingresos "extraterritoriales" no está supeditada a las exportaciones porque esos ingresos se pueden obtener de muchas otras maneras que no son la exportación de mercancías estadounidenses, mientras que las Comunidades Europeas afirman que la subvención está supeditada a las exportaciones con respecto a las mercancías producidas en los Estados Unidos porque está condicionada a la exportación.

8.53 Por consiguiente, debemos examinar si la Ley implica subvenciones supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* en razón de la prescripción que contienen las definiciones de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" de que las mercancías estén destinadas 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. La cuestión precisa a la que nos enfrentamos aquí es si la exportación de mercancías estadounidenses constituye una "condición" para que se cumpla el requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" y, por consiguiente, para recibir la subvención. Como siempre, el punto de partida de nuestro análisis es el texto del *Acuerdo SMC*. El párrafo 1 a) del artículo 3 estipula, en la parte pertinente, lo siguiente:

> "A reserva de lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura, las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas:
>
> a) las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto*[4] a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I[5];

[121] Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 1.

[122] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 116.

[123] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 118-120.

[124] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 88-89.

[125] Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 9.

[126] Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 9.

---

[4] Esta norma se cumple cuando los hechos demuestran que la concesión de una subvención, aun sin haberse supeditado *de jure* a los resultados de exportación, está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos. El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición.

[5] Las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo."

8.54 Al examinar si la exclusión de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas de los ingresos brutos está "supeditada … a los resultados de exportación" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3, recordamos que en esa disposición "supeditada" significa "condicionada a " o "dependiente para su existencia de algo".[127] Recordamos además que el criterio jurídico expresado por la palabra "supeditada" es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*.[128] Sin embargo, hay una diferencia en las pruebas que pueden utilizarse para demostrar que la subvención está supeditada a la exportación.[129] Entendemos que las Comunidades Europeas están alegando que existe una supeditación *de jure*, e impugnan la legislación "*per se*".[130] Llevaremos a cabo nuestro examen en consecuencia.

8.55 Recordamos la afirmación del Órgano de Apelación de que la "supeditación *de jure* a la exportación" se demuestra a partir del texto de la ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente[131], por oposición a la "configuración total de los hechos que constituyen la concesión de la subvención y la rodean".[132] El Órgano de Apelación también ha afirmado recientemente

> "que cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, 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

---

[127] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 166.

[128] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 167.

[129] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 167.

[130] Respuesta de las CE a la Pregunta 2 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 6. Señalamos la declaración formulada por las Comunidades Europeas de que "la impugnación de una ley imperativa que aún no se ha aplicado cabalmente sólo puede, en todo caso, examinarse a la luz del texto y de hechos patentes". Véase la respuesta de las CE a la Pregunta 2 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 10.

[131] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá – Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 167.

[132] *Ibid.*

> exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida".[133]

8.56 Aplicando estos principios al asunto que nos ocupa, examinaremos si la supeditación a las exportaciones resulta manifiesta del texto de la Ley o puede desprenderse necesariamente de los términos empleados efectivamente en la Ley.

8.57 En primer lugar pasaremos a analizar el texto de la Ley. Observamos que, conforme a la Ley, la expresión "ingresos extraterritoriales" significa "los ingresos brutos de un contribuyente imputables a las entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior … del contribuyente".[134] "Ingresos de comercio exterior" son los ingresos imponibles del contribuyente imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior.[135] "Entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" significa generalmente: "las entradas brutas del contribuyente procedentes de A) la venta, intercambio u otra enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, [o] B) el arrendamiento financiero o alquiler, para ser utilizados por el arrendatario fuera de los Estados Unidos, de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas …".[136] La expresión "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" no incluye las entradas del contribuyente procedentes de una operación si los bienes (o servicios) de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas son para su uso final en los Estados Unidos.[137] Según la Ley, la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" significa los 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 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263 A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos."[138]

8.58 Observamos que el texto de la Ley limita las definiciones de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" y "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones

---

[133] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá – Automóviles*, *supra*, nota 118, párrafo 100.

[134] Ley, artículo 3; artículo 114(e) del IRC.

[135] Ley, artículo 3; artículo 941(b) del IRC.

[136] Ley, artículo 3; artículo 942(a)(1) del IRC.

[137] Ley, artículo 3; artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC.

[138] Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1) del IRC.

establecidas" -las cuales determinan qué ingresos reunirán las condiciones establecidas para constituir "ingresos extraterritoriales", "ingresos de comercio exterior" e "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"- a los bienes para uso final *fuera de los Estados Unidos*. Por consiguiente, la subvención únicamente se puede obtener con respecto a ingresos que se hayan obtenido por operaciones relativas a esos bienes.

8.59 La definición de ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se aplica a las mercancías fabricadas, producidas, cultivadas o extraídas *dentro* o *fuera* de los Estados Unidos. El hecho de que la definición de la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" se refiera a los bienes fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro *o fuera de los Estados Unidos* constituye, según los Estados Unidos, "el aspecto más significativo de la definición de los 'bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas'.[139] En opinión de los Estados Unidos, esta referencia demuestra que la Ley se aplica igualmente a todas las operaciones extranjeras, con independencia de que las mercancías se produzcan en los Estados Unidos o en el extranjero[140] y, según entendemos la argumentación de los Estados Unidos, significa esencialmente que el trato fiscal previsto en la Ley no está supeditado a las exportaciones a tenor del párrafo 1 a) del artículo 3.

8.60 Discrepamos. Estimamos que el texto de la Ley deja claro que la subvención no se puede obtener en el caso de mercancías producidas *dentro* de los Estados Unidos vendidas para su uso *dentro* de los Estados Unidos y que de los términos empleados efectivamente en la Ley se puede desprender necesariamente lo siguiente:

- las mercancías producidas fuera de los Estados Unidos reúnen las condiciones establecidas para obtener la exclusión fiscal prevista en la Ley únicamente si están destinadas, entre otras cosas, para uso fuera de los Estados Unidos.

- las mercancías producidas dentro de los Estados Unidos reúnen las condiciones establecidas para obtener la exclusión fiscal prevista en la Ley únicamente si están destinadas, entre otras cosas, para uso fuera de los Estados Unidos.

Por tanto, 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.

8.61 Tomamos nota del argumento expuesto por los Estados Unidos de que los fabricantes estadounidenses pueden obtener ingresos extraterritoriales sin exportar, ya que pueden producir y vender fuera de los Estados Unidos.[141] Que las entidades que efectúan operaciones relacionadas con mercancías en los Estados Unidos puedan optar por obtener sus mercancías fuera de los Estados

[139] Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 35 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 46.

[140] Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 35 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 44.

[141] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 88-89.

Unidos y realizar operaciones totalmente ajenas a los Estados Unidos no altera, en nuestra opinión, la realidad fundamental de que en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, la exportación constituye una condición previa necesaria para beneficiarse de la subvención con arreglo a la Ley, debido al requisito de "uso fuera de los Estados Unidos".

8.62 Los Estados Unidos subrayan que la subvención también se puede obtener con arreglo al programa en el caso de mercancías producidas fuera de los Estados Unidos, siempre que las operaciones se refieran a bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y afirman que la subvención no está supeditada a la exportación porque pueden tener acceso a ella personas que no son exportadores. En cambio, las Comunidades Europeas aducen que no es necesario demostrar que todas las subvenciones otorgadas con arreglo a la Ley dependen de la exportación[142], y que una subvención que está supeditada a la exportación en algunas situaciones no deja de serlo si puede también obtenerse en otras situaciones que no exigen exportar.

8.63 A los efectos de nuestro análisis y de acuerdo con las opiniones afirmadas por ambas partes[143], para facilitar la argumentación suponemos que puede existir una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* incluso en el caso en que una contribución financiera otorgue un beneficio exclusivamente con respecto a la producción fuera del territorio del Miembro que proporciona la contribución financiera. Dado que no es necesario resolver esta cuestión para resolver la presente diferencia, no necesitamos adoptar una decisión con respecto a esta cuestión.[144]

8.64 No creemos que sea necesario que la Ley implique exclusivamente subvenciones que dependan de la exportación para constatar que la Ley implica un segmento delimitado de subvenciones -es decir, con respecto a las mercancías producidas en los Estados Unidos- que constituyen subvenciones a la exportación prohibidas porque, por lo que se refiere a ese segmento delimitado, la Ley está condicionada de manera inevitable e invariable a la exportación.[145] El hecho de que la Ley implique igualmente subvenciones con respecto a mercancías producidas fuera de los Estados Unidos -las cuales, para reunir las condiciones establecidas para obtener la subvención, no

[142] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 96.

[143] Véase la respuesta de las CE a la Pregunta 43 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 149 y siguientes y la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 43 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 101 y siguientes.

[144] Sin embargo, si una subvención, en el sentido del artículo 1, *estuviese* limitada a la contribución financiera proporcionada por un Miembro únicamente con respecto a la producción dentro de su territorio, la posibilidad de obtener la exclusión prevista en la Ley para los ingresos obtenidos de la venta o arrendamiento financiero de mercancías producidas en el extranjero no constituiría una subvención en el sentido del artículo 1, lo cual invalidaría el argumento expuesto por los Estados Unidos de que la "subvención" no está supeditada a la exportación en razón del requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" dado que también puede obtenerse con respecto a mercancías que se producen y venden fuera de los Estados Unidos y, por consiguiente, no son exportadas desde los Estados Unidos.

[145] En nuestra opinión, la siguiente analogía respalda nuestra conclusión. Supongamos que denominamos "mercancías A" (por ejemplo, tostadoras) a las "mercancías producidas fuera de los Estados Unidos", y que denominamos "mercancías B" (por ejemplo, aeronaves) a las "mercancías producidas dentro de los Estados Unidos". Basándonos en ello, el requisito de uso fuera de los Estados Unidos que figura en la Ley equivaldría a una estipulación de que "las mercancías A" (tostadoras) no necesitan ser exportadas desde los Estados Unidos, mientras que "las mercancías B" (aeronaves) deben ser destinadas al uso fuera de los Estados Unidos (es decir, deben ser exportados desde los Estados Unidos) para reunir las condiciones establecidas para obtener la subvención con arreglo a la Ley. En nuestra opinión, esto equivale a una disposición que hace de la exportación una condición para recibir la subvención en el caso de la "mercancía B" (es decir, las aeronaves), pero no en el caso de la "mercancía A" (es decir, las tostadoras).

necesitan ser exportadas desde los Estados Unidos, en razón únicamente del requisito de uso en el extranjero- no invalida, en nuestra opinión, la supeditación a la exportación de la Ley que constatamos en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos. Encontramos apoyo para nuestra opinión de que las subvenciones supeditadas a la exportación pueden existir en el marco de un programa de subvenciones más amplio en el razonamiento seguido por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*. En ese caso, el Órgano de Apelación afirmó que

> "el hecho de que algunas de las contribuciones del TPC, en algunos sectores industriales, *no* estén supeditadas a los resultados de exportación no significa necesariamente que esto sea cierto en el caso de todas ellas. Basta con mostrar que una o varias de esas contribuciones sí constituyen subvenciones 'supeditadas […] *de facto* a los resultados de exportación'".[146]

En ese caso, la supeditación de la subvención a la exportación por lo que se refiere a las aeronaves regionales no quedaba invalidada por el hecho de que no dependiese de las exportaciones con respecto a otros productos u otros sectores.

8.65 Recordamos que, en respuesta a las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos establecieron una analogía entre la supeditación a las exportaciones y la especificidad con arreglo al *Acuerdo SMC*, argumentando que así como "el arbitrio común para quitar especificidad a una subvención específica es ampliar el universo de usuarios o beneficiarios"[147], "la forma de subsanar una subvención a la exportación es velar por que el beneficio se otorgue a un grupo más amplio que el de los exportadores solamente, esto es, que se otorgue a un grupo no específico".[148] Si bien puede ser que una ampliación del grupo de receptores que reúnen las condiciones establecidas constituya una manera de eliminar la especificidad de una subvención, no estimamos que esta lógica se pueda extender a la supeditación a la exportación.

8.66 La analogía establecida por los Estados Unidos con la especificidad, en nuestra opinión, no es aplicable en absoluto en este asunto. En el caso de la especificidad, lo que se podría describir aproximadamente en términos puramente formales como una "ampliación" no puede hacer ignorar el hecho de que, por su propia sustancia, la "ampliación" de la subvención por sí misma cambia real, inherente e invariablemente la naturaleza de la subvención en cuestión. Una subvención específica es, por definición, una subvención que se otorga únicamente a una empresa o rama de producción o grupo de empresas o ramas de producción específicas.[149] Al "ampliar" el otorgamiento de la subvención a un grupo tan amplio de usuarios o beneficiarios como para que la subvención alcance la categoría de no específica, al mismo tiempo el Miembro cesa *necesariamente* de otorgarla como subvención específica. La especificidad y la no especificidad no pueden coexistir objetivamente de ninguna manera. El acto de otorgar una subvención no específica por sí solo excluye la especificidad. La especificidad simplemente queda eliminada.

8.67 Este no es en absoluto el caso en el asunto que estamos tratando. En el presente asunto, nos hallamos ante una "ampliación" que no elimina intrínsecamente la existencia objetiva de la supeditación a la exportación. El hecho de que alguna otra forma de actividad económica que se refiere a mercancías producidas fuera del territorio del Miembro en cuestión también obtenga una subvención no elimina de ninguna manera la supeditación de una subvención a las exportaciones. Es

---

[146] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto Canada - Aeronaves, *supra*, nota 113, párrafo 179.

[147] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 21 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 72.

[148] Ibid, párrafo 73.

[149] Véase el párrafo 1 del artículo 2 del *Acuerdo SMC*.

perfectamente concebible que ambas puedan coexistir, lo cual refleja el hecho esencial de que en este caso "las exportaciones" únicamente tienen sentido en el contexto de la venta o consumo de mercancías que se producen dentro del territorio del Miembro. En la práctica común, esas mercancías pueden o bien exportarse o bien venderse en el mercado interno. Estas son todas las posibilidades alternativas para su venta o consumo. Mientras exista una diferenciación en el trato que reciben esas mercancías producidas en el país según que, respectivamente, se exporten (en cuyo caso se otorga una subvención) o se vendan en el mercado interno (en cuyo caso no se otorga una subvención) la concesión de esa subvención está supeditada a la exportación. Esta es la contraposición determinante.

8.68 Resulta difícil "subsanar" una situación que se plantea fundamentalmente a causa de la diferencia en el trato que se da a la venta de productos producidos en el país -y está fundamentalmente relacionada con esa diferencia- otorgando subvenciones con respecto a actividades económicas que ni siquiera conllevan las mercancías producidas en el territorio del Miembro en primer término. De hecho, cuando se realiza un análisis desde la perspectiva del Miembro que otorga la subvención, ni siquiera se plantea el concepto mismo de "exportación" en el contexto de mercancías no producidas dentro del territorio del propio Miembro.[150] En efecto, los Estados Unidos parecen aducir que una subvención a una actividad económica que carece por completo de importancia para las actividades de exportación -que, de hecho, no puede implicar tales exportaciones- puede efectivamente eliminar la supeditación a la exportación. Esto parece constituir una interpretación manifiestamente irrazonable. Fuere lo que fuere, también tendría el efecto práctico de volver ineficaces e inútiles las disciplinas del *Acuerdo SMC*.

8.69 Esto se puede observar fácilmente. Si otorgar esa subvención (que ni siquiera está relacionada con las mercancías que pueden, en principio, ser exportadas) pudiese "subsanar" la supeditación a las exportaciones, ¿dónde se trazaría la línea que delimitase los parámetros de tal enfoque? Resulta patente que una línea semejante no podría existir. Con la misma facilidad, se podría aducir simplemente que proporcionar subvenciones en dominios que no guardan ninguna relación con la venta o el consumo de mercancías producidas en el país eliminaría las subvenciones a la exportación que en otro caso se consideraría que existen con respecto a dichas mercancías.

8.70 Por consiguiente, el otorgamiento por parte de los Estados Unidos de una subvención a la actividad económica en el extranjero significa, en el mejor de los casos, proporcionar una característica suplementaria o una subvención adicional. Pero la diferenciación esencial que existía en primer término con ello sigue sin ser eliminada. Sigue existiendo irrevocablemente esta contraposición con respecto a las mercancías producidas en el país. La analogía que más fácilmente viene a la mente es que un Miembro no elimina una subvención a la exportación para las manzanas otorgando también una subvención para las naranjas que no esté supeditada a los resultados de exportación.

8.71 De hecho, la analogía con la especificidad, lo que realmente implica, si implica algo, es lo contrario de lo que argumentan los Estados Unidos. La única manera de eliminar una subvención a la

[150] Estimamos que la utilización del término "exportación" en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* indica que las mercancías deben desplazarse del territorio de un Miembro al territorio de otro Miembro. A los efectos de la presente diferencia, estimamos que nos basta aclarar nuestra opinión de que esto implica el desplazamiento de una mercancía desde el territorio del Miembro que otorga la subvención al territorio de otro Miembro. Estimamos igualmente que el trato concedido a las mercancías producidas en el país y vendidas en el territorio del Miembro que otorga la subvención constituye una base útil de comparación a los efectos de un análisis en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3. Encontramos un apoyo contextual para este enfoque, por ejemplo, en el texto del Artículo XVI del *GATT de 1994*, que habla de otorgar "directa o indirectamente, en la forma que sea, una subvención que tenga por efecto aumentar la exportación de un producto básico procedente de su territorio …" (párrafo 3) y de las subvenciones que tengan como consecuencia rebajar el precio de venta de exportación "a un nivel inferior al del precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por un producto similar" (párrafo 4).

exportación de un modo equivalente a la eliminación de la especificidad consiste en eliminar la base fundamental de la diferenciación en primer término, es decir, otorgar una subvención equivalente también a las mercancías para la venta o el consumo en el mercado interno. En ese caso, no estaría ya supeditada a la exportación, porque se podría obtener con respecto a mercancías producidas en el territorio de los Estados Unidos *con independencia de que sean o no exportadas*. ESE sería el caso que resultaría comparable a la conversión de la especificidad en disponibilidad general.

8.72 Por consiguiente, en nuestra opinión, una manera de subsanar la supeditación a la exportación en el presente asunto sería eliminar la condicionalidad a la exportación, haciendo que se pueda obtener la subvención con independencia de si un producto de origen nacional se vende en el mercado interno o en el extranjero. Es el trato diferenciado previsto en la Ley -es decir, si las mercancías producidas en los Estados Unidos se exportan, se puede obtener la subvención, mientras que si se venden en el mercado interno, no se puede- lo que hace que la Ley esté supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3.[151] Añadir otras circunstancias o productos con respecto a los cuales se puede obtener la subvención -a saber: las mercancías producidas en el extranjero- no elimina la condicionalidad de la subvención a la exportación y, por consiguiente, no subsana la incompatibilidad con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.[152]

8.73 Tomamos igualmente nota del argumento expuesto por los Estados Unidos de que la exclusión fiscal se puede obtener incluso para determinadas operaciones nacionales (ventas nacionales de productos que han de ser usados fuera de los Estados Unidos).[153] En respuesta a las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos sostienen que "[u]n fabricante de mercancías puede obtener ingresos excluidos por concepto de ventas a compradores nacionales, siempre que las mercancías en cuestión se usen fuera de los Estados Unidos".[154] Los Estados Unidos sostienen además, que:

---

[151] Observamos que los Estados Unidos aducen que plantear de esa manera la supeditación (es decir para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos, la exportación constituye una condición para obtener los beneficios otorgados por el programa para esas mercancías; véase por ejemplo el escrito de réplica de las CE, párrafo 102) significaría que las "exenciones territoriales establecidas en la mayor parte de los países europeos facilitan subvenciones supeditadas a la exportación …" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 91), y que la mayoría de los sistemas fiscales de todo el mundo resultarían incompatibles con el *Acuerdo SMC*, lo cual no podría haber sido la intención de los redactores del Acuerdo. Las CE responden que "en un régimen territorial se grava el ingreso devengado de la actividad económica, y el destino final del producto carece de importancia" (respuesta de las CE a la Pregunta 35 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 89).

[152] A este respecto, no nos apoyamos en la frase "condición única o entre otras varias condiciones", que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Tampoco significaría nuestra resolución, como sostienen los Estados Unidos, que la aplicación del párrafo 1 a) del artículo 3 se extiende "a prácticamente cualquier medida que guarde una relación con la exportación o que pueda dar lugar a una exportación" (véase la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 133). No nos encontramos en este caso frente a una situación en la cual se pueda obtener una subvención con respecto a determinadas mercancías bien mediante la exportación o bien mediante la venta en el mercado interno. Ni tampoco es esta una situación en la que se pueda obtener una subvención con respecto a mercancías producidas en los Estados Unidos si se cumple una de varias condiciones alternativas (por ejemplo exportación o creación de empleo). Por consiguiente, no abordamos la cuestión de si la expresión "entre otras varias condiciones", que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3, se refiere a condiciones "adicionales", más allá de la supeditación a la exportación, o a condiciones "alternativas" a la supeditación a la exportación, y nos reservamos nuestra posición sobre dicha cuestión.

[153] Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 9. Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 22-26.

[154] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22.

> "El uso fuera de los Estados Unidos puede producirse, por ejemplo, si la mercancía de que se trata es un barco de pesca vendido a una persona de los Estados Unidos para su empleo fuera de las aguas territoriales de los Estados Unidos. En ese caso, los ingresos procedentes de la venta del barco pueden reunir las condiciones establecidas, a pesar de que el barco no se haya "consumido" en una jurisdicción extranjera. El uso fuera de los Estados Unidos también podría producirse en ciertas circunstancias si el artículo se incorpora a una mercancía que se vende para su uso fuera de los Estados Unidos. Así por ejemplo, un fabricante estadounidense podría obtener ingresos extraterritoriales si vendiera un motor de aviación a un fabricante de aeronaves estadounidense para incorporarlo a una aeronave acabada que se ha de usar fuera de los Estados Unidos."[155]

8.74 Estas declaraciones formuladas por los Estados Unidos no cambian nuestra opinión sobre la naturaleza del programa por lo que se refiere a las mercancías producidas en los Estados Unidos. Teniendo en cuenta que, para que una operación que conlleve mercancías producidas en los Estados Unidos reúna las condiciones establecidas para obtener la exclusión fiscal prevista en la Ley, las mercancías no deben ser para "uso en los Estados Unidos", de ello se deduce que esas mercancías deben enviarse a través de las fronteras de los Estados Unidos y desplazarse fuera del territorio de los Estados Unidos, en general, y en el caso habitual que no implica cuestiones de aguas territoriales, a otro país. En nuestra opinión, esto significa que, con respecto a las mercancías producidas en los Estados Unidos, la subvención está condicionada a la exportación. La situación fáctica señalada por los Estados Unidos en las presentes actuaciones en la cual una mercancía podría entrar de nuevo en los Estados Unidos -por ejemplo, un fabricante de neumáticos de automóvil estadounidense puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos mediante la venta de neumáticos a un fabricante de automóviles estadounidense no vinculado que tenga una fábrica en el Canadá, incluso si los neumáticos se instalan en automóviles destinados a la venta en el mercado interior de los Estados Unidos-[156] sigue requiriendo que las mercancías abandonen el territorio de los Estados Unidos y crucen la frontera estadounidense (entrando en otro país) antes de que vuelvan a entrar al territorio estadounidense. Que el requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" pueda requerir únicamente un "uso *predominante* en el extranjero"[157] sigue significando que existe una prescripción de uso en cierta medida en el extranjero, independientemente de que éste sea por completo o simplemente predominante.[158] En resumen, en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, únicamente se puede obtener la subvención a condición de exportarlas.

---

[155] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22. Con respecto a estas situaciones hipotéticas que plantean, los Estados Unidos afirman que "aunque los ejemplos precedentes se conforman al texto de la Ley, el ámbito preciso de esas normas será objeto de disposiciones reglamentarias que se publicarán en el futuro". (Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22).

[156] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 24.

[157] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 25.

[158] A este respecto, señalamos que el requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" se puede cumplir con arreglo a la Ley si, satisfechas otras condiciones, el bien está destinado *fundamentalmente* para su uso fuera de los Estados Unidos (Ley, artículo 3, artículo 943(a)(1) del IRC). Además, en el artículo 3 de la Ley y en el artículo 942(a)(2)(A)(i), relativos a la definición de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior", se estipula que en esas entradas no se incluirán las entradas procedentes de una operación si los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a uso *final* en los Estados Unidos.

8.75 Por consiguiente, constatamos 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*.[159]

2. Nota 59

a) Método de análisis

8.76 Los Estados Unidos afirman que la exclusión establecida por la Ley, aunque constituyera una subvención supeditada a las exportaciones, no estaría prohibida, porque la quinta frase de la nota 59, leída en conjunción con la nota 5, estipula que las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero no están prohibidas por el *Acuerdo SMC*.[160] En opinión de los Estados Unidos, la quinta frase de la nota 59, según la cual "[e]l 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", está comprendida en el ámbito de aplicación de la nota 5, según la cual "[l]as medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo". A este respecto, los Estados Unidos remiten al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Brasil - Aeronaves*, donde se dice que la nota 5 "podría extenderse aún más para abarcar casos en los que la Lista ilustrativa contiene alguna otra forma de declaración afirmativa de que una medida no está sujeta a la prohibición del párrafo 1 a) del artículo 3", y se citan como ejemplo las frases primera y quinta de la nota 59.[161]

8.77 A juicio de las Comunidades Europeas, "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3"[162], pero, según aclaran al responder a una pregunta del Grupo Especial, "no decían que, a su juicio, la última frase de la nota 59 de pie de página fuera una excepción a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".[163] Las Comunidades Europeas sostienen que como el programa no es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, no se reúnen las condiciones de la última frase de la nota 59. En consecuencia no consideran necesario que el Grupo Especial se preocupe de determinar si la última frase de la nota 59 es una excepción al párrafo e) y, por lo tanto, está englobada en la nota 5.[164]

8.78 Recordamos que la quinta frase de la nota 59 al párrafo e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, en el Anexo I del *Acuerdo SMC*, dice lo siguiente:

---

[159] Habiendo realizado esta constatación, estimamos que no es necesario que sigamos examinando si la Ley implica igualmente "la exención, remisión o aplazamiento total o parcial relacionados específicamente con las exportaciones", de los impuestos directos que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales en el sentido del punto e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación del anexo I del *Acuerdo SMC*.

[160] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 154.

[161] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 175, en el cual se cita el informe del Grupo Especial en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones de aeronaves - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/RW, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 4 de agosto de 2000.

[162] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 181.

[163] Respuesta de las CE a la Pregunta 3 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 12.

[164] *Ibid.*

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

8.79 La nota 5 del *Acuerdo SMC* dice así:

"Las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo".

8.80 Para que prevalezca la posición de los Estados Unidos, fundada en las notas 59 y 5 del *Acuerdo SMC*, por sobre las reclamaciones de las Comunidades Europeas en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 debemos determinar que:

- la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*, y que

- la quinta frase de la nota 59 está englobada en el ámbito de aplicación de la nota 5 del *Acuerdo SMC*.[165]

b) si la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en virtud de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

8.81 Primero examinaremos el argumento de los Estados Unidos de que la ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

8.82 Los Estados Unidos sostienen que el texto de la quinta frase de la nota 59 es "particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC ningún *límite* por lo que respecta a la adopción de *medidas* para evitar la doble imposición."[166] Para los Estados Unidos, la última frase de la nota 59 sugiere que el *Acuerdo SMC* no impide a los Miembros de la OMC "adoptar medidas preventivas para evitar que sus contribuyentes se vean sujetos a tributación tanto en su país como en una jurisdicción extranjera."[167] Afirman que la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero y que crea una exclusión parcial de los impuestos sobre los ingresos procedentes del extranjero (es decir los ingresos derivados de fuentes no nacionales). Los Estados Unidos mencionan los antecedentes legislativos que, en su opinión,

[165] La nota 59 del *Acuerdo SMC* está vinculada al párrafo e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*. La nota 5 está vinculada al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Como la nota 5 se refiere a aquellas situaciones en las que una medida se menciona en el Anexo I como medida que *no* constituye subvención a la exportación, deberemos determinar si, una medida que se ha constatado está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 -según la cual "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 …"- es una de las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que *no* constituyen subvenciones a la exportación a los fines de la nota 5.

[166] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 143.

[167] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 22.

indicarían que la Ley "tenía por objeto servir como medida para evitar la doble imposición", y sostienen que la estructura de la Ley así lo demuestra.[168]

8.83 Los Estados Unidos afirman que si bien las expresiones "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" se utilizan frecuentemente en la esfera tributaria, no está claro que tengan un "significado específico" de aceptación universal, y que la OMC no ha aceptado ningún "significado específico", para sus expresiones.[169] Sostienen que el sentido corriente de los términos en la quinta frase de la nota 59 es fácilmente discernible, y que no es necesario recurrir a medios complementarios para su interpretación.[170]

8.84 En opinión de los Estados Unidos, la expresión "ingresos procedentes del extranjero", en el sentido de la nota 59, no está exclusivamente limitada a los ingresos imputables a actividades económicas en el extranjero.[171] Sostienen que no existe un consenso internacional sobre la necesidad de que exista un establecimiento permanente para gravar los ingresos. Afirman que los ingresos abarcados por la exclusión establecida en la Ley son los ingresos que pueden estar legítimamente sujetos a tributación fuera de los Estados Unidos.[172] Según los Estados Unidos, lo que se debe determinar es si la Ley *no* constituye una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 porque no limita su exclusión a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero.[173]

8.85 Los Estados Unidos afirman que la exención (no imposición) de los ingresos procedentes del extranjero es un método ampliamente aceptado para evitar la doble imposición (junto con la deducción de los impuestos pagados en el extranjero).[174] Los Estados Unidos, aunque siguen utilizando bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero, afirman que nada les impide utilizar distintos métodos (bonificaciones y exenciones) para evitar la doble imposición.[175] Los Estados Unidos recurren al Modelo de Comercio Fiscal de la OCDE sólo como ejemplo, y no creen que pueda sustituir el texto de las disposiciones pertinentes de la OMC.[176] Sostienen que el Comentario de la OCDE sólo es pertinente en cuanto refleja el hecho de que muchos países, al igual que los Estados Unidos, ofrecen una mezcla de exenciones y exclusiones, así como bonificaciones por los impuestos pagados en el extranjero.[177] Los Estados Unidos afirman que no existe una "doble mitigación" de la

---

[168] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 138 y 139.

[169] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 111.

[170] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 120 y 121.

[171] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 190 a 192; escrito de réplica de los Estados Unidos, anexo C-2, párrafos 56 a 59; declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 133.

[172] Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 15.

[173] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 8.

[174] Primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 178, 180 con una cita de los artículos 23A y 23B del *Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE*. (*Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*) (Estados Unidos - Prueba documental 7; Comunidades Europeas - Prueba documental 12).

[175] Escrito de réplica de los Estados Unidos, anexo C-2, párrafos 35 a 38.

[176] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 117.

[177] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 142, con una mención del Comentario al artículo 23 del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* (Estados Unidos - Prueba documental 7).

"doble imposición" ya que "[l]as bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero no pueden aplicarse a los ingresos extraterritoriales excluidos".[178]

8.86 Las Comunidades Europeas consideran que en el presente caso no es necesario establecer la condición y el sentido exactos de la nota 59, y que basta con tener en cuenta que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición y no está limitada a los ingresos procedentes del extranjero.[179] Sostienen que "[t]anto si se considera que esto es una referencia a un criterio de la OMC como si se opina que debe evaluarse, al igual que los ingresos condonados, por referencia al sistema fiscal del país de que se trate, la Ley de sustitución de las EVE no satisface esa condición".[180] No aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que los antecedentes legislativos demuestran que la finalidad de la Ley era evitar la doble imposición.[181]

8.87 Las Comunidades Europeas alegan que las disposiciones del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* sólo se aplican cuando los ingresos pueden gravarse en otro país, de conformidad con sus disposiciones, y que el Convenio es prueba de la norma de que los beneficios mercantiles sólo se pueden gravar legítimamente cuando las empresas realizan sus negocios por medio de un "establecimiento permanente".[182] Sostienen que la Ley permite excluir ingresos derivados de transacciones en las que el contribuyente no mantiene un establecimiento permanente en el extranjero y, por lo tanto, no está sujeto a tributación en otro país. Como la Ley excluye de tributación ingresos que no pueden ser legítimamente gravados en otro país prevé la "compensación de una imposición única".[183]

8.88 Las Comunidades Europeas afirman que el origen de los ingresos es el lugar donde se han desarrollado las actividades de las que esos ingresos derivan. Los Estados Unidos consideran que un ingreso es "extraterritorial" cuando el dinero o los activos se originan fuera de los Estados Unidos. Por tanto, los ingresos excluidos por la Ley no son ingresos procedentes del extranjero. Tampoco los "ingresos extraterritoriales" son ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la legislación estadounidense.[184] Según las CE, el programa permite lo que presuntamente constituye una compensación de la doble imposición tanto para los ingresos procedentes del extranjero como para los de origen nacional. La posibilidad de compensar la doble imposición de los ingresos de origen

[178] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 188 y 189; declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 139; observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 16 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 17, que remite a los apartados (c) a (d) del artículo 114 del IRC.

[179] Declaración final de las CE, anexo D-2, párrafos 29 y 30.

[180] Declaración final de las CE, anexo D-2, párrafos 29 y 30

[181] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 41 y 42.

[182] Declaración final de las CE, anexo D-2, párrafo 22.

[183] Escrito de réplica de la CE, anexo C-1, párrafos 186 a 198.

[184] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 199 a 208. Las Comunidades Europeas afirman que los Estados Unidos regulan la tributación de los ingresos procedentes del exterior en el artículo 862 del IRC, presentado como parte de la Prueba documental CE-21. Véase, por ejemplo, la respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 118.

nacional en virtud del Programa de sustitución de las EVE tampoco está justificada en virtud de la última frase de la nota 59.[185]

8.89 Por último, las Comunidades Europeas alegan que los Estados Unidos no necesitan la Ley para evitar la doble imposición, ya que tienen un método de carácter global de bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero. Tampoco la Ley resuelve el problema de la doble imposición, porque al estar limitada la cuantía de los ingresos excluidos, las empresas seguirán estando obligadas a solicitar bonificaciones fiscales por impuestos pagados en el extranjero para evitar la doble imposición. Por otra parte, en algunos casos la Ley permite que una empresa obtenga una bonificación por los impuestos pagados en el extranjero respecto de los ingresos excluidos, ofreciendo así una "doble mitigación de la doble imposición". Tampoco los "métodos basados en fórmulas" para calcular la parte excluida de los ingresos corresponden al prorrateo, en condiciones de libre competencia, de los beneficios que otros países tratarían de gravar. Por eso, afirman las Comunidades Europeas, evitar la doble imposición no puede ser el "verdadero objetivo" de la Ley.[186]

8.90 Para examinar esta cuestión comenzamos por recordar que es a la parte que afirma una determinada reclamación o defensa a quien incumbe la carga de probar esa reclamación o defensa.[187] Nos parece que, dado el carácter de la última frase de la nota 59, es a la parte que afirma que sus medidas están comprendidas en el ámbito de aplicación de esa frase a quien corresponde probar que la medida cumple las condiciones establecidas en esa frase. No creemos que incumba a una parte probar que una medida *no* es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 antes de que la parte que impone la medida haya invocado como justificación de ésta la última frase de esa nota.[188]

8.91 Observamos que la quinta frase de la nota 59 contiene varios elementos relativos al tipo de medida que el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar". A este respecto, la nota 59 menciona las "medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Por lo tanto, el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas: i) "destinadas a evitar"; ii) "la doble imposición"; iii) "de los ingresos procedentes del extranjero" devengados por las empresas del Miembro de que se trate o de otro Miembro. Para que una medida esté comprendida en las disposiciones de la quinta frase de la nota 59 debe reunir todos y cada uno de estos tres elementos.

---

[185] Observaciones de las CE sobre las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas, anexo F-5, párrafos 29 y 30.

[186] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 209 a 220.

[187] 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*, WT/DS33/AB/R, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 16.

[188] Consideramos instructivo citar aquí el informe inicial del Órgano de Apelación en la presente diferencia. El Órgano de Apelación afirmó que los Estados Unidos "… no dijeron que en sus argumentos de fondo al Grupo Especial hubiesen *justificado* la medida relativa a las EVE como una medida destinada 'a evitar la doble imposición' en el sentido de la nota 59. Tampoco encontramos ninguna indicación en el expediente del Grupo Especial de que los Estados Unidos hubiesen *invocado esta justificación*. Por lo tanto llegamos a la conclusión de que los Estados Unidos *no sostuvieron*, y menos alegaron, ante el Grupo Especial que la medida relativa a las EVE fuese una medida destinada 'a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero' en el sentido de la nota 59" (sin cursivas en el original). Informe inicial del Órgano de Apelación, *supra*, nota 1, párrafo 101. Consideramos que esto valida nuestra opinión de que corresponde al Miembro que trata de justificar su medida en virtud de la última frase de la nota 59 invocar esta disposición, y que es ese Miembro quien tiene la carga de establecer una presunción *prima facie* de que se han cumplido las condiciones estipuladas en esa frase de la nota.

8.92 No creemos que las partes no estén de acuerdo en que la expresión "doble imposición" se refiere a los casos en que el mismo ingreso está gravado en más de una jurisdicción. Sin embargo, las partes tienen opiniones contrarias sobre el carácter y el alcance de la justificación prevista en la quinta frase de la nota, sobre el significado de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" tal como se utiliza en la nota, y sobre si la Ley es una medida "destinada a evitar" la doble imposición. Por lo tanto, pasaremos a examinar por turno cada uno de estos elementos.

8.93 Primero nos ocupamos de la expresión "ingresos procedentes del extranjero". Reconocemos que esta expresión de la nota 59 se refiere a un concepto fiscal. Pero no nos resulta claro que esta expresión sea objeto de aceptación universal en tanto que significado específico. Aun de existir esa definición o significado específico, éstos no han sido incluidos en el *Acuerdo SMC* como una interpretación común para los Miembros de la OMC. Por lo tanto, al examinar la Ley en el marco de la nota 59 no imponemos una sola definición o interpretación rígida de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido en que se emplea en esa nota, ni transferimos al *Acuerdo sobre la OMC* ninguna definición de la expresión que pueda existir en otros instrumentos o foros internacionales.[189] Tampoco consideramos que el significado de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 deba estar puramente determinado por referencia a la legislación nacional del Miembro que invoca la nota, en este caso los Estados Unidos.[190] Observamos, sin embargo, que la nota 59 menciona las medidas adoptadas para evitar "la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Entendemos que el término "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 se refiere a determinados ingresos susceptibles de "doble imposición".

8.94 Pasamos a examinar el término "destinadas a evitar" en la quinta frase de la nota 59. "Avoid" (evitar) se define como "[t]o empty out; remove…to get rid of, put an end to…" (vaciar; quitar … deshacerse de, poner fin a …) y también como "to escape, evade; … To prevent, obviate" (escapar, evadir; … impedir, obviar).[191] La utilización del término "to avoid" (destinadas a evitar) en lugar de, por ejemplo, medidas "that avoid" (que evitan), nos indica que el *objetivo* de la medida (o al menos uno de sus objetivos) debe ser evitar (es decir, "prevent" (impedir) o "obviate" (obviar)) la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.[192] Por ello, el hecho de que una medida pueda

[189] En la medida en que sea pertinente a las presentes actuaciones como ejemplo de práctica fiscal internacional, tomamos nota de que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* menciona el concepto de "origen" pero no incluye una definición. Véase también *infra*, nota 195.

[190] El artículo 862 del IRC menciona y describe "los ingresos procedentes de fuentes exteriores a los Estados Unidos". Las Comunidades Europeas rebaten la afirmación de los Estados Unidos, en su respuesta a la Pregunta 15 del Grupo Especial (anexo F-3, párrafo 51) de que "los ingresos extraterritoriales excluidos serían ingresos procedentes del extranjero conforme a las normas de determinación del origen de los ingresos que aplican los Estados Unidos, consignadas en los artículos 862(a)(4) y 863(b) del IRC", y dan una explicación de por qué motivo "los ingresos procedentes del extranjero y los ingresos extraterritoriales son conceptos que no guardan ninguna relación". Véanse las observaciones de las CE sobre la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 15 del Grupo Especial, anexo F-5, párrafos 7 y 8. No consideramos que acá sea decisiva la definición estadounidense de ingresos procedentes del extranjero establecida en el IRC. Señalamos que la nota 59 no contiene una declaración análoga a la de la nota 6 del artículo XIV del *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*, que dice lo siguiente: "Los términos o conceptos fiscales que figuran en el apartado d) del artículo XIV y en esta nota a pie de página se determinan según las definiciones y conceptos fiscales, o las definiciones y conceptos equivalentes o similares, contenidas en la legislación nacional del Miembro que adopte la medida".

[191] *The Shorter Oxford English Dictionary*, tercera edición (Oxford University Press, 1965).

[192] Observamos que este término aparece en el texto francés de la nota como: "en vue d'éviter" y en el texto español como "destinadas a evitar". Consideramos que estas traducciones confirman nuestra opinión.

casualmente impedir que determinado ingreso sufra una doble imposición en circunstancias determinadas no bastaría para que la medida quedara comprendida en las disposiciones de la nota 59. De todas formas, observamos que prácticamente *cualquier* subvención concedida mediante una exoneración del impuesto sobre la renta podría tener este tipo de efecto secundario en determinadas circunstancias. Por ejemplo, una disposición en virtud de la cual los ingresos derivados de la exportación no estuvieran sujetos al impuesto sobre la renta tendría el efecto secundario de evitar la doble imposición de determinados ingresos procedentes del extranjero. Observamos que una interpretación tan amplia de la expresión "destinadas a evitar" en el sentido de la quinta frase de la nota 59 dejaría sin sentido el párrafo e), y posiblemente la totalidad del artículo 3 del *Acuerdo SMC*[193], y no creemos que se haya tenido la intención de dar tal interpretación. Observamos que el texto tampoco dice, por ejemplo, que el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas "that happen to avoid" (que puedan evitar); "in relation to avoiding" (relativas a evitar); "in respect of avoiding" (referentes a evitar); o "in regard to avoiding" (para evitar) la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Todas éstas podrían ser expresiones más compatibles con el criterio de interpretación propugnado por los Estados Unidos. Pero el texto de la quinta frase de la nota 59 es mucho más preciso.

8.95 Comprendemos en cierta medida la opinión de los Estados Unidos de que la "precisión" en el régimen para evitar la doble imposición "'probablemente sea imposible' dadas las múltiples diferencias entre los regímenes fiscales de los países y las muchas y diversas maneras en que se puede estructurar el comercio internacional"[194] Desde luego, no creemos que la nota 59 exija que una medida "destinada a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero tenga que evitarla total, exclusiva o precisamente.[195] Pero sí consideramos 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.[196] Tratamos de determinar si la Ley es una medida "destinada a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero centrando nuestro examen en un análisis

---

[193] Tomamos nota del argumento de los Estados Unidos de que una medida comprendida en la quinta frase de la nota 59 de pie de página "no está prohibida" no sólo con respecto al párrafo e), sino también con respecto a todo el *Acuerdo SMC* (incluido su artículo 3). Véase la primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 154. Como se dice *infra*, en el párrafo 8.108, ahora no decidiremos esta cuestión.

[194] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 19 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 61.

[195] Reconocemos que los Estados Unidos tampoco sostienen que la Ley ofrece "una compensación de los impuestos pagados en el extranjero perfectamente ajustada dólar por dólar" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 23), y no consideramos que este sea, necesariamente, el único tipo de medida que justifique la nota. Por el contrario, esa interpretación implicaría que en el ámbito de aplicación de la nota 59 sólo estaría comprendido un sistema de bonificaciones por pago de impuestos en el extranjero, y no un mecanismo para eximir los ingresos procedentes del extranjero. Este criterio sería incompatible con una opinión muy extendida, que se recoge en el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, de que tanto el método de la bonificación como el de la exención son formas apropiadas de evitar la doble imposición.

Deseamos dejar bien en claro que cuando nos referimos al *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* aquí o en cualquier otro lugar del presente informe no estamos sugiriendo que sus disposiciones de algún modo guíen nuestra interpretación del *Acuerdo sobre la OMC*. Más bien consideramos que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* puede ser pertinente en la medida en que refleja las prácticas fiscales de algunos Miembros de la OMC. Observamos que los Estados Unidos han recurrido a ese modelo con este mismo fin (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 117).

[196] Tomamos nota de la afirmación de los Estados Unidos de que el texto de la nota 59 es "particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC ningún *límite* por lo que respecta a la adopción de *medidas* para evitar la doble imposición" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 143). Si bien coincidimos con los Estados Unidos en que el texto de la nota podría interpretarse con un cierto grado de flexibilidad, no consideramos que esa flexibilidad nos permita apartarnos totalmente de las palabras y conceptos realmente utilizados en el texto de la disposición.

de la estructura, el diseño y el funcionamiento generales de la Ley, en el contexto más amplio del régimen fiscal de los Estados Unidos.[197]

8.96 Al examinar la estructura, el diseño y el funcionamiento en general de la Ley llegamos a la conclusión de que sus parámetros ni siquiera se aproximan a los parámetros de una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Con esta Ley los Estados Unidos no han precisado las fronteras del tipo de ingresos que podrían estar gravados por otra autoridad fiscal, sino que más bien han trazado una línea demarcando lo que denominan "ingresos extraterritoriales" (para después establecer una exclusión para los "ingresos brutos" de una porción de éstos, concretamente los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas).

8.97 Como se explica detalladamente más adelante, entre los "ingresos extraterritoriales" que quedan excluidos de tributación la Ley incluye ingresos que, en nuestra opinión, no serían necesariamente considerados gravables en otras jurisdicciones. A este respecto la Ley es inusualmente amplia para ser una medida cuyo objetivo es *evitar* la doble imposición. Al mismo tiempo, los "ingresos extraterritoriales" excluidos de tributación no incluyen un tipo de ingresos que *sí* podría *estar* sujeto a tributación en otras jurisdicciones. Por lo tanto, en ciertos aspectos están excesivamente limitados para una medida cuyo objetivo declarado es *evitar* la doble imposición. Por último, observamos que la Ley se superpone a un amplio sistema de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición mediante bonificaciones por los impuestos pagados en el exterior, y que su aplicación no está destinada a cubrir situaciones no reguladas por esos acuerdos. Ninguno de estos

---

[197] Encontramos apoyo para nuestro criterio en informes anteriores del sistema de solución de diferencias de la OMC. Por ejemplo, en el marco de un examen en virtud del párrafo 2 del artículo III del *GATT de 1994*, el Órgano de Apelación afirmó que "[s]i bien es cierto que el objeto de una medida quizás no puede evaluarse fácilmente, sin embargo su aplicación con fines de protección puede, la mayoría de las veces, discernirse a partir del diseño, la arquitectura y la estructura reveladora de la medida". Véase el informe del Órgano de Apelación en el asunto *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas,* WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adoptado el 1º de noviembre de 1996, páginas 34 y 35 ("*Japón - Bebidas alcohólicas")*. En su informe en el asunto *Chile - Impuestos a las bebidas alcohólicas, supra,* nota 53, párrafo 71, el Órgano de Apelación consideró que en el criterio aplicado en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas* era necesario "el examen del diseño, la arquitectura y la estructura de una medida fiscal precisamente para permitir la identificación de los objetivos o fines de la medida tal como se revelan o están objetivados en la medida misma". Además, en el marco de un examen realizado en virtud del apartado g) del artículo XX del *GATT de 1994*, el Órgano de Apelación examinó "la relación existente entre la estructura general y el diseño de la medida" en cuestión "y el objetivo de política que pretende cumplir", *Estados Unidos - Prohibición de las importaciones de determinados camarones y productos del camarón*, WT/DS58/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 137. Véase también *infra*, nota 217.

A este respecto no consideramos que la intención declarada por los legisladores de los Estados Unidos antes de promulgar la Ley tenga demasiada importancia para nuestro examen. Recordamos que la Ley (artículo 3; artículo 114(d) del IRC) no admite bonificaciones por impuestos pagados en el exterior que de otro modo podría permitirse con respecto a los ingresos extraterritoriales excluidos (y que el artículo 3 de la Ley; el artículo 943(d) del IRC contienen normas relativas al régimen regulador de los "impuestos retenidos en la fuente" a los fines del artículo 114(d) del IRC). A este respecto tomamos nota de las citas del *U.S. House of Representatives Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act,* H.R. Rep. Nº 106-845 (2000) ("House Report") (Informe de la Cámara de Representantes) (Estados Unidos - Prueba documental 3) identificadas por los Estados Unidos, (véase la primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 188 y 189) para demostrar que la Ley tenía por objeto y estaba destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. También tomamos nota de que en los informes del Senado y de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos referentes a la Ley dice que:

> "Como la exclusión de esos ingresos extraterritoriales es un medio de evitar la doble imposición, no se permiten deducciones de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero por lo que respecta a esos ingresos excluidos. Se prevé una excepción a esta norma general para los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas."

elementos, tomado por separado, nos llevaría necesariamente a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada *para evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero; pero tomados en conjunto nos llevan a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada *para evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59.

8.98 En primer lugar observamos que la Ley es excesivamente amplia porque excluye ingresos que rara vez serían gravables en otra jurisdicción.

8.99 Recordamos que una característica definitoria de la exclusión fiscal establecida por la Ley es que sólo está disponible con respecto a los ingresos procedentes de la venta o el arrendamiento de bienes destinados principalmente "a utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos".[198] De todas formas, consideramos evidente que los ingresos no son necesariamente gravables fuera de los Estados Unidos sólo porque el dinero proceda del exterior del país.[199] Antes bien, muchos países imponen límites a la medida en que tratan de gravar ingresos comerciales derivados de transacciones realizadas en su territorio. Un criterio de este tipo, que se puede ver en los artículos 5 y 7 del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, sería gravar los beneficios comerciales de una empresa sólo cuando esta empresa realiza sus negocios mediante un establecimiento permanente, y sólo en la medida en que esos beneficios sean imputables a dicho establecimiento permanente.

8.100 Las partes han analizado detenidamente la cuestión del "establecimiento permanente". Los Estados Unidos, en particular, han alegado que "[l]a legislación fiscal de diversas naciones establece una jurisdicción fiscal para abarcar los ingresos de los no residentes que es más amplia que la derivada del concepto de 'establecimiento permanente' …".[200] No discutimos esta afirmación. Sin embargo, observamos que muchos países parecen tener normas relativas a la tributación impuesta a determinados beneficios de entidades extranjeras que se basan en el principio del "establecimiento permanente" o en algo análogo. De hecho, observamos que los tratados fiscales bilaterales de los Estados Unidos con otros países se apoyan, en gran parte, en este criterio.[201] Por eso, cuando los Estados Unidos mantengan un tratado fiscal bilateral que contenga el criterio de "establecimiento permanente", o cuando el país en cuestión haya incorporado este concepto en su legislación, no hay posibilidad de doble imposición si no existe un establecimiento permanente. Sin embargo, la Ley no requiere que los ingresos excluidos provengan de un establecimiento permanente. Por eso cabe prever que en diversas situaciones la Ley excluirá de tributación ingresos que no pueden, de ninguna forma, ser gravados en la jurisdicción extranjera en cuestión.

8.101 Tomamos nota de la afirmación de los Estados Unidos de que el requisito de haber realizado determinados procesos económicos en el extranjero, contenido en el artículo 942(b) del IRC, es una señal de que los ingresos extraterritoriales deben implicar alguna forma de actividad económica en el extranjero, y también tomamos nota de su afirmación de que "la Ley requiere que las transacciones que generen ingresos extraterritoriales tengan una serie de atributos extranjeros que creen un nexo con un régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses puedan verse

---

[198] Artículo 3 de la Ley; artículo 943(a) del IRC.

[199] En cualquier caso, tomamos nota de la afirmación de los Estados Unidos de que "[u]n fabricante de mercancías puede obtener ingresos excluidos por concepto de ventas a compradores nacionales, siempre que las mercancías en cuestión se usen fuera de los Estados Unidos". (Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22). Por tanto, aun cuando aceptáramos esta opinión de los Estados Unidos, la Ley sería excesivamente amplia a este respecto como medida destinada a evitar la doble imposición.

[200] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 127.

[201] Véase la declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 127; modelo de convenio fiscal de los Estados Unidos, Comunidades Europeas - Prueba documental 13.

sujetos al pago de impuestos en el extranjero".[202] Tomamos nota asimismo de que si bien los procesos económicos en el extranjero mencionados y exigidos por la Ley deben realizarse fuera de los Estados Unidos, la Ley permite que el contribuyente, o la persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente, promocione o negocie un determinado contrato, y que se considera que el contribuyente ha cumplido los requisitos establecidos con respecto a las actividades relativas a los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas cuando una persona vinculada ha cumplido los requisitos en una transacción dada.[203] Tomamos esto como otra indicación de que la Ley no exige que los ingresos excluidos procedan de un establecimiento permanente, y esto indicaría que la Ley excluye del pago de impuestos ingresos que de todas maneras no podrían ser gravados en muchas de las jurisdicciones extranjeras en cuestión. Además, el requisito del proceso económico en el extranjero no es aplicable a las entidades que tienen ingresos menores de 5 millones de dólares EE.UU., lo que indica que para los contribuyentes de los Estados Unidos con ingresos inferiores a este nivel no se requiere ningún proceso económico en el extranjero que tenga algún tipo de "nexo" con un régimen fiscal extranjero.

8.102 Recordamos nuestra observación anterior de que muchos países imponen límites a la medida en que tratan de gravar los ingresos comerciales derivados de transacciones realizadas en su territorio, y de que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* recoge un criterio que contempla la imposición de tributos a los beneficios comerciales de una empresa siempre que esa empresa realice los negocios mediante un establecimiento permanente, y sólo en la medida en que esos beneficios sean imputables a ese establecimiento permanente. Entendemos que el concepto de beneficios "imputables a" un establecimiento permanente se refiere a los ingresos que tienen alguna relación con el nivel de actividad económica realizado mediante ese establecimiento permanente. A este respecto observamos que los costes incurridos en la realización de los procesos económicos en el extranjero que exige la Ley no necesitan tener una relación directa proporcional con la cuantía de los ingresos "extraterritoriales" que podrán llegar a excluirse en virtud de la Ley.[204]

8.103 No pretendemos sugerir que la falta en la Ley del requisito de un establecimiento permanente signifique por sí mismo que no es una medida destinada a evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59. Reconocemos que "[l]os países tienen distintas opiniones y prácticas sobre lo que somete

[202] Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 20 de las CE, anexo F-4, párrafo 31.

[203] Artículo 3 de la Ley; artículo 942(b)(2)(A)(i) y artículo 942(b)(4) del IRC.

[204] Observamos que una de las tres bases para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas por la Ley es el 30 por ciento de "los ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" (artículo 3 de la Ley; artículo 941(a)(1)(A) del IRC). La Ley define "los ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" como los ingresos de comercio exterior que pueden "imputarse debidamente" a determinados procesos económicos en el extranjero enumerados *o* como los ingresos de comercio exterior obtenidos por el contribuyente en relación con el arrendamiento o alquiler de determinados bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y también incluye todo ingreso de comercio exterior derivado de la venta de dichos bienes (artículo 3 de la Ley; artículo 941(c) del IRC). Las otras dos bases para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas por la Ley no hacen referencia alguna a la relación entre los procesos de comercio exterior y la cuantía de los ingresos que, en última instancia, podían "excluirse" (siempre que se cumplan los "requisitos mínimos" del artículo 3 de la Ley y del artículo 942(b) del IRC relativos a los procesos económicos en el extranjero). Recordamos que un contribuyente puede computar sus ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas con arreglo a una de las tres bases enumeradas que no sea la que resulta en la mayor cuantía de esos ingresos (artículo 3 de la Ley; artículo 941(A)(2) del IRC). Consideramos que estos elementos justifican el argumento de que los procesos económicos en el extranjero no necesitan tener una relación proporcional directa con la cuantía de los ingresos que resultan finalmente excluidos. Destacamos que lo que nos lleva a hacer nuestras constataciones no es este elemento tomado aisladamente sino este elemento sumado a otros elementos de nuestro examen; véase, por ejemplo, *supra*, párrafo 8.97.

a las empresas no residentes a la autoridad tributaria de un país".[205] Si bien creemos que la Ley probablemente se acerca al límite exterior de los ingresos que en alguna otra jurisdicción pueden estar sujetos a tributación, no excluimos que el amplio ámbito de aplicación de la Ley pudiera justificarse como una medida "preventiva" para evitar la doble imposición.[206] Con todo, nos resulta difícil conciliar el deseo de adoptar ese criterio preventivo expresado por los Estados Unidos con el hecho de que en algunos aspectos fundamentales la Ley es bastante restringida, ya que excluye de los "ingresos extraterritoriales" una amplia gama de ingresos que pueden estar sujetos a doble imposición. Este es el tema que pasaremos a examinar.

8.104 Nos parece sorprendente que entre los "ingresos extraterritoriales" no se incluya un tipo de ingresos que puede estar sujeto a tributación en otras jurisdicciones. A este respecto observamos, en primer lugar, que la Ley excluye totalmente de los "ingresos extraterritoriales" aquellos relacionados con ventas *dentro* de los Estados Unidos o con ventas fuera de los Estados Unidos que no satisfagan la limitación de los artículos o la mano de obra extranjeros.[207] Además, la Ley somete el acceso al trato fiscal especial a varias condiciones muy selectivas. Estas son las condiciones relativas al uso final fuera de los Estados Unidos[208] y la limitación de los artículos o la mano de obra extranjeros. Por si fuera poco, el artículo 943(a)(3) de la Ley estipula, por ejemplo, que determinados bienes son "bienes excluidos" que no están comprendidos en la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Estos bienes incluyen, entre otras cosas, "petróleo y gas" (o cualquiera de sus productos primarios)[209]; y "toda madera de construcción sin elaborar que sea madera blanda".[210] Además, la Ley establece que el Presidente podrá declarar que hay "escasez" de un bien que de otra forma constituiría un bien de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas.[211] Durante el período que se establezca, los bienes no serán tratados como "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y, por lo tanto, no tendrán acceso al trato fiscal. Estas condiciones restringidas adicionales no tienen, evidentemente, ninguna relación con el origen de los ingresos o la posibilidad de una doble imposición, y parecen tenerla con otras cuestiones de política general del gobierno de los Estados Unidos.[212] En realidad, la amplitud de las condiciones

[205] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 128.

[206] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 22.

[207] Como alegan las Comunidades Europeas en su respuesta a la Pregunta 5 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 21, incluso respecto de los bienes producidos en el extranjero, parte de los ingresos pueden proceder de los Estados Unidos (por ejemplo, una empresa estadounidense que distribuya mercancías fabricadas en el extranjero).

[208] Observamos que la exclusión fiscal es aplicable a los ingresos derivados de determinadas transacciones de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, así como también de determinados servicios (véase *supra*, nota 23). Observamos que la estructura y el diseño de la Ley es similar para el trato de los servicios y de los bienes en el sentido de que impone condiciones altamente selectivas para la exclusión fiscal. Por ejemplo, la Ley limita la definición de "entradas brutas del comercio exterior" -que pueden dar lugar a ingresos extraterritoriales excluidos- para no incluir los bienes o servicios de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y están destinados a utilización final en los Estados Unidos. Véase el artículo 3 de la Ley; artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC.

[209] Artículo 3 de la Ley; artículo 943(a)(3)(C) del IRC.

[210] Artículo 3 de la Ley; artículo 943(a)(3)(E) del IRC.

[211] Véase el artículo 3 de la Ley; artículo 943(a)(4) del IRC.

[212] Tomamos nota de que los Estados Unidos afirmaron, en respuesta a las preguntas de las CE, que "[n]i la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley … enuncian la intención legislativa subyacente …" en estos artículos del IRC. Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las CE, anexo F-4, párrafo 8.

selectivas de la Ley es incompatible con la descripción que de ella hacen los Estados Unidos cuando afirman que constituye una "medida[] preventiva[] para evitar que sus contribuyentes se vean sujetos a tributación tanto en su país como en una jurisdicción extranjera".[213]

8.105 Por último, observamos que los Estados Unidos han concertado numerosos tratados fiscales bilaterales con otros países que para evitar la doble imposición aplican el criterio de la bonificación por los impuestos abonados en el exterior.[214] El ámbito de aplicación de la Ley no está calculado para que abarque, en particular, situaciones en las que no haya un tratado fiscal de este tipo.[215] Sabemos que algunos países pueden utilizar simultáneamente varias formas de evitar la doble imposición[216], y no pretendemos sugerir que la última frase de la nota 59 sólo se aplique a las medidas que son "necesarias"[217] para evitar la doble imposición. Pero si consideramos que la existencia de este amplio sistema de acuerdos bilaterales que regulan la doble imposición, sumado al hecho de que la Ley no se refiera a las situaciones en las que no existe un acuerdo bilateral, representa un elemento pertinente adicional para que podamos determinar si la Ley "tenía por objeto" servir como medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

8.106 En otras palabras, la pregunta que nos hemos planteado es si se podía, razonablemente, prever que un legislador interesado en evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero elaboraría una norma de las características de esta Ley. Por las razones que hemos expuesto, consideramos que la respuesta es negativa.

8.107 Habida cuenta de ello, constatamos que la Ley no está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59, porque no es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de esa frase.

---

[213] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 22.

[214] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 127.

[215] Observamos que el artículo 3 de la Ley, artículo 942(a)(3) del IRC, ofrece a los contribuyentes la opción de excluir que cualquier transacción origine entradas brutas derivadas del comercio exterior y, por lo tanto, de que le sea aplicable la exclusión para los ingresos extraterritoriales. Recordamos que los Estados Unidos citan los "antecedentes legislativos" para explicar que: "El contribuyente podrá optar por tratar las entradas brutas de una transacción como entradas brutas no derivadas del comercio exterior. Como consecuencia de esa opción el contribuyente podrá utilizar cualquier bonificación conexa de los impuestos pagados en el extranjero en lugar de la exclusión como medio para evitar la doble imposición" (respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 5 de las CE, anexo F-4, con una cita del *Informe del Senado* (Estados Unidos - Prueba documental 2), *supra,* nota 197, página 8; y el *Informe de la Cámara de Representantes* (Estados Unidos - Prueba documental 3), *supra*, nota 197, página 21. También tomamos nota de que las bonificaciones fiscales no son aplicables a los ingresos extraterritoriales excluidos, de conformidad con el artículo 3 de la Ley, artículo 114(d) del IRC. Véase *supra*, nota 197.

[216] Los Estados Unidos mencionan el Comentario al artículo 23 del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* para alegar que los países "establecen una mezcla de exenciones y exclusiones, así como bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 142). Aunque no sea decisivo para nuestro análisis, observamos que el Comentario (párrafo 31) se limita a afirmar que "los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de ambos métodos". No afirma explícitamente que los Estados contratantes puedan ofrecer a los contribuyentes la elección entre dos métodos *alternativos* con respecto a determinados ingresos.

[217] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 144. Observamos que el término "necesarias" aparece en otras disposiciones del *GATT de 1994*, por ejemplo en los párrafos a), b) y d) del artículo XX. La palabra "necesaria" no aparece en la última frase de la nota 59 de pie de página. Como ya hemos dicho *supra*, en los párrafos 8.94 y subsiguientes, la quinta frase de la nota 59 de pie de página se refiere a las medidas "destinadas a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

8.108 Como hemos constatado que la Ley no está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59, no consideramos que sea necesario ocuparnos de determinar si esa frase a su vez, está comprendida en el ámbito de aplicación de la nota 5 del *Acuerdo SMC*.

3. Alegación al amparo del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

8.109 Las Comunidades Europeas alegan que la Ley concede y mantiene subvenciones contrarias a lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.[218] Los Estados Unidos no objetan concretamente que si se constatara que incumplen las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 1 del artículo 3 también estarían incumpliendo las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 2 de dicho artículo. Esa disposición dice lo siguiente:

> "Ningún Miembro considerará ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1."

8.110 Las partes no presentaron ninguna argumentación adicional ni distinta respecto de esta alegación en relación con una infracción independiente de esta disposición. Por consiguiente, consideramos que esta alegación depende totalmente de la resolución que adoptemos respecto de las alegaciones formuladas al amparo del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Recordando nuestra constatación de que la Ley implica subvenciones a la exportación prohibidas en infracción del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debido al requisito del "uso fuera de los Estados Unidos", constatamos que, al mantener las subvenciones previstas en la Ley, 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 mencionadas en el párrafo 1 del artículo 3 de dicho Acuerdo.

4. Alegaciones formuladas al amparo del *Acuerdo sobre la Agricultura*

8.111 Nos ocuparemos ahora de la alegación formulada por las Comunidades Europeas de que, debido al requisito del uso fuera de los Estados Unidos, la Ley da lugar a subvenciones a la exportación en el sentido del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y que las subvenciones que prevé son contrarias a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 de dicho *Acuerdo*.

8.112 Las Comunidades Europeas sostienen que, como se otorgan subvenciones a la exportación en el sentido del *Acuerdo SMC*, no hay ninguna razón por la que no se otorguen también en el sentido del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Las Comunidades Europeas aducen, sobre la base del razonamiento seguido por el Órgano de Apelación en la diferencia inicial, que la Ley entraña subvenciones a la exportación y también crea para las empresas un derecho reconocido a recibir estas subvenciones. Esto debe "como mínimo" constituir una amenaza de dar lugar a una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación. En opinión de las CE es, por lo tanto, incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.[219]

8.113 Los Estados Unidos sostienen que, dado que la exclusión que hace la Ley de los ingresos extraterritoriales no constituye una subvención a la exportación en el sentido del artículo 1 y del

---

[218] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 186.

[219] Las Comunidades Europeas no afirmaron que la Ley comprendiese subvenciones enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Sin embargo, formularon una alegación alternativa al amparo del párrafo 3 del artículo 3 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* leído en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del mismo Acuerdo, alegación que solamente resultaba aplicable en caso de que así lo afirmaran los Estados Unidos. Véase la Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 231. Como ninguna de las partes afirma que la Ley comprenda subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 (véase también la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, nota 210) no nos ocupamos de este argumento alternativo.

párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, tampoco constituye una subvención a la exportación con arreglo al apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Por tanto, aducen los Estados Unidos, no hay infracción del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

8.114 El apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dispone lo siguiente:

> "e) por 'subvenciones a la exportación' se entiende las subvenciones supeditadas a la actuación exportadora, con inclusión de las enumeradas en el artículo 9 del presente Acuerdo;"

El párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dispone lo siguiente:

> "1. Las subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 no serán aplicadas de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación; tampoco se utilizarán transacciones no comerciales para eludir esos compromisos."

El artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dispone lo siguiente:

> "Cada Miembro se compromete no conceder subvenciones a la exportación más que de conformidad con el presente Acuerdo y con los compromisos especificados en su Lista."

8.115 La cuestión que ha de determinarse es, por lo tanto, si a los efectos de las disposiciones antielusión del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, las subvenciones a las que da lugar la Ley constituyen subvenciones supeditadas a la actuación exportadora (distintas de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo) tal como las define el apartado e) del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

8.116 En consonancia con la decisión adoptada por el Órgano de Apelación en la diferencia inicial con respecto al ámbito y a la aplicación del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*[220], consideramos que nuestro razonamiento y nuestras conclusiones con respecto al párrafo 1 del artículo 1 y al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*[221], también son 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. En consecuencia, consideramos, dadas las circunstancias del presente caso, que la Ley también comprende 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 del mismo *Acuerdo*.[222]

---

[220] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra,* nota 1, párrafos 133-154.

[221] *Supra*, párrafos 8.43, 8.75.

[222] Las partes discrepan con respecto a si la subvención prevista en la Ley podría concederse alguna vez en la práctica respecto de productos agropecuarios producidos en el exterior. Mientras que los Estados Unidos sostienen que un producto agropecuario producido en el exterior podría satisfacer el límite del 50 por ciento sobre determinado valor incorporado en el exterior, y, por lo tanto, podría reunir las condiciones para beneficiarse de la exclusión de la Ley, las Comunidades Europeas subrayan los obstáculos a la disponibilidad de tal subvención respecto de un producto agropecuario producido en el exterior, y aducen que los contribuyentes "harán bien en recurrir a la producción estadounidense si quieren acceder a las ventajas del Programa de sustitución de las EVE". Observaciones de las CE sobre la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 19 formulada por las CE, anexo F-5, párrafo 80 y siguientes. En este contexto, recordamos nuestra constatación

8.117 Volviendo a la cuestión de si las subvenciones a la exportación se aplican "de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación" a tenor del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, seguimos la orientación que nos brinda el enfoque adoptado por el Órgano de Apelación en el procedimiento inicial y consideramos la estructura y demás características de esa medida.[223] Recordamos que la expresión "compromisos en materia de subvenciones a la exportación", que define las obligaciones que han de ser protegidas con arreglo al párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, "… abarca los compromisos y las obligaciones relativos *tanto* a los productos agropecuarios consignados como a los no consignados en las listas".[224]

8.118 Observamos que la Ley crea un derecho, reconocido a los receptores, de recibir subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9[225] con respecto a los productos agropecuarios, consignados o no en las listas. Una vez cumplidas por el contribuyente las condiciones estipuladas en la Ley, el Gobierno de los Estados Unidos debe otorgar la exclusión impositiva. Dado que no existe limitación sobre la cuantía de los ingresos extraterritoriales, y por tanto sobre la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, que pueden alegarse respecto de las operaciones que reúnan las condiciones establecidas, la cuantía de las subvenciones a la exportación no está subordinada a ninguna condición.[226]

8.119 Por tanto, con respecto a los productos agropecuarios *no consignados* en las listas, estimamos que la Ley entraña el otorgamiento de subvenciones a la exportación, *no* enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, de una manera que, como mínimo, [amenaza] "constituir una elusión" de ese "compromiso en materia de subvenciones a la exportación", a tenor del párrafo 3 del artículo 3.

8.120 Con respecto a los productos agropecuarios *consignados en las listas*, observamos que la medida permite el otorgamiento de una cuantía ilimitada de subvenciones, y los productos agropecuarios consignados en las listas podrán, en consecuencia, beneficiarse de esas subvenciones incluso después de que se hayan alcanzado los niveles de compromiso de reducción especificados en la Lista de los Estados Unidos para esos productos agropecuarios. Por tanto, consideramos que la Ley se aplica de forma que, como mínimo, amenaza constituir una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación contraídos por los Estados Unidos, de conformidad con la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3, con respecto a los productos agropecuarios consignados en listas.[227]

8.121 Observamos que, en estas actuaciones, los Estados Unidos no objetan que, si la medida da lugar a subvenciones supeditadas a la actuación exportadora a tenor del *Acuerdo sobre la Agricultura*,

---

que figura *supra*, párrafo 8.64, de que el hecho de que la subvención también pueda concederse respecto de bienes producidos fuera de los Estados Unidos -que no necesitan ser exportados- en nuestra opinión no altera la supeditación a la exportación del programa, supeditación que hemos constatado respecto de los bienes producidos en los Estados Unidos y, por tanto, no subsana la incompatibilidad de la Ley con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debido al requisito del "uso fuera de los Estados Unidos". Por tanto, no es necesario que resolvamos esta cuestión.

[223] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial *supra*, nota 1, párrafo 149.

[224] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafos 144 y 147.

[225] Véase *supra*, nota 219.

[226] Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 149.

[227] Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 152.

estas subvenciones infringirían las obligaciones que les incumben en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 de dicho Acuerdo.

8.122 Por consiguiente, concluimos 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 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*. Además, al proceder de forma incompatible con el párrafo 1 del artículo 10, los Estados Unidos han procedido de forma incompatible con la obligación que les corresponde en virtud del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* de "no conceder subvenciones a la exportación más que de conformidad con el presente Acuerdo …".

C. LIMITACIÓN DE ARTÍCULOS/MANO DE OBRA EXTRANJEROS

1. Alegación al amparo del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*

8.123 Recordamos que, con arreglo a la Ley, determinados ingresos extraterritoriales obtenidos con la venta o el arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" quedan exentos de impuestos. "Los bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" son bienes fabricados dentro o fuera de los Estados Unidos, y vendidos para uso final fuera de los Estados Unidos, cuyo precio justo de mercado no es imputable en más del 50 por ciento a "artículos fabricados, producidos, cultivados, criados o extraídos fuera de los Estados Unidos" y a "costos directos de mano de obra realizada fuera de los Estados Unidos". Por tanto, la exclusión de los impuestos prevista en la Ley no es aplicable respecto de los ingresos obtenidos de la venta o arrendamiento de bienes cuyo precio justo de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a artículos fabricados fuera de los Estados Unidos, o a los costos de la mano de obra directa realizada fuera de los Estados Unidos.

8.124 Las Comunidades Europeas sostienen que la limitación relativa a los artículos/mano de obra extranjeros descrita *supra* es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* dado que se trata de una prescripción (contenida en una ley) que prevé un trato menos favorable para las partes y materiales importados que para los productos nacionales similares con respecto a su uso interno en la producción de bienes dentro de los Estados Unidos.[228]

8.125 Los Estados Unidos sostienen, en general, que las Comunidades Europeas caracterizan de forma errónea la Ley y hacen hincapié en que la Ley no exige el uso de productos nacionales con preferencia a los importados: los productos pueden cumplir la limitación de artículos/mano de obra extranjeros incluso si el 100 por ciento del justo valor de mercado de sus insumos es extranjero.[229] Los Estados Unidos sostienen que la Ley, por su propio texto, no infringe el párrafo 4 del artículo III, y que las Comunidades Europeas no han presentado pruebas fácticas adecuadas en apoyo de su alegación.

8.126 El párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* dispone, en la parte pertinente, lo siguiente:

---

[228] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 188; respuesta de las CE a la Pregunta 30 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 75. Las Comunidades Europeas no alegan que la limitación relativa a artículos/mano de obra extranjeros sea incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* dado que se relaciona con la producción de bienes fuera de los Estados Unidos (respuesta de las CE a la Pregunta 27 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 66).

[229] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 213-215.

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

8.127 En nuestro examen del fundamento de la alegación de las CE al amparo del párrafo 4 del artículo III examinaremos las siguientes cuestiones: a) si los productos importados y los productos nacionales en cuestión son "productos similares"; b) si la medida en cuestión es una "ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior"; y c) si los productos importados reciben un trato "menos favorable" que el concedido a los productos similares de origen nacional.[230]

8.128 Recordamos la esencia de la obligación establecida en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*, que guiará nuestro examen de la alegación formulada por las CE al amparo de dicho párrafo, en los siguientes términos[231]:

> "Se ha interpretado reiteradamente que la "obligación de otorgar un trato no menos favorable" establecida en el párrafo 4 del artículo III entraña una obligación de velar por la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales. A ese respecto se ha sostenido que como el objetivo fundamental del artículo III es la protección de las expectativas sobre la relación de competencia entre los productos importados y los productos nacionales, puede determinarse que una medida es incompatible con el párrafo 4 del artículo III debido a su posible efecto discriminatorio sobre los productos importados.[842] La prescripción del párrafo 4 del artículo III se refiere a "las oportunidades de competencia relativas que crea el gobierno en el mercado, y no a las opciones reales que hagan las empresas en ese mercado".[843] Tanto en relación con el párrafo 2 del artículo III como con el párrafo 4 del artículo III se ha establecido que los efectos comerciales reales de una medida objeto de diferencia no son un criterio decisivo para determinar si en un asunto dado se satisface lo establecido en esas disposiciones.[844] Por último, como ha señalado el Órgano de Apelación, para determinar si se ha producido o no una infracción del párrafo 4 del artículo III no es necesario examinar por separado si una medida confiere protección a la producción nacional.[845] "

---

[842] Informe del Grupo Especial sobre el asunto *Estados Unidos - Sección 337, supra*, …, párrafos 5.11 y 5.13.

---

[230] Recordamos que el Órgano de Apelación ha declarado recientemente lo siguiente: "Para demostrar la existencia de una violación del párrafo 4 del artículo III deben cumplirse tres elementos: que los productos importados y los nacionales en cuestión sean 'productos similares'; que la medida en cuestión sea una 'ley, reglamento, o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de los productos en un mercado interior'; que los productos importados reciban un trato 'menos favorable' que el concedido a los productos similares de origen nacional". Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Medidas que afectan a las importaciones de carne vacuna fresca, refrigerada y congelada ("Corea - Carne vacuna")*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001, párrafo 133. Observamos que nuestro enfoque es sustancialmente similar al esbozado por el Órgano de Apelación.

[231] Informe del Grupo Especial, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil ("Canadá - Automóvil")*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, párrafo 10.78, adoptado el 19 de junio de 2000, modificado por el informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 118. Las constataciones de ese Grupo Especial en virtud del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* no fueron objeto de apelación.

[843] Informe del Grupo Especial sobre el asunto *Estados Unidos - Bebidas derivadas de la malta, supra*, …, párrafo 5.31.

[844] Véanse, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas,* … página 16; y el informe del Grupo Especial sobre el asunto *CE - Bananos III (ECU),* … párrafo 7.179.

[845] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *CE - Bananos III,* … párrafo 216.

8.129 Teniendo presentes esas consideraciones, nos ocuparemos del primer elemento de nuestro examen de la alegación formulada por las CE al amparo del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

i) si los productos importados y los productos nacionales en cuestión son "productos similares"

8.130 Las partes discrepan sobre la naturaleza del análisis de "producto similar" que se requiere en el presente caso. Las Comunidades Europeas afirman que la distinción resultante de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros se relaciona con el origen del producto y que el mero hecho de tener un origen estadounidense no es, por sí solo, idóneo para conferir a los productos una calidad que los haga, por definición, "no similares" a cualquier producto importado.[232] Las Comunidades Europeas citan el informe del Grupo Especial que se ocupó del asunto *Comunidades Europeas – Piezas y componentes*[233] en lo que respecta a la tesis de que no era necesario, con respecto a la medida de aplicación general, comparar una clase determinada de productos nacionales con la misma clase de productos importados.[234]

8.131 Los Estados Unidos sostienen que debe haber pruebas de que cualquier clase determinada de productos importados recibirá un trato menos favorable que una clase de productos nacionales similares, y que, como este caso se refiere a una medida de aplicación general, hay una carga de la prueba mayor que en el caso de una medida de aplicación específica y es preciso presentar pruebas que establezcan la existencia de un "nexo significativo" entre dicha medida y los efectos desfavorables en las condiciones de competencia para una clase similar de mercancías importadas.[235]

8.132 Consideramos que la finalidad principal de la investigación sobre el "producto similar" con arreglo al párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es determinar si cualquier diferencia formal de trato entre un producto importado y un producto nacional podría basarse en el hecho de que los productos sean diferentes -es decir no similares- y no en el origen de los productos de que se trate. Encontramos apoyo para esta opinión en la declaración formulada recientemente por el Órgano de Apelación en el sentido de que "en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*, la expresión "productos similares" se refiere a las relaciones de competencia entre dos o más productos".[236]

---

[232] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 196-197.

[233] Informe del Grupo Especial, *CEE – Reglamento relativo a la importación de piezas y componentes,* IBDD 37S/147, adoptado el 16 de mayo de 1990.

[234] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 240-241.

[235] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 216-219; Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 167, 171.

[236] Véase el Informe del Órgano de Apelación, *Comunidades Europeas - Medidas que afectan al amianto y a los productos que contienen amianto,* WT/DS135/AB/R, adoptado el 6 de abril de 2001, párrafo 103.

8.133 Sobre esta base, observamos que la distinción efectuada entre productos importados y productos nacionales en la limitación de artículos/mano de obra extranjeros prevista en la Ley por lo que respecta a la limitación sobre el valor justo de mercado imputable a los "artículos" se basa exclusiva y explícitamente en el origen. No consideramos que el mero hecho de que una mercancía sea de origen estadounidense la convierta en una mercancía "no similar" a una mercancía importada. Observamos además que la Ley constituye una medida de aplicación general. Se aplica horizontalmente a todos los productos que puedan utilizarse para la producción de mercancías que podrían eventualmente ser bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Por lo tanto, en nuestra opinión, no hay ninguna necesidad de demostrar la existencia de productos similares efectivamente comercializados a fin de demostrar una infracción del párrafo 4 del artículo III. [237] Además, cuando no hay mercancías similares estadounidenses, ni siquiera se plantea la cuestión de trato menos favorable a las mercancías importadas.

8.134 Por lo tanto, no consideramos necesario, como aducen los Estados Unidos, que deban presentarse pruebas de que determinada clase de mercancías importadas recibirán un trato menos favorable que una clase de productos similares de origen nacional. Tampoco -en lo que se refiere al análisis del "producto similar"- creemos que deban presentarse pruebas para demostrar la existencia de un "nexo significativo" entre la medida y los efectos desfavorables en las condiciones de competencia respecto de una clase similar de mercancías importadas, solamente porque este caso se refiere a una medida de aplicación general.[238] Tampoco aprobamos la afirmación de los Estados Unidos de que las leyes de aplicación general tienen, a lo sumo, una repercusión indirecta sobre los productos importados y, por tanto, dan lugar a una carga probatoria mayor que las leyes de aplicación específica.[239]

8.135 Por estos motivos, consideramos que el elemento de "producto similar" del párrafo 4 del artículo III queda satisfecho en este caso.

ii) si la Ley es una "ley, reglamento y prescripción que afecte … al uso en el mercado interior" de productos importados y productos nacionales similares como consecuencia de la limitación de los artículos mano de obra extranjeros

8.136 Las partes no están de acuerdo en si, debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, la Ley es una "ley, reglamento y prescripción que afecte al … uso en el mercado interior" de productos importados y productos nacionales similares en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994.*

8.137 Las Comunidades Europeas sostienen que su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* hace hincapié en "la limitación del contenido extranjero, que afecta a la venta o el uso de productos en el mercado de los Estados Unidos y discrimina en perjuicio de los productos

[237] Encontramos apoyo para esta afirmación, por ejemplo, en el informe del Grupo Especial sobre *Indonesia – Medidas que afectan a la industria del automóvil,* WT/DS54/R, WST/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.113 ("…[una] distinción basada en el origen en cuanto a la tributación interior constituye ya, por sí misma, una violación del párrafo 2 del artículo III, sin que sea necesario demostrar la existencia de productos similares efectivamente comercializados"). *Véase también* el Informe del Grupo Especial, *Canadá – Automóviles, supra*, nota 231, párrafo 10.74. Ese Grupo Especial dijo que "no se ha puesto en entredicho que la distinción hecha entre productos nacionales y productos importados en la definición de valor añadido en el Canadá se basa únicamente en el origen y que, por consiguiente, hay productos importados que deben considerarse similares a los productos nacionales cuyos costos se incluyen en la definición del valor añadido en el Canadá".

[238] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 216-219; Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 167.

[239] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 171.

extranjeros", y no aducen que la "exención tributaria" *per se* sea "una prescripción que afecte a la venta en el mercado interior" en el sentido del párrafo 4 del artículo III.[240] Con respecto a la palabra "afectar", las Comunidades Europeas aducen que no es necesario establecer los efectos comerciales reales de la medida. Según las Comunidades Europeas, basta con que la limitación "afecte" a la posición competitiva del producto importado en el mercado.[241] Las Comunidades Europeas afirman que la Ley ofrece un incentivo para obtener los insumos a nivel nacional, porque los productores estadounidenses tendrán así más posibilidades de conseguir las ventajas fiscales, y que ello es suficiente para infringir el párrafo 4 del artículo III, que garantiza la igualdad de oportunidades competitivas.[242] A juicio de las Comunidades Europeas, esto es así aunque la medida permita obtener la ventaja por otros medios.[243]

8.138 A juicio de los Estados Unidos, es difícil sostener que una medida de aplicación general, como la medida impugnada, puede "afectar" a las importaciones.[244] Según los Estados Unidos, la Ley no afecta a las condiciones de competencia entre los productos importados y los productos nacionales similares, ya que no obliga a utilizar ninguna mercancía originaria de los Estados Unidos para que una transacción obtenga ingresos extraterritoriales excluidos; los productos pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos sea extranjero.[245]

8.139 Para analizar estas cuestiones examinaremos en primer lugar la *forma* de la medida impugnada. Concordamos con las opiniones expresadas en anteriores informes de grupos especiales del GATT y la OMC en el sentido de que el párrafo 4 del artículo III se aplica también a medidas que adoptan la forma de condiciones[246] que hayan de satisfacerse con objeto de obtener una "ventaja"[247] del gobierno.

8.140 Aunque compartimos la opinión de las Comunidades Europeas de que la medida impugnada en el presente asunto está englobada en la expresión "leyes, reglamentos y prescripciones" en el párrafo 4 del artículo III, nos inclinamos a considerar que los tres elementos separados e identificados en esa frase del párrafo 4 del artículo III se refieren más bien a la *forma* que al *contenido* de la medida objeto de examen. Observamos que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros es una disposición legal, es decir, una prescripción incluida en la Ley, que a su vez es una "ley" de aplicación

---

[240] Respuesta de las CE a la Pregunta 18 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 47 y 48.

[241] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 198 a 205.

[242] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 231.

[243] Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 237, donde se cita el informe del Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles, supra*, nota 231, párrafo 10.82.

[244] Por ejemplo, primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 218.

[245] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 214; también, por ejemplo, declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 166 y siguientes.

[246] Véase, por ejemplo, el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Aplicación de la ley sobre el examen de la inversión extranjera*, IBDD 30S/151, adoptado el 7 de febrero de 1984, párrafos 5.4 y 5.6; el informe del Grupo Especial sobre el asunto *CE - Piezas y componentes, supra*, nota 233, párrafo 5.21; y el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles, supra*, nota 231, párrafo 10.73.

[247] La palabra "ventaja" se ha utilizado en este contexto en anteriores informes sobre solución de diferencias del GATT y la OMC; véanse el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles, supra*, nota 231, párrafo 10.73; el informe del Grupo Especial sobre el asunto *CE - Piezas y componentes, supra*, nota 233, párrafo 5.21. El Órgano de Apelación utiliza la palabra "incentivo" en el contexto del examen del párrafo 4 del artículo III en su informe sobre el asunto *CE - Bananos, supra*, nota 251, párrafo 213.

general. En cualquier caso, con independencia de que la medida impugnada sea una "ley" o una "prescripción", compartimos la opinión expresada por las Comunidades Europeas de que "el criterio estatuido en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es el mismo, tanto para la "ley" como para la "prescripción".[248]

8.141 Recordamos la declaración de las Comunidades Europeas de que su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* hace hincapié en "la limitación del contenido extranjero, que afecta a la venta o el uso de productos en el mercado de los Estados Unidos y discrimina en perjuicio de los productos extranjeros".[249] Las Comunidades Europeas aclaran que no aducen que la "exención tributaria" *per se* sea una "prescripción que afecte a la venta … en el mercado interior" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.[250] En ese sentido, observamos que una medida objeto de examen en virtud del párrafo 4 del artículo III puede someter a condiciones el acceso a una ventaja o incentivo concedidos por el gobierno. Estimamos que la naturaleza de la "ventaja" que en definitiva se trata de obtener del gobierno (o el "incentivo" en definitiva concedido por el gobierno) cuando una determinada "prescripción" se acepta voluntariamente con objeto de obtener la "ventaja" o el "incentivo" no es pertinente a los efectos de un análisis en el marco del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*. En particular, carece de importancia el que aquí estemos analizando una medida que somete a condiciones el acceso a una ventaja en materia de impuestos sobre la renta para una "empresa".

8.142 En ese sentido, no encontramos en el texto del párrafo 4 del artículo III ninguna precisión o limitación relativa al tipo de ventajas vinculadas a las medidas objeto de examen en el marco del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*. Por tanto, no hay en el texto mismo de la disposición nada que excluya específicamente del ámbito de aplicación del artículo III, que regula el "trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores", las prescripciones que someten a condiciones el acceso a las medidas en materia de impuestos sobre la renta.

8.143 En lo tocante al contexto, observamos que el apartado d) del artículo XIV del *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios* (el "*AGCS*"), titulado "Excepciones generales", estipula que ninguna disposición de ese Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir que un Miembro adopte o aplique medidas incompatibles con las obligaciones de "trato nacional" establecidas en el artículo XVII, "siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros". A nuestro juicio, esto significa que una medida reguladora de impuestos directos sobre la renta estará generalmente incluida en el ámbito de aplicación del artículo XVII del *AGCS*. Basamos esta opinión en el siguiente razonamiento: si una medida reguladora de impuestos directos sobre la renta no estuviera englobada en el ámbito de aplicación de esa disposición, los negociadores de la Ronda Uruguay no habrían estimado necesario crear esa "excepción" expresa al elaborar las disposiciones pertinentes del *AGCS*. Evidentemente, las disposiciones relativas al trato nacional en el marco del *AGCS* se inspiraron en el artículo III del *GATT* y se hacen eco de la jurisprudencia derivada de ese Acuerdo. Por tanto, este elemento del contexto respalda nuestra opinión de que la obligación establecida en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* no está sujeta a tales limitaciones.

8.144 Además, se ha interpretado que las palabras "leyes, reglamentos o prescripciones que afecten …" en el párrafo 4 del artículo III son términos de carácter general que se caracterizan por la amplitud

---

[248] Véase la respuesta de las CE a la Pregunta 31 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 79.

[249] Respuesta de las CE a la Pregunta 18 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 47 y 48.

[250] *Ibid*.

de su significado.[251] Si las medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que se refiere a determinados productos se excluyeran del ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III, se estaría ofreciendo un refugio seguro a una amplia gama de medidas distorsionadoras del comercio con ingentes consecuencias económicas y comerciales, al tiempo que medidas no vinculadas a ventajas en materia de impuestos sobre la renta y tal vez generadoras de menos distorsiones comerciales se verían sujetas a las disciplinas del párrafo 4 del artículo III. A nuestro entender, tal interpretación sería contraria al objeto y fin del *GATT* y el *Acuerdo sobre la OMC* (incluida la "eliminación del trato discriminatorio" en las relaciones comerciales internacionales[252]), y no puede haber sido realmente la intención de sus redactores. Por consiguiente, basándonos en el texto y en el contexto del párrafo 4 del artículo III y a la luz del objeto y fin del *GATT* y del *Acuerdo sobre la OMC*, estimamos que el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es aplicable a las medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos.

8.145 Tomamos nota de los trabajos preparatorios de la Carta de La Habana a que los Estados Unidos han hecho referencia en el presente procedimiento. En respuesta a preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos afirman que "existe sustento para la tesis de que el párrafo 4 del artículo III nunca tuvo por objeto aplicarse a los impuestos sobre la renta". Según los Estados Unidos, en los informes de la Convención de La Habana, en la cual se elaboró el artículo 18 de la Carta de La Habana[253], se dice que "ni los impuestos sobre la renta ni los derechos de importación caen dentro del ámbito del artículo 18, que se refiere exclusivamente a los impuestos interiores sobre las mercancías".[254] Esa declaración que figura en los trabajos preparatorios de la Carta de La Habana no modifica nuestra opinión de que el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* comprende medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos. Aunque aparentemente redactada en términos generales, esa declaración figura[255] en una sección que contiene comentarios sobre los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 18, por lo que parece guardar relación con lo que posteriormente se convertiría en el párrafo 2 del artículo III del GATT. Por tanto, en cualquier caso no sería decisiva por lo que respecta al ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III. Además, la declaración se hizo en relación con la retirada de una propuesta específica del Perú relativa a una situación materialmente distinta de la que tenemos ante nosotros (no considerando "opuesta" al artículo 18 la exención del pago de derechos de importación sobre equipos o materiales y la exención del pago de impuestos sobre la renta otorgada por tiempo limitado a empresas creadas para el

---

[251] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la importación, venta y distribución de bananos*, adoptado el 25 de septiembre de 1997, WT/DS27/AB/R, párrafo 220. Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles, supra*, párrafo 10.80; el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Maquinaria agrícola italiana*, y IBDD 7S/64, adoptado el 23 de octubre de 1958, párrafo 12.

[252] Véanse el preámbulo del *GATT de 1947* y el *Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio*.

[253] *Acta final de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y empleo*, 24 de marzo de 1948.

[254] En su respuesta a la Pregunta 18 del Grupo Especial, los Estados Unidos hacen referencia a la Comisión Interina de la Organización Internacional de Comercio, *Report of Committees and Principal Sub-Committees*, Report of Sub-Committee A of the Third Committee on Articles 16, 17, 18 and 19, E/CONF.2/C.3/59, párrafo 44, página 63, Ginebra, 1948.

[255] Véase *ibid*.

establecimiento de industrias económicamente saneadas).[256] Con todo, aunque la declaración hubiera tenido por objeto referirse de manera más general a lo que posteriormente se convertiría en el artículo III en su conjunto (incluido el párrafo 4 del artículo III), si se tomara literalmente excluiría en su totalidad una esfera expresamente abarcada por el artículo 18 de la Carta de La Habana, y ahora por el párrafo 4 del artículo III del GATT: es decir, la reglamentación interna (baste aquí con recordar que el artículo III del *GATT de 1994* se titula "Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores"), lo que nos llevaría a un resultado claramente contrario al objeto y fin del artículo III y del *GATT de 1994* en general. Por tanto, la declaración hecha en el curso de los trabajos preparatorios de la Carta de La Habana no modifica nuestra opinión de que el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es aplicable a las medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos.[257]

8.146 Observamos, por último, que otros grupos especiales han opinado que el párrafo 4 del artículo III es aplicable a medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos. De hecho, un Grupo Especial de la OMC ha observado que, por lo general, las subvenciones concedidas respecto de los impuestos directos no están reguladas por el párrafo 2 del artículo III, pero "pueden infringir lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III en la medida en que estén supeditadas a otras condiciones que favorezcan el empleo, la compra, etc., de productos nacionales".[258] Observamos asimismo que las disposiciones reguladoras de la capacidad de acceder a una exención del pago de derechos de importación (una esfera a la que en los trabajos preparatorios citados por los Estados Unidos se hace también referencia como esfera no incluida en el ámbito de aplicación del artículo 18 de la Carta de la Habana) fueron también objeto de análisis en el examen del párrafo 4 del artículo III efectuado por el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles*.[259]

8.147 Seguidamente estudiaremos si la medida impugnada "afecta" a la venta o uso en el mercado interior de los productos de que se trata. Recordamos aquí la observación del Órgano de Apelación de que el sentido corriente de la palabra "afectar" denota una medida que tiene "un efecto sobre", lo que indica un amplio campo de aplicación.[260] Observamos además que se ha interpretado que la palabra

---

[256] Véase Tercera Comisión: Política Comercial, Programa Anotado Revisado para el capítulo IV, enmienda propuesta por el Perú, E/Conf.2/C.3/6/Add.2, 17 de diciembre de 1947.

[257] Observamos, además, que, de conformidad con las normas habituales de interpretación del derecho internacional público, codificadas en los artículos 31 y 32 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*,

> "Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado … para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:
> a) deje ambiguo u obscuro el sentido; o
> b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable."

En el presente caso no estimamos que el sentido corriente del texto del párrafo 4 del artículo III, en su contexto y a la luz del objeto y fin del *GATT de 1994* y el *Acuerdo sobre la OMC*, sea "ambiguo u oscuro", o que nuestra interpretación de esa disposición "conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable". Opinamos, por consiguiente, que ni siquiera es necesario hacer referencia alguna a los trabajos preparatorios.

[258] Informe del Grupo Especial, *Indonesia - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS/64/R, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.38.

[259] *Supra*, nota 231.

[260] Informe del Órgano de Apelación, *Comunidades Europeas - Bananos, supra*, nota 251, párrafo 220. Véase también el Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.80.

"afecten" en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* engloba no sólo las leyes y reglamentos que regulan directamente las condiciones de venta o de compra, sino también cualesquiera leyes o reglamentos que pudieran modificar adversamente las condiciones de competencia entre productos nacionales y productos importados.[261]

8.148 A nuestro entender, una medida en virtud de la cual la utilización de productos nacionales -pero no la de productos importados- contribuye a la obtención de una ventaja repercute en las condiciones de competencia entre los productos nacionales y los importados, por lo que "afecta" al "uso" de productos importados en el mercado interior, *aunque* la medida permita obtener la ventaja por otros medios, como el uso de insumos nacionales que no sean productos.[262] Con arreglo a la Ley, y debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, el uso de productos originarios de los Estados Unidos contribuye a obtener la exclusión, mientras que el uso de productos importados no lo hace. Estimamos, por tanto, que es una medida que "afecta" al uso en el mercado interior de productos importados, aunque existan otras formas -distintas del uso de productos- para calcular un valor equitativo de mercado permisible.

8.149 Por estas razonas constatamos que, debido a la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros", la Ley es una "ley, reglamento o prescripción" que afecta al "uso" en el mercado interior de los Estados Unidos de productos importados y productos nacionales similares para uso en la producción de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

iii) si la Ley, como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros otorga a los productos importados un trato "menos favorable" que el concedido a los productos nacionales similares

8.150 Las partes no están de acuerdo sobre si la Ley como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos nacionales similares.

8.151 Las Comunidades Europeas aducen que en todos los casos, la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros" constituirá un incentivo para tratar de obtener los insumos en el país, porque aumentará las posibilidades de acceder a las ventajas fiscales de los productores estadounidenses que tengan intención de exportar sus mercancías.[263] A juicio de las Comunidades Europeas, esto basta para infringir el párrafo 4 del artículo III, que garantiza la igualdad de las oportunidades de competencia. Aunque reconocen que la Ley no obliga a los productores estadounidenses a utilizar insumos estadounidenses, las Comunidades Europeas aducen que en muchos casos ésta es una de las condiciones necesarias para obtener la ventaja, y que en todos los demás casos el sistema fomenta la utilización de productos estadounidenses con preferencia a los productos extranjeros.[264] Por tanto, la Ley otorga a los productos importados un "trato menos favorable". En cualquier caso, las Comunidades Europeas estiman que, en virtud del párrafo 4 del artículo III, "ningún producto en

[261] Informe del Órgano de Apelación, *Maquinaria agrícola italiana, supra*, nota 251, párrafo 12. Véase también el informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.80.

[262] Véase el informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.82.

[263] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 205, 207, 208; escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 231.

[264] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 191 a 195; segunda comunicación escrita de las CE, anexo C-1, párrafo 231; declaración oral de las CE, anexo D-1, párrafo 82; declaración oral final de las CE, anexo D-2, párrafos 32 a 34.

concreto debe recibir un trato menos favorable que un producto similar nacional, y ello en todos los casos y para todas las transacciones".[265]

8.152 El meollo de la respuesta de los Estados Unidos a esta alegación reside en su argumento de que no se otorga a los productos importados un trato menos favorable porque la limitación de artículos/mano de obra extranjeros no afecta a las condiciones de competencia ni las modifica. Según los Estados Unidos, los contribuyentes no están obligados a utilizar contenido nacional.[266] Los Estados Unidos sostienen que la ley no requiere la utilización de ningún producto originario de los Estados Unidos para que una transacción pueda obtener ingresos extraterritoriales excluidos[267], y que por el contrario establece que hasta el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los productos objeto de una transacción puede ser imputable a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y a costos directos de la mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos. Los Estados Unidos subrayan, y consideran que esto es fundamental, que los productos pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos sea extranjero.[268]

8.153 Habida cuenta de esas consideraciones, examinaremos el texto de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros establecida en la Ley para determinar si afecta desfavorablemente a la igualdad de oportunidades de competencia de los productos importados y los productos nacionales similares, otorgando así a los primeros un trato menos favorable que el concedido a los segundos en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

8.154 Observamos que nos encontramos aquí con una disposición legislativa que está expresa y explícitamente basada en el origen: en la Ley se hace referencia explícita a los artículos manufacturados o producidos "fuera de", en contraste con "dentro de", los Estados Unidos. Sin embargo, somos perfectamente conscientes de que no toda distinción que esté exclusivamente basada en criterios relacionados con la nacionalidad o el origen del producto tiene que ser necesariamente incompatible con el artículo III.[269] Lo que el párrafo 4 del artículo III requiere es que las medidas otorguen a los productos importados un trato que no sea "menos favorable que" el concedido a los productos nacionales similares. Por tanto, no detendremos aquí nuestro examen.

8.155 Observamos, además, que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros fija expresamente un límite a la proporción del valor equitativo de mercado de un producto que pueda derivar únicamente de productos importados (y de mano de obra extranjera), y no somete a limitaciones análogas a la proporción del valor equitativo de mercado de un producto que pueda derivar de productos (y mano de obra) nacionales.

---

[265] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 211.

[266] Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 166.

[267] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 214.

[268] Los Estados Unidos sostienen que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros sólo tiene en cuenta el valor de los artículos extranjeros y los costos directos de la mano de obra en la producción de un producto acabado, pero no impone límites a otro valor extranjero. Por consiguiente, a juicio de los Estados Unidos, el 50 por ciento restante del valor equitativo de mercado del producto acabado puede imputarse a elementos intangibles, incluidos los derechos de propiedad intelectual, los fondos de comercio, el capital, la comercialización, la distribución y otros servicios, que pueden ser tanto originarios de los Estados Unidos como extranjeros. Según los Estados Unidos, los artículos utilizados en la manufactura, sea cual fuere su origen, sólo representan parte del valor total. Véase la primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 201.

[269] Véase el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Carne vacuna, supra*, nota 230, párrafos 137 y 138.

8.156 Observamos que la utilización de productos importados por un fabricante de los Estados Unidos no puede contribuir a satisfacer la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, condición necesaria para obtener la ventaja en forma de exclusión tributaria de la parte de los ingresos extraterritoriales que con arreglo a la Ley constituyen ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, mientras que la utilización de productos nacionales sí puede contribuir a ello. Por tanto, se confiere a la utilización de productos nacionales una ventaja que no se da a la utilización de productos importados. Esto representa una diferenciación de trato formal entre los productos importados y los productos nacionales similares que, a nuestro entender, otorga a los primeros un trato menos favorable que a los segundos.

8.157 En el núcleo de la argumentación de los Estados Unidos en respuesta a esta alegación reside su aseveración de que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros no requiere necesariamente el uso de mercancías originarias de los Estados Unidos. Así, más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" podría ser imputable a propiedad intelectual, fondos de comercio, capital, comercialización, distribución u otros servicios estadounidenses o extranjeros. Opinamos, sin embargo, que la existencia de otras formas de imputar el valor no modifica el hecho fundamental de que, en lo tocante a las mercancías, la limitación de artículos/mano de obra extranjeros crea un incentivo para utilizar productos nacionales con preferencia a los importados. El hecho de que puedan existir otras formas de imputar el valor equitativo de mercado permisible con objeto de obtener bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no obsta para que ese incentivo conceda por sí mismo ventajas a las mercancías nacionales, por lo que otorga a las importadas un trato menos favorable.

8.158 Habida cuenta de ello, estimamos 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 porque, al conferir una ventaja por el uso de productos de origen estadounidense pero no por el uso de productos importados, afecta negativamente a la igualdad de oportunidades de competencia de los productos importados y los productos similares de origen estadounidense.

8.159 Nos permitimos señalar que el argumento de los Estados Unidos en el sentido de que las Comunidades Europeas no han presentado pruebas fácticas suficientes en apoyo de su alegación de incompatibilidad de la Ley, debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* no afecta a nuestro examen. Con objeto de hacer nuestra constatación de infracción *de jure* del párrafo 4 del artículo III, tomamos nota de las pruebas presentadas por las Comunidades Europeas que indican que en algunos casos la limitación de artículos/mano de obra extranjeros parecería *requerir* el uso de una determinada cuantía de artículos estadounidenses, pero no nos hace falta apoyarnos en esas pruebas. El "trato menos favorable" que hemos constatado emerge como consecuencia necesaria de las palabras efectivamente utilizadas en el texto de la Ley que establece la limitación de artículos/mano de obra extranjeros. Recordamos que el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* consagra una obligación de los gobiernos en virtud de la cual éstos deben garantizar la igualdad de oportunidades de competencia de los productos nacionales y los productos similares importados. No requiere que se demuestren los efectos comerciales, ni que se pruebe que las decisiones de las empresas privadas relativas al origen de los productos se hayan visto realmente afectadas por la prescripción pertinente.[270]

[270] Respaldan nuestra opinión el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.84 y párrafo 10.78, y el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, *supra*, nota 197.

2. Otras alegaciones

8.160 Observamos que las Comunidades Europeas han alegado también que la subvención "ampliada", por lo que respecta a las mercancías producidas fuera de los Estados Unidos, está prohibida porque a menudo será necesario utilizar artículos estadounidenses (y, por tanto, exportaciones) para satisfacer la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros"[271], y que "la limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención básica de sustitución de las EVE (y la subvención ampliada de sustitución de las EVE, si esta última no es contraria al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3) esté supeditada al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*".[272]

8.161 Recordamos que no estamos obligados a examinar todas las alegaciones jurídicas que se nos han planteado, sino únicamente las que deban tratarse para resolver la cuestión que es objeto de la presente diferencia[273], siempre que abordemos las alegaciones sobre las que es necesario hacer una constatación para que el OSD pueda formular recomendaciones y resoluciones suficientemente precisas para su pronto cumplimiento por el Miembro de que se trate con objeto de asegurar la eficaz solución de las diferencias en beneficio de todos los Miembros.[274]

8.162 Habida cuenta de nuestra constatación de que la Ley es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* debido a la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros" por lo que respecta a las mercancías producidas en los Estados Unidos[275], no estimamos necesario abordar también la alegación de las CE de que la Ley es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros por lo que respecta a las mercancías producidas en los Estados Unidos.

8.163 En lo tocante a los elementos de la Ley impugnados por las Comunidades Europeas en su alegación en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* por lo que respecta a las mercancías producidas en el extranjero, entendemos que las Comunidades Europeas alegan que los insumos producidos en los Estados Unidos que se utilizan para producir bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas fuera de los Estados Unidos reciben una subvención supeditada a los resultados de exportación. Con arreglo al sistema actual, un proveedor de esos insumos, en la medida en que se estime que está recibiendo una "subvención", tendría derecho a recibirla con independencia de que los insumos se utilicen para producir bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas dentro de los Estados Unidos *o* fuera de los Estados Unidos. Para resolver la alegación de las CE tendríamos que presuponer un sistema distinto, es decir, un sistema en el que se estime que un proveedor de insumos *sólo* tiene derecho a obtener una "subvención" cuando los insumos se facilitan para su uso en la producción de bienes de comercio

---

[271] Respuesta de las CE a la Pregunta 1 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 1 a 4.

[272] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 259.

[273] 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*, WT/DS33/AB/R, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 20. Véase también, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 118, párrafos 112 a 117, donde el Órgano de Apelación hace referencia al ejercicio de las "facultades discrecionales" del Grupo Especial implícitas en el principio de economía procesal y respalda dicho ejercicio.

[274] Informe del Órgano de Apelación, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón*, *supra*, WT/DS18/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 223.

[275] *Supra*, párrafo 8.158.

exterior que reúnen las condiciones establecidas *fuera de* los Estados Unidos (en otras palabras, un sistema donde no exista la limitación de artículos/mano de obra extranjeros por lo que respecta a los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas producidos *dentro de* los Estados Unidos, lo que actualmente constituye parte integral de la medida). Sin embargo, una medida transformada en forma tan significativa sería evidentemente distinta de la medida que actualmente tenemos ante nosotros, por lo que estimamos que no sería necesario ni adecuado dictar una resolución sobre ella. Por lo que respecta a la alegación subsidiaria de las Comunidades Europeas en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, las Comunidades Europeas piden al Grupo Especial "que sólo examine la aplicación de la limitación del contenido extranjero en el caso de los productores no estadounidenses si opina que esa limitación no hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE esté supeditada a los resultados de exportación en contravención del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".[276] Como no hemos formulado resolución alguna sobre la alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, no sería adecuado que lo hiciéramos sobre la alegación *subsidiaria* de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

D. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

8.164 En nuestro informe sobre la diferencia inicial recomendamos "que el OSD solicite a los Estados Unidos que retiren sin demora las subvenciones relativas a las EVE"[277], y especificamos que "las subvenciones relativas a las EVE se deberán retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000".[278] Esos elementos formaron parte de las recomendaciones y resoluciones del OSD con motivo de la adopción, el 20 de marzo de 2000, de los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre la diferencia inicial. El 12 de octubre de 2000, el OSD accedió a la solicitud 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".[279]

8.165 Las Comunidades Europeas aducen que los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones dimanantes del artículo 21 del *ESD*.[280]

8.166 A juicio de los Estados Unidos, las "medidas transitorias limitadas para mitigar la carga" establecidas por la Ley ofrecen a las empresas extranjeras y nacionales la oportunidad de efectuar ajustes y proteger a personas que podrían haber modificado su conducta basándose en el régimen fiscal establecido por la ley anterior, y son razonables en las circunstancias particulares del presente caso. Los Estados Unidos sostienen que grupos especiales de la OMC, principalmente por motivos de equidad han dispensado en sus resoluciones infracciones procesales que no perjudican a la parte demandante. Según los Estados Unidos, un período limitado de ajuste es especialmente adecuado si se tiene en cuenta que las CE tardaron 13 años en impugnar las disposiciones relativas a las EVE, y dado que los Estados Unidos se habían apoyado razonablemente en la decisión y entendimiento de 1981 del

---

[276] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 184.

[277] Informe del Grupo Especial sobre la diferencia inicial, *supra*, nota 2, párrafo 8.3.

[278] Informe del Grupo Especial sobre la diferencia inicial, *supra*, nota 2, párrafo 8.8.

[279] WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000. Véase *supra*, párrafo 1.3 y WT/DSB/M/90, párrafos 6 y 7.

[280] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 241.

Consejo del GATT de 1947.[281] Por tanto, los Estados Unidos aducen que las limitadas disposiciones transitorias de la Ley representan una "aplicación razonable de las recomendaciones del OSD".[282]

8.167 Recordamos que la Ley establece que "las enmiendas introducidas por la presente Ley se aplicarán a las transacciones que tengan lugar después del 30 de septiembre de 2000"[283], y que no podrán crearse nuevas EVE después del 30 de septiembre de 2000.[284] Sin embargo, para las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, las enmiendas introducidas por la Ley no se aplicarán a ninguna transacción de una EVE en el curso de operaciones comerciales normales que tenga lugar: (A) antes del 1º de enero de 2002; o (B) después del 31 de diciembre de 2001, de conformidad con un contrato vinculante entre la EVE (o cualquier persona con ella relacionada) y cualquier persona no relacionada con ella que esté en vigor al 30 de septiembre de 2000.[285]

8.168 Por consiguiente, para las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, las subvenciones EVE siguen siendo aplicables durante un año, y, para las EVE que hayan concertado contratos vinculantes de largo plazo con partes no relacionadas antes del 30 de septiembre de 2000 la Ley no modifica el régimen fiscal aplicable a esos contratos por un período de tiempo indeterminado. Recordamos que el Órgano de Apelación, en su informe sobre el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, opinó 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'".[286]

8.169 Observamos asimismo que los Estados Unidos no niegan que puedan seguirse obteniendo subvenciones EVE prohibidas una vez transcurrido el plazo establecido para el cumplimiento en la presente diferencia.[287]

8.170 A la luz de estas consideraciones, constatamos 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*.

8.171 Habiendo constatado que los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE como requieren las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, no estimamos necesario determinar también si los Estados Unidos "no aplicaron las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de los plazos

---

[281] *Legislación fiscal*, IBDD 28S/121, 7 y 8 de diciembre de 1981.

[282] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 223 a 229.

[283] Ley, artículo 5(a).

[284] Ley, artículo 5(b)(1).

[285] Ley, artículo 5(c)(1). La Ley especifica que un contrato vinculante incluye las opciones de compra, las opciones de renovación o las opciones de sustitución que estén incluidas en dicho contrato y puedan invocarse ante el vendedor o el arrendador.

[286] Informe del Órgano de Apelación en virtud del párrafo 5 del artículo 21, asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 45.

[287] Véase la primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 224.

establecidos por el OSD, por lo que también infringieron el artículo 21 del *ESD*"[288] al promulgar la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE el 15 de noviembre de 2000. Aplicamos, por tanto, un criterio de economía procesal por lo que respecta a esta alegación.

IX. CONCLUSIÓN

9.1 A la luz de las constataciones expuestas en la sección VIII *supra*, concluimos, por tanto, que:

a) la Ley 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, 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 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*.

9.2 Habida cuenta de que el párrafo 8 del artículo 3 del *ESD* establece que "en los casos de incumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de un acuerdo abarcado, se presume que la medida constituye un caso de anulación o menoscabo", concluimos que los Estados Unidos, en la medida en que han actuado en forma incompatible con el *Acuerdo SMC*, el *Acuerdo sobre la Agricultura* y el *GATT de 1994*, han anulado o menoscabado las ventajas para las Comunidades Europeas resultantes de esos acuerdos.

[288] Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 242 a 246.

ANEXO A

Primera comunicación de las Partes

Índice		Página
Anexo A-1	Primera comunicación escrita de las Comunidades Europeas	A-2
Anexo A-2	Primera comunicación escrita de los Estados Unidos	A-59

ANEXO A-1

PRIMERA COMUNICACIÓN ESCRITA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(17 de enero de 2001)

ÍNDICE

Página

1. INTRODUCCIÓN 4

2. ANTECEDENTES FÁCTICOS 4

3. ANÁLISIS JURÍDICO 9

3.1 Introducción 9

3.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones 11

3.2.1. Las constataciones del Grupo Especial y del Órgano de Apelación sobre el programa EVE 11

3.2.2. Los cambios introducidos por la Ley de sustitución del régimen de las EVE 12

3.2.3. No es pertinente y resulta equívoco referirse al programa de sustitución de las EVE como una "exclusión del impuesto" en lugar de una exención 13

3.2.4 El Programa de sustitución de las EVE da lugar a la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían 15

3.2.5 Pueden distinguirse dos subvenciones 17

3.2.6 El Programa de sustitución de las EVE también prevé subvenciones en el sentido del Acuerdo sobre la Agricultura 18

3.2.7 Conclusión 18

3.3 La subvención de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación 18

3.3.1 Introducción - el Programa de sustitución de las EVE como subvención a la exportación 18

3.3.2 El régimen fiscal aplicable a las ventas internas de mercancías nacionales, y no el aplicable a las ventas en el exterior de mercancías extranjeras, constituye la base correcta de comparación 19

3.3.2.1 Introducción - argumento de los Estados Unidos 19

3.3.2.2. El punto de referencia correcto para las mercancías producidas en los Estados Unidos 20

3.3.2.3 Aplicación al Programa de sustitución de las EVE 24

3.3.3 La presunta forma alternativa de obtener la subvención también está supeditada a la exportación, es decir, la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida 25

3.3.4 El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 estipula expresamente que las subvenciones se considerarán prohibidas cuando están supeditadas a los resultados de exportación como condición única o entre otras varias condiciones 28

3.3.5. El que un productor extranjero opte por estar sometido a los impuestos estadounidenses tiene consecuencias tales que no puede esperarse que esa opción se concrete en la práctica 30

3.3.6. Conclusión 33

3.4. Las subvenciones de sustitución de las EVE están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa 33

3.4.1 Introducción 33

3.4.2. Las subvenciones de sustitución de las EVE están englobadas en el párrafo e) *34*

3.5. El programa de sustitución de las EVE otorga subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en contravención del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC **34**

3.5.1. Introducción - las disposiciones de los Estados Unidos *34*
3.5.2. Apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC *36*
3.5.3. La subvención básica de sustitución de las EVE está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados *37*
3.5.4. La subvención ampliada de sustitución de las EVE *38*
3.5.5. Conclusión *39*

3.6 El programa de sustitución de las EVE otorga y mantiene subvenciones en contravención del párrafo 2 del artículo 3 del Acuerdo SMC **39**

3.7 El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a productos estadounidenses similares, en contravención del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 ..... **39**

3.7.1. La limitación del contenido extranjero es una "prescripción" *40*
3.7.2. Las piezas y materiales nacionales son "similares" a los productos importados *41*
3.7.3. La limitación del contenido extranjero "afecta" al "uso en el mercado interior" de los productos de que se trate *42*
3.7.4. Se otorga a los productos importados un "trato menos favorable" *44*
3.7.5. Los precedentes y el Acuerdo sobre las MIC confirman que la limitación del contenido extranjero es incompatible con el párrafo 4 del artículo III *45*
3.7.6. Conclusión *46*

3.8 Las subvenciones de sustitución de las EVE son también incompatibles con el Acuerdo sobre la Agricultura **46**

3.8.1. Introducción *46*
3.8.2. El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura *48*
3.8.3. Alternativamente, las subvenciones de sustitución de las EVE son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura leídos en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del mismo Acuerdo *49*

3.9 Las disposiciones transitorias de la Ley de Sustitución de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000 ..... **49**

3.10 Los Estados Unidos no han aplicado las recomendaciones y resoluciones del OSD en el plazo establecido por el OSD **50**

4. OBJECIÓN PRELIMINAR: DERECHOS DE TERCEROS CON ARREGLO A LOS PROCEDIMIENTOS DE TRABAJO DEL GRUPO ESPECIAL **51**

5. CONCLUSIÓN **53**

ANEXO 55

Lista de pruebas documentales **58**

I. INTRODUCCIÓN

1. La *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* (la "Ley de sustitución del régimen de las EVE"), adoptada el 15 de noviembre de 2000 como Ley Nº 106-519 de los Estados Unidos, constituye la medida que los Estados Unidos adoptaron ostensiblemente para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD resultantes de las actuaciones sustanciadas anteriormente en el Grupo Especial.[1] Sin embargo, dicha Ley no implica que los Estados Unidos cumplan esas recomendaciones y resoluciones, por los motivos que las CE explicarán detalladamente *infra*. Aunque la Ley de sustitución del régimen de las EVE declara que deroga el programa relativo a las EVE (el "programa EVE"), este programa seguirá estando disponible para todas las EVE existentes hasta el 1º de enero de 2002 y se aplicará a algunas de sus transacciones por un período indefinido. Además, para las transacciones a las que el programa ya no se aplique, la Ley de sustitución del régimen de las EVE pone a disposición un programa alternativo que aumenta y extiende las subvenciones disponibles en el marco del programa EVE, sin eliminar la supeditación a los resultados de exportación ni el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

2. La descripción de los antecedentes fácticos (sección 2) se limita a la información esencial. Se proporcionarán más detalles con respecto a la medida estadounidense según y cuando sean necesarios durante el análisis jurídico (sección 3). Antes de concluir, las CE pedirán al Grupo Especial, mediante una solicitud de resolución preliminar, que aclare los derechos que corresponden a los terceros en este procedimiento (sección 4).

II. ANTECEDENTES FÁCTICOS

3. El Grupo Especial tiene conocimiento de los antecedentes de esta diferencia gracias a su labor sobre el informe del Grupo Especial que entendió inicialmente en el asunto, el que fue confirmado por el Órgano de Apelación en prácticamente todos los aspectos excepto el razonamiento relativo a la violación del *Acuerdo sobre la Agricultura*. El 20 de marzo de 2000 el Órgano de Solución de Diferencias adoptó las recomendaciones del Grupo Especial.[2]

4. Las propuestas iniciales de los Estados Unidos para el cumplimento de las recomendaciones del OSD, por ejemplo mediante la reducción del nivel de las deducciones fiscales, fueron rechazadas por los grupos empresariales de los Estados Unidos, que presionaron enérgicamente por mantener sus beneficios. Según *Inside US Trade* de 24 de marzo de 2000:

> Grandes empresas que están por perder miles de millones de dólares en ventajas fiscales si se modificara el régimen de las EVE han adoptado una actitud muy intransigente frente a la posibilidad de que cesen los beneficios derivados de las EVE. Confían en que la Unión Europea aceptará una modificación superficial de dicho régimen.[3]

5. En consecuencia, los Estados Unidos decidieron intentar cumplir las recomendaciones del OSD sustituyendo el programa EVE por otras disposiciones fiscales que mantendrían las mismas ventajas.

---

[1] *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"*. Informes del Grupo Especial (WT/DS108/R, 8 de octubre de 1999) y del Órgano de Apelación (AB-1999-9, WT/DS108/AB/R, 24 de febrero de 2000) adoptados por el OSD el 20 de marzo de 2000.

[2] WT/DS108/10, de 24 de marzo de 2000.

[3] El extracto pertinente se incorpora como Prueba documental CE-1.

6. La primera comunicación oficial de las intenciones de los Estados Unidos llegó el 2 de mayo de 2000 cuando el Subsecretario del Tesoro de los Estados Unidos, Sr. Eizenstat, vino a Bruselas a presentar una propuesta a la Comisión de las CE.

7. Esta propuesta inicial de los Estados Unidos habría supuesto una revocación del programa EVE vigente y su sustitución por un régimen fiscal optativo, que gravaría "los ingresos extranjeros que reúnan las condiciones establecidas" de las "empresas que cumplan determinados requisitos" a un tipo del 12,17 por ciento o del 24,5 por ciento. El texto de esta propuesta figura en la Prueba documental CE-2.

8. Este nuevo régimen fiscal optativo tendría un efecto muy similar al programa EVE. El tipo impositivo del 12,17 por ciento se aplicaría sólo si se siguiera el "método del refugio" para calcular los "ingresos extranjeros que reúnen las condiciones establecidas" y correspondiera al beneficio de las EVE utilizando normas administrativas de fijación de precios (siendo el 12,17 por ciento equivalente a 8/23 del 35 por ciento) y el tipo del 24,5 por ciento se aplicaría en otros casos (siendo el 24,5 por ciento aproximadamente el doble del 12,17 por ciento).

9. Además, una "empresa que cumpla determinados requisitos" habría sido definida como una empresa extranjera que

i) esté administrada fuera de los Estados Unidos, y

ii) realice actividades económicas fuera de los Estados Unidos con respecto a sus "ingresos extranjeros que reúnan las condiciones establecidas".[4]

y los "ingresos extranjeros que reúnan las condiciones establecidas" tendrán que haber sido obtenidos por una "empresa que cumpla determinados requisitos", de la venta, el arrendamiento o al alquiler de bienes

i) fabricados por una "empresa fabricante que cumpla determinados requisitos",

ii) vendidos, arrendados o alquilados para su uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y

iii) no sean imputables en más del 50 por ciento de su justo valor de mercado contenido extranjero.[5]

10. El principal cambio frente al programa EVE era que la ventaja del nuevo programa también se podría obtener para las ventas en el extranjero de determinados bienes manufacturados en el extranjero (de cuyo justo valor de mercado no más del 50 por ciento fuese imputable al contenido extranjero).

11. A juicio de los Estados Unidos, la aplicación ampliada del régimen optativo a las ventas en el extranjero para la exportación (bienes de fabricación estadounidense) y las ventas en el extranjero no destinadas a la exportación (bienes de fabricación extranjera) habría convertido este programa en un programa no supeditado a las exportaciones.

[4] Véase la página 2 de la propuesta de los Estados Unidos en la Prueba documental CE-1.

[5] Véase la página 2 de la propuesta de los Estados Unidos en la Prueba documental CE-1.

12. El 26 de mayo de 2000, mediante carta del Comisario Lamy al Sr. Eizenstat, las CE expusieron claramente su opinión de que esta propuesta era inaceptable dado que no cumplía las condiciones de compatibilidad con la OMC (Prueba documental CE-3).

13. El 28 de julio de 2000, el Subsecretario de Estado de los Estados Unidos, Sr. Eizenstat, escribió al Comisario Lamy para informarle de la aprobación por el Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara de Representantes, el 27 de julio, de la legislación destinada a sustituir el programa EVE. El proyecto presentado al Congreso eliminaba alguno de los elementos accesorios de la propuesta de 2 de mayo, como la necesidad de crear una empresa extranjera para canalizar las ventas, pero los Estados Unidos, sin embargo, persistieron en el mismo programa básico, desarrollando su forma para hacerlo, a juicio de los Estados Unidos, más fácilmente defendible en la OMC, y manteniendo al mismo tiempo ventajas equivalentes para los beneficiarios de las EVE.

14. El Comisario Lamy escribió al Subsecretario de Estado de los Estados Unidos, Sr. Eizenstat, el 31 de agosto de 2000, para expresar su preocupación con respecto al contenido del proyecto, dado que, en su opinión, no eliminaba las infracciones a las disposiciones de la OMC presentes en el programa EVE (Prueba documental CE-4).

15. El proyecto finalmente se convirtió en ley el 15 de noviembre de 2000, como ley del Congreso de los Estados Unidos titulada *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000*. El texto de esta Ley se adjunta como Prueba documental CE-5. Una explicación de sus disposiciones está contenida *en la explicación técnica de la Enmienda del Senado 9 H.R 4986, de la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* (JCX-111-99), de 1º de noviembre de 2000 (Prueba documental CE-5A), preparada por el Comité Conjunto sobre Tributación del Congreso de los Estados Unidos.

16. La intención de que el programa EVE siga teniendo efecto es evidente en particular en la declaración[6] que figura en la explicación del Comité Conjunto sobre Tributación de que durante el "período intermedio", en espera de que se dicten orientaciones administrativas sobre la aplicación del nuevo programa, los contribuyentes pueden aplicar los principios de las disposiciones legales y orientaciones administrativas vigentes en el marco del programa EVE.

17. El título de esta ley es equívoco en varios aspectos. En primer lugar, no deroga completamente el programa EVE, sino que permite que continúe por un período indefinido, como las CE explicarán más detalladamente en la sección 3.9 *infra*. En segundo lugar, no concierne a los ingresos "extraterritoriales" en el verdadero sentido de esa palabra. Los ingresos a los que se refiere pueden ser obtenidos íntegramente en los Estados Unidos. Parece que los Estados Unidos utilizan la palabra "extraterritorial" con el sentido de "de exportación" u "obtenido de ventas para el consumo en el exterior". Por último, la palabra "exclusión" da lugar a confusión porque la Ley no hace nada más que eximir de impuestos determinada cuantía de ingresos, de una manera distinta, en cuanto a la forma pero no al fondo, de como lo hace el programa EVE. Por estos motivos, las CE se remitirán a la Ley como "Ley de sustitución del régimen de las EVE".

18. El carácter del nuevo programa introducido por la Ley de sustitución del régimen de las EVE (y al que las CE harán referencia como al "Programa de sustitución de las EVE" para distinguirlo de su predecesor) está bien resumido en un informe del Servicio de investigaciones del Congreso titulado

[6] Prueba documental CE-5A, página 20.

"Foreign Sales Corporation Tax Benefit for Exportings and the World Trade Organization, en los siguientes términos[7]:

> La HR 4986 comienza por eximir los "ingresos extraterritoriales" de los impuestos estadounidenses, y continúa definiendo los "ingresos extraterritoriales" y una cadena de otros conceptos en forma que limita la exención de los mismos a las exportaciones estadounidenses de una empresa y a una cuantía equivalente de ingresos procedentes de operaciones en el exterior. El eslabón inicial en la cadena de definiciones es "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", y que son en general productos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos. En general, se trata de toda la gama de exportaciones estadounidenses, pero el proyecto excluye expresamente los mismos artículos que el programa EVE: determinados bienes intangibles, petróleo y gas, madera sin elaborar, exportaciones prohibidas, bienes cuyo suministro es escaso. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en el programa EVE, los productos militares aparentemente reunirían las condiciones para recibir el mismo beneficio que otras exportaciones. Y a diferencia del concepto paralelo de bienes de exportación del programa EVE, los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas pueden ser fabricados en parte fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, no puede añadirse fuera de los Estados Unidos más del 50 por ciento del valor de dichos bienes.
>
> El siguiente eslabón de la cadena está constituido por "entradas brutas del comercio exterior", que el proyecto define como los ingresos procedentes de la venta o arrendamiento de bienes objeto de comercio que reúnen las condiciones establecidas, y que es un concepto paralelo al concepto de entradas brutas del programa EVE. Como en el caso de las EVE, una empresa solamente sería tratada como una empresa que obtiene entradas brutas de comercio exterior si realiza procesos económicos en el exterior. Sin embargo, no se aplicarían los requisitos de administración en el exterior de las EVE (véase página 4, *supra*).
>
> A continuación, el proyecto define los "ingresos de comercio exterior" como ingresos imponibles e imputables, a las entradas brutas de comercio exterior. El proyecto califica determinada parte de estos ingresos de comercio exterior como "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", y otorga a dichos ingresos una exención fiscal. El proyecto fija la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas (y por lo tanto la exclusión) en una cantidad equivalente, bien al 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior, al 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior, o bien al 30 por ciento de los ingresos atribuibles a procesos económicos en el exterior llevados a cabo de conformidad con las prescripciones aplicables a las entradas brutas de comercio exterior. (La norma que exime el 30 por ciento de los ingresos es similar en sus efectos a la norma del programa EVE que se aplica a las empresas que utilizan precios fijados en condiciones de plena competencia). Como en el caso del programa EVE y de la propuesta presentado en mayo, el resultado aritmético de las normas es que una empresa puede eximir de los impuestos estadounidenses una parte situada entre el 15 por ciento y el 30 por ciento de los ingresos que reúnan las condiciones establecidas.

[7] Informe del Servicio de investigaciones del Congreso sobre ventajas fiscales para la exportación para las empresas de ventas en el extranjero y la Organización Mundial del Comercio *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, especialista en finanzas públicas. División de Gobierno y Finanzas (actualizado el 22 de septiembre de 2000) Prueba documental CE-6.

19. Las principales características del Programa de sustitución de las EVE frente al programa EVE que las CE desearían destacar aquí son las siguientes[8]:

- el Programa de sustitución de las EVE preserva las ventajas fiscales disponibles en el marco del programa relativo a las EVE y previstas en la propuesta estadounidense inicial de mayo de 2000, es decir, una exención que ampara entre el 15 por ciento y el 30 por ciento de los ingresos de exportación. Las fórmulas para calcular la exclusión de los ingresos son aritméticamente equivalentes a las disponibles en el marco del programa relativo a las EVE (como explicarán *infra* las CE);

- la aplicación del Programa de sustitución de las EVE, sin embargo, resulta más simple y más sencilla que la del programa EVE. Ya no es necesario que una empresa extranjera distinta obtenga el ingreso exento, y la maximización de las ventajas fiscales utilizando el método más favorable para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas ahora puede ser realizada por las autoridades fiscales de los Estados Unidos;

- el Programa de sustitución de las EVE está disponible en determinadas circunstancias para los ingresos obtenidos de la venta de bienes por empresas extranjeras que opten por ser consideradas empresas estadounidenses;

- la limitación del contenido extranjero al 50 por ciento que existe en el programa EVE ha sido adaptada a las características de la nueva legislación a fin de incluir los costos directos de la mano de obra extranjera.

20. Por lo tanto, la Ley de sustitución de las EVE no responde para nada a las preocupaciones de las CE, el Grupo Especial, el Órgano de Apelación o el OSD con respecto a las subvenciones a la exportación concedidas en el marco del sistema fiscal estadounidense. Es un intento de disimularlas. En efecto, su propósito es -como hizo saber el Subsecretario de Estado de los Estados Unidos, Sr. Eizenstat, cuando instó al Senado de los Estados Unidos a aprobar el proyecto de ley- prevenir la retorsión inmediata y dar a los Estados Unidos "una posibilidad de volver a someter a litigio esta diferencia".[9]

21. La Oficina de Presupuesto del Congreso estimó que la Ley de sustitución de las EVE aumentaría los gastos fiscales con respecto al programa EVE existente en las siguientes cantidades[10]:

[8] Para una explicación más completa de las diferencias entre el programa EVE y el Programa de sustitución de las EVE, remitimos al Grupo Especial a los documentos anexos. Las CE describirán más detalladamente las disposiciones de la Ley en la medida y el momento en que sea necesario.

[9] Palabras del Subsecretario de Estado de los Estados Unidos, Sr. Eizenstat, durante el debate del proyecto en el Comité de Finanzas del Senado el 19 de septiembre de 2000, (*Inside US Trade*, de 22 de septiembre de 2000, página 26) (Prueba documental CE-7).

[10] Tomado del informe del Senado de 20 de septiembre de 2000. La estimación de costos de la Oficina de Presupuestos del Congreso de 13 de septiembre de 2000 (Prueba documental CE-8) contenía estimaciones ligeramente superiores.

Efectos presupuestarios estimados de H.R. 4986, la "Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", según lo informado por el Comité de Finanzas

[Ejercicios fiscales 2001 - 2010, en millones de dólares]

Consignación	Efectividad	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2001-05	2001-10
Ingreso extraterritorial	En general tp	-141	-305	-340	-378	423	-466	-514	-566	-623	-687	-1.587	-4.443

Exclusión: Derogación de las disposiciones relativas a las EVE, 9/30/00

Texto correspondiente a la columna "efectividad": tp = transacción posterior
Nota: Los detalles pueden no estar sumados a los totales debido al redondeo de las cifras.
Fuente: Comité Conjunto sobre Tributación.

22. A pesar de su decepción ante el hecho de que los Estados Unidos se hayan rehusado a cumplir las recomendaciones del OSD, las CE han hecho lo posible para limitar la escala de esta diferencia con la esperanza de que un clima político calmo facilitaría la tarea de los Estados Unidos de proceder finalmente al cumplimiento. Por esta razón, han celebrado un acuerdo de procedimiento con los Estados Unidos, que han notificado a la OMC[11] y que subraya la importancia que las CE asignan al carácter multilateral del sistema de solución de diferencias de la OMC.

23. El 17 de noviembre de 2000, las CE iniciaron el procedimiento previsto en el párrafo 5 del artículo 21 del Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige las solución de diferencias ("*ESD*") solicitando a los Estados Unidos la celebración de consultas.[12]

24. Las consultas con los Estados Unidos sobre el Programa de sustitución de las EVE se celebraron en Ginebra el 4 de diciembre de 2000. Estas consultas contribuyeron a una mejor comprensión de las respectivas posiciones de las partes, pero no lograron solucionar la diferencia.

25. En consecuencia, las CE solicitaron que se volviese a convocar el Grupo Especial para examinar esta cuestión con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*.[13] El 20 de diciembre de 2000 se estableció el Grupo Especial.

3. ANÁLISIS JURÍDICO

3.1 Introducción

26. A juicio de las CE, la Ley de sustitución de las EVE no supone el cumplimiento por los Estados Unidos de las recomendaciones y resoluciones del OSD y es incompatible con los acuerdos abarcados. El Programa de sustitución de las EVE prevé subvenciones para los exportadores de los Estados Unidos igualmente prohibidas, como lo hace el programa EVE, e introduce nuevas subvenciones prohibidas para determinadas empresas en el extranjero.

27. Existe desacuerdo tanto con respecto a la existencia de medidas destinadas a cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD como en cuanto a la compatibilidad de dichas medidas con

[11] *Entendimiento entre las Comunidades Europeas y los Estados Unidos con respecto a los procedimientos previstos en los artículos 21 y 22 del ESD y el artículo 4 del Acuerdo SMC*, WT/DS108/12, 5 de octubre de 2000.

[12] La solicitud se distribuyó en el documento WT/DS108/14, de 21 de noviembre de 2000.

[13] WT/DS108/16, 8 de diciembre de 2000.

los acuerdos abarcados, en el sentido del párrafo 5 del artículo 21 del ESD. En las consultas, los Estados Unidos se han negado incluso a admitir que no "existían" medidas destinadas a cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD en la fecha que el OSD había establecido para que se adoptaran.

28. En consecuencia, el mandato del Grupo Especial de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* y a la luz del artículo 4 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias ("*Acuerdo SMC*") es determinar si los Estados Unidos han retirado la subvención y cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD para las fechas establecidas, y si las medidas estadounidenses (la Ley de sustitución de las EVE y sus disposiciones conexas) son compatibles con los acuerdos abarcados.

29. Las CE expondrán en el orden siguiente las razones por las que consideran que la Ley de sustitución de las EVE es incompatible con las obligaciones que corresponden a los Estados Unidos en virtud de los acuerdos abarcados y que al no retirar las subvenciones declaradas incompatibles con el *Acuerdo SMC* y poner sus leyes en conformidad con las obligaciones dimanantes del *Acuerdo SCM* y del *Acuerdo sobre la Agricultura* los Estados Unidos tampoco han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD en la presente diferencia:

- que el Programa de sustitución de las EVE tiene como resultado la condonación de ingresos fiscales que en otro caso se percibirían, con lo que se confiere a los destinatarios un beneficio. Por consiguiente, la Ley de sustitución del régimen de las EVE prevé subvenciones en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* y del *Acuerdo sobre la Agricultura*;

- que el Programa de sustitución de las EVE prevé subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, contrariamente a lo dispuesto en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y específicamente relacionadas con las exportaciones, en contra de lo dispuesto en el punto e) del Anexo 1 del *Acuerdo SMC*;

- que el Programa de sustitución de las EVE prevé subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, contrariamente a lo dispuesto en el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;

- que, en consecuencia, el Programa de sustitución de las EVE concede y mantiene subvenciones en contra de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;

- que el Programa de sustitución de las EVE prevé para los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a los productos estadounidenses similares, en contra de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*;

- que las subvenciones previstas en el Programa de sustitución de las EVE son contrarias a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 10 y en el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* o, en la alternativa, a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 3 y en el artículo 8 considerado conjuntamente con el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;

- que la Ley de sustitución del régimen de las EVE contiene disposiciones transitorias que permiten que las empresas sigan beneficiándose, más allá del 30 de septiembre de 2000, del programa EVE, incompatible con la OMC;

- que los Estados Unidos no han cumplido, para el 1º de noviembre de 2000, las recomendaciones y resoluciones del OSD en el asunto *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"* (WT/DS108), conforme lo especificó el OSD el 12 de octubre de 2000.

3.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones

3.2.1. Las constataciones del Grupo Especial y del Órgano de Apelación sobre el programa EVE

30. El Grupo Especial recordará que se sostuvo que el programa EVE supone una contribución financiera del gobierno que otorga un beneficio y, en consecuencia, da lugar a una subvención porque entraña la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. Como declaró el Órgano de Apelación al confirmar la constatación del Grupo Especial[14]:

> En nuestra opinión 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.

31. El único punto sobre el que el razonamiento del Órgano de Apelación con respecto al artículo 1 del *Acuerdo SMC* se diferencia del razonamiento seguido por el Grupo Especial se relaciona con la cuestión relativa a si[15]:

> … el término "en otro caso se percibirían" establece el criterio de "si no fuera por", según el cual la base adecuada de comparación para determinar si en otro caso los ingresos "se percibirían" es "la situación que existiría si no fuera por la medida en cuestión …"

32. La dificultad que planteaba este criterio al Órgano de Apelación era que no figuraba en el texto de los acuerdos, e implicaría que la conversión de una excepción del régimen fiscal en una exclusión del régimen fiscal supondría que no existía subvención. Según los términos del Órgano de Apelación[16]:

> Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual *no* hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada.

---

[14] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

[15] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 91, donde se remite el informe del Grupo Especial, párrafo 7.45.

[16] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 91.

33. El Grupo Especial y el Órgano de Apelación también subrayaron que el *Acuerdo sobre la OMC* no limitaba el derecho (es más, "la autoridad soberana") de los Miembros de la OMC de gravar, o de no gravar, determinadas categorías de ingresos[17], en la medida en que respetaran sus obligaciones en el marco de la OMC. Parece que los Estados Unidos intentarán aducir que la Ley de sustitución de las EVE no da lugar a una subvención porque los Estados Unidos se han limitado a ejercer este derecho y han optado por no gravar una categoría de ingresos que califican de "extraterritoriales" (o "ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas").

3.2.2. Los cambios introducidos por la Ley de sustitución del régimen de las EVE

34. La Ley de sustitución del régimen de las EVE deroga, a reserva de diversas disposiciones de transición, las exenciones previstas para las EVE y las sustituye por un programa por el que se dice que determinados "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" quedan "excluidos" de los impuestos.

35. Estos ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas "excluidos" corresponden aritméticamente a los ingresos de comercio exterior exentos en el programa EVE. El texto del nuevo artículo 941(a) del IRC, que define este concepto, merece ser citado en su integridad:

> 1) DISPOSICIÓN GENERAL. La expresión "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" significa, con respecto a cualquier operación, la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación igual a la mayor de las siguientes magnitudes;
>
> A) el 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación;
>
> B) el 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior obtenidas por el contribuyente en esa operación, o
>
> C) el 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación.

36. Por tanto, el nuevo artículo 941(a)(1)(A) prevé una exclusión equivalente al 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el extranjero, que corresponde a la exclusión del 30 por ciento disponible en el marco del programa EVE aplicable cuando no se aplican las normas de fijación administrativa de precios (artículo 923(a)(2)). El nuevo artículo 941(a)(1)(B) prevé una exclusión equivalente al 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior, que es igual a la disponible con arreglo al programa EVE[18] (multiplicando 15/23 por 1,83 por ciento se obtiene 1,2 por ciento). El nuevo artículo 941(a)(1)(C) prevé una exclusión equivalente al 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior, que es igual a la prevista en el programa EVE[19] (multiplicando 15/23 por 23 por ciento se obtiene 15 por ciento).

37. La Ley de sustitución del régimen de las EVE también simplifica la posibilidad de acceder a beneficios al eliminar la necesidad de contar con una filial en el exterior (la EVE), al eliminar otras formalidades y al asignar al Servicio de rentas internas de los Estados Unidos la tarea de identificar la fórmula que maximice el beneficio que el contribuyente puede obtener en cada operación.

---

[17] Informe del Grupo Especial, párrafo 7.122 e informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

[18] Artículos 923(a)(3) (modificado por el artículo 291(a)(4) IRC) y 925(a)(1) del IRC.

[19] Artículos 923(a)(3) (modificado por el artículo 291(a)(4) IRC) y 925(a)(2) del IRC.

38. La primera cuestión básica es, por lo tanto, determinar si el hecho de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE se exprese en términos de la *exclusión* de determinados ingresos de la tributación mientras que el programa relativo a las EVE empleaba el término "*exentos*" (así como el término "excluidos") significa que ya no existe subvención (porque los Miembros de la OMC pueden elegir las categorías de ingresos que desean gravar).

39. Las CE demostrarán *infra* que el Programa de sustitución de las EVE constituye una subvención tanto como la constituía (y la constituye) el programa EVE. Las CE explicarán en primer lugar por qué los Estados Unidos están jugando con palabras cuando alegan que ese programa es distinto del programa EVE porque *excluye* ingresos de la tributación en lugar de *eximirlos*. Las CE volverán luego a los términos del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, tal como fueron interpretados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación, para demostrar que los cambios superficiales que los Estados Unidos han introducido no han modificado el hecho de que los ingresos que en otro caso se percibirían son condonados.

3.2.3. No es pertinente y resulta equívoco referirse al Programa de sustitución de las EVE como una "exclusión del impuesto" en lugar de una exención

40. Las CE ya han señalado *supra*[20] la observación del Órgano de Apelación de que un enfoque formalista, basado en una distinción entre una "exclusión" de un impuesto y una exención, podría ofrecer un medio fácil pero indebido de eludir la prohibición del *Acuerdo SMC* de las subvenciones supeditadas a los resultados de exportación. Ya por este motivo el mecanismo ideado por los Estados Unidos está destinado al fracaso. Las CE explicarán por qué el cambio de terminología no es pertinente y resulta equívoco.

41. En efecto, las palabras "exención" y "exclusión" pueden utilizarse y se utilizan bastante indistintamente en la legislación fiscal. Ya la disposición básica relativa a las EVE, el artículo 921 del IRC, tiene como título "Ingresos de comercio exterior exentos" y como subtítulo "Exclusión". Funcionaba formalmente como una exclusión, dado que se consideraba que los ingresos eran "ingresos de fuente extranjera sin conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos" y por lo tanto no eran imponibles. En realidad todos reconocieron, y el Grupo Especial y el Órgano de Apelación sostuvieron, que el programa EVE eximía de impuestos a determinados ingresos. La confusión de terminología no es nada nuevo, y las CE explicarán ahora por qué el verdadero carácter del Programa de sustitución de las EVE es el de una exención de impuestos.

42. El nuevo artículo 114(a) del IRC incorporado por la Ley de sustitución del régimen de las EVE dispone lo siguiente:

> a) EXCLUSIÓN. Los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales.

43. Pero a continuación el artículo 114(b) declara que:

> b) EXCEPCIÓN. El apartado a) no se aplicará a los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas según se determine en virtud de la subparte E de la parte III del subcapítulo N.

44. Por tanto, es a primera vista evidente que solamente "los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" quedan "excluidos". La invención de una categoría adicional de

[20] Párrafo 31.

"ingresos extraterritoriales" es en gran medida innecesaria, equívoca y no pertinente. Leídos conjuntamente los apartados a) y b) no hacen más que establecer una exención limitada de impuestos para una cantidad de ingresos que más adelante se definen como ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. La referencia a la definición de "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en el artículo 941(a) demuestra además que esta cantidad de ingresos está definida en términos de "la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación igual a …". Esto es exactamente equivalente a una exención de las cantidades indicadas a renglón seguido.

45. Como se explicó en la sección 3.2.2 *supra*, las cantidades exentas son equivalentes aritméticamente a las cantidades exentas con arreglo al programa EVE.

46. Por tanto, la primera razón por la que el Programa de sustitución de las EVE no constituye realmente una exclusión de ingresos de la base impositiva sino más bien una nueva exención de impuestos para determinados ingresos es que los "ingresos excluidos" están definidos expresamente en términos de "la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación igual a" una cantidad definida.

47. Es evidente que cualquier exención puede presentarse de esta forma como una exclusión. Si un Miembro de la OMC deseara dar una prima del 1 por ciento por el valor de mercancías exportadas, podría simplemente excluir de los impuestos "la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación equivalente al 1 por ciento del valor de las mercancías exportadas".

48. Un segundo motivo por el cual el nuevo programa crea una excepción y no una exclusión de la obligación de pagar impuestos es que ésta está sujeta a varias *condiciones especiales*. Estas condiciones se examinarán más detalladamente *infra*, y es suficiente observar que no son solamente condiciones relacionadas con la exportación (es decir, venta para el consumo fuera de los Estados Unidos) sino que también requieren, por ejemplo, que los bienes que reúnan las condiciones establecidas tengan menos del 50 por ciento de contenido extranjero. Hay también numerosas excepciones (por ejemplo, el programa no se aplica a los ingresos provenientes de la exportación de madera o de bienes considerados escasos).

49. Una tercera razón por la cual se trata de una excepción y no de una exclusión es que solamente una parte de los ingresos procedentes de un determinado evento imponible (la parte que constituye ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) queda "excluida" de los impuestos. En efecto, los Estados Unidos someten a impuestos la parte principal de lo que denominan "ingresos extraterritoriales". Solamente la parte variable de estos ingresos, designada como ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que el contribuyente opta por incorporar en la exclusión, es la que escapa del impuesto. Por lo tanto, en ningún caso es posible decir que se excluye de los impuestos una "categoría de ingresos".

50. Los Estados Unidos intentan invertir este argumento [21] diciendo que la *imposición* de la parte de ingresos extraterritoriales que no constituye ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas es la excepción a la norma general de no gravar los ingresos extraterritoriales y que, si está permitido excluir todos los ingresos, entonces seguramente se puede excluir una parte de los mismos.

51. Las CE sostienen que esto es un simple juego de palabras. La "excepción", por su propio carácter, es la decisión de no gravar una parte de tales ingresos. El hecho de que la mayoría de los

[21] [En el informe sobre medios y arbitrios de la Cámara de Representantes de 12 de septiembre de 2000 (P.10).]

"ingresos extraterritoriales" (la parte que no constituye ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) esté sujeta al tipo impositivo normal simplemente es una prueba de que no existe una norma general que excluya de la tributación tales ingresos, lo cual refuerza el argumento de que el hecho de que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no estén sujetos a impuestos constituye la excepción.

52. En cuarto lugar, el Programa de sustitución de las EVE es *optativo*. Las empresas pueden optar por valerse de dicho programa o emplear las normas fiscales usuales de los Estados Unidos hasta el 1º de enero de 2002[22] o, en algunas circunstancias durante un período de transición indefinido, el programa EVE.[23]

3.2.4 El Programa de sustitución de las EVE da lugar a la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían

53. Las CE sostienen que el factor que determina si el Programa de sustitución de las EVE da lugar a una contribución financiera y, en consecuencia, a una subvención no es que las disposiciones legislativas sobre las cuales se basa empleen la palabra "excluir" o la palabra "eximir", o ninguna de las dos, sino que exista una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

54. Tanto el Grupo Especial[24] como el Órgano de Apelación[25] aclararon que esto exige la comparación de los ingresos efectivamente percibidos tras la aplicación de la medida en cuestión y aquellos percibidos en una situación "de referencia" que en otro caso prevalecería con arreglo a la legislación del Miembro en cuestión.

55. La Ley de sustitución del régimen de las EVE dispone que los ingresos quedan parcialmente "excluidos" de la tributación si se cumplen todas las condiciones establecidas en el Programa de sustitución de las EVE, es decir, en particular:

- Los ingresos deben proceder de la venta de "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y por lo tanto deben:
  - ser destinados a uso final fuera de los Estados Unidos[26]; y
  - tener un contenido extranjero que no supere el 50 por ciento del justo valor de mercado[27];
- Los ingresos deben ser "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" (en particular, los bienes no han de venderse para consumo final en los Estados Unidos)[28];

[22] Véase el artículo 942(a)(3) del IRC.

[23] Véase el artículo 5 de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y la explicación contenida en la sección 3.9, *infra*.

[24] Informe del Grupo Especial, párrafos 7.42 y 7.43.

[25] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

[26] Artículo 943(a)(1)(B) del IRC.

[27] Artículo 943(a)(1)(C) del IRC.

[28] Artículo 941(a) del IRC.

- La elección debe haber sido efectuada -o no haberlo sido- en la forma exigida[29];
- No debe ser aplicable ninguna de las diversas exclusiones del beneficio del Programa de sustitución de las EVE, tales como:
  - ➢ de las cooperativas agrícolas y hortícolas[30];
  - ➢ de los miembros de grupos de empresa, incluidas las DISC[31];
  - ➢ de las EVE[32];
  - ➢ de las categorías de empresas extranjeras designadas por el Secretario[33];
  - ➢ exclusión de ingresos por el Secretario como consecuencia de la participación de los contribuyentes en un "boicot internacional" y prácticas corruptas.[34]

56. Si se cumplen estas condiciones, los ingresos quedan "excluidos" de la tributación. Si no se cumplen, no quedan excluidos (es decir, quedan incluidos) y se les aplica un impuesto. En consecuencia, si se cumplen las condiciones, los ingresos fiscales que en otro caso se percibirían sobre este ingreso no se perciben, es decir, se condonan.

57. Por tanto, la "exclusión" de la tributación que se realiza a través de la aplicación del Programa de sustitución de las EVE no puede asimilarse en absoluto a la no sujeción al régimen impositivo de categorías o clases de ingresos que no están sujetos a impuestos. La Ley de sustitución del régimen de las EVE no define *cualitativamente* una *clase o categoría de ingresos* que está excluida de la base impositiva, sino que establece *condiciones* para eximir parcialmente de impuestos ingresos que en otro caso serían íntegramente imponibles. Los ingresos tienen el mismo carácter se cumplan o no las condiciones. Parte de los ingresos procedentes de un único evento imponible está sujeta a impuestos y parte no.

58. Es verdad que los Miembros de la OMC tienen libertad para no gravar una *categoría general* de ingresos y que los ingresos de fuente extranjera pueden constituir una de esas categorías generales.

59. Sin embargo, los "ingresos extraterritoriales" no son ingresos de fuente extranjera. Como se observó en la sección 3 *supra*, esos ingresos pueden haber sido obtenidos íntegramente en los Estados Unidos y la única característica "extraterritorial" es que son ingresos procedentes de ventas para consumo final fuera de los Estados Unidos. Aunque el nuevo artículo 942(b) del IRC establece varios requisitos de procesos económicos en el exterior, no hay relación alguna entre el valor de estos procesos y la medida en que se realizan fuera de los Estados Unidos y la cantidad de ingresos exentos.

---

[29] Por ejemplo, conforme a los artículos 942(a)(3), 943(e).

[30] Artículo 943(g) del IRC.

[31] Artículo 943(h) del IRC.

[32] Artículo 5(C) de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

[33] Artículo 943(e)(4)(C) del IRC.

[34] Artículo 941(a)(5) del IRC.

60. Los "ingresos extraterritoriales" (y menos aún los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) no constituyen una categoría general de ingresos que un Miembro de la OMC puede optar por no gravar en conformidad con el *Acuerdo SMC*. Se trata sólo de un medio artificial designado para reproducir beneficios de las EVE bajo la apariencia de una exclusión general.

61. Como se explicó *supra*, lo que queda excluido del impuesto es la *cantidad* de ingresos -"la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación igual a" una cantidad predeterminada.[35]

3.2.5 Pueden distinguirse dos subvenciones

62. La nueva característica del Programa de sustitución de las EVE es que se aplica también a operaciones referidas a determinados bienes producidos en el exterior (siempre que su contenido extranjero no supere el 50 por ciento).

63. Las condiciones aplicables a cada una de esas subvenciones no son las mismas así como tampoco lo es, como se demostrará, el análisis con arreglo al *Acuerdo SMC*. La principal diferencia formal es que la subvención relacionada con las operaciones con determinados bienes producidos en el extranjero solamente se aplica si la empresa productora se ha sometido voluntariamente a los impuestos estadounidenses como una empresa nacional. Además, hay muchas otras diferencias de trato resultantes del hecho de que se aplica un trato *formalmente* idéntico a situaciones diferentes, en particular la producción fuera de los Estados Unidos y no dentro de éstos, y por un extranjero y no por un nacional estadounidense.

64. Con el propósito de distinguirlas, las CE se referirán a la subvención otorgada con respecto a la exportación de mercancías producidas en los Estados Unidos como a la "subvención básica de sustitución de las EVE" y a la subvención conferida a las operaciones con mercancías producidas en el exterior como a la "subvención ampliada de sustitución de las EVE". Cuando no haya necesidad de distinguir los dos casos, las CE harán referencia a ambas en general como a la "subvención de sustitución de las EVE" o las "subvenciones de sustitución de las EVE".

65. El hecho de que las subvenciones abonadas a los extranjeros también puedan estar comprendidas en el *Acuerdo SMC* ya ha sido reconocido en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*[36], en el que se examinaban subvenciones pagadas a compañías aéreas no brasileñas que compraban aeronaves brasileñas.

66. La disponibilidad del Programa de sustitución de las EVE para operaciones con mercancías producidas en el exterior da lugar a la condonación de ingresos fiscales y confiere un beneficio de la misma manera que la aplicación del programa a la exportación de mercancías producidas en los Estados Unidos. De hecho podría sostenerse que es incluso más claro, dado que las mercancías producidas en el exterior solamente constituirán bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas cuando el productor extranjero opte afirmativamente por ser considerado una empresa nacional estadounidense y beneficiarse de ese programa, mientras que se supone que el programa ha de aplicarse automáticamente en el caso de exportaciones de mercancías producidas en los Estados Unidos (salvo que el contribuyente opte por excluir ingresos con arreglo al artículo 943(a)(3). Es evidente que no se invocará el Programa de sustitución de las EVE en el caso

[35] Véase la definición de ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas en el artículo 941(a) del IRC.

[36] *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*, informe del Grupo Especial, WT/DS46/R, 14 de abril de 1999, y *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*, informe del Órgano de Apelación, AB-1999-1, WT/DS46/AB/R, 2 de agosto de 1999.

de mercancías producidas en el exterior a menos que dé lugar a ahorros de fiscales conforme a la legislación estadounidense.

3.2.6 El Programa de sustitución de las EVE también prevé subvenciones en el sentido del Acuerdo sobre la Agricultura

67. En los procedimientos anteriores, el Grupo Especial constató que una medida comprendida en la definición de subvención a tenor del *Acuerdo SMC* también será una subvención a los efectos del *Acuerdo sobre la Agricultura* cuando se aplique a productos agrícolas, salvo que haya disposiciones del *Acuerdo sobre la Agricultura* que sugieran una conclusión distinta.[37] El Órgano de Apelación declaró que no había ninguna razón para discrepar de esta constatación. Ninguna disposición de la Ley de sustitución del régimen de las EVE sugiere que haya que llegar a una conclusión distinta con respecto al Programa de sustitución de las EVE.

3.2.7 Conclusión

68. Las CE, por consiguiente, concluyen que el Programa de sustitución de las EVE creado por la Ley de sustitución del régimen de las EVE da lugar a subvenciones en el sentido del *Acuerdo SMC* y del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

3.3 La subvención de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación

3.3.1 Introducción - el Programa de sustitución de las EVE como subvención a la exportación

69. Los Estados Unidos han hecho saber que su defensa del Programa de sustitución de las EVE se concentrará en su afirmación de que han eliminado la supeditación a las exportaciones al poner también dicho programa a disposición de las operaciones con bienes producidos fuera de los Estados Unidos (siempre que el contenido extranjero no supere el 50 por ciento).

70. Esta es, en verdad, una alegación bastante extraordinaria. ¡Desafía el sentido común al sugerir que una medida dejará de ser una subvención a la exportación si se le añade una característica adicional de fomento de las exportaciones!

71. Los Estados Unidos han sustituido el requisito de la exportación por un requisito de que las mercancías no sean vendidas "para uso final en los Estados Unidos".[38] Con respecto a las mercancías estadounidenses, esto, desde luego, es simplemente otra forma de decir que deben ser exportadas (y de hecho el Grupo Especial ya ha examinado un texto similar, dado que se utiliza en el programa EVE[39]). Lo que salva al Programa de sustitución de las EVE, según los Estados Unidos, es que tiene un alcance más amplio y también que regula el caso (probablemente muy raro) de los productores extranjeros sujetos al régimen fiscal estadounidense como empresas nacionales, pero que producen en el exterior y cuyas mercancías se venden en el exterior. Si la prohibición de las subvenciones a la exportación en el *Acuerdo SMC* deja de aplicarse por esa razón, se trata por cierto de una disposición concebida en forma muy deficiente.

72. Las CE expondrán en las secciones 3.3.2 a 3.3.5 *infra* varias razones jurídicas detalladas de por qué los Estados Unidos están equivocados. Lo primero y fundamental es que el punto de comparación para considerar que una subvención está supeditada a los resultados de exportación es el

[37] Informe del Grupo Especial, párrafos 7.149 a 7.151.

[38] Artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC.

[39] Artículo 927(a)(1)(B) del IRC.

régimen aplicable a las ventas internas, no el aplicable a las ventas de las mercancías producidas en el exterior. En segundo lugar, el presunto medio alternativo de obtener la subvención también está supeditado a la exportación, por cuanto la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida. En tercer lugar, el párrafo 1 a) del artículo 3 indica expresamente que una subvención está prohibida ya sean los resultados de exportación *la condición única o una entre varias* condiciones. En cuarto lugar, el que un productor extranjero opte por estar sometido a los impuestos estadounidenses tiene consecuencias tales que no puede esperarse que tal opción se concrete en la práctica.

73. Las CE aducirán además en la sección 3.4 *infra* que el Programa de sustitución de las EVE también es una subvención a la exportación prohibida porque está relacionado específicamente con las exportaciones.

3.3.2 El régimen fiscal aplicable a las ventas internas de mercancías nacionales, y no el aplicable a las ventas en el exterior de mercancías extranjeras, constituye la base correcta de comparación

3.3.2.1 Introducción - argumento de los Estados Unidos

74. El párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* prohíbe:

> las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I (se omiten las notas de pie de página).

75. Como se señaló *supra*, parece que los Estados Unidos están aduciendo que, dado que es posible obtener una subvención de sustitución de las EVE sin exportar, esta subvención no está supeditada a los resultados de exportación.

76. Habida cuenta de que la subvención constituye de hecho la exención (o exclusión) de determinados ingresos del pago de impuestos, los Estados Unidos podrían de hecho aducir que, dado que es posible obtener ingresos exentos de impuestos sin exportar, la exención (o exclusión) de los ingresos del pago de impuestos no constituye una subvención a la exportación.

77. Hay varias categorías de ingresos que no están sujetas a impuestos en los Estados Unidos. La Ley de sustitución del régimen de las EVE funciona mediante la incorporación en el IRC de un nuevo artículo 114, que considera que determinados ingresos están excluidos de los "ingresos brutos" a efectos fiscales en los Estados Unidos. Hay muchas otras disposiciones que hacen exactamente lo mismo. Como la exclusión de los ingresos brutos, que es el punto de partida del Programa de sustitución de las EVE, están contenidas en el subtítulo A, capítulo 1, subcapítulo B, parte III del IRC e incluyen determinados ingresos por concepto de arrendamiento, determinados intereses sobre bonos del Estado e indemnizaciones por enfermedad.[40]

78. Resulta inmediatamente evidente que el simple hecho de que los ingresos exentos de impuestos -o incluso ingresos a los que se denomina "extraterritoriales"- puedan ser obtenidos sin exportar no puede bastar para impedir la presencia de una subvención a la exportación si la obtención de tales ingresos está supeditada a los resultados de exportación. En caso contrario, hubiera sido suficiente incluir en la exención cualquier otra categoría de ingresos ya exentos, o que se considerase deseable eximir de impuestos.

[40] Una lista de algunas de esas disposiciones figura en la Prueba documental CE-9.

79. A fin de evaluar si una exención está supeditada a la exportación o específicamente relacionada con la exportación, debe efectuarse una comparación con algún punto de referencia pertinente.

80. Los Estados Unidos, al parecer, alegan que puede considerarse que el punto de referencia pertinente para el régimen fiscal aplicable a las ventas de mercancías producidas en los Estados Unidos y vendidas fuera del país es el régimen fiscal aplicable a las mercancías producidas en el exterior y vendidas fuera de los Estados Unidos, y luego aducen que la exención fiscal para los ingresos procedentes de tales ventas de mercancías producidas en los Estados Unidos no está supeditada a la exportación porque se aplica el mismo régimen a las mercancías producidas en el exterior.

81. El argumento está equivocado porque utiliza un punto de referencia erróneo. Por los motivos que se examinarán en la sección siguiente, el punto de referencia correcto en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos es el régimen aplicado a las ventas nacionales.

3.3.2.2. El punto de referencia correcto para las mercancías producidas en los Estados Unidos

82. Las CE sostienen que el punto de referencia correcto debe determinarse examinando los términos del párrafo 1 a) del artículo 3 en su contexto.

Supeditadas

83. El término "supeditadas" es el que ha sido objeto de mayor atención hasta ahora en los casos de subvenciones a la exportación. El Órgano de Apelación ha explicado, por primera vez en el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá - Aeronaves")*, que "supeditadas" es la palabra clave del párrafo 1 a) del artículo 3. El Órgano declaró lo siguiente:[41]

> … el sentido corriente de "supeditadas" es "condicionadas a" o "dependientes para su existencia de algo". Esta manera corriente de comprender la palabra "supeditadas" queda respaldada por el texto del párrafo 1 a) del artículo 3, que establece una vinculación explícita entre supeditación y condicionalidad, al declarar que la supeditación a la exportación puede ser la "condición única o entre otras varias *condiciones"*.

84. El Órgano de Apelación también ha indicado claramente que "el criterio jurídico expresado por la palabra 'supeditadas' es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto"*[42] y que es únicamente en las pruebas donde existe una diferencia.[43] En *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil (Canadá - Automóviles)*[44], continuó desarrollando este punto:

> … 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. El supuesto más sencillo, y por ello tal vez el menos frecuente, es aquel en que la supeditación a

[41] *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, informe del Órgano de Apelación, AB-1999-2, WT/DS70/AB/R/, 2 de agosto de 1999, párrafo 166.

[42] *Ibid*., párrafo 167.

[43] *Ibid*.

[44] Informe del Órgano de Apelación, AB-2000-2, WT/DS139/AB/R/, WT/DS142/AB/R, 31 de mayo de 2000, párrafo 100.

las exportaciones figura expresamente en los propios términos de la ley, reglamento u otro instrumento legal. Creemos, no obstante, que cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, 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.

Exportación

85. El término "exportación" no está definido en el *Acuerdo SMC*, a pesar de su fundamental importancia. La definición que figura en el diccionario del sustantivo "exportación" es la siguiente:

An article that is exported[45] (un artículo que se exporta)

y el verbo "*export*" (exportar) significa:

Send (esp. goods) to another country[46] (enviar (especialmente mercancías) a otro país)

86. Como es habitual, esta definición que da el diccionario no es de mucha ayuda. Sin embargo puede obtenerse cierta orientación del contexto en el que se utiliza la palabra, que es el resto del *Acuerdo SMC* y, por cierto, el resto del *Acuerdo sobre la OMC*.

87. La importancia del contexto también es evidente cuando se considera que, si el término "exportación" se tomara literalmente para referirse a cualquier exportación en abstracto independientemente de su contexto, cualquier reducción autónoma de los derechos de importación aplicados a un producto por un país constituiría una subvención a la exportación prohibida, dado que habría una condonación de ingresos fiscales y se otorgaría un beneficio, y la cantidad dependería, literalmente, de los resultados de exportación (de los exportadores del tercer país). Cabe presumir que esta no era la intención de los Miembros de la OMC cuando concluyeron el *Acuerdo SMC*. Es necesario, por consiguiente, examinar el sentido del término en su contexto.

88. El contexto inmediato es, por supuesto, la Lista ilustrativa, que como indica su título se ha formulado para ilustrar -es decir arrojar luz sobre- el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3. En muchos lugares de la Lista ilustrativa se deja claro que el término "exportación" se refiere a productos *destinados al mercado* de otro país, o destinados al *consumo en* ese otro país. Por tanto, los puntos d), f), g) y h), todos ellos, exigen una comparación de las condiciones aplicables a las exportaciones con las aplicables en el caso de mercancías destinadas al consumo interno. El punto l) incluye en la Lista ilustrativa subvenciones a la exportación identificadas en el artículo XVI del *GATT de 1994*, cuyo párrafo 4 se refiere a subvenciones a la exportación que tienen como consecuencia la fijación de precios a un doble nivel entre distintos mercados.[47]

[45] *New Shorter Oxford English Dictionary* versión CDROM (1997)

[46] *New Shorter Oxford English Dictionary* versión CDROM (1997)

[47] El párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994 dispone lo siguiente:

Además, a partir del 1º de enero de 1958 o lo más pronto posible después de esta fecha, las partes contratantes dejarán de conceder directa o indirectamente toda subvención, de cualquier naturaleza que sea, a la

89. Considerando el resto del *Acuerdo SMC*, cabe observar que la palabra "exportación" se menciona por primera vez en la nota 1, que opone las "exportaciones" al "producto similar cuando éste se destine al consumo interno".[48]

90. El hecho de que el término "exportaciones" describa mercancias *destinadas* a los mercados de otros países (es decir, al consumo en otros países) también está expresado claramente en el *GATT de 1994*. Por tanto, el artículo I del *GATT de 1994* asocia los conceptos de importación/exportación e importaciones/exportaciones con la frase "producto originario de otro país o destinado a él"[49], y en otras partes del *GATT de 1994* aparecen textos similares. El hecho de que el empleo del término "destinado a" en relación con las exportaciones no es accidental queda demostrado en el artículo V del *GATT de 1994*, que no hace referencia a las exportaciones pero define el concepto contrapuesto de "tránsito".[50]

91. Por lo tanto las CE sostienen que la expresión "exportación" que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* se refiere a la venta de:

- mercancías;
- originarias del país que otorga la subvención;
- destinadas al mercado de otro país, es decir al consumo final en otro país.

92. Las CE consideran que este examen del término "exportación" tal como ha sido utilizado en el párrafo 1 a) del artículo 3 demuestra que las disposiciones están redactadas desde la perspectiva de mercancías situadas en el país que otorga la subvención y que, en consecuencia, la base de

---

exportación de cualquier producto que no sea un producto primario y que tenga como consecuencia rebajar su precio de venta de exportación a un nivel inferior al del precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por el producto similar. Hasta el 31 de diciembre de 1957, ninguna parte contratante extenderá el campo de aplicación de tales subvenciones existente el 1º de enero de 1965 instituyendo nuevas subvenciones o ampliando las existentes.*

[48] El texto completo de la nota 1 es el siguiente:

De conformidad con las disposiciones del artículo XVI del *GATT de 1994* (Nota al artículo XVI), y las disposiciones de los anexos I a III del presente Acuerdo, no se considerarán subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados.

[49] El texto completo del párrafo 1 del artículo I del *GATT de 1994* dice lo siguiente:

Con respecto a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, con respecto a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, con respecto a todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y con respecto a todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III*, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.

[50] El párrafo 1 del artículo V dice lo siguiente:

Las mercancías (con inclusión de los equipajes), así como los barcos y otros medios de transporte serán considerados en tránsito a través del territorio de una parte contratante, cuando el paso por dicho territorio, con o sin transbordo, almacenamiento, fraccionamiento del cargamento o cambio de medio de transporte, constituya sólo una parte de un viaje completo que comience y termine fuera de las fronteras de la parte contratante por cuyo territorio se efectúe. En el presente artículo, el tráfico de esta clase se denomina "tráfico en tránsito".

comparación para el trato otorgado a las operaciones de exportación es el otorgado a las operaciones nacionales.

Resultados

93. El hecho de que la perspectiva del párrafo 1 a) del artículo 3 es la de los productores en el territorio del país que otorga la subvención también es evidente por el empleo de la palabra "resultados" ("*performance*" en el texto inglés).

94. La definición principal que figura en el diccionario de la palabra "performance" en este contexto es la siguiente:

> The execution or accomplishment of an action, operation, or process undertaken or ordered; the doing of any action or work; the quality of this, esp. as observable under particular conditions;[51]
>
> (La ejecución o el cumplimiento de una acción, operación o proceso emprendido u ordenado; el hacer cualquier acción o trabajo; la calidad de éste, especialmente según sea observable en determinadas condiciones.

95. Utilizada junto a la palabra "exportación", esta palabra implica que no es necesario que exista vínculo o dependencia con respecto a cada una de las operaciones, sino que las exportaciones en general (es decir, *el proceso* de exportación) deberían estar determinadas por la existencia de la subvención. Por tanto, un compromiso de exportar el 50 por ciento de la producción resultante de una instalación de producción subvencionada estaría supeditado a los resultados de exportación, aún cuando no se exija exportar cada uno de los productos producido por esa instalación.

Conclusión

96. En consecuencia, las CE consideran que no es necesario demostrar que *todas* las subvenciones otorgadas en el marco del Programa de sustitución de las EVE dependen de la exportación. Es suficiente que alguno de los beneficiarios reciban el beneficio de manera condicionada a que se exporte de los Estados Unidos en lugar de venderse en el país. Si hay circunstancias en las que es obligatoria la exportación para obtener la subvención, entonces esa subvención depende de la exportación o está supeditada a ella en estas circunstancias, y debe, por consiguiente, considerarse una subvención a la exportación.

97. Por lo tanto, el concepto de supeditación no existe en abstracto sino que debe entenderse a la luz de las circunstancias reales del beneficiario y compararse con la alternativa pertinente (en el caso de ventas supeditadas a la exportación para el consumo en el exterior en lugar de ventas para el consumo interno). En particular, los productores (o más exactamente los propietarios) de las mercancías estadounidenses no tienen otra opción que exportar a fin de obtener la subvención por esas mercancías.

98. Es verdad que cuando se ofrece una subvención, por ejemplo, a todos los productores de zapatos, es posible que, algunos productores se hagan acreedores a esa subvención produciendo zapatos que exportan, pero esto no convierte a la subvención en una subvención supeditada a la exportación. Cada productor es libre de vender en el mercado interno o de exportar, y esto no afecta a su derecho a la subvención. Sin embargo, en el caso del Programa de sustitución de las EVE, la situación es diferente. Los propietarios de las mercancías estadounidenses destinadas a la venta en los Estados Unidos no pueden elegir la forma de obtener la subvención. No pueden, a diferencia de los

[51] *New Shorter Oxford English Dictionary* versión CD-ROM (1997).

fabricantes de zapatos en el ejemplo precedente, cumplir las condiciones vendiendo en el mercado interno. Deben exportar. Por tanto, obtienen la subvención realizando una función, la exportación, con preferencia a otra, la venta en el mercado interno.

3.3.2.3 Aplicación al Programa de sustitución de las EVE

99. La Ley de sustitución de las EVE evita mencionar la palabra "exportación". Utilizo otras palabras para lograr el mismo resultado. (No es raro que las subvenciones a la exportación eviten la palabra "exportación", como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*.[52]) El Programa de sustitución de las EVE solamente es aplicable respecto de las ventas de "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Parte de la definición de este concepto lo limita a las mercancías destinadas a uso o consumo fuera de los Estados Unidos. El artículo 943(a)(1)(B) del IRC dispone que deben ser bienes:

> 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,

100. Además, la venta de bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y destinados a la utilización final en los Estados Unidos impedirá que surjan entradas brutas de comercio exterior. El artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC dispone lo siguiente:

> La expresión "entradas brutas de comercio exterior" no incluirá las entradas que obtenga un contribuyente de una operación si los bienes o servicios objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a su utilización final en los Estados Unidos.

101. La frase "utilización final en los Estados Unidos", cuando se trata de mercancías estadounidenses, es simplemente otra forma de decir "no exportadas". Por tanto, la distinción clave para tener acceso a la subvención de sustitución de las EVE es si el bien es exportado o no. La venta de mercancías para uso final fuera de los Estados Unidos (es decir, la exportación) tiene como consecuencia la posibilidad de acceder a la subvención de sustitución de las EVE; la venta de mercancías para uso final en los Estados Unidos está privada de la misma ventaja. Las CE sostienen que ello hace que la disponibilidad de la subvención esté supeditada a los resultados de exportación.

102. Es verdad que puede llegarse a la misma consecuencia (la posibilidad de acceder a una subvención de sustitución de las EVE) de otras formas. Un ejemplo es la prestación de servicios fuera de los Estados Unidos. Ello no resta valor al hecho de que esa subvención solamente está disponible para las mercancías estadounidenses cuando éstas son exportadas, y no cuando se venden en el mercado de los Estados Unidos. Esto no va en desmedro de la conclusión de que esta disponibilidad de la subvención cuando se trata de exportaciones constituye una recompensa por los resultados de exportación.

103. También es cierto que se puede llegar a la misma consecuencia a través de la producción y las ventas de determinadas mercancías fuera de los Estados Unidos (aunque, como se examinará *infra*, esto no es probable). Una vez más, ese no es el punto pertinente de comparación. El párrafo 1 a) del artículo 3 se ocupa de la supeditación a la exportación con respecto a las mercancías del país que otorga la subvención (en este caso los Estados Unidos) y prohíbe supeditar la posibilidad de recibir la subvención a los resultados de exportación y, en consecuencia, a que las mercancías se exporten.

[52] Véase la cita del Órgano de Apelación en el examen de la palabra "supeditada" en la sección 3.3.2.2 *supra*.

3.3.3 La presunta forma alternativa de obtener la subvención también está supeditada a la exportación, es decir, la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida

104. Otra razón por la que el intento de los Estados Unidos de eliminar la supeditación a la exportación del Programa de sustitución de las EVE fracasa es que la presunta forma alternativa de obtener la subvención (las CE explicarán en la sección [3.3.5] *infra* que es improbable que sea utilizada) también supone una supeditación a la exportación. En otras palabras, la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida.

105. Si ambos elementos de la subvención de sustitución de las EVE están supeditados a los resultados de exportación, independientemente de la interpretación que se adopte del párrafo 1 a) del artículo 3, la subvención íntegra también lo está.

106. La supeditación a la exportación de la subvención de sustitución de las EVE extendida surge del requisito de que las mercancías producidas en el exterior sean vendidas fuera de los Estados Unidos, unida al hecho de que no pueden considerarse bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y, en consecuencia, no pueden beneficiarse del Programa de sustitución de las EVE si tienen un contenido extranjero que supera el 50 por ciento.

107. Como ya se mencionó *supra*, la subvención de sustitución de las EVE sólo es accesible para la venta de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Según el artículo 943(a)(1) del IRC:

> La expresión "bienes de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas" significa bienes
>
> A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos
>
> B) destinados principalmente a la venta, 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
>
> C) 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263A)
>
> realizados fuera de los Estados Unidos.[53]

108. En muchos casos, la prescripción de que no sea imputable más del 50 por ciento del justo valor de mercado a artículos fabricados, producidos, cultivados, o extraídos fuera de los Estados Unidos, y los costos directos de la mano de obra, significa que los insumos tendrán que ser exportados de los Estados Unidos, como la CE demostrará a continuación.

[53] Sin cursivas en el original.

109. Los términos "artículos" e "imputable" no están definidos en la legislación. Tal vez los Estados Unidos los aclararen durante las actuaciones de este Grupo Especial, y las CE podrán entonces hacer más precisa su argumentación sobre este punto.

110. Sin embargo, a los efectos de la presente comunicación, basta observar que el justo valor de mercado de un producto (JVM) puede considerarse constituido por la suma de los siguientes elementos:

- El costo de "artículos imputables" (denominados en adelante "artículos") (A), que pueden subdividirse a su vez en:
  - ➢ artículos estadounidenses; (A1) y
  - ➢ artículos extranjeros (A2);
- El costo directo de la mano de obra (B);
- El costo de otros insumos (que pueden incluir energía, regalías por la propiedad intelectual utilizada, gastos generales, etc.) (C);
- Ganancias (D).

111. Si se considera que estas categorías cubren todos los costos (incluyendo en (C) cualquier costo residual, entonces A1+A2+B+C+D debe ser igual al precio de venta (PV). En casos normales PV será igual a JVM.

112. Dado que A2 + B no puede superar el 50 por ciento de P (es decir A2 + B debe ser = o < PV/2), entonces matemáticamente,

> A1+C+D debe constituir por lo menos el 50 por ciento de PV (es decir A1+C+D debe ser = o > PV/2, lo que puede expresarse como A1 = o > PV/2-C-D). Esto significa que A1 será positiva cuando sea PV/2 > C+D.

En otras palabras, deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de otros insumos (no artículos ni mano de obra directa) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, el justo valor de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías.

113. Esta condición (y en consecuencia la necesidad de que haya exportaciones de artículos estadounidenses) no se cumplirá siempre, pero sí en muchos casos. El hecho de que se cumpla o no dependerá del carácter del proceso de producción. Hay una serie de factores que hacen más difícil que se cumpla esa condición y otros que lo hacen más fácil. Entre los factores que dificultarán el cumplimiento de la condición figuran los siguientes:

- elevado costo de los artículos utilizados en la producción;
- elevada cantidad y, por consiguiente, costo de mano de obra extranjera directa empleada en la producción;
- bajo componente de propiedad intelectual;
- bajas ganancias.

114. Por consiguiente, los factores que facilitarán el cumplimiento de la condición son los siguientes:

- bajo costo de los artículos utilizados en la producción;
- baja cantidad y, por consiguiente, costo de mano de obra extranjera directa empleada en la producción;
- elevado componente de propiedad intelectual;
- elevado margen de ganancias.

115. Las CE señalan que la importancia de estos factores varía según los sectores y empresas y que inevitablemente habrá empresas que tendrán que utilizar productos estadounidenses. Ello, en opinión de las CE, es suficiente para demostrar la supeditación.

116. A fin de ilustrar este argumento, el anexo a la presente comunicación contiene una serie de ejemplos en los que ha de plantearse en la práctica la exigencia de utilizar artículos estadounidenses. El anexo identifica casos en los que el costo de los "artículos" utilizados para producir bienes acabados supera el 50 por ciento del valor del producto acabado. En todos estos casos, habrá que emplear algunos artículos estadounidenses para producir "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". De hecho, el enfoque seguido en el anexo es conservador, dado que los costos de la mano de obra directa extranjera no se tienen en cuenta en él pero se incluyen en la limitación de contenido extranjero, con lo que se reduce aún más la capacidad de los productores de cumplir la condición sin utilizar artículos estadounidenses. En otras palabras, por cada aumento porcentual del valor de la mano de obra extranjera directa, existe un aumento correspondiente del porcentaje en valor de los artículos estadounidenses que deben utilizarse.

117. Incluso en los casos en los que la mencionada limitación del contenido extranjero pueda cumplirse sin necesidad de insumos estadounidenses, el productor extranjero que desee que sus mercancías se beneficien del Programa de sustitución de las EVE tendrá igualmente un incentivo para adquirir mercancías estadounidenses a fin de facilitar el cumplimiento de la prescripción y asegurarse de la disponibilidad de los beneficios.

118. El contenido extranjero se expresa como fracción del precio que puede obtener una empresa de la venta del producto acabado. Sin embargo, es posible que no se concrete el precio que espere obtener la empresa de la venta de tal producto acabado a causa de varias circunstancias imprevistas (o no enteramente previstas): por ejemplo, es posible que las tendencias de los precios cambien radicalmente hacia la baja, de modo que el justo valor de mercado también disminuya (y una empresa no pueda ya obtener los precios en los que ha basado sus cálculos de producción). A fin de minimizar tal riesgo de no poder cumplir las condiciones establecidas, las empresas tendrán que disminuir el valor de los artículos extranjeros y de la mano de obra extranjera directa a un nivel que asegure siempre que éstos no representan más del 50 por ciento del precio, incluso en caso de bajas de precios.

119. En consecuencia, el hecho de que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a los bienes producidos en el exterior esté sujeta a prescripciones de contenido extranjero crea, en muchos casos, la exigencia de que las exportaciones se hagan desde los Estados Unidos. Esto hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE también esté supeditada a las exportaciones y sea, por lo tanto, prohibida.

120. Dado que ambos elementos de la subvención de sustitución de las EVE están supeditados a los resultados de exportación, también lo está toda la subvención. El Programa de sustitución de las EVE es, por lo tanto, una subvención a la exportación prohibida contraria al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

3.3.4 El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 estipula expresamente que las subvenciones se considerarán prohibidas cuando están supeditadas a los resultados de exportación como condición única o entre otras varias condiciones

121. Los Estados Unidos tratan de aplicar lo dispuesto en el informe del Grupo Especial ocultando dentro de una subvención ligeramente más amplia lo que en lo fundamental es la misma subvención que el Grupo Especial tuvo ante sí en el procedimiento original. Lo hacen añadiendo la subvención ampliada de sustitución de las EVE a la subvención básica de sustitución de las EVE.

122. Los redactores del *Acuerdo SMC* tuvieron presente la posibilidad de que se recurriera a esas artimañas y dispusieron expresamente que las subvenciones se considerarán prohibidas si están supeditadas "a los resultados de exportación …, *como condición única o entre otras varias condiciones*".

123. En otras palabras, una subvención que en determinadas situaciones está supeditada a las exportaciones no deja de estarlo si también puede obtenerse en situaciones que no obligan a exportar. Una subvención a la que pueden acceder los exportadores y los productores de determinadas categorías de mercancías no deja de estar prohibida en los casos en que para obtenerla es preciso exportar.

124. Supongamos, por ejemplo, que un programa de subvenciones es aplicable a todas las mercancías producidas en una región determinada del territorio de un Miembro de la OMC, pero sólo aplicable a las mercancías producidas fuera de esa región si se exporta del territorio de ese Miembro de la OMC. Es cierto que no siempre es necesario exportar para obtener la subvención, ya que las mercancías procedentes de la región afectada pueden beneficiarse si se venden en el mercado interior. Sin embargo, las mercancías procedentes de otras regiones sólo pueden obtener la subvención cuando se exportan. En ese caso no hay condiciones "alternativas": la subvención está supeditada a la exportación. Lo mismo ocurre con el programa de sustitución de las EVE. Aunque pueda haber casos de producción fuera de los Estados Unidos que puedan beneficiarse sin que haya exportaciones, las mercancías producidas en los Estados Unidos sólo pueden obtener el beneficio de una forma: si se exportan. En esas circunstancias la subvención está supeditada a la exportación.

125. Es cierto que cuando se ofrece una subvención, por ejemplo, a todos los productores de zapatos, algunos de ellos pueden obtenerla produciendo zapatos que exportan, sin que ello supedite la subvención a las exportaciones. Cada productor es libre de vender en el mercado interior o de exportar, y ello no afecta a su capacidad para obtener la subvención. Sin embargo, en el caso del programa de sustitución de las EVE la situación es distinta. Los propietarios de mercancías estadounidenses producidas en los Estados Unidos no pueden escoger la forma de obtener la subvención. A diferencia de los fabricantes de zapatos utilizados como ejemplo, no pueden satisfacer las condiciones vendiendo en el mercado interior. Tienen que exportar. Por tanto, obtienen la subvención realizando una función, la exportación, con preferencia a otra, la venta en el mercado interior.

126. Los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves* confirman que ésta es la interpretación correcta del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Una de las subvenciones impugnadas en ese asunto, el programa *Technology Partnerships Canada*, estaba a disposición de sectores no exportadores como el de las tecnologías ambientales y el de las "tecnologías potenciadoras".[54] El hecho de que la subvención pudiera en algunas situaciones obtenerse sin necesidad de exportar no impidió que los pagos a la industria aeronáutica regional realizados en el marco del programa se consideraran supeditados a la exportación.

[54] Véase, por ejemplo, *Canadá - Aeronaves*, informe del Grupo Especial, párrafo 6.174.

127. Por tanto, aunque el Grupo Especial no estuviera de acuerdo con la posición expuesta en la sección 3.3.2 *supra* -que también la subvención ampliada de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación- ello no impedirá constatar que la subvención básica de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación.

128. De hecho, la opinión relativa a las condiciones alternativas arriba expuesta es también la adoptada por los Estados Unidos cuando aplican a los productores extranjeros sus propias normas sobre derechos compensatorios de las subvenciones a la exportación. Esa norma (§ 351.514 de las disposiciones sobre derechos compensatorios de los Estados Unidos) es muy parecida al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, leído en conjunción con su nota, ya que establece que:

> … a) *Disposiciones generales*. El Secretario considerará que una subvención es una subvención a la exportación si determina que la posibilidad de optar a la subvención, la aprobación de ésta, o su cuantía dependen de unos resultados de exportación. Al aplicar este artículo, el Secretario considerará que una subvención está condicionada a resultados de exportación si la concesión de la misma está vinculada, de hecho o de derecho, a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos, como condición única o junto con una o más condiciones.
>
> En la sección donde se examinan sus propias normas sobre derechos compensatorios, los Estados Unidos afirman que[55]:
>
> Si el gobierno tiene en cuenta una multiplicidad de criterios al aplicar un programa, el artículo 351.514 obliga a realizar un análisis diferente del descrito en el caso Extruded Rubber Thread from Malaysia, 57 FR 38472 (25 de agosto de 1992). En aquel caso, el Gobierno de Malasia había tenido en cuenta 12 criterios para evaluar si una empresa concreta debía recibir la calificación de "pionera". Dos de estos criterios hacían referencia al potencial exportador de un producto o actividad. Además, en determinadas circunstancias las empresas estaban obligadas a aceptar compromisos de exportación. Al analizar el programa en cuestión, el Departamento examinó los criterios que se aplicaron a cada empresa concreta. Cuando uno o más de los criterios aplicados por el Gobierno incluía unas perspectivas favorables de exportación, pero esos criterios relacionados con la exportación no tenían un peso preponderante, consideramos que el reconocimiento de la condición de "empresa pionera" no representaba una subvención a la exportación. *Sin embargo, de conformidad con las nuevas disposiciones del artículo 351.514, si la exportación o los resultados previstos de exportación fueran la condición única o una condición más sumada a otras condiciones para reconocer la condición de "pionera" a una empresa, consideraremos que los beneficios otorgados en el marco del programa a esa empresa son subvenciones a la exportación a no ser que la empresa en cuestión pueda claramente demostrar que ha sido autorizada a recibir esos beneficios exclusivamente mediante la aplicación de criterios no relacionados con la exportación. En esas circunstancias no consideraremos que la subvención concedida a esa empresa es una subvención a la exportación* (cursiva añadida).

129. Es, por tanto, evidente que los Estados Unidos, en sus disposiciones sobre derechos compensatorios, estiman que existen subvenciones a la exportación para algunas empresas incluso en casos en los que algunas otras empresas pueden demostrar que no necesitan obtener los beneficios. Esa situación es análoga a la del programa de sustitución de las EVE.

---

[55] Departamento de Comercio de los Estados Unidos (Administración de Comercio Internacional) derechos compensatorios: regla final 19 CFR, Parte 351 (*Documento de la OMC G/ADP/N/1/USA/1/Suppl.4, G/SCM/N/1/USA Suppl.4, 29 de marzo de 1999, página 73*).

130. De hecho, la aseveración de los Estados Unidos de que el *Acuerdo SMC* debe interpretarse de modo que permita al programa de sustitución de las EVE eludir las disciplinas del *Acuerdo SMC* trae a la memoria las palabras utilizadas por los Estados Unidos, en relación con una subvención a la exportación de otro Miembro, cuando observaron, refiriéndose a un argumento formulado por ese Miembro, lo siguiente[56]:

> … si se adoptara, dicha norma permitiría que los gobiernos recurrieran precisamente a los tipos de manipulaciones y modificaciones de programas de subvención que los redactores del Acuerdo SMC procuraron suprimir.

3.3.5. El que un productor extranjero opte por estar sometido a los impuestos estadounidenses tiene consecuencias tales que no puede esperarse que esa opción se concrete en la práctica

131. Las CE estiman además que la adición de la subvención ampliada de sustitución de las EVE al programa de sustitución de las EVE es simplemente cosmética (y una tentativa de ocultar una subvención a la exportación prohibida), porque hay más de una razón para considerar que rara vez se utilizará.

132. La más importante de esas razones es que la subvención ampliada sólo puede obtenerse cuando el productor extranjero opta por ser gravado como una empresa nacional de los Estados Unidos. El artículo 943(a)(2) del IRC estipula que:

> Los bienes que (sin relación con el presente párrafo) son bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que han sido fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos sólo se tratarán como bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas si han sido fabricados, producidos, cultivados o extraídos por:
>
> A) una empresa nacional,
>
> B) un particular que sea ciudadano de los Estados Unidos o residente en los Estados Unidos,
>
> C) una empresa extranjera con respecto a la cual está en efecto una elección en virtud del párrafo e) (relativo a las empresas extranjeras que optan por someterse a imposición en los Estados Unidos) o
>
> D) una asociación u otra entidad instrumental cuyos socios o propietarios están descritos en los apartados A), B) o C);

133. La elección requerida por el artículo 943(a)(2) aumentaría la cuota tributaria, las necesidades en materia de presentación de informes y las cargas administrativas de la empresa sin reducir su cuota tributaria, deberes y cargas en su propia jurisdicción. Sólo es probable que las empresas extranjeras opten por ser tratadas como empresas nacionales en los Estados Unidos en casos en que esa elección entrañe un ahorro fiscal global (o un beneficio), por lo que sólo es probable que se contemple en circunstancias especiales.

134. Además, el artículo 943(e)(1) estipula que:

> e) OPCIÓN DE SER TRATADA COMO EMPRESA NACIONAL.-

[56] Informe del Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Aeronaves*, párrafo 7.143.

> 1) DISPOSICIÓN GENERAL.- Las empresas extranjeras facultadas podrán optar por ser tratadas como empresas nacionales a todos los efectos del presente título si renuncian a todas las ventajas conferidas a dichas empresas por los Estados Unidos en virtud de cualquier tratado. Con respecto a dichas empresas no podrá hacerse opción alguna en virtud del artículo 1362(a).

135. Toda ventaja que pudiera derivarse de la asimilación a una empresa nacional de los Estados Unidos y el consiguiente acceso al programa de sustitución de las EVE tendría que contrastarse con las consecuencias de la renuncia a *todas* las ventajas otorgadas por los Estados Unidos en virtud de *cualquier* tratado.

136. Es cierto que las opciones en virtud del programa de sustitución de las EVE pueden revocarse en ulteriores ejercicios fiscales, pero esto también conlleva graves desventajas.

137. Las consecuencias fiscales adicionales de las opciones y sus revocaciones requieren una cierta explicación. En virtud del artículo 943(e)(4)(B):

> B) EFECTOS DE LA OPCIÓN, REVOCACIÓN Y TERMINACIÓN.-
>
> i) OPCIÓN.- A los efectos del artículo 367, una empresa extranjera que haga una opción en virtud del presente párrafo será tratada como si transfiriera (a partir del primer día del primer ejercicio fiscal al que la opción se aplique) todos sus activos a una empresa nacional en relación con un intercambio al que se aplique el artículo 354.
>
> ii) REVOCACIÓN Y TERMINACIÓN.- A los efectos del artículo 367, si -
>
> I) una empresa hace una opción en virtud del párrafo (1) para cualquier ejercicio fiscal, y
>
> II) esa opción deja de aplicarse a cualquier ejercicio fiscal subsiguiente.
>
> esa empresa será tratada como una empresa nacional que ha transferido (a partir del primer día del ejercicio fiscal subsiguiente al que la citada opción deje de aplicarse) todos sus bienes a una empresa extranjera en relación con un intercambio al que se aplique el artículo 354.

138. Esta disposición confirma que la opción de una empresa extranjera por ser tratada como empresa nacional de los Estados Unidos origina una presunta transferencia de activos entre las empresas. Una de las consecuencias es que los beneficios no distribuidos de la empresa extranjera quedan sujetos a imposición en los Estados Unidos tan pronto como la empresa extranjera opta por ser tratada como una empresa nacional de los Estados Unidos, circunstancia que de otro modo podía no haberse producido.[57] Otra consecuencia, posiblemente más grave, es que la opción de *dejar* de ser tratada como empresa nacional de los Estados Unidos origina una presunta transferencia de activos al exterior de los Estados Unidos. Esto ocasionará cargas fiscales estadounidenses no sólo sobre todos los beneficios no distribuidos de la empresa sino también sobre las ganancias de capital no realizadas

[57] Más exactamente, las disposiciones del artículo 367(b) obligarán a los accionistas estadounidenses de la empresa extranjera a integrar en sus ingresos un dividendo presunto basado en las utilidades no distribuidas de la empresa acumuladas antes de su opción. La Ley de Sustitución de las EVE contiene una disposición transitoria (artículo 5(c)(3)) con arreglo a la cual las utilidades y beneficios acumulados por la empresa asimilada en ejercicios fiscales finalizados antes del 1º de octubre de 2000 no se incluirán en los ingresos de los accionistas de la empresa. Esa disposición transitoria sólo es aplicable en las circunstancias que en ella se especifican.

que incrementen el valor de sus activos. Probablemente, esta obligación fiscal futura e incierta derivada de la revocación de una opción será el mayor obstáculo para que una empresa opte en primer lugar por ser tratada como empresa nacional de los Estados Unidos, ya que su importancia no puede conocerse cuando se hace esa opción.

139. El optar por ser tratadas como empresas nacionales de los Estados Unidos a efectos fiscales en los Estados Unidos puede someter a las empresas extranjeras a exigencias en materia de presentación de informes y de otra naturaleza que sean incompatibles con su ley nacional y que pueden afectar de otros modos a su negocio. El principio subyacente en los tratados bilaterales para evitar la doble imposición es que una empresa ha de ser residente en una jurisdicción o en otra (aunque pueda estar sujeta al pago de impuestos como entidad no residente en la jurisdicción donde no lo sea). Tradicionalmente, la finalidad principal de esos tratados es eliminar o reducir la doble imposición, con el objetivo accesorio de determinar las facultades tributarias de los Estados contratantes. El Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (en el que se basa la mayoría de los tratados fiscales concertados entre países industrializados) establece que los beneficios del comercio y la industria sólo son gravables en el Estado contratante donde el sujeto pasivo del impuesto sea residente. Un Estado contratante sólo puede gravar los beneficios del comercio o la industria de un residente en otro Estado contratante si ese residente tiene un establecimiento permanente en el primero de esos Estados contratantes. Una opción en virtud del programa de sustitución de las EVE obraría en contra de ese supuesto y significaría que las empresas empezarían a ser residentes, a efectos fiscales, en dos jurisdicciones, lo que podría dar lugar a más de un conflicto. Hasta la fecha no se conocen las consecuencias de esos conflictos, por lo que también es razonable presumir que cualquier agente económico prudente (en el presente caso una empresa extranjera) se mostrará renuente a optar por ser asimilado en los Estados Unidos a las empresas nacionales. De lo contrario asumiría el riesgo de sufrir efectos considerablemente adversos cuya importancia desconoce en el momento de optar.

140. De hecho, la misma Ley de Sustitución de las EVE ofrece aparentemente un ejemplo de conflicto. El nuevo artículo 941(a)(5) del IRC, por ejemplo, prohíbe otorgar las ventajas del programa a las empresas que participen en "boicoteos internacionales, etc.". Es evidente que muchos otros Estados pueden hacer obligatoria la participación en tales boicoteos.

141. Con carácter más general, la legislación fiscal de los Estados Unidos puede requerir la deducción de determinados gastos en un período incompatible con el establecido por otras jurisdicciones.

142. Cabe también suponer que los gobiernos extranjeros se opondrán a que sus empresas se sometan a todas las obligaciones de la legislación fiscal de los Estados Unidos (o se negarán a reconocerlo). Las opciones previstas en el programa de sustitución de las EVE perturban el equilibrio de derechos y obligaciones, beneficios y costos en el que se basa la conclusión de los tratados fiscales bilaterales. En consecuencia, como los derechos contractuales de un gobierno extranjero podrían vulnerarse, ese gobierno podría a su vez eludir el cumplimiento de sus obligaciones contractuales (por ejemplo concediendo una doble desgravación fiscal). Toda empresa extranjera prudente que estudie la opción de ser tratada en los Estados Unidos como empresa nacional tendría sin duda en cuenta ese riesgo y evaluaría su importancia contrastándolo con los posibles beneficios que pudieran derivarse de la opción. Los gobiernos extranjeros podrían también oponerse a que se exija a empresas sujetas a su jurisdicción "que renuncien a todas las ventajas … otorgadas por los Estados Unidos en virtud de cualquier tratado", así como a la forma en que los Estados Unidos podrían interpretar esa disposición. Esas objeciones de los gobiernos extranjeros podrían basarse en los derechos que éstos tienen en virtud de tratados fiscales bilaterales (que restringen la forma en que los Estados Unidos pueden imponer impuestos a las empresas del país extranjero) y en los principios de derecho internacional relativos a la jurisdicción, que limitan la medida en que los Estados pueden ejercer jurisdicción sobre empresas extranjeras. No hay ninguna excepción de esos principios que permita a las empresas "optar" por someterse a la jurisdicción de un Estado a cambio de algún beneficio.

143. Es evidente que si un gobierno extranjero se opusiera a que las empresas sujetas a su jurisdicción renunciaran a sus derechos y optaran por someterse a la legislación fiscal de los Estados Unidos, esa opción no podría hacerse.

144. Además, como se indica más arriba, en muchos casos las empresas extranjeras sólo pueden beneficiarse del programa de sustitución de las EVE si utilizan artículos estadounidenses. Este es un desincentivo más para utilizar el programa.

145. Habida cuenta de esos obstáculos, las CE estiman que aunque la ampliación del programa de sustitución de las EVE a la producción extranjera tuviera el efecto previsto de eliminar la supeditación *de jure* del programa a la exportación (lo que no es así), el programa seguiría estando en cualquier caso supeditado *de facto* a la exportación, por lo que infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

3.3.6. Conclusión

146. Por todos esos motivos, las CE estiman que el programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida que vulnera el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

3.4. Las subvenciones de sustitución de las EVE están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa

3.4.1 Introducción

147. En la presente sección, las CE demostrarán que las subvenciones de sustitución de las EVE son igualmente subvenciones prohibidas en virtud del párrafo e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*.

148. El párrafo e) define como subvenciones a la exportación:

> La exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales (se omiten las notas).

149. Esta disposición tiene concretamente por objeto regular las subvenciones a la exportación otorgadas por medio del sistema impositivo.

150. En el procedimiento original[58], el Grupo Especial examinó el párrafo e) y estimó que era aplicable al programa EVE - y en particular que la disposición se aplicaba a las exenciones del impuesto sobre la renta de las sociedades y que los contribuyentes beneficiarios eran "empresas industriales y comerciales".

151. Aunque el programa de sustitución de las EVE es ligeramente distinto del programa de las EVE en el sentido de que parte de los ingresos se consideran "excluidos" del impuesto en lugar de "exentos", en la sección 3.2 *supra* se ha demostrado que el citado programa es en lo esencial una exención. El término "exportaciones" ya se ha examinado con detalle más arriba. Queda por examinar el significado de las palabras "relacionados específicamente con las exportaciones".

152. En el *New Shorter Oxford English Dictionary*, la palabra "específicamente" se define así:

[58] Informe del Grupo Especial, párrafo 7.110.

a) con respecto a cualidades específicas o distintas;

b) peculiarmente;

c) en forma claramente definida, definitivamente, precisamente[59]

y "relacionado" se define así:

Que guarda relación; que guarda relación mutua, conexo[60]

153. Por consiguiente, "relacionados específicamente con las exportaciones" significa "que guardan una relación especial, precisa o claramente definida o están conectados con las exportaciones".

3.4.2. Las subvenciones de sustitución de las EVE están englobadas en el párrafo e)

154. Las CE han demostrado más arriba que las subvenciones de sustitución de las EVE están supeditadas a los resultados de exportación, porque dependen de las exportaciones.

155. Las "exportaciones" a que se hace referencia en el párrafo e) deben entenderse en el mismo sentido que la "exportación" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, es decir, en tanto que referencia a las exportaciones del país que otorga la subvención.

156. La supeditación es una forma particular de relación especial. Por tanto, toda subvención que esté supeditada a los resultados de exportación estará necesariamente "relacionada específicamente con las exportaciones" en el sentido del párrafo e).

157. Sin embargo, la expresión "relación específica" es más amplia que la expresión "supeditación". La primera abarca cualquier vínculo específico, por lo que incluiría los simples *incentivos*. Por consiguiente, y dado que la Lista ilustrativa ilustra el significado del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación debe cuando menos, al aplicarse a subvenciones otorgadas por medio de las medidas fiscales descritas en el párrafo e), englobar también las medidas que fomenten específicamente la exportación.

158. Por consiguiente, el párrafo e) justifica y confirma la conclusión de que las subvenciones de sustitución de las EVE están prohibidas en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

3.5. El programa de sustitución de las EVE otorga subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en contravención del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC

3.5.1. Introducción - las disposiciones de los Estados Unidos

159. De la misma manera que el programa EVE, el programa de sustitución de las EVE sigue exigiendo, como condición para obtener los beneficios fiscales que confiere, que las transacciones facultadas lo sean de mercancías producidas con un contenido extranjero no superior al 50 por ciento (que ahora incluye los costos directos de la mano de obra). Las CE sostienen que esa exigencia hace que el programa de sustitución de las EVE esté jurídicamente supeditado "al empleo de productos

[59] *New Shorter Oxford English Dictionary*, versión CD-ROM (1997).

[60] *New Shorter Oxford English Dictionary*, versión CD-ROM (1997).

nacionales con preferencia a los importados" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Alternativamente, las CE sostienen que aun en el caso de que el Grupo Especial estimara que esa exigencia no equivale a supeditación jurídica, tendría que concluir que, *de facto* para determinados sectores, requiere necesariamente insumos estadounidenses, por lo que la subvención está supeditada *de facto* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

160. La práctica identidad de esa exigencia con la aplicable a las EVE se pone inmediatamente de manifiesto:

DISPOSICIONES DEL IRC APLICABLES AL PROGRAMA EVE Artículo 927. OTRAS DEFINICIONES Y DISPOSICIONES ESPECIALES	PROGRAMA DE LA LEY DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE - NUEVAS DISPOSICIONES DEL IRC Artículo 943. OTRAS DEFINICIONES Y DISPOSICIONES ESPECIALES
a) BIENES DE EXPORTACIÓN a los efectos de la presente subsección - 1) DISPOSICIÓN GENERAL.-	a) BIENES OBJETO DE COMERCIO EXTERIOR QUE REÚNEN LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS - A los efectos de la presente subsección - 1) DISPOSICIÓN GENERAL.-
La expresión "bienes de exportación" significa bienes -	La expresión "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" significa bienes -
A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos en los Estados Unidos por una persona que no sea una EVE. B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales por o para una EVE, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y C) de los que no más del 50 por ciento de su valor equitativo de mercado sea imputable a artículos importados en los Estados Unidos.	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 consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y C) de los que no más del 50 por ciento de su valor equitativo de mercado sea imputable a - i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y ii) costos directos de la mano de obra (determinados con arreglo a los principios del artículo 263 A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos (cursiva añadida).
A los efectos del apartado C), el valor equitativo de mercado de cualquier artículo importado en los Estados Unidos será su valor estimado tal como lo determine el Secretario con arreglo al artículo 402 de la Ley Arancelaria de 1930 (19 U.S.C. 1401a) en relación con su importación.	A los efectos del apartado C), el valor equitativo de mercado de cualquier artículo importado en los Estados Unidos será su valor estimado, tal como lo determine el Secretario con arreglo al artículo 402 de la Ley Arancelaria de 1930 (19 U.S.C. 1401a) en relación con su importación, y los costos directos de la mano de obra con arreglo al inciso ii) no incluirán los costos que se tratarían con arreglo a los principios del artículo 263A como costos directos de la mano de obra imputables a artículos descritos en el inciso i)

161. Además, las normas que regulan los "bienes excluidos" y otras limitaciones de los "bienes de exportación" se reproducen en el programa de sustitución de las EVE en relación con los "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

162. Por consiguiente, y aparte de algunos ajustes para tener en cuenta el hecho de que ya no hace falta una entidad jurídica separada en forma de EVE, la única innovación parece ser la adición de los costos directos de la mano de obra al contenido extranjero al que se aplica el límite del 50 por

ciento.[61] Las CE explicarán más abajo que esa diferencia no modifica apreciablemente la situación que ya dio lugar a sus alegaciones en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* por lo que respecta al régimen EVE, y que los argumentos que formularon en los procedimientos originales del Grupo Especial y el Órgano de Apelación son aplicables *mutatis mutandis*.

3.5.2. Apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC

163. Las CE sostienen que el programa de sustitución de las EVE, al establecer la prescripción arriba descrita, supedita el otorgamiento de una subvención al empleo de productos de los Estados Unidos, infringiendo así el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

164. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe:

> las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones.

165. El único significado de la palabra inglesa "over" (por encima de) pertinente en este contexto que da el *New Shorter Oxford English Dictionary* es "con preferencia a".[62] Por consiguiente, las palabras "empleo de productos nacionales *con preferencia a* los importados" dan una gran amplitud a esta disposición, de modo que puede incluir cualquier forma de "preferencia", "incentivo" o "impulso" a la producción nacional por parte del Miembro que concede una subvención a expensas de los productos importados.

166. Recientemente, el Órgano de Apelación ha tenido ocasión de interpretar esta disposición. Al hacerlo, principalmente:

- ha aplicado al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 su interpretación del término "supeditadas" en el apartado a) del mismo párrafo[63];
- ha aplicado al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 su interpretación de la supeditación *de jure* en el marco del apartado a) del mismo párrafo[64];
- ha aclarado que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 engloba los programas de subvenciones que están supeditados *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, pero también los que lo están *de facto*[65];
- ha aclarado que las palabras "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" comprenden también las prescripciones en materia de valor añadido.[66]

---

[61] Como es natural, las CE dan por supuesto que palabras idénticas utilizadas en partes distintas del IRC tienen, salvo indicación en contrario, el mismo significado.

[62] *New Shorter Oxford English Dictionary*, versión CD-ROM (1997).

[63] *Canadá - Aeronaves*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 166; *Canadá - Automóviles*. informe del Órgano de Apelación, párrafo 123.

[64] *Canadá - Aeronaves*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 100; *Canadá - Automóviles*. informe del Órgano de Apelación, párrafo 123

[65] *Canadá - Automóviles*, informe del Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, párrafo 143.

[66] *Ibid*, párrafo 130.

3.5.3. La subvención básica de sustitución de las EVE está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados

167. El programa de sustitución de las EVE no impone expresamente la obligación de "emplear productos nacionales con preferencia a los importados", sino la obligación de no superar una proporción determinada de artículos o mano de obra extranjeros. Sin embargo, el costo de los artículos y de la mano de obra son parte de los costos de producción -de hecho siguen siendo los principales costos en la producción de muchas mercancías- que se reflejan en el "valor equitativo de mercado" del producto terminado.

168. Al igual que en el caso del programa EVE, la limitación del contenido extranjero establecida en virtud del programa de sustitución de las EVE es un requisito que en principio debe satisfacerse con respecto a cada transacción para la que se trate de obtener el beneficio. La diferencia con el programa EVE está en que la limitación del contenido extranjero se impone también a empresas que producen bienes fuera de los Estados Unidos y optan por ser tratadas como empresas nacionales de los Estados Unidos de conformidad con el artículo 943(e) del IRC. En ese sentido, la Ley de Sustitución de las EVE pone claramente de manifiesto que la limitación del contenido extranjero se aplica no sólo a los artículos extranjeros sino también a los costos directos de la mano de obra para trabajos realizados fuera de los Estados Unidos. La inclusión de los costos directos de la mano de obra en el extranjero en la limitación del contenido extranjero no parece tener importancia práctica para los bienes producidos en los Estados Unidos, ya que éstos, por definición, no contendrán "costos directos de la mano de obra en el extranjero para trabajos realizados fuera de los Estados Unidos". En cualquier caso, si los costos directos de la mano de obra en el extranjero influyeran de algún modo en la evaluación del contenido extranjero de los bienes *producidos en los Estados Unidos*, ello reduciría aún más las posibilidades de utilizar artículos extranjeros, por lo que haría aún más difícil respetar el límite del 50 por ciento de contenido extranjero. Por tanto, la limitación del contenido extranjero sería aún más restrictiva que en el marco del programa EVE.

169. En la sección 3.3.2 *supra* se explicó que la limitación del contenido extranjero aplicada a las mercancías producidas en el extranjero requeriría a menudo el uso de "artículos" estadounidenses, y que en otros casos obligaría a usar artículos estadounidenses para velar por que no se superara la limitación del contenido extranjero. Por motivos análogos, la limitación del contenido extranjero aplicada a las mercancías producidas en los Estados Unidos requerirá también a menudo la utilización de artículos estadounidenses, y en otros casos obligará a utilizarlos para velar por que no se supere la limitación del contenido extranjero.

170. Será preciso usar artículos estadounidenses siempre que el costo de los insumos que no sean artículos, el costo directo de la mano de obra en el extranjero y los beneficios representen el 50 por ciento o menos del precio de venta (o, más exactamente, del valor equitativo de mercado) de los productos acabados. En esos casos, el costo específico de los artículos superará el 50 por ciento del valor total del producto, y la subvención de sustitución de las EVE no podrá obtenerse si todos los artículos son extranjeros.

171. Esa circunstancia (y con ella la necesidad de utilizar artículos estadounidenses) no se dará siempre, pero sí muchas veces. Las CE enumeraron en la sección 3.2.2 algunos factores que influirán en ello.

172. Además, el contenido extranjero se expresa como fracción del precio que una empresa puede obtener de la venta del producto acabado. Sin embargo, el precio que una empresa espera obtener de la venta de esa mercancía puede no materializarse debido a diversas circunstancias imprevistas (o no del todo imprevistas): por ejemplo, las tendencias de los precios pueden cambiar espectacularmente a la baja, por lo que el valor equitativo de mercado también disminuirá (y la empresa no podrá ya obtener los precios en los que había basado sus cálculos de producción). Con objeto de reducir al

mínimo el riesgo de no poder optar a la subvención, las empresas se verán inducidas a reducir el costo de los artículos y la mano de obra extranjeros hasta un nivel que siempre garantice que no representarán más del 50 por ciento del precio aunque éste disminuya.

173. Por razones análogas a las expuestas en la sección 3.3.2, el mero hecho de que algunas empresas se vean obligadas a usar artículos estadounidenses es suficiente para establecer la supeditación. Los ejemplos que figuran en el anexo (casos en los que los materiales superan el 50 por ciento del valor final del producto) ponen de manifiesto, sin recurrir a exageraciones, que tales productos existen.

174. En consecuencia, la subvención básica de sustitución de las EVE está "supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, porque a menudo será necesario utilizar artículos estadounidenses para asegurarse de que no se supera la limitación del contenido extranjero, mientras que la utilización de artículos extranjeros (y, de ser posible, mano de obra extranjera directa) impedirá a menudo respetar esa limitación y con ello acceder al programa de sustitución de las EVE. En otros casos, el uso de artículos extranjeros menoscabará las posibilidades de las empresas de respetar la limitación y las empresas seguirán teniendo que usar artículos estadounidenses para asegurarse de que tienen acceso a la subvención.

175. Los Estados Unidos han sugerido que el programa de sustitución de las EVE no está supeditado al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados porque no "requiere positivamente" el empleo de artículos estadounidenses. A juicio de los Estados Unidos, las empresas pueden respetar la limitación del contenido extranjero (y por ello obtener los beneficios fiscales si se cumplen las demás condiciones) sin utilizar en absoluto piezas y materiales nacionales.

176. Sin embargo, para establecer una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 no es preciso demostrar que la subvención requiere en cada caso el empleo efectivo de productos nacionales con preferencia a los importados. El mero hecho de que en algunos casos un beneficiario pueda verse obligado a usar productos nacionales con preferencia a los importados para tener acceso a la subvención, si puede demostrarse "a partir del *texto* de la ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente"[67], es suficiente para activar la aplicación del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

177. En cualquier caso, suponiendo, a efectos de la argumentación, que el empleo efectivo de productos nacionales tuviera que ser condición necesaria para el otorgamiento de la subvención, como se explica más arriba y en el anexo de la presente comunicación, las exigencias en materia de limitación del contenido extranjero se han fijado en la Ley de Sustitución de las EVE a un nivel tan alto que al menos en algunos sectores los beneficiarios no tienen posibilidad alguna de satisfacerlas sin utilizar algunos artículos estadounidenses.

178. Además, el hecho de que un productor estadounidense pueda tener otros medios para evitar una infracción de la limitación del contenido extranjero (por ejemplo, utilizando mano de obra estadounidense) no descarta *per se* una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Al igual que el apartado a) del mismo párrafo, e igualmente para evitar la elusión, el apartado b) prevé que el "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" puede ser una condición alternativa, y prohíbe ese empleo "como condición única o entre otras varias condiciones".

3.5.4. La subvención ampliada de sustitución de las EVE

[67] *Ibid*, párrafo 123.

179. Como se explica en la sección 3.3.5 *supra*, las CE dudan que las empresas situadas fuera de los Estados Unidos *puedan* tener acceso al programa ampliado. Una de las razones para ello es la forma en que la limitación del contenido extranjero está formulada en el artículo 943 del IRC. Como se indica más arriba, ese artículo impone el límite del 50 por ciento de contenido extranjero, que se describe de la siguiente manera:

> C) 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263A) realizados fuera de los Estados Unidos.

180. Las CE también han aducido en la sección 3.3.3 *supra* que la subvención ampliada de sustitución de las EVE, aunque fuera accesible, constituiría una subvención a la exportación prohibida en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

181. Dado que a su juicio la limitación del contenido extranjero aplicada a los productos extranjeros hace que la subvención ampliada sea una subvención a la exportación prohibida, las CE no estiman que pueda ser también una subvención supeditada al contenido local.

182. No obstante, si el Grupo Especial no estuviera de acuerdo en que la limitación del contenido extranjero aplicada a los productores extranjeros tiene ese efecto, las CE aducen, alternativamente, que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 debe interpretarse en el sentido de que también prohíbe imponer una limitación del contenido extranjero a los productores extranjeros.

3.5.5. Conclusión

183. Por las razones arriba expuestas, las CE sostienen que la limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención de sustitución de las EVE esté supeditada *de jure*, o al menos *de facto*, al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados, en contravención del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

184. Las CE piden al Grupo Especial que sólo examine la aplicación de la limitación del contenido extranjero en el caso de los productores no estadounidenses si opina que esa limitación no hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE esté supeditada a los resultados de exportación en contravención del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

3.6 El programa de sustitución de las EVE otorga y mantiene subvenciones en contravención del párrafo 2 del artículo 3 del Acuerdo SMC

185. El párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* confirma que:

> Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.

186. Más arriba se ha demostrado que las subvenciones de sustitución de las EVE están incluidas en el ámbito de aplicación del párrafo 1 del artículo 3. Por tanto, al concederlas y mantenerlas, los Estados Unidos están incumpliendo las obligaciones asumidas en virtud del párrafo 2 del artículo 3.

3.7 El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a productos estadounidenses similares, en contravención del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

187. El párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* establece, en su parte pertinente, que:

> 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 esos productos […].

188. Las CE estiman que la limitación del contenido extranjero establecida en el programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* porque otorga a las piezas y materiales importados un trato menos favorable que el concedido a productos nacionales similares por lo que respecta a su uso interno en la producción de mercancías.

189. Por otro lado, las CE no alegan, por lo que respecta a la exportación de los Estados Unidos, que se esté concediendo a los productos estadounidenses acabados un trato más favorable, que a los productos extranjeros similares presentes en el mercado de los Estados Unidos, ni que se esté concediendo un trato más favorable a los productos estadounidenses acabados que a los productos extranjeros similares presentes en el mismo mercado extranjero (situaciones no reguladas por el párrafo 4 del artículo III).

190. Habida cuenta de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III, para llegar a una conclusión sobre esta reclamación el Grupo Especial tendrá que determinar las siguientes cuestiones:

- en primer lugar, si las medidas impugnadas son "leyes, reglamentos o prescripciones";
- en segundo lugar, si los productos nacionales son "similares" a los productos importados;
- en tercer lugar, si las medidas "afectan" al "uso en el mercado interior" de los productos de que se trate; y
- en cuarto lugar, si las medidas otorgan a los productos importados un "trato menos favorable" que el concedido a los productos nacionales.

3.7.1. La limitación del contenido extranjero es una "prescripción"

191. Hoy en día se reconoce sin reservas que no es preciso que una medida sea obligatoria para que pueda considerarse como una "prescripción" a los efectos del párrafo 4 del artículo III del GATT, y que el párrafo 4 del artículo III se aplica también a "medidas" que adopten la forma de condiciones para obtener una ventaja.[68]

[68] Por ejemplo, en el informe sobre el asunto *Canadá - Aplicación de la Ley sobre el Examen de la Inversión Extranjera*, adoptado el 7 de febrero de 1984, IBDD 30S/151 ("*Canadá - FIRA*"), párrafo 5.4, el Grupo Especial sostuvo que los compromisos jurídicamente exigibles contraídos por algunos inversores extranjeros ante el Gobierno del Canadá constituían "prescripciones", aunque contraer esos compromisos fuera voluntario.

192. En el asunto *CE - Piezas y componentes*, el Grupo Especial concluyó que las condiciones aceptadas por una empresa con objeto de obtener una "ventaja" otorgada por las autoridades de las CE constituían también "prescripciones".[69]

193. Más recientemente, en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial fue aun más lejos al sostener que las "cartas de compromiso" presentadas por determinadas empresas a solicitud del Gobierno del Canadá eran "prescripciones" aunque no fueran jurídicamente exigibles ni una condición para obtener una ventaja.[70]

194. Como se indica en la sección 3.5 *supra*, aunque el programa de sustitución de las EVE no obliga a los productores estadounidenses a emplear insumos estadounidenses, ésta es en muchos casos una de las condiciones necesarias para obtener una ventaja, la desgravación fiscal, y en muchos otros casos el programa fomenta el empleo de productos de los Estados Unidos con preferencia a los importados.

195. Las CE sostienen que, habida cuenta de los precedentes arriba citados, el hecho de que la limitación de esos insumos extranjeros sea una de las condiciones para obtener las ventajas fiscales es suficiente para concluir que la limitación del contenido extranjero constituye una "prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

3.7.2. Las piezas y materiales nacionales son "similares" a los productos importados

196. La distinción derivada de la limitación del contenido extranjero guarda relación con el origen de los productos: mientras que los productos de origen estadounidense contribuyen a satisfacer la limitación del contenido extranjero, los productos importados no lo hacen.

---

[69] *CE - Reglamento relativo a la importación de piezas y componentes*, informe del Grupo Especial, IBDD 37S/147, adoptado el 16 de mayo de 1990 ("*CE - Piezas y componentes*"), párrafo 5.21:

> "… el artículo III hace referencia 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". El Grupo Especial consideró que la amplitud de la formulación del pasaje "*cualquier* ley, reglamento o prescripción que *afecte*" (se ha añadido el subrayado) a la venta, etc., de productos importados, indica que no sólo las obligaciones que una empresa tiene que cumplir según la ley, tales como las examinadas por el Grupo Especial de la aplicación de la ley canadiense sobre el examen de la inversión extranjera (IBDD, 30S/151, 171), sino también aquellas que una empresa acepta voluntariamente con objeto de obtener una ventaja del Gobierno constituyen "prescripciones" en el sentido de la citada disposición."

La misma interpretación puede encontrarse en el informe sobre el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*, adoptado el 23 de octubre de 1958, IBDD 7S/64 ("*Maquinaria agrícola italiana*"), en el que el Grupo Especial concluyó que una ley italiana que otorgaba a los agricultores condiciones crediticias especiales para la adquisición de maquinaria agrícola supeditadas a la compra de maquinaria italiana contravenía el párrafo 4 del artículo III del GATT.

[70] *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.122. El Grupo Especial citó las siguientes circunstancias a fin de concluir que las "cartas de compromiso" eran "prescripciones":

"i) las empresas, al asumir los compromisos contenidos en las cartas, actuaron a solicitud del Gobierno del Canadá; ii) la conclusión prevista del Pacto del Automóvil fue un factor clave en la decisión de las empresas de asumir esos compromisos; iii) las empresas aceptaron responsabilidad frente al Gobierno del Canadá con respecto al cumplimiento de los compromisos contenidos en las cartas, que caracterizaron como "obligaciones" y en relación con las cuales se comprometieron a facilitar información al Gobierno del Canadá e indicaron que entendían que ese Gobierno realizaría auditorías anuales; y iv) al menos hasta el año-modelo 1996, el Gobierno del Canadá compiló anualmente información sobre el cumplimiento de las condiciones previstas en las cartas."

197. No obstante, es evidente que el mero hecho de que sean originarios de los Estados Unidos no es de por sí suficiente para conferir a los productos una característica, propiedad o calidad que los haga, por definición, "no similares" a cualquier producto importado.[71]

3.7.3. La limitación del contenido extranjero "afecta" al "uso en el mercado interior" de los productos de que se trate

198. El verbo "afectar" se ha interpretado muchas veces desde los primeros días del GATT. Según el informe del Grupo Especial encargado del asunto *Maquinaria agrícola italiana*,

> la elección de las palabras "que afecte" implicaría que la intención del legislador era la de que las disposiciones del apartado 4 se refieran no sólo a las leyes y reglamentos que rigen directamente las condiciones de venta o de compra, sino, además, a todos los que puedan alterar en el mercado interior las condiciones de la competencia entre el producto de origen nacional y el producto de importación.[72]

199. En el presente caso, la limitación del contenido extranjero "afecta" directamente al "uso en el mercado interior" de las mercancías porque muchas veces determinará qué mercancías utilizará un productor. En muchos casos, los productores estadounidenses, para no superar el límite, se ven obligados a integrar en sus productos una cierta cantidad de mercancías nacionales.

200. Además, como se indica en la sección [ ] *supra* habrá, por ejemplo, casos en los que una empresa se vea inducida a aumentar el valor de las mercancías estadounidenses que utiliza en previsión de disminuciones de precios (y por consiguiente del aumento del valor de los insumos extranjeros en relación con el precio del producto terminado). En otras palabras, también en esos casos la limitación del contenido desempeñará un papel en las decisiones sobre el origen de los insumos. En cualquier caso, siempre le resultará más fácil al productor estadounidense obtener el beneficio fiscal si privilegia a las mercancías nacionales sobre las extranjeras. Por tanto, la prescripción "afecta" a "la venta … o uso" de las mercancías en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

201. Las palabras "que afecte" deben también interpretarse a la luz del objeto y fin del párrafo 4 del artículo III. Como recordó recientemente el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles*,

> Se ha interpretado reiteradamente que la "obligación de otorgar un trato no menos favorable" establecida en el párrafo 4 del artículo III entraña una obligación de velar por la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales. A ese respecto se ha sostenido que como el objetivo fundamental del artículo III es la protección de las expectativas sobre la relación de

---

[71] En el asunto *Indonesia - Medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adoptado el 23 de julio de 1998 (*Indonesia - Automóviles*), el Grupo Especial observó, en el párrafo 14.113, que una:

> distinción basada en el origen en cuanto a la tributación interior constituye ya, por sí misma, una violación del párrafo 2 del artículo III, sin que sea necesario demostrar la existencia de productos similares efectivamente comercializados.

Véase también el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.174.

[72] Informe del Grupo Especial encargado del asunto *Maquinaria agrícola italiana*, párrafo 12. El Órgano de Apelación confirmó esa interpretación del verbo "afectar" en el asunto *CE - Bananos*, WT/DS27/AB/R, párrafo 220.

> competencia entre los productos importados y los productos nacionales, puede determinarse que una medida es incompatible con el párrafo 4 del artículo III debido a su posible efecto discriminatorio sobre los productos importados. La prescripción del párrafo 4 del artículo III se refiere a "las oportunidades de competencia relativas que crea el gobierno en el mercado, y no a las opciones reales que hagan las empresas en ese mercado". Tanto en relación con el párrafo 2 del artículo III como con el párrafo 4 del artículo III se ha establecido que los efectos comerciales reales de una medida objeto de diferencia no son un criterio decisivo para determinar si en un asunto dado se satisface lo establecido en esas disposiciones. Por último, como ha señalado el Órgano de Apelación, para determinar si se ha producido o no una infracción del párrafo 4 del artículo III no es necesario examinar por separado si una medida confiere protección a la producción nacional.[73]
>
> El Grupo Especial tomó esa resolución con respecto a una prescripción que describió como
>
> una medida que establezca que una ventaja puede obtenerse utilizando productos nacionales pero no utilizando productos importados.[74]

202. Este criterio es también claramente aplicable a la limitación del contenido extranjero estipulada en el programa de sustitución de las EVE: aunque el uso de mercancías estadounidenses garantizará siempre el cumplimiento de la prescripción de contenido, por lo que no obstaculizará las perspectivas de obtener la ventaja, el uso de insumos no estadounidenses disminuirá en muchos casos las posibilidades de no sobrepasar la limitación del contenido extranjero.

203. La limitación del contenido extranjero es una prescripción jurídica en virtud de la cual no pueden utilizarse insumos y mano de obra extranjeros por encima de un determinado límite si un contribuyente desea obtener el beneficio fiscal.

204. Habida cuenta de lo anterior, el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles* estimó que la medida que acababa de describir

> tiene efectos en las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y los productos importados y por ello afecta a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de los productos importados, incluso si la medida permite que se utilicen otros medios para obtener la ventaja, como el uso de servicios en lugar de productos nacionales.[75]
>
> Por consiguiente, concluyó que

---

[73] *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.78 (se omiten las notas). En apoyo de su posición, el Grupo Especial hace referencia, en las notas 842-845, al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria de 1930* ("*Estados Unidos - Artículo 337*"), IBDD 36S/402, párrafos 5.11 y 5.13; al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Bebidas derivadas de la malta*, párrafo 5.31; al informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, página 16 del texto inglés; al informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *CE - Bananos*, párrafos 179 y 216. Las constataciones del Grupo Especial sobre el párrafo 4 del artículo III no fueron objeto de apelación.

[74] *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.82.

[75] *Ibid* (subrayado añadido).

> Tampoco nos parece válido el argumento del Canadá de que las prescripciones en materia de VAC no "afectan" en la práctica a la venta o utilización en el mercado interno de piezas y equipos importados porque los niveles de VAC son tan bajos que pueden alcanzarse con facilidad sobre la base de los costos de la mano de obra exclusivamente. Como se ha indicado más arriba, y sobre la base del sentido corriente del término "afecte", debe considerarse que las prescripciones en materia de VAC afectan a la venta o utilización en el mercado interno de productos importados porque repercuten en la relación de competencia entre los productos importados y los nacionales al conferir una ventaja al uso de los productos nacionales y no ofrecerla si se utilizan productos importados. Estimamos, por tanto, que el hecho de que sea más fácil satisfacer las prescripciones en materia de VAC y obtener así los beneficios de la exención de derechos de importación si se utilizan productos nacionales que si se utilizan productos importados es suficiente para constatar que esas prescripciones afectan a la venta o el uso de los productos en el mercado interior, y no creemos que tengamos que examinar cuán importantes son las prescripciones en materia de VAC en las circunstancias presentes como factor que influye en las decisiones de los fabricantes de vehículos de motor del Canadá sobre la elección entre piezas, materiales y equipos no permanentes nacionales, por un lado, y piezas, materiales y equipos no permanentes importados, por otro.[76]

205. De la misma manera, y dado que en muchos casos será más fácil respetar la limitación del contenido extranjero y obtener así los beneficios de la subvención de sustitución de las EVE si se utilizan productos de los Estados Unidos en lugar de productos importados, la posición competitiva de estos últimos productos en el mercado de los Estados Unidos está "afectada", y la limitación es contraria al párrafo 4 del artículo III del GATT.

3.7.4. Se otorga a los productos importados un "trato menos favorable"

206. Por último, al requerir en algunos casos el uso de una cantidad mínima de piezas y materiales nacionales, la limitación del contenido extranjero impide a los productores que deseen beneficiarse del programa de sustitución de las EVE utilizar una cantidad equivalente de piezas y materiales importados, por lo que otorga a los productos importados un "trato menos favorable".

207. Además, la utilización de piezas y materiales nacionales permite más fácilmente a los beneficiarios no superar la limitación del contenido extranjero, y por ello optar a los beneficios fiscales supeditados a ese límite, que si utilizaran productos "similares" no estadounidenses.

208. Como consecuencia, los posibles beneficiarios siempre preferirán, en igualdad de condiciones, los "artículos" estadounidenses a los productos similares importados. Por tanto, en cualquier caso la limitación del contenido extranjero otorga a los productos importados un "trato menos favorable" que a los productos similares nacionales por lo que respecta a su uso.

209. Los Estados Unidos pueden tratar de reafirmar, en relación con la presente alegación, su argumento de que también es posible satisfacer la limitación del contenido extranjero sin necesidad de usar artículos estadounidenses, y que por ello esa prescripción no es incompatible con la OMC.

210. Sin embargo, el párrafo 4 del artículo III del GATT debe respetarse en todos y cada uno de los casos, para cada una de las transacciones. El Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional*[77] confirmó en su informe que en el

[76] *Ibid*, párrafo 10.83.

[77] *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional* ("*Estados Unidos - Gasolina*"), informe del Grupo Especial, WT/DS2/R, 29 de enero de 1996.

marco del párrafo 4 del artículo III es preciso hacer un análisis transacción por transacción. En el citado informe, el Grupo Especial rechazó el argumento de que las medidas de los Estados Unidos impugnadas en aquel caso podían justificarse porque la gasolina importada recibía "globalmente" un trato no menos favorable que el concedido a la gasolina nacional. Los Estados Unidos no apelaron contra ese elemento del informe del Grupo Especial. El Grupo Especial rechazó el razonamiento "global" porque significaría que el trato menos favorable en un caso podría compensarse mediante un trato más favorable en otro caso, y observó que ese criterio también había sido rechazado en el marco del GATT de 1947.[78]

211. Es por ello evidente que con arreglo al párrafo 4 del artículo III es preciso hacer un análisis a nivel de cada producto, y no a nivel de la aplicación de la ley a todos los posibles productos. Ningún producto en concreto debe recibir un trato menos favorable que un producto similar nacional, y ello en todos los casos y para todas las transacciones.

3.7.5. Los precedentes y el Acuerdo sobre las MIC confirman que la limitación del contenido extranjero es incompatible con el párrafo 4 del artículo III

212. Las prescripciones en materia de contenido local constituyen una clara infracción de las prescripciones en materia de trato nacional establecidas en el párrafo 4 del artículo III del GATT, que ya han sido condenadas por grupos especiales del GATT/OMC en varias ocasiones.

213. En el asunto *Canadá - FIRA*, el Grupo Especial constató que los compromisos contraídos ante el Gobierno del Canadá por algunos inversores extranjeros para, entre otras cosas, adquirir productos de origen canadiense en cantidades o proporciones especificadas eran contrarios al párrafo 4 del artículo III.[79]

214. De manera análoga, en el asunto *CEE - Piezas y componentes*, el Grupo Especial concluyó que las CE, al supeditar la suspensión de procedimientos antielusión a que se contrajera el compromiso de limitar el uso de piezas y materiales japoneses, actuaron de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III.[80]

215. En el asunto *Indonesia - Automóviles*, el Grupo Especial constató que el otorgamiento al fabricante del denominado "Automóvil Nacional" de determinados beneficios fiscales y en materia de derechos de importación condicionados a la satisfacción de un determinado porcentaje de contenido local constituía una infracción del párrafo 4 del artículo III.[81]

216. Por último, en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial afirmó que el otorgamiento a ciertos fabricantes de vehículos de motor de una exención de derechos de aduana supeditada al cumplimiento de determinadas prescripciones en materia de "Valor Añadido Canadiense" era incompatible con el párrafo 4 del artículo III.[82]

217. El *Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio* (el "Acuerdo sobre las MIC") ha confirmado más allá de toda duda que las prescripciones en materia de

[78] El Grupo Especial hizo referencia al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Artículo 337*.

[79] *Canadá - FIRA*, informe del Grupo Especial, párrafos 5.4-5.12.

[80] *CEE - Piezas y componentes*, informe del Grupo Especial, párrafos 1.19-5.21.

[81] *Indonesia - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafos 14.83 y siguientes.

[82] *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafos 10.58 y siguientes.

contenido local son incompatibles con el párrafo 4 del artículo III del GATT. El punto I a) de la Lista ilustrativa de las MIC incluye, entre las MIC incompatibles con el párrafo 4 del artículo III, las que requieren

> "a) la … utilización por una empresa de productos de origen nacional …, ya se especifiquen en términos de … valor de los productos, o como proporción del … valor de su producción local"

218. Como han explicado las CE en la sección [3.3.2] *supra*, la limitación del contenido extranjero estipulada en el programa de sustitución de las EVE equivale en muchos casos a una prescripción de utilizar productos estadounidenses en lugar de artículos importados. Equivale, por tanto, a las prescripciones descritas en el punto I a) de la Lista ilustrativa. Esto confirma una vez más que es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

3.7.6. Conclusión

219. Por las razones arriba expuestas, las CE estiman que el Grupo Especial debe constatar que el programa de sustitución de las EVE otorga a los productos estadounidenses un trato más favorable que a los productos similares importados por lo que respecta al uso de dichos productos para la producción de bienes para exportar en el marco del programa, en infracción del párrafo 4 del artículo III del *GATT de1994*.

3.8 Las subvenciones de sustitución de las EVE son también incompatibles con el Acuerdo sobre la Agricultura

3.8.1. Introducción

220. Aparentemente, los Estados Unidos no han tenido en cuenta del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar las recomendaciones del OSD en el presente caso. Su principal argumento, el de que es posible beneficiarse del programa de sustitución de las EVE produciendo fuera de los Estados Unidos, no afecta a los productos agropecuarios. Como argumentaron los propios Estados Unidos en el procedimiento original del Grupo Especial[83]:

> hay que reconocer asimismo que para importantes industrias exportadoras, el requisito del 50 por ciento tiene poca o ninguna importancia práctica. Por ejemplo, en el sector agropecuario, a que las Comunidades Europeas se refieren en este caso, la noción de incorporar bienes importados a los productos de exportación es impráctica y artificial. Por lo tanto, para el sector agropecuario, es en gran medida inaplicable el requisito del 50 por ciento.

221. Por consiguiente, los Estados Unidos están de acuerdo en que por su propia naturaleza los productos agropecuarios, y en particular los productos básicos, sólo pueden satisfacer la prueba si se producen en los Estados Unidos. Ciertamente se "cultivan" fuera de los Estados Unidos a los efectos de la condición establecida en el párrafo C) i).

[83] Informe del Grupo Especial, párrafo 4.1211.

222. El Grupo Especial recordará que constató[84] que los Estados Unidos habían:

> actuado de forma incompatible con sus obligaciones en virtud del párrafo 3 del artículo 3 del Acuerdo sobre la Agricultura (y en consecuencia con sus obligaciones en virtud del artículo 8 de ese Acuerdo):
>
> - al otorgar subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura por encima de los niveles de compromiso en materia de cantidades especificados en la Lista de los Estados Unidos con respecto al trigo;
>
> - al otorgar subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1d) del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura con respecto a todos los productos no consignados en la Lista.

223. Sin embargo, el Órgano de Apelación no compartió la opinión de que el programa EVE entrañaba una reducción de los costos de comercialización de las exportaciones en el sentido del apartado d) del párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Esto se debe a que adoptó una interpretación de la palabra "comercialización" ligeramente distinta de la aplicada por el Grupo Especial.[85]

224. Por consiguiente, el Órgano de Apelación examinó la alegación alternativa de las CE en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* y afirmó que[86]:

> los Estados Unidos actúan de forma incompatible con las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar subvenciones a la exportación, a través de la medida relativa a las EVE, en una forma que da lugar, o que amenaza dar lugar, a una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a productos agropecuarios tanto consignados como no consignados en la Lista;

225. Una consecuencia de la aceptación por el Órgano de Apelación de la alegación alternativa es que la distinción entre los productos agropecuarios consignados en listas y los no consignados en listas pierde toda importancia, ya que el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* se refiere igualmente a los dos tipos de productos.

226. Las CE demostrarán en la [sección 3.7.2] *infra* que con la introducción del programa de sustitución de las EVE no ha cambiado nada, y que los Estados Unidos siguen actuando en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al otorgar subvenciones a la exportación, a través del programa de sustitución de las EVE, en una forma que da lugar, o que amenaza con dar lugar, a una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a los productos agropecuarios, tanto consignados como no consignados en listas.

227. En caso de que los Estados Unidos adujeran o el Grupo Especial estimara que el programa de sustitución de las EVE no está prohibido en virtud del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* por tratarse de una subvención en el sentido del párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo,

---

[84] Informe del Grupo Especial, párrafo 8.1 b).

[85] Informe del Órgano de Apelación, párrafos 131 y 132.

[86] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 171 d).

las CE aducirán también alternativamente, en la [sección 3.7.3] *infra*, que en cualquier caso el programa de sustitución de las EVE será incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del *Acuerdo sobre la Agricultura* por razones análogas a las expuestas por el Grupo Especial con respecto al programa EVE.

3.8.2. El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura

228. El razonamiento del Órgano de Apelación en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* puede resumirse en la forma siguiente:

- El Órgano de Apelación concluyó que el programa EVE entrañaba una "subvención supeditada a los resultados de exportación" en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, esencialmente por las mismas razones subyacentes en su conclusión y la conclusión correspondiente del Grupo Especial con respecto al *Acuerdo SMC*[87]*;*

- El Órgano de Apelación razonó seguidamente que la expresión "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" en el párrafo 1 del artículo 10 debe considerarse, cuando se lee a la luz de los artículos 3, 8 y 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, relacionada tanto con los productos agropecuarios *consignados en listas* como con los no *consignados en listas*[88]*;*

- El párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* prohíbe las subvenciones a la exportación que sean "aplicadas de forma *que constituya* o *que amenace constituir una elusión* de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación". Dado que el programa EVE crea un *derecho reconocido* a recibir cantidades ilimitadas de subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, tanto para los productos consignados en listas como para los no consignados, el Órgano de Apelación concluyó que "como mínimo" amenaza con constituir una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación en virtud de las cláusulas primera y segunda del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*[89]*;*

- Por consiguiente, las subvenciones EVE son también incompatibles con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, en el que los Miembros se comprometen a no otorgar subvenciones a la exportación más que de conformidad con dicho Acuerdo.[90]

229. Cabe aplicar exactamente el mismo razonamiento por lo que respecta al programa de sustitución de las EVE. Ciertamente, la elusión de una elusión no deja de ser una elusión.

230. Las CE han demostrado más arriba que el programa de sustitución de las EVE conlleva subvenciones a la exportación. El programa de sustitución de las EVE crea también un derecho reconocido a que las empresas reciban esas subvenciones. Por consiguiente, éstas, "como mínimo" *amenazarán* con eludir los compromisos en materia de subvenciones a la exportación, es decir, el compromiso estipulado en la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la*

[87] Informe del Órgano de Apelación, párrafos 136 a 142.

[88] Informe del Órgano de Apelación, párrafos 145 a 147.

[89] Informe del Órgano de Apelación, párrafos 150 y 153.

[90] *Ibid*, párrafo 154.

Agricultura de no otorgar subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 con respecto a los productos consignados en listas por encima de los niveles de compromiso en materia de desembolsos presupuestarios y cantidades especificados en la parte pertinente de su Lista, y el compromiso estipulado en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* de no otorgar ninguna de las subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 a los productos no consignados en listas. El programa de sustitución de las EVE es por tanto también incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

3.8.3. Alternativamente, las subvenciones de sustitución de las EVE son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura leídos en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del mismo Acuerdo

231. Como no sea manteniendo que el programa de sustitución de las EVE no da lugar a subvenciones o que éstas no están supeditadas a la exportación, parece que la única forma en que los Estados Unidos podrían aducir que las subvenciones de sustitución de las EVE escapan a la prohibición estipulada en el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* sería alegar que se trata de subvenciones a la exportación incluidas en una de las categorías enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

232. Con independencia del apartado d) del párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la* Agricultura, que a juicio del Órgano de Apelación no es aplicable al sacrificio de ingresos fiscales vinculado indirectamente a la comercialización de productos agropecuarios, la única disposición del párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* que se ha llegado a mencionar como posiblemente relacionada con este tipo de subvención[91] es el apartado a).

233. Para el caso en que los Estados Unidos formularan ese argumento, las CE mantienen, alternativamente, que las subvenciones de sustitución de las EVE son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en conjunción con cualquier apartado del párrafo 1 del artículo 9 que se considere aplicable, por las mismas razones, *mutatis mutandis*, aducidas por el Grupo Especial en los párrafos 7.144 a 7.151 y 7.160 a 7.177 de su informe original. No es preciso que las CE analicen aquí la aplicabilidad del apartado del párrafo 1 del artículo 9 que pueda considerarse aplicable, porque eso es lo que se establecerá o reconocerá en cualquier caso antes de examinar la alegación alternativa.

3.9 Las disposiciones transitorias de la Ley de Sustitución de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000

234. El artículo 2 de la Ley de Sustitución de las EVE prevé formalmente la derogación del programa EVE. Dice así:

> Queda derogada la subsección C de la parte III del subcapítulo N del capítulo 1 (en relación con la tributación de las empresas de venta en el extranjero).

235. Sin embargo, esa derogación es en cierto modo ilusoria, porque las transacciones EVE pueden proseguir por un período indefinido.

[91] El Grupo Especial observó que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 9 podía ser pertinente en la nota 700 del párrafo 7.159 de su informe. Los Estados Unidos también se refirieron a menudo a esa disposición al argumentar en apoyo de su opinión de que el apartado d) no era aplicable al programa EVE.

236. Aunque el artículo 5(c)(1) de la Ley de Sustitución de las EVE establece en términos generales que la Ley se aplica a las transacciones efectuadas después del 30 de septiembre de 2000, y que no podrán crearse nuevas EVE después de esa misma fecha, por lo que respecta a las EVE "existentes el 30 de septiembre de 2000 y en cualquier momento ulterior" las enmiendas establecidas en la Ley de Sustitución de las EVE no se aplicarán a ninguna transacción que tenga lugar.

- antes del 1º de enero de 2002, o
- después del 31 de diciembre de 2001, de conformidad con un contrato vinculante
  - ➢ con partes no vinculadas y
  - ➢ en vigor al 30 de septiembre de 2000

237. Los contratos vinculantes incluyen las opciones de renovación de contratos, las opciones de compra y las opciones de sustitución incluidas en un contrato. Esto sólo es aplicable si esas opciones son vinculantes para el vendedor o el arrendador o equivalente.

238. No hay ningún límite legal a la duración del programa EVE a través de esos contratos y opciones.

239. Las CE sostienen que la disposición arriba citada permite a las empresas seguir beneficiándose del programa EVE, incompatible con la OMC, por un plazo indefinido, perpetuando así más allá del plazo previsto en el informe del Grupo Especial y confirmado por el Órgano de Apelación las infracciones que se constató resultaban del programa EVE. Por consiguiente, los Estados Unidos no han aplicado las recomendaciones y resoluciones pertinentes del OSD.

240. Además, de conformidad con el artículo 5(c)(2) de la Ley de Sustitución de las EVE, las EVE pueden renunciar a ese beneficio solicitando someterse de inmediato a las nuevas normas, si procede, mediante una "opción" a esos efectos. Esa opción puede hacerse con respecto a una sola transacción, de modo que para el resto se aplicarán las nuevas reglas. Como es natural, esto ofrece a las viejas EVE una posibilidad más de sacar el mayor provecho de sus ventajas fiscales recurriendo a la fórmula más adecuada.

241. En consecuencia, los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

3.10 Los Estados Unidos no han aplicado las recomendaciones y resoluciones del OSD en el plazo establecido por el OSD

242. Al adoptar el 20 de marzo de 2000, los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación, el OSD también formuló recomendaciones y resoluciones relativas al cumplimiento "efectivas a más tardar el 1º de octubre de 2000", es decir, la fecha límite establecida en el informe del Grupo Especial y confirmada por el Órgano de Apelación.[92]

[92] Informe del Grupo Especial, párrafo 8.8.

243. Naturalmente, la no aplicación por los Estados Unidos de las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de los plazos establecidos habría puesto a los Estados Unidos en situación de incumplimiento a partir del 1º de octubre de 2000. De esa forma se hubieran visto expuestos al riesgo de adopción de contramedidas y de suspensión de concesiones u otras obligaciones por parte de las CE.

244. Como era evidente que no podrían cumplir los plazos establecidos, los Estados Unidos pidieron al OSD que modificara el plazo para el cumplimiento, a lo que el OSD accedió el 12 de octubre de 2000.[93]

245. Las CE observan que la Ley de Sustitución de las EVE se promulgó como tal al ser firmada por el Presidente de los Estados Unidos el 15 de noviembre de 2000, es decir, 15 días después de expirar el plazo ampliado por el OSD.

246. Por consiguiente, las CE sostienen que los Estados Unidos no aplicaron las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de los plazos establecidos por el OSD, por lo que también infringieron el artículo 21 del *ESD*.

4. OBJECIÓN PRELIMINAR: DERECHOS DE TERCEROS CON ARREGLO AL PROCEDIMIENTO DE TRABAJO DEL GRUPO ESPECIAL

247. Antes de concluir, las CE desean señalar a la atención del Grupo Especial una dificultad relativa a los terceros participantes, derivada, sin duda por inadvertencia, de su Procedimiento de Trabajo.

248. En el Procedimiento de Trabajo adicional adoptado por el Grupo Especial de conformidad con el párrafo 1 del artículo 12 del ESD (y el punto 11 del apéndice 3 del ESD), la regla 9 regula el acceso de terceras partes a las comunicaciones de las partes principales. En su parte pertinente establece que

> Los terceros recibirán copias de las primeras comunicaciones escritas de las partes. Cualquiera de las partes podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones.

249. Se establece, por tanto, una clara distinción entre el acceso a las primeras comunicaciones y a las demás comunicaciones. Aunque los terceros tienen pleno derecho a obtener una copia de las primeras comunicaciones escritas de las partes principales, su acceso a las demás comunicaciones se deja al arbitrio de esas partes principales.

250. Las CE estiman que los intereses de los terceros reconocidos en el ESD no están adecuadamente protegidos en el presente caso, ya que se niega a esas partes el derecho reconocido a recibir una copia de las comunicaciones de las partes a la primera reunión del Grupo Especial que no sean las primeras comunicaciones.

251. A juicio de las CE, esa parte del Procedimiento de Trabajo es incompatible con el párrafo 3 del artículo 10 del ESD, que dice así:

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

[93] WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000; WT/DSB/M/90, 31 de octubre de 2000, párrafo 6.

252. Esta disposición es vinculante para las partes y para el Grupo Especial; carece de toda ambigüedad y no prevé excepciones ni exenciones. Los grupos especiales no están facultados para eximirse en sus procedimientos de trabajo del cumplimiento de las disposiciones vinculantes del ESD que otorgan derechos procesales a las partes o los terceros. Tampoco obra en interés de un procedimiento justo y objetivo evitar que los terceros tengan acceso a parte de las comunicaciones escritas que se hacen para preparar la primera (y única) reunión sustantiva del Grupo Especial con las partes y los terceros.

253. Las CE se permiten recalcar que el procedimiento del Grupo Especial podría verse por esta razón gravemente menoscabado. Es obvio que evitar que los terceros puedan participar útilmente en el procedimiento no facilitará la labor del Grupo Especial, que ha de hacer una evaluación objetiva de los hechos y las cuestiones jurídicas que se le han planteado. No debería obligarse a los terceros a basar su contribución en un procedimiento de solución de diferencias en adivinanzas o información de oídas sobre los argumentos presentados por las partes. Los Procedimientos de Trabajo no permiten a los terceros estar plenamente informados sobre los argumentos intercambiados ante el Grupo Especial en el momento de celebración de la reunión sustantiva con las partes y los terceros. Como consecuencia de ello, la limitación del acceso a los documentos que el Grupo Especial tiene ante sí en el momento de reunirse con las partes y los terceros también privará probablemente al Grupo Especial del beneficio de una contribución útil de los terceros, que podría ayudar al Grupo Especial a hacer la evaluación objetiva que está obligado a hacer en virtud del artículo 11 del ESD.

254. Las CE son conscientes de que otros grupos especiales han adoptado procedimientos de trabajo similares, y que ello es sin duda el origen de la adopción de la disposición arriba citada en el presente procedimiento. Sin embargo, una práctica que choca con las disposiciones expresas y los objetivos del ESD no puede considerarse justificada por el hecho de que también se haya seguido en otros procedimientos. Un error de procedimiento no se subsana repitiéndolo. Como en todos los demás casos de naturaleza análoga en los que han participado, las CE mantienen que esta forma de proceder es incompatible con las garantías fundamentales de equidad procesal que están implícitas en el ESD y que deben ser respetadas por este Grupo Especial, con independencia de la práctica que puedan haber aplicado cualesquiera otros grupos especiales.[94]

255. En un informe anterior, un grupo especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD (*Australia - Salmón*)[95] ha abordado esta cuestión, pero ha adoptado una opinión distinta de la arriba expuesta por las CE. Las CE se permiten hacer las siguientes observaciones sobre el razonamiento contenido en el informe sobre el asunto *Australia - Salmón*.

256. En ese asunto, el Grupo Especial reconoció expresamente que el hecho de enviar a los terceros únicamente copias de lo que -normalmente- es la primera ronda de comunicaciones constituye una mera "práctica" con arreglo al párrafo 3 del artículo 10.[96] Esto viene realmente a confirmar que no hay en el ESD ninguna prescripción jurídica a esos efectos.

257. El Grupo Especial hizo también referencia a la naturaleza abreviada de los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21. Sin embargo, las CE insisten una vez más en que facilitar a los terceros todas las comunicaciones de que disponga el Grupo Especial antes de la sesión con los

[94] Cfr. párrafos 3.7 a 3.10 del informe del Grupo Especial sobre el asunto *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*", documento WT/DS126/RW, 21 de enero de 2000.

[95] *Australia - Medidas que afectan a las importaciones de salmón - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, informe del Grupo Especial, WT/DS18/RW, 18 de febrero de 2000.

[96] *Ibid*, párrafo 7.

terceros de ningún modo haría que el procedimiento fuera más lento o engorroso. Incumbiría a los terceros aprovechar la oportunidad de hacer una intervención plenamente fundamentada ante el Grupo Especial dentro de los plazos ya establecidos por este último.

258. Habida cuenta de lo anterior, las CE solicitan al Grupo Especial que resuelva que se permita a los terceros recibir todas las comunicaciones de las partes principales anteriores a la reunión única del Grupo Especial. Para que esta resolución sea efectiva, las CE solicitan al Grupo Especial que la formulen y la comuniquen a las partes y a los terceros lo antes posible después de que los Estados Unidos hayan tenido la oportunidad de hacer observaciones al respecto, es decir, 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.

5. CONCLUSIÓN

259. Por los motivos arriba expuestos, las CE solicitan al Grupo Especial que constate que:

- El programa de sustitución de las EVE creado por la Ley de Sustitución de las EVE da lugar a subvenciones en el sentido del *Acuerdo SMC* y el *Acuerdo sobre la Agricultura*.

- El programa de sustitución de las EVE establece subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, en infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Esta prohibición se ve respaldada y confirmada por el hecho de que esas subvenciones están específicamente relacionadas con exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*.

- La limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención básica de sustitución de las EVE (y la subvención ampliada de sustitución de las EVE, si esta última no es contraria al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3) esté supeditada al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

- El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos de los Estados Unidos un trato más favorable que a los productos similares importados por lo que respecta al uso de esos productos para la producción de mercancías de exportación en el marco del programa, en infracción del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

- El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* o, alternativamente, con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo.

- Los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

- Al no haber retirado las subvenciones EVE ni aplicado las resoluciones y recomendaciones del OSD dentro del plazo establecido por este último, los Estados Unidos también han incumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

260. Además, las CE solicitan al Grupo Especial que dicte una resolución preliminar en el sentido de que los terceros tienen derecho a recibir todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión del Grupo Especial, y que formule esa resolución preliminar y la comunique 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.

ANEXO

Costo de los materiales como porcentaje del valor equitativo de mercado de los productos

El artículo 943(1)(C) del IRC, introducido por la *Ley de Derogación de las Disposiciones relativas a las EVE y Exclusión de los Ingresos Extraterritoriales*, define los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como, entre otros,

los bienes -

C) 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263(A) realizados fuera de los Estados Unidos.

El costo de los materiales como porcentaje del precio final de cualquier producto varía en razón de diversos factores, por ejemplo el precio de mercado de los materiales, el costo relativo de otros factores de producción (por ejemplo mano de obra, gastos generales, depreciación), el nivel de integración del productor de que se trate y el nivel de beneficios previsto.

Sin embargo, hay algunos productos fabricados o montados en determinadas formas en los que los materiales constituyen un insumo tan importante que es difícil creer que su contribución al valor equitativo de mercado pueda ser alguna vez inferior al 50 por ciento.

El principal argumento jurídico de las CE con respecto a esta prescripción se detalla en el texto de su comunicación al Grupo Especial. Además, y exclusivamente con la finalidad de ilustrar esa argumentación general, las CE han reunido algunos datos relativos a la producción en determinados sectores (que han corroborado con información obtenida de ciertas industrias europeas y en el curso de varias investigaciones comerciales).

Los ejemplos más evidentes serán productos relativamente básicos, con poco o ningún valor de marca, con bajo nivel de elaboración y reducido margen de beneficios. A continuación se exponen algunos de ellos.

1. La rama de producción de acero

a) Rollos laminados en caliente

Los rollos laminados en caliente se fabrican en acerías y son el material previo para muchos tipos de productos de acero, por ejemplo tiras anchas y estrechas, productos laminados en frío, tubos. El costo normal de producción (incluidos los gastos VAG) de los rollos laminados en caliente es de unos 207 euros por tonelada; sobre esa base, el valor equitativo de mercado es de unos 220 euros por tonelada.

El costo de los materiales utilizados en la producción es el siguiente:

Hierro	109 euros por tonelada
Chatarra de acero	15 euros por tonelada
Otros	8 euros por tonelada
Total	132 euros por tonelada

La contribución de los materiales al valor equitativo de mercado de los rollos laminados en caliente es del 60 por ciento.

b) Chapa de acero pesada

El costo normal de producción (incluidos los gastos VAG) de la chapa pesada es de 290 euros por tonelada; sobre esa base, el valor equitativo de mercado es de unos 310 euros por tonelada.

El costo de los materiales utilizados en la producción es el siguiente:

Placas de acero	200 Euros por tonelada
Chatarra de acero	-10 Euros por tonelada (recuperada)
Total	190 Euros por tonelada

La contribución de los materiales al valor equitativo de mercado de la chapa de acero es del 61 por ciento.

c) Flejes de acero inoxidable

La materia prima para fabricar flejes de acero inoxidable es el alambrón de acero inoxidable. El costo de la materia prima representa entre el 55 y el 61 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

2. Otros productos metálicos

a) Hojas de aluminio para uso doméstico

La principal materia prima para la fabricación de las hojas de aluminio para uso doméstico es la chapa de aluminio. El costo de la materia prima representa entre el 58 y el 63 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

3. Tejidos de fibra de vidrio

La materia prima para producir tejidos de fibra de vidrio es el hilo de fibra de vidrio. El costo de la materia prima representa entre el 55 y el 60 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

4. Productos químicos y fibras sintéticas

a) Resina para botellas de politereftalato de etileno

Las materias primas utilizadas en la fabricación de este producto, que se utiliza para producir botellas de plástico, son el ácido tereftálico purificado, el monoetilenglicol, el dietilenglicol y el ácido isoftálico. Representan conjuntamente hasta el 70 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

5. Aeronaves

Los motores de una aeronave pueden representar el 30 por ciento del precio final del producto acabado. De manera análoga, la aviónica de una aeronave moderna puede también costar un 30 por ciento del valor final.

Los motores y la aviónica se adquieren normalmente a proveedores externos. Conjuntamente pueden representar el 60 por ciento del precio final.

NOTA

El montaje siempre conlleva costos directos de mano de obra que pueden ser muy altos. Esto significa que, utilizando como ejemplo las aeronaves donde los motores y la aviónica procedentes de otras fuentes representan el 60 por ciento del valor final, el 10 por ciento que debe obtenerse en los Estados Unidos o de éstos con objeto de no superar el límite del 50 por ciento se ve aumentado por la cuantía de los costos directos de la mano de obra extranjera en que también incurre el productor.

Lista de Pruebas Documentales

EC-1 Extracto de *Inside US Trade*, 24 de marzo de 2000 (página 9).

EC-2 Propuesta inicial de los Estados Unidos para sustituir el programa EVE.

EC-3 Carta del Comisionado Lamy al Secretario de Estado Adjunto de los Estados Unidos Eizenstat, 26 de mayo de 2000.

EC-4 Carta del Comisionado Lamy al Secretario de Estado Adjunto de los Estados Unidos Eizenstat, 31 de agosto de 2000.

EC-5 *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("Ley de sustitución del régimen de las EVE").

EC-5A *Technical Explanation of the Senate Amendment to H.R. 4986, the ·FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000* (JCX-111-00), 1º de noviembre de 2000.

EC-6 Informe del Servicio de Investigación del Congreso sobre Beneficios Fiscales de las Empresas de Venta en el Extranjero para la Exportación, y OMC, *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, especialista en finanzas públicas. División de Gobierno y Finanzas.

EC-7 Informe verbal del Secretario de Estado Adjunto de los Estados Unidos Eizenstat durante el proceso de aprobación por el Comité de Finanzas del Senado del proyecto de Ley de Sustitución de las EVE, 19 de septiembre de 2000, *Inside US Trade*, 3 de noviembre de 2000 (el artículo comienza en la página 26 y continúa en las páginas 24 y 25. El texto citado figura en la página 25).

EC-8 Estimación de costos de la Oficina Presupuestaria del Congreso, 13 de septiembre de 2000.

EC-9 Lista de disposiciones del subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo B, Parte III del IRC, por las que determinados ingresos se eximen del pago de impuestos en los Estados Unidos.

ANEXO A-2

PRIMERA COMUNICACIÓN ESCRITA DE LOS ESTADOS UNIDOS

(7 de febrero de 2001)

ÍNDICE

Página

I. INTRODUCCIÓN 62
II. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO 64
III. ANTECEDENTES FÁCTICOS 66
A. DESCRIPCIÓN DE LA LEY 66
1. Los objetivos de la Ley y sus efectos en el sistema fiscal de los Estados Unidos 67
a) Aplicación de los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación 67
b) El nuevo criterio de los Estados Unidos con respecto a la tributación de los ingresos en el extranjero 67
c) Una medida para evitar la doble imposición 68
2. Descripción de los ingresos extraterritoriales excluidos 68
a) El componente cualitativo de los ingresos excluidos; su naturaleza extraterritorial 69
b) El componente cuantitativo de los ingresos de comercio exterior excluidos 70
3. Trato equitativo a los contribuyentes 70
4. La fecha de entrada en vigor de la Ley 71
5. Las disposiciones transitorias de la Ley 71
B. LA LEY ACERCA AL MODELO EUROPEO EL CRITERIO ESTADOUNIDENSE EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS EN EL EXTRANJERO 72
C. LA LEY ES FUNDAMENTALMENTE DISTINTA DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EVE 74
1. La EVE era una excepción relativamente restringida de las normas generales de los Estados Unidos sobre tributación en todo el mundo de los ingresos relacionados con la exportación 74
2. La Ley supone un cambio fundamental en el régimen fiscal aplicable a los ingresos extraterritoriales en los Estados Unidos 75
3. La Ley no obliga a exportar 75
IV. CUESTIONES PLANTEADAS EN EL PRESENTE PROCEDIMIENTO 75
V. ARGUMENTOS 76
A. CONSIDERACIONES GENERALES 76
B. LA EXCLUSIÓN DE INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 1 DEL ACUERDO SMC 77
1. Con arreglo al artículo 1, el punto de referencia normativo es la "norma nacional vigente" del Miembro 77

2. Al excluir los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos", la Ley no condona ingresos públicos que en otro caso se percibirían 79
a) Con arreglo a la legislación fiscal de los Estados Unidos, los "ingresos brutos" definen la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos 80
b) Los Miembros de la OMC están facultados para modificar la norma que delimita su propia jurisdicción fiscal 81
c) Con arreglo al punto de referencia normativo modificado de los Estados Unidos, los ingresos excluidos por la Ley no son ingresos "que en otro caso se percibirían" 81
3. Los argumentos de las CE en virtud del artículo 1 son incompatibles con el texto del inciso ii) tal como fue interpretado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* 83
a) El argumento de las CE de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales en la Ley debe considerarse como una exención 83
b) El argumento de las CE de que los ingresos excluidos constituyen una subvención porque la exclusión debería ser más amplia 83
c) El argumento de las CE de que los "ingresos extraterritoriales" no son una " categoría general" 84
4. Las CE no han logrado demostrar que, de hecho, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley tiene por consecuencia la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían 86
C. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC 87
1. El sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 88
2. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación 89
a) La Ley no condiciona expresamente la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación 89
b) En su aplicación, la Ley no condiciona la disponibilidad de la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación 90
i) La Ley aplica un principio neutral por lo que respecta a la exportación 90
ii) Dado que los ingresos extraterritoriales derivan de una amplia gama de transacciones extranjeras, los contribuyentes pueden reunir las condiciones establecidas en el nuevo régimen sin necesidad de exportar 91
iii) Con arreglo a la Ley, los contribuyentes pueden sacar el máximo provecho de sus ingresos extraterritoriales excluibles sin necesidad de exportar 92
iv) El requisito de uso en el extranjero define en parte lo que es una "transacción extranjera" 93
3. La alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en un criterio jurídico erróneo 94
a) Las CE crean un nuevo criterio para aplicar el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 94
b) La Ley no hace de los resultados de exportación "una entre varias otras condiciones" 94
4. La alegación de las CE de que la exclusión no se aplicará a las manufacturas extranjeras es errónea y no encuentra fundamento en los hechos 96

a) La aplicación de la exclusión a las transacciones con mercancías manufacturadas en el extranjero no está limitada a los casos en que un fabricante extranjero opta por ser asimilado a los nacionales....96
b) Las empresas manufactureras extranjeras pueden optar por ser asimiladas a las nacionales sin quedarsujetas al pago de impuestos adicionales....97
c) La opción de asimilación tenía por finalidad igualar el trato fiscal otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero....98
5. Las CE no han logrado demostrar que la exclusión establecida por la Ley está supeditada a la exportación....98
D. COMO LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO, LA EXCLUSIÓN NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DE LA QUINTA FRASE DE LA NOTA 59 DEL ACUERDO SMC....99
1. Relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y la nota 59....99
a) Las prácticas que con arreglo a lo especificado en el Anexo I no constituyen subvenciones a la exportación no están prohibidas por el Acuerdo SMC....100
b) La relación entre el párrafo e) del Anexo I y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3....100
c) Relación entre la nota 59 y el párrafo e)....101
i) Primera frase de la nota 59; aplazamiento....101
ii) La quinta frase de la nota 59; evitar la doble imposición....102
d) En la nota 59 se mencionan determinadas medidas como medidas que no son subvenciones a la exportación en el sentido de la nota 5....104
2. Medidas para evitar la doble imposición en virtud de la nota 59....105
a) La no imposición de ingresos procedentes del extranjero es un método generalmente aceptado para evitar la doble imposición....105
b) Explicación del método de exención (no imposición) para evitar la doble imposición; las normas modelo de la OCDE....106
c) El método de exención puede hacer posible una reducción global de los impuestos para algunos contribuyentes....108
3. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59....109
a) La Ley se basa en la no imposición y no en los descuentos fiscales como mecanismo para evitar la doble imposición....109
b) La Ley establece una exclusión parcial para los ingresos procedentes del extranjero....110
c) La exclusión establecida por la Ley es afín a las exenciones territoriales establecidas en los sistemas de Estados miembros de las CE....111
4. Conclusión....111
E. LA REGLA DEL 50 POR CIENTO APLICABLE A UN DETERMINADO VALOR EXTRANJERO NO HACE QUE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY SEA INCOMPATIBLE CON EL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC....112
1. La nota 5 del Acuerdo SMC priva de sentido a la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3....112

2. El sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 112
3. Las CE no han comprendido la regla del 50 por ciento 113
4. El asunto *Canadá - Automóviles* confirma que la exclusión de los ingresos extraterritoriales no está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados 114
a) La decisión del Órgano de Apelación 114
b) La aplicación del asunto *Canadá - Automóviles* a la Ley 115
F. LA REGLA DEL 50 POR CIENTO ESTABLECIDA EN LA LEY NO ES INCOMPATIBLE CON EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III DEL GATT DE 1994 116
1. El sentido del párrafo 4 del artículo III 116
2. La descripción que hacen las CE de la regla del 50 por ciento es inexacta 116
3. Las CE no han presentado prueba alguna que fundamente su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III 117
G. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO INFRINGE LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS POR LOS ESTADOS UNIDOS EN VIRTUD DEL ACUERDO SOBRE LA AGRICULTURA 119
H. LOS ESTADOS UNIDOS CUMPLIERON LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD 119
1. Basándose en todas las circunstancias propias de esta diferencia, el Grupo Especial debe constatar que las disposiciones transitorias de la Ley constituyen un método razonable para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD 120
2. Los Estados Unidos cumplieron los plazos especificados por el OSD 121
I. EL GRUPO ESPECIAL DEBE RECHAZAR LA OBJECIÓN PRELIMINAR DE LAS CE RELATIVA A LOS DERECHOS DE LOS TERCEROS 122
VI. CONCLUSIÓN 124

I. INTRODUCCIÓN

1. Las Comunidades Europeas ("CE") han iniciado este procedimiento para impugnar la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("La Ley").[1] Las CE alegan que la nueva Ley es en lo fundamental idéntica a las anteriores disposiciones fiscales estadounidenses relativas a las empresas de venta en el extranjero (o "EVE"), que ha sustituido, y proponen interpretaciones sin precedentes de normas de la OMC. Los Estados Unidos presentan esta comunicación al Grupo Especial para explicar cómo funciona la nueva Ley y por qué ésta es compatible con las reglas de la OMC.

2. Los esfuerzos de las CE por presentar una imagen de la Ley idéntica a la que utilizaron con respecto a las EVE están condenados al fracaso, ya que la Ley se elaboró precisamente para remediar deficiencias constatadas por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación que estuvieron a cargo del asunto *EVE*. La Ley difiere de la EVE en muchos aspectos, pero dos de ellos son particularmente significativos. En primer lugar, en contraste con la EVE, la Ley modifica la norma general -o punto de referencia normativo- de los Estados Unidos relativa a la tributación de los ingresos extranjeros y no crea una excepción que permita ahorrar impuestos frente a lo dispuesto en una norma general recaudatoria por lo demás aplicable. Por consiguiente, la Ley no otorga una subvención. En segundo lugar, como la Ley se aplica a una amplia categoría de ingresos, no está supeditada la exportación.

[1] Ley Pública 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), copia adjunta como prueba documental US-1.

Por tanto, la Ley no crea -como constataron el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el caso de las EVE- una situación en la que un Miembro de la OMC, "habiendo decidido gravar una categoría determinada de ingresos de fuente extranjera … crea una exención supeditada a la exportación … de sus otras leyes fiscales".[2] De hecho, la Ley no prevé esa supeditación a las exportaciones, y no "crea" ingresos que se gravarían "en virtud de otras leyes".

3. Lejos de ello, la Ley representa un cambio importante en la forma en que los Estados Unidos regulan la tributación de los ingresos derivados de la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes fuera de sus fronteras y en el método por el que los Estados Unidos evitan la doble imposición de esos ingresos. Anteriormente, los Estados Unidos aplicaban un criterio mundial, gravando todos los ingresos de particulares y empresas estadounidenses con independencia del lugar donde se obtuvieran. En el contexto de este criterio tributario mundial, los Estados Unidos utilizaban principalmente bonificaciones fiscales para compensar los impuestos pagados en el extranjero, a fin de evitar que unos mismos ingresos resultaran gravados por dos autoridades fiscales. Al aprobar la Ley, los Estados Unidos han renunciado a un sistema que se apoya principalmente en las bonificaciones fiscales para contrarrestar la doble imposición. La Ley evita la doble imposición porque como primera medida los ingresos no están sujetos al pago de impuestos en los Estados Unidos. En muchos aspectos, la Ley, al excluir la aplicación de impuestos en los Estados Unidos en lugar de emplear bonificaciones fiscales para contrarrestar la doble imposición, adopta a este respecto un criterio que es análogo a las exenciones territoriales aplicables a los ingresos en el extranjero previstas en muchos países del mundo.

4. Preocupante como es la engañosa descripción de la Ley que hacen las CE, aún peor es su reconstrucción de las normas de la OMC. Con respecto a la definición de "subvención", las CE pasan por alto lo que el Órgano de Apelación dijo sobre el significado de un "punto de referencia normativo, definido" con el cual comparar "la medida impugnada y los ingresos que se percibirían en alguna otra situación".[3] Lejos de atenerse a esas palabras, las CE piden al Grupo Especial que revoque el análisis del Órgano de Apelación tratando la *excepción recaudatoria* establecida en la Ley como el "punto de referencia normativo, definido", y que compare este último con la nueva *regla general* estadounidense de excluir los ingresos extraterritoriales de imposición en los Estados Unidos.

5. Además, las CE proponen un nuevo criterio para definir las subvenciones a la exportación. Las CE alegan que lo determinante no es si una subvención está condicionada a los resultados de exportación o si su existencia depende de esos resultados, como ha afirmado el Órgano de Apelación, sino más bien si las exportaciones son objeto de un trato distinto del otorgado a las transacciones nacionales similares. Ese criterio no encuentra fundamento en el texto del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias ("Acuerdo SMC") ni en informes de grupos especiales o del Órgano de Apelación que interpretan ese Acuerdo. Las CE llegan incluso a aducir que la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación -que simplemente enumera ejemplos de subvenciones a la exportación prohibidas- extiende la prohibición más allá de las subvenciones que estén "supeditadas … a los resultados de exportación".

6. Los intentos de las CE de pasar por alto los aspectos significativos en los que la Ley difiere de la EVE con objeto de transformar la Ley en algo que no es y reconfigurar las disposiciones de la OMC en formas que éstas no admiten sugieren que las CE no pueden acomodar la Ley fácilmente en

---

[2] *Estados Unidos - Trato fiscal a las "empresas de venta en el extranjero" ("EVE (AB)")*, WT/DS108/AB/R, informe del Órgano de Apelación adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 99; y *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de venta en el extranjero" ("EVE (Grupo Especial)")*, WT/DS108/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.108.

[3] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90.

ningún paradigma preexistente para establecer la incompatibilidad con la OMC, así como tampoco explicar por qué razón la Ley es una subvención a la exportación mientras que medidas comparables vigentes en sus propios Estados miembros no lo son. En definitiva, lo que las CE afirman es que tal vez no puedan definir lo que constituye una subvención o una subvención a la exportación, pero que las reconocen cuando las ven.

7. Por esa razón, las CE, además de poner objeciones al límite del 50 por ciento impuesto en la Ley a determinado valor extranjero (la "regla del 50 por ciento"), tratan de apoyarse en su propia interpretación errónea de la limitación para contaminar con ella todas las demás disposiciones de la Ley. Concretamente, las CE aducen que aunque las demás disposiciones de la Ley no constituyen en sí mismas subvenciones ni subvenciones a la exportación, la regla del 50 por ciento contamina toda la Ley y la convierte en una subvención a la exportación. Sin embargo, la regla del 50 por ciento sólo limita algunos tipos de valor extranjero, y no pone en desventaja a los productos importados, como sostienen las CE. Y desde luego no contamina el resto de la Ley en la forma que alegan las CE.

8. El elástico criterio que las CE aplican a la solución de diferencias es inaceptable. La interpretación y aplicación de los tratados con arreglo al derecho internacional público requiere un respeto estricto al texto de los acuerdos, así como una clara explicación de las razones por las que una medida impugnada es o no compatible con dicho texto. Los Estados Unidos solicitan respetuosamente al Grupo Especial que se oponga al criterio determinante de los resultados propugnado por las CE y aplique en lugar de él un método analítico basado en principios y fiel al texto de las disposiciones pertinentes de la OMC. Los Estados Unidos sostienen que un análisis de esa naturaleza llevará a concluir que la Ley es compatible con esas disposiciones.

II. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO

9. El presente procedimiento se centra en las medidas adoptadas por los Estados Unidos para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD que figuran en el documento WT/DS108.

10. Los antecedentes de procedimiento de la presente diferencia, incluida la fase inicial del Grupo Especial, figuran en los párrafos 1.1 a 1.7 del informe sobre el asunto *EVE (Grupo Especial)*. El 8 de octubre de 1999, el Grupo Especial distribuyó su informe final. Constató que la exención fiscal EVE constituía una subvención a la exportación prohibida que era incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.[4] El Grupo Especial constató asimismo que la exención fiscal EVE constituía una subvención a la exportación en el sentido del apartado d) del párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura, y que los Estados Unidos habían actuado en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8 de dicho Acuerdo.[5] De conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SMC, el Grupo Especial especificó que "las subvenciones relativas a las EVE se deberán retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre de 2000".[6]

11. Tanto los Estados Unidos como las CE apelaron contra determinadas constataciones del Grupo Especial. El Órgano de Apelación distribuyó su informe el 24 de febrero de 2000. En él confirmó las constataciones del Grupo Especial relacionadas con el Acuerdo SMC, pero modificó hasta cierto punto el razonamiento del Grupo Especial. El Órgano de Apelación revocó las constataciones del Grupo Especial relacionadas con el Acuerdo sobre la Agricultura, constatando en

[4] *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 8.1 a).

[5] *Ibid*, párrafo 8.1 b).

[6] *Ibid*, párrafo 8.8.

lugar de ello que los Estados Unidos habían actuado en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 de dicho Acuerdo.[7]

12. El 20 de marzo de 2000, el OSD adoptó los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación. El 7 de abril de 2000, los Estados Unidos comunicaron al OSD su intención de aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD en forma compatible con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.

13. Aunque se hizo todo lo posible, por diversas razones la promulgación de la ley correctiva requirió más tiempo del previsto.[8] En consecuencia, el 29 de septiembre de 2000 los Estados Unidos pidieron al OSD que prorrogara hasta el 1º de noviembre de 2000 el plazo para retirar la EVE.[9] El 12 de octubre de 2000, el OSD aceptó la solicitud. También el 29 de septiembre, los Estados Unidos y las CE concluyeron un acuerdo procesal aplicable al seguimiento de la diferencia *EVE*.[10] En lo fundamental, ese acuerdo prevé un examen por un grupo especial y por el Órgano de Apelación de la compatibilidad de la Ley con la OMC antes de que se proceda a estudiar la cuantía adecuada, en su caso, de las contramedidas o la suspensión de concesiones con arreglo al párrafo 6 del artículo 22 del ESD.

14. El 15 de noviembre de 2000 se promulgó la Ley. Sus disposiciones se hicieron efectivas para todas las transacciones posteriores al 30 de septiembre de 2000.

15. El 17 de noviembre de 2000, las CE iniciaron un procedimiento en virtud del párrafo 5 el artículo 21 del ESD solicitando la celebración de consultas con los Estados Unidos en relación con la Ley.[11] Ese mismo día, las CE solicitaron al OSD autorización para tomar contramedidas adecuadas y suspender concesiones de conformidad con el párrafo 10 del artículo 4 del Acuerdo SMC y el párrafo 2 del artículo 22 del ESD.[12] El 27 de noviembre de 2000, de conformidad con el párrafo 11 del artículo 4 del Acuerdo SMC y el párrafo 6 del artículo 22 del ESD, los Estados Unidos formularon objeciones a la idoneidad de las contramedidas y al nivel de suspensión de concesiones propuestos por las CE, por lo que la cuestión se sometió a arbitraje.[13]

16. Los Estados Unidos y las CE celebraron consultas el 4 de diciembre de 2000, pero no pudieron resolver la cuestión. El 7 de diciembre de 2000, las CE solicitaron el establecimiento de un

---

[7] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 177 b)-d).

[8] Los Estados Unidos observan que las CE han hecho referencia a deliberaciones entre funcionarios estadounidenses y de las CE en relación con propuestas legislativas iniciales para aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 4 a 14. La disposición finalmente aprobada por los Estados Unidos, la Ley, difiere sustancialmente de esas propuestas iniciales y de hecho aborda algunos problemas planteados por las CE. Habida cuenta de esas diferencias, las citadas propuestas legislativas iniciales, aunque ponen de manifiesto la buena fe y los grandes esfuerzos desplegados por los Estados Unidos para mitigar las preocupaciones de las CE y cumplir las obligaciones asumidas en el marco de la OMC, son irrelevantes por lo que respecta a las cuestiones que el Grupo Especial tiene ante sí.

[9] WT/DS108/11 (2 de octubre de 2000).

[10] WT/DS108/12 (5 de octubre de 2000).

[11] WT/DS108/14 (21 de noviembre de 2000).

[12] WT/DS108/13 (17 de noviembre de 2000).

[13] WT/DS108/15 (27 de noviembre de 2000).

grupo especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21.[14] El 20 de diciembre de 2000, el OSD estableció un grupo especial.[15]

17. De conformidad con el acuerdo procesal de 29 de septiembre, los Estados Unidos y las CE presentaron conjuntamente el 21 de diciembre de 2000 una solicitud para que el procedimiento de arbitraje en virtud del párrafo 11 del artículo 4 y el párrafo 6 del artículo 22 se suspendiera hasta la adopción del informe del Grupo Especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21 o, en caso de apelación, hasta la adopción del informe del Órgano de Apelación.[16] Como consecuencia de ello se procedió a suspender el arbitraje.[17]

18. Una vez establecido y determinada su composición, el Grupo Especial celebró el 21 de diciembre de 2000 una reunión de organización con las partes y presentó a éstas un proyecto de calendario y de procedimientos de trabajo. El proyecto de calendario requería la presentación simultánea de comunicaciones escritas de réplica por ambas partes. En la reunión de organización, los Estados Unidos observaron que si las réplicas escritas eran simultáneas, los Estados Unidos no tendrían en realidad nada que decir, dado que en su primera comunicación ya habrían respondido a la primera comunicación de las CE. Las CE, por su parte, podrían responder en su réplica a la primera comunicación de los Estados Unidos. En la práctica se daría a las CE la oportunidad de presentar dos comunicaciones escritas mientras que los Estados Unidos sólo podrían presentar una. En consecuencia, los Estados Unidos solicitaron que las comunicaciones de réplica se escalonaran, de modo que las CE pudieran presentar primero su comunicación de réplica, a la que seguiría la comunicación de réplica de los Estados Unidos.

III. ANTECEDENTES FÁCTICOS

19. En la presente sección, los Estados Unidos describen la Ley y las limitaciones territoriales a la autoridad impositiva de los Estados Unidos que ésta establece. Seguidamente se compara la Ley con sistemas europeos que prevén una exención territorial para los ingresos obtenidos en transacciones de exportación. Por último, se diferencia la Ley del anterior régimen relativo a las EVE.

B. DESCRIPCIÓN DE LA LEY

20. La Ley tiene dos objetivos fundamentales. En primer lugar, para cumplir las recomendaciones del OSD, el artículo 2 de la Ley deroga las disposiciones relativas a las EVE que figuran en los artículos 921 a 927 del Código de Rentas Internas ("IRC") de los Estados Unidos.[18] En segundo lugar, el artículo 3 de la Ley establece un nuevo régimen para el tratamiento de los ingresos extraterritoriales.[19] Con arreglo al nuevo régimen, dichos ingresos están excluidos de la renta bruta a efectos fiscales en los Estados Unidos, por lo que, como se explica más abajo, quedan fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. Más abajo se explican el fundamento y los detalles de esa exclusión.

[14] WT/DS108/16 (8 de diciembre de 2000).

[15] *Véase* WT/DS108/19 (5 de enero de 2001).

[16] WT/DS108/19 (5 de enero de 2001).

[17] WT/DS108/18 (21 de diciembre de 2000).

[18] Artículo 2 de la Ley.

[19] Artículo 3 de la Ley.

1. Los objetivos de la Ley y sus efectos en el sistema fiscal de los Estados Unidos

21. Los informes de los comités competentes del Congreso de los Estados Unidos son parte esencial de los antecedentes legislativos de la Ley y revelan la intención subyacente del Congreso.[20]

a) Aplicación de los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación

22. Los antecedentes legislativos ponen de manifiesto que uno de los objetivos de la Ley era cumplir lo dispuesto en las constataciones contenidas en los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre el asunto *EVE*.[21] La Ley alcanza ese objetivo en dos formas distintas. En primer lugar, deroga las disposiciones relativas a las EVE con efectos al 1º de octubre de 2000. A partir de esa fecha, ninguna empresa puede optar por ser tratada como EVE.[22] Además, y con sujeción a disposiciones transitorias razonables y habituales, las disposiciones relativas a las EVE dejan de ser aplicables por lo que respecta a las transacciones realizadas por medio de las EVE existentes con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

23. En segundo lugar, la Ley remedia también la deficiencia en la EVE constatada tanto por el Grupo Especial como por el Órgano de Apelación, a saber, que la exención fiscal EVE era una excepción de normas fiscales de otro modo aplicables que sólo afectaba a las exportaciones. En lugar de establecer un régimen único o especial para los ingresos relacionados con las exportaciones, la Ley otorga el mismo trato a todas las ventas en el extranjero y a todos los contribuyentes. Con arreglo a la Ley, como ocurre en muchos sistemas fiscales de las CE y de otros países, los ingresos no sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos no son únicamente los obtenidos mediante exportaciones. Así pues, los contribuyentes están sujetos al mismo régimen fiscal estadounidense por lo que respecta a los impuestos derivados de transacciones en el extranjero, con independencia de que provengan o no de exportaciones. Además, la exclusión de ingresos establecida en la Ley se aplica indistintamente a los obtenidos por particulares estadounidenses o extranjeros, empresas estadounidenses o extranjeras, asociaciones u otras entidades instrumentales.

b) El nuevo criterio de los Estados Unidos con respecto a la tributación de los ingresos en el extranjero

24. Además de aplicar las recomendaciones del OSD, la Ley tenía también por objeto racionalizar el régimen aplicable a los ingresos en el extranjero en el sistema fiscal de los Estados Unidos. Con total independencia de la diferencia *EVE*, el Senado de los Estados Unidos había puesto en marcha un proceso de examen de las disposiciones internacionales del IRC con audiencias que comenzaron a principios de 1999. Una de las cuestiones identificadas fue la necesidad de reexaminar el régimen fiscal aplicado en los Estados Unidos a los ingresos en el extranjero.[23]

25. Aunque la diferencia *EVE* ciertamente afectó a la fecha de promulgación de la Ley, el examen parlamentario en curso influyó en su contenido. Al excluir los ingresos extraterritoriales de la definición de "ingresos brutos", la Ley modifica fundamentalmente la manera en que los Estados Unidos gravan los ingresos en el extranjero.[24] Como ponen de manifiesto los antecedentes

[20] S. Rep. Nº 106-416 (2000) ("*informe del Senado*") (prueba documental US-2); y H.R. Rep. Nº 106-845 (2000) ("*informe de la Cámara*") (prueba documental US-3).

[21] *Informe del Senado*, página 5; *informe de la Cámara*, página 3.

[22] Artículo 5 b) 1) de la Ley.

[23] *Informe del Senado*, página 5; *informe de la Cámara*, página 18.

[24] *Informe del Senado*, página 17.

legislativos de la Ley, la definición de "ingresos brutos", tal como fue modificada por la Ley, define los límites externos de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.[25] Mientras que los Estados Unidos anteriormente aplicaban el principio según el cual todos los ingresos de personas estadounidenses estaban sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos, la Ley crea una nueva norma general en virtud de la cual los ingresos extraterritoriales excluidos obtenidos por contribuyentes de los Estados Unidos no están sujetos a la jurisdicción fiscal estadounidense. Reconociéndolo así, un informe parlamentario afirma que las limitaciones territoriales creadas por la Ley "son paralelas a las exclusiones establecidas en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales, en especial los de los Estados miembros de la Unión Europea".[26]

c) Una medida para evitar la doble imposición

26. Por último, la Ley establece un método para evitar la doble imposición.[27] Los antecedentes legislativos evidencian que la intención del Congreso fue que la exclusión de la Ley sirviera como medio para evitar la doble imposición de los ingresos excluidos.[28] Como la exclusión evita la doble imposición, la Ley rechaza las bonificaciones y deducciones fiscales que de otro modo podrían aplicarse a los ingresos extraterritoriales excluidos.[29] Al excluir determinados ingresos en el extranjero, la Ley adopta un método internacionalmente aceptado para evitar la doble imposición, método que emplean diversos Estados miembros de las CE y otros países.

2. Descripción de los ingresos extraterritoriales excluidos

27. Por lo que respecta a los detalles de la Ley cabe señalar que, con arreglo al artículo 114 (a) del IRC, con la adición introducida por la Ley, los ingresos extraterritoriales quedan excluidos de los "ingresos brutos". Por tanto, los ingresos extraterritoriales quedan fuera de los límites de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.

28. La Ley define con detalle la expresión "ingresos extraterritoriales". La definición figura principalmente en los nuevos artículos 114, 941, 942 y 943 del IRC. Esos artículos están incluidos en la prueba documental US-1 y se resumen en la presente comunicación.

29. La definición de los ingresos extraterritoriales tiene tres aspectos principales. En términos generales, los ingresos extraterritoriales se definen como 1) los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas 2) imputables a entradas brutas del comercio exterior 3) con respecto a los cuales el contribuyente ha realizado determinados procesos económicos en el extranjero.[30] Esta definición tiene un componente cualitativo y un componente cuantitativo. El componente cualitativo guarda relación con el tipo de transacciones objeto de exclusión, mientras que el componente cuantitativo guarda relación con la cuantía de la exclusión. A continuación se describen ambos componentes.

---

[25] *Ibid*, página 16.

[26] *Ibid*, página 5.

[27] *Ibid*, páginas 2 y 6.

[28] *Informe de la Cámara*, página 18 ("los ingresos extraterritoriales excluidos por esta Ley del alcance de la imposición sobre los ingresos en los Estados Unidos son análogos a los ingresos de fuentes extranjeras excluidos de impuestos con arreglo a la mayoría de los sistemas fiscales territoriales").

[29] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 114 (c)-(d).

[30] Artículo 3 de la Ley, por el que se enmiendan los artículos 114 b)-e) y 942 b) 1).

a) El componente cualitativo de los ingresos excluidos; su naturaleza extraterritorial

30. El primer elemento, y tal vez el más básico, de los ingresos extraterritoriales es que proceden de transacciones extraterritoriales, es decir, ventas, arrendamientos financieros y alquileres en el extranjero. La Ley establece que los ingresos extraterritoriales deben proceder de una entre cinco categorías de transacciones en el extranjero.[31] Esas cinco categorías son:

1) la venta de bienes que reúnen las condiciones establecidas para su uso o enajenación fuera de los Estados Unidos,

2) el arrendamiento financiero de bienes que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos,

3) la prestación de servicios relacionados con las dos primeras categorías y subsidiarios de ellas,

4) la prestación de servicios de gestión para personas no vinculadas en relación con las primeras tres categorías, y

5) la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos situados fuera de los Estados Unidos.[32]

La Ley aclara la naturaleza extraterritorial de los ingresos excluidos estableciendo que los bienes o servicios vendidos o arrendados no deben prestarse o utilizarse finalmente en los Estados Unidos, ni pueden estar destinados a uso por los propios Estados Unidos o cualquiera de sus agentes.[33]

31. Además, la Ley requiere que las entradas brutas de las que derivan los ingresos extraterritoriales estén vinculadas a una actividad que tenga lugar en una jurisdicción extranjera. Los ingresos extraterritoriales excluidos sólo pueden proceder de transacciones con respecto a las cuales el contribuyente (o una persona vinculada) solicita, negocia o contrata actividades en una jurisdicción extranjera e incurre en una determinada cuantía límite de costos relacionados con actividades económicas en una jurisdicción extranjera.[34] Estas actividades o "procesos" económicos en el extranjero pueden corresponder a una o más de las siguientes cinco categorías:

1) publicidad y promoción de ventas,

2) trámite de los pedidos de los clientes y disposiciones para la entrega de los productos,

3) transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente,

4) facturación, y

[31] Para ser exactos, con arreglo al artículo 114 (e) los ingresos extraterritoriales se definen como ingresos brutos imputables a "entradas brutas del comercio exterior". A su vez, en el artículo 942 a), las "entradas brutas del comercio exterior" se definen como entradas brutas derivadas de una de las cinco categorías de transacciones extranjeras aquí enumeradas. *Véase ibid*.

[32] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 941 (a) (1) del IRC.

[33] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (2) del IRC.

[34] Artículo 3 de la Ley, donde se enmiendan los artículos 942 (b) (1) y 942 (b) (2) (A) del IRC.

5) asunción del riesgo crediticio.[35]

La cuantía límite de los costos es el 50 por ciento del costo global en que se incurra en las cinco categorías, o el 85 por ciento del costo total en que se incurra en cualesquiera dos de las cinco categorías.[36] Esos procesos económicos en el extranjero deberán realizarse, y los requisitos en materia de límites satisfacerse, con respecto a cada una de las transacciones extranjeras de las que se deriven ingresos extraterritoriales excluidos.

32. La Ley también establece que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de una mercancía puede imputarse a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y a costos directos de mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos.[37] Los productos pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos o su contenido sea extranjero.

b) El componente cuantitativo de los ingresos de comercio exterior excluidos

33. Además del componente cualitativo de los ingresos excluidos arriba descrito, la Ley establece tres métodos distintos para identificar los "ingresos excluidos". Concretamente, los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" son el total de los ingresos de las transacciones abarcadas que, si se excluyeran, reducirían los ingresos imponibles del contribuyente en el mayor de los siguientes porcentajes; 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior, 1,2 por ciento del total de las entradas brutas, o 30 por ciento de los ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero.[38] Es preciso utilizar métodos distintos porque los distintos contribuyentes usan distintos modelos comerciales, y el uso de un solo método podría conducir a resultados distintos para negocios dedicados a actividades comerciales análogas en el extranjero. En consecuencia, los contribuyentes pueden escoger el método para cuantificar los ingresos excluidos que mejor se adapte a sus circunstancias comerciales.[39]

3. Trato equitativo a los contribuyentes

34. La Ley se aplica de la misma manera a particulares, asociaciones y empresas que obtienen ingresos extraterritoriales excluidos. La Ley se aplica a esos contribuyentes con independencia de que se encuentren en los Estados Unidos o en el extranjero, con el único requisito de que estén sujetos a tributación en los Estados Unidos.[40] Como se explica en los antecedentes legislativos,

---

[35] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (b) (3) del IRC.

[36] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (b) (2) (A) (ii) y (B) del IRC.

[37] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (C) del IRC.

[38] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 941 (a) (1) del IRC.

[39] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 941 (a) (2) del IRC. De los tres cálculos utilizados para determinar "los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", uno es un porcentaje de los "ingresos de comercio exterior" totales, uno es un porcentaje de las entradas totales y el tercero -relativo a los "ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero"- es un porcentaje de una subserie de "ingresos de comercio exterior". En otras palabras, los "ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" son un tipo de ingresos de comercio exterior. Los "ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" son "ingresos de comercio exterior" imputables al arrendamiento o venta de ciertos tipos de bienes que están directamente vinculados a la realización de los procesos económicos en el extranjero prescritos que se describen más arriba. Artículo 3 de la Ley, por el que se enmienda el artículo 941 (c) del IRC.

[40] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (2) del IRC.

> el proyecto de Ley requiere que los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos sean manufacturados por 1) una empresa nacional, 2) un particular que sea ciudadano de los Estados Unidos o residente en los Estados Unidos, 3) una empresa extranjera que opte por tributar en los Estados Unidos en la misma forma que una empresa estadounidense, o 4) una asociación u otra entidad instrumental todos cuyos socios o propietarios se describen en los números 1), 2) ó 3) *supra*.[41]

Ese requisito tiene por objeto igualar el trato otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero en forma de sucursales con el otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero en forma de filiales de empresas.[42] Para reforzar ese régimen equitativo, la Ley establece que los bienes pueden ser objeto de una transacción que reúne las condiciones establecidas aunque se produzcan fuera de los Estados Unidos.[43]

35. Además, la Ley permite a las empresas extranjeras que opten por ser tratadas como una empresa nacional, con el fin de que no sea necesario que los bienes producidos fuera de los Estados Unidos sean producidos por una persona estadounidense (por ejemplo una empresa estadounidense).[44] Esta opción es similar a otras ofrecidas a contribuyentes que de otro modo no estarían sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.[45]

4. La fecha de entrada en vigor de la Ley

36. La Ley es aplicable a transacciones que tengan lugar después del 30 de septiembre de 2000.[46] Todas las disposiciones de la Ley rigen desde esa fecha. Por tanto, no pueden crearse nuevas EVE después del 30 de septiembre de 2000.[47] Las empresas extranjeras creadas después del 30 de septiembre de 2000 estarán sujetas a las mismas normas generales aplicables a todas las empresas extranjeras. Ninguna de las normas anteriores relativas a las EVE, incluida la "deducción especial por intereses recibidos", será aplicable a esas empresas o a sus empresas matrices en los Estados Unidos. Además, y con sujeción a disposiciones transitorias razonables y habituales, que se describen más abajo, las disposiciones relativas a las EVE dejan de ser aplicables a las transacciones posteriores a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

5. Las disposiciones transitorias de la Ley

37. Las disposiciones transitorias son normas habituales de la legislación fiscal de los Estados Unidos que tienen por objeto evitar dificultades o confusiones innecesarias con respecto a arreglos comerciales preexistentes concertados con arreglo a la Ley preexistente. El artículo 5 c) de la Ley

---

[41] *Informe del Senado*, página 10.

[42] *Ibid*.

[43] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

[44] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (e) (1) del IRC.

[45] Por ejemplo, una empresa extranjera puede optar por ser tratada como una empresa estadounidense en virtud del artículo 953 (d) del IRC (relativo a las compañías de seguros extranjeras), del artículo 897 (i) del IRC (relativo a las empresas extranjeras con intereses inmobiliarios en los Estados Unidos), y del artículo 1504 del IRC (relativo a las empresas extranjeras constituidas únicamente a efectos de legislaciones extranjeras). *Véase* la prueba documental US-4.

[46] Artículo 5 a) de la Ley.

[47] Artículo 5 b) 1) de la Ley.

estipula que las enmiendas de la Ley no se aplican a las transacciones realizadas en el curso de operaciones comerciales normales de una EVE ya existente el 30 de septiembre de 2000 y que tengan lugar; 1) antes del 1º de enero de 2002[48], ó 2) después del 31 de diciembre de 2001 en cumplimiento de determinados contratos vinculantes.[49] Los únicos contratos vinculantes a los que se aplican las disposiciones transitorias son transacciones entre una EVE (o una persona vinculada) y una persona no vinculada que ya estuvieran en vigor el 30 de septiembre de 2000.[50]

38. En cualquier momento del período transitorio, el contribuyente puede optar por aplicar la Ley a una transacción que de otro modo podría beneficiarse de la aplicación de las disposiciones transitorias.[51] Esa opción sería efectiva en el ejercicio fiscal para el que se hiciera y en todos los ejercicios fiscales subsiguientes.[52] En ningún caso puede un contribuyente aplicar las disposiciones relativas a las EVE y la Ley a la misma o las mismas transacciones.[53] La Ley se aplica automáticamente (sin opción alguna ni más notificaciones) a las transacciones no reguladas por las disposiciones transitorias.[54]

C. LA LEY ACERCA AL MODELO EUROPEO EL CRITERIO ESTADOUNIDENSE EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS EN EL EXTRANJERO

39. El Congreso de los Estados Unidos reconoció que al excluir los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos, la Ley crea un paralelismo con "las exclusiones establecidas en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales, en especial los de los Estados miembros de la Unión Europea".[55] En ese sentido, muchos países europeos aplican los impuestos sobre la renta, al menos en parte, sobre una base territorial. Con sujeción a numerosas excepciones, los gobiernos europeos que aplican un criterio territorial no gravan los ingresos obtenidos fuera de sus fronteras. Las exenciones territoriales europeas se extienden no sólo a los ingresos obtenidos por empresas residentes y sucursales en otros países, sino también a los ingresos obtenidos por filiales extranjeras y a los dividendos pagados a las empresas matrices nacionales por sus filiales extranjeras.

40. Las exenciones fiscales europeas para ingresos obtenidos en el extranjero se aplican a tres tipos de transacciones; importaciones, transacciones totalmente extranjeras y exportaciones. En la mayoría de los casos los países europeos no requieren que el tipo impositivo extranjero sea igual o mayor que el nacional, y en algunos casos ni siquiera se exige que exista un tipo impositivo extranjero mínimo. Por tanto, las empresas europeas que operan en el extranjero en jurisdicciones de bajo nivel impositivo pueden obtener ventajas fiscales de una exención territorial. Por lo que se refiere a la venta de mercancías, los fabricantes europeos que operan en esos tipos de regímenes fiscales sólo pueden obtener los beneficios de una exención territorial si exportan.

---

[48] Artículo 5 c) 1) A) de la Ley.

[49] Artículo 5 c) 1) B) de la Ley.

[50] Artículo 5 c) 1) B) i)-ii) de la Ley. A esos efectos, los contratos vinculantes incluyen "las opciones de compra, las opciones de renovación o las opciones de sustitución incluidas en esos contratos y que sean exigibles al vendedor o el arrendador". Artículo 5 c) 1) de la Ley.

[51] Artículo 5 c) 2) de la Ley.

[52] *Ibid*.

[53] *Informe del Senado*, página 21.

[54] Artículo 5 a) de la Ley.

[55] *Informe del Senado*, página 5.

41. Como se indica más arriba, ningún Estado miembro de las CE ofrece una exención global para los ingresos procedentes del extranjero. De hecho, como explicaron las CE al Grupo Especial en el procedimiento inicial, los Estados miembros de las CE que ofrecen una exención para los ingresos procedentes del extranjero sólo lo hacen parcialmente, y por lo general tratan esos ingresos como una excepción de la regla general de que los ingresos en cualquier parte del mundo de una empresa nacional están sujetos a tributación en su país de residencia.[56] Por tanto, al igual que la Ley ha introducido un elemento de territorialidad en el sistema impositivo estadounidense, los sistemas europeos son una mezcla de principios mundiales y territoriales.

42. Tal vez la confluencia más notable de criterios mundiales y territoriales es la del sistema impositivo holandés. Como el Grupo Especial recordará del procedimiento inicial, las empresas residentes en Holanda están con carácter general sujetas a la aplicación del impuesto sobre la renta de las sociedades sobre una base mundial. Sin embargo, los ingresos de las sucursales extranjeras de las empresas residentes en Holanda por lo general no están gravados. Incluso a falta de tratado, los ingresos obtenidos por una sucursal extranjera de una empresa holandesa que esté sujeta a *cualquier* impuesto sobre la renta en un país extranjero también están exentos del pago de impuestos en Holanda.[57]

43. Además, los ingresos de las filiales extranjeras de una empresa holandesa no están sujetos al impuesto sobre la renta en Holanda, aunque se trate de ingresos derivados de actividades de exportación, siempre que la filial no desempeñe actividades sustanciales en los Países Bajos. Por otro lado, cualquier accionista holandés que sea propietario del 5 por ciento o más de una empresa extranjera podrá generalmente desgravar el 100 por ciento de los dividendos que le pague esa empresa extranjera.

44. Al igual que ocurre con las sucursales extranjeras, los ingresos de una filial extranjera reunirán las condiciones establecidas para obtener la exención siempre que estén sujetos a la aplicación de *cualquier* impuesto sobre la renta a nivel nacional en su país de residencia. Por tanto, una filial que sea residente en una jurisdicción de bajo nivel impositivo, como las Antillas Neerlandesas, está por lo general exenta en Holanda del pago de impuestos sobre los ingresos obtenidos fuera de los Países Bajos. Además, una empresa matriz holandesa, con sujeción a determinados requisitos, recibirá una exención de participación del 100 por ciento (deducción de los dividendos recibidos) sobre los dividendos de esa filial, aunque los ingresos puedan estar sujetos en las Antillas Neerlandesas a niveles impositivos muy bajos (2 ó 3 por ciento).

45. Para comprender cómo funciona el sistema holandés, supóngase que una empresa manufacturera holandesa y su filial de ventas en las Antillas Neerlandesas realizan una transacción de exportación en la que la filial actúa en nombre de la empresa matriz para vender artículos exportados de los Países Bajos, y que las empresas obtienen conjuntamente beneficios por un total de 100.000 dólares.[58] Supóngase además que cada empresa obtiene el equivalente a 50.000 dólares en aplicación de principios de fijación de precios en condiciones de plena competencia. Los ingresos obtenidos en la transacción por la filial de las Antillas Neerlandesas -es decir, 50.000 dólares- estarían totalmente exentos de impuestos en los Países Bajos y, a un tipo del 3 por ciento, sólo tendrían que pagar 1.500 dólares de impuestos a las Antillas Neerlandesas.

---

[56] Segunda comunicación escrita de las CE al Grupo Especial *EVE*, Anexo EC-2, párrafo 2, adjunta como prueba documental US-5.

[57] *EVE* (*Grupo Especial*), párrafo 4.809.

[58] Para un examen más detallado de este ejemplo, véase *EVE (Grupo Especial*), párrafos 4.809 y 4.1042.

46. Debido a la exención de participación del 100 por ciento, la empresa matriz holandesa no pagaría impuestos al repatriarse de los ingresos exentos obtenidos por la filial extranjera. Por otro lado, la empresa matriz holandesa estaría sujeta a imposición en los Países Bajos, a un tipo del 35 por ciento, sobre los ingresos obtenidos de la transacción, es decir, los otros 50.000 dólares. Los impuestos sobre esos ingresos sumarían 17.500 dólares. Los impuestos globales sobre el total de ingresos de exportación de 100.000 dólares serían 19.000 dólares -es decir, un tipo impositivo efectivo del 19 por ciento-, con el consiguiente ahorro de 16.000 dólares (35.000-19.000 dólares) en impuestos con respecto a los que habrían de satisfacerse si la misma transacción hubiera sido una transacción de venta nacional.

D. LA LEY ES FUNDAMENTALMENTE DISTINTA DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EVE

47. En toda su primera comunicación, las CE insisten en que la Ley es "fundamentalmente la misma subvención" que las disposiciones relativas a las EVE.[59] Esta representación de la Ley es falsa, porque pasa por alto los aspectos fundamentales en los que la Ley difiere de las disposiciones relativas a las EVE, que se describen más abajo.

1. La EVE era una excepción relativamente restringida de las normas generales de los Estados Unidos sobre tributación en todo el mundo de los ingresos relacionados con la exportación

48. Antes de la adopción de la Ley, el sistema fiscal estadounidense operaba principalmente sobre una base mundial. Los Estados Unidos sostenían que tenían derecho a gravar todos los ingresos obtenidos por los ciudadanos estadounidenses y los residentes en los Estados Unidos (incluidas las empresas estadounidenses), así como los ingresos obtenidos por personas no residentes que realizaran actividades dentro de las fronteras de los Estados Unidos. El sistema estadounidense trataba todos los ingresos obtenidos por personas de los Estados Unidos como ingresos gravables, aunque se obtuvieran fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, los Estados Unidos generalmente eximían de impuestos directos todos los ingresos obtenidos fuera de los Estados Unidos por empresas extranjeras.

49. Esta exención era aplicable aunque la empresa extranjera fuera propiedad de una persona estadounidense. Con sujeción a determinadas normas que prohíben el aplazamiento, los Estados Unidos generalmente aplicaban impuestos a los accionistas estadounidenses de empresas extranjeras en el momento en que éstos recibían los ingresos. Por tanto, con carácter general, los accionistas estadounidenses de empresas extranjeras se beneficiaban del aplazamiento del pago de impuestos estadounidenses sobre los ingresos obtenidos por intermedio de una empresa extranjera.

50. A pesar de esta norma general, los Estados Unidos han adoptado una serie de regímenes "antiaplazamiento" que constituyen excepciones limitadas a la norma general sobre el aplazamiento y que en general responden a problemas específicos relacionados con posibles evasiones de impuestos por empresas estadounidenses a través de empresas vinculadas en el extranjero. Uno de esos regímenes figura en la subparte F del IRC. La subparte F limita las posibilidades de aplazamiento a ciertos tipos de ingresos obtenidos por determinadas filiales extranjeras controladas por empresas estadounidenses.[60] Con arreglo a la subparte F, un accionista estadounidense que controle una empresa extranjera deberá pagar en los Estados Unidos impuestos sobre ciertos tipos de ingresos obtenidos por la empresa extranjera en el momento en que esa empresa extranjera obtiene esos ingresos, y con independencia del momento en que éstos se distribuyan a los accionistas.

[59] *Véase, por ejemplo*, el párrafo 121 de la primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21.

[60] Artículo 951 del IRC (US-4).

51. Como constataron el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *EVE*, la Ley relativa a las EVE funcionaba como excepción de esas normas generales del impuesto sobre la renta de las sociedades de los Estados Unidos. Sometía directamente a tributación en los Estados Unidos los ingresos obtenidos por empresas extranjeras. Ofrecía una deducción por dividendos recibidos para los ingresos repatriados por las filiales extranjeras de una empresa matriz nacional. Creaba una excepción a la subparte F para ingresos de una empresa extranjera controlada que de otro modo podían haberse considerado inmediatamente gravables en el caso de la empresa matriz de la empresa extranjera. Y, naturalmente, las disposiciones relativas a las EVE sólo se aplicaban a ingresos derivados de "bienes de exportación", es decir, bienes manufacturados en los Estados Unidos y vendidos en el extranjero.

2. La Ley supone un cambio fundamental en el régimen fiscal aplicable a los ingresos extraterritoriales en los Estados Unidos

52. La Ley modificó la norma general de la legislación fiscal estadounidense enmendando fundamentalmente la definición de "ingresos brutos", expresión que en la legislación fiscal de los Estados Unidos define las fronteras de la jurisdicción fiscal de ese país. En contraste con el anterior criterio mundial, la Ley excluye de la definición de ingresos brutos los ingresos obtenidos de transacciones en el extranjero que reúnan las condiciones establecidas, por lo que modifica la medida en que los Estados Unidos tratan de gravar esos ingresos.

53. Esta nueva norma general se aplica a una categoría de ingresos sustancialmente más amplia que la que estaba exenta de impuestos con arreglo a las disposiciones relativas a las EVE. Se aplica a los ingresos de transacciones extranjeras, con independencia de que los productos en cuestión se hayan producido en los Estados Unidos. No requiere que una empresa extranjera vinculada participe en la transacción de que se trate, y es aplicable a un grupo más amplio de contribuyentes, incluidas las empresas extranjeras.

54. Por consiguiente, a diferencia de las disposiciones relativas a las EVE, la Ley excluye automáticamente a esos ingresos de tributación en los Estados Unidos. La exclusión no es consecuencia de la creación de una excepción de las normas generales estadounidenses sobre la tributación de las empresas extranjeras, una excepción de las normas de la subparte F ni una excepción de las normas que regulan la deducción por dividendos recibidos. En lugar de ello, la exclusión establecida por la Ley es parte de las normas fiscales generales de los Estados Unidos.

3. La Ley no obliga a exportar

55. La Ley no sólo es más amplia que las disposiciones relativas a las EVE en función de las normas que establece con respecto al sistema fiscal estadounidense y los contribuyentes que pueden recurrir a ella, sino también más amplia con respecto a las transacciones que abarca. En contraste con la EVE, la Ley no se circunscribe a los "bienes de exportación". En lugar de ello, se aplica a ingresos que provengan de bienes producidos dentro o fuera de los Estados Unidos. De hecho, en contraste con la EVE, los ingresos excluidos en virtud de la Ley pueden derivar de transacciones de bienes manufacturados y vendidos fuera de los Estados Unidos, y cuyo valor total consista en un 100 por ciento de contenido extranjero. Como ocurre en los regímenes fiscales europeos, los exportadores tienen acceso a la exclusión, pero la Ley en ningún caso obliga al contribuyente a exportar para obtener ingresos extraterritoriales excluidos.

IV. CUESTIONES PLANTEADAS EN EL PRESENTE PROCEDIMIENTO

56. En el presente procedimiento se solicita al Grupo Especial que resuelva las siguientes cuestiones:

a) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1.1 a) 1) ii) del Acuerdo SMC.

b) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

c) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley constituye una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 del Acuerdo SMC y si, por esa razón, la exclusión no constituye una subvención a la exportación prohibida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

d) Si, en caso de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituya una subvención a la exportación prohibida en virtud de la quinta frase de la nota 59, la exclusión no está prohibida por alguna otra disposición del Acuerdo SMC en virtud de la nota 5 de ese Acuerdo.

e) Si la regla del 50 por ciento aplicable a determinado valor extranjero establecida por la Ley hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley esté supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

f) Si la limitación del 50 por ciento de determinado valor extranjero establecida en la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos similares nacionales en forma incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

g) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8, o el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, del Acuerdo sobre la Agricultura.

h) Si la recomendación del OSD de que se retire la subvención EVE con efectos al 1º de noviembre de 2000 impide establecer un período transitorio razonable.

i) Si los terceros en el presente procedimiento tienen derecho a obtener las comunicaciones de réplica de las partes.

V. ARGUMENTOS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

57. Aunque este principio está bien establecido en la jurisprudencia de la OMC, merece la pena recordar que la carga de la prueba, tanto por lo que respecta a la formulación de una presunción como en el sentido de deber definitivo de persuasión, incumben a las CE en su calidad de demandantes. Por

tanto, si las pruebas no son concluyentes, las CE no habrán demostrado la veracidad de sus alegaciones.[61]

58. También merece la pena recordar los principios de interpretación de los tratados que rigen el presente procedimiento. El párrafo 2 del artículo 3 del ESD establece que las disposiciones de los Acuerdos de la OMC deben entenderse de conformidad con "las normas usuales de interpretación del derecho internacional público". El Órgano de Apelación ha explicado frecuentemente que la "regla general de interpretación" del derecho internacional público figura en el párrafo 1 del artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* ("*CVDT*"), que establece que "un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin". Como los Estados Unidos demostrarán en las siguientes secciones, cuando las disposiciones pertinentes de los Acuerdos de la OMC se examinan a la luz de su sentido corriente, su contexto y su objeto y fin, se observa claramente que la Ley es compatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC.

B. LA EXCLUSIÓN DE INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 1 DEL ACUERDO SMC

59. La primera cuestión que el Grupo Especial ha de determinar es si la exclusión de los ingresos extraterritoriales en virtud de la Ley constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC. Si no fuera así, no podrá ser una subvención prohibida, ya sea en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 o del apartado b) del mismo párrafo, y el Grupo Especial no tendrá que abordar ninguna de las cuestiones que dicho artículo plantea.[62] En esta sección, los Estados Unidos explican por qué razón la exclusión de los ingresos extraterritoriales en virtud de la Ley no constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1, a tenor de la interpretación del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*.

1. Con arreglo al artículo 1, el punto de referencia normativo es la "norma nacional vigente" del Miembro

60. El artículo 1 del Acuerdo SMC establece que "se considerará que existe subvención … cuando haya una contribución financiera de un gobierno … y con ello se otorgue un beneficio". Con respecto a las medidas fiscales, el artículo 1.1 a) 1) ii) establece que existe una "contribución financiera" cuando "se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían". Por tanto, la cuestión determinante en el artículo 1 es en este caso si los Estados Unidos, al excluir los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos -excluyendo así los ingresos extraterritoriales de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos-, han "condonado o no recaudado" ingresos públicos "que en otro caso se percibirían".

61. Por lo que respecta al sentido corriente de los términos cruciales utilizados en el inciso ii), cabe señalar que el sentido de "ingresos públicos" ("*revenue*" en el texto inglés) es "*the annual income of a government or State, from all sources, out of which the public expenses are met*" (los

---

[61] *Véase, por ejemplo, India - Restricciones cuantitativas a la importación de productos agrícolas, textiles e industriales*, WT/DS90/R, informe del Grupo Especial, confirmado por el Órgano de Apelación, adoptado el 22 de septiembre de 1999, párrafo 5.120.

[62] *EVE* (*Órgano de Apelación*), 93 ("El párrafo 1 del artículo 1 contiene la definición general de la palabra "subvención", que se aplica siempre que la palabra "subvención" aparezca en el texto del *Acuerdo SMC*, y condiciona la aplicación de las disposiciones de dicho Acuerdo con respecto a las subvenciones *prohibidas* de la Parte II …") (cursiva en el original); *véase también EVE* (*Grupo Especial*), párrafo 7.39 ("una medida, para que sea una subvención a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC, ha de ser una subvención en el sentido del artículo 1 de ese Acuerdo").

ingresos públicos de un gobierno o Estado, procedentes de cualquier fuente, con cargo a los cuales se sufragan los gastos públicos).[63] La definición de "*forego*" (renunciar a algo, en el presente caso no recaudar) es "*to abstain or refrain from*" (abstenerse) o "*go without; deny to onesefl*" (prescindir de; negarse a uno mismo).[64] "*Otherwise*" (en otro caso) se define como "*by other means, differently; in another case; in other circumstances*" (por otros medios, de modo distinto, en otras circunstancias)[65], y "*due*" (debidos, en el presente caso que se percibirían) se define como "*an obligatory payment; a fee, a tribute, a toll; a legal charge*" (un pago obligatorio, una cuota, un tributo, un impuesto, una carga legal).[66] Con arreglo al sentido corriente de estos términos tomado en su conjunto, condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían significa que un gobierno se ha abstenido de recaudar ingresos que en otras circunstancias se le deberían legalmente.

62. El ejemplo más común al que este texto se aplica es el de una empresa o grupo de empresas que tienen con arreglo a la Ley una obligación fiscal que el gobierno perdona o no hace cumplir. Rebajar selectivamente los impuestos de una empresa o no obligarla a cumplir sus obligaciones fiscales, así como otorgar a la empresa un trato preferencial en el marco de una ley generalmente aplicable, son todas situaciones claramente comprendidas en el sentido corriente del inciso ii). Cada una de ellas sería un ejemplo de condonación o no recaudación por un gobierno de impuestos que en otro caso se percibirían.

63. Cuando las leyes fiscales de un país crean por sí mismas una excepción especial a las obligaciones fiscales generales, también ellas pueden quedar englobadas en el texto del inciso ii). En el caso de una excepción legal, lo que hay que preguntarse es también si los ingresos expresamente exceptuados de tributación "en otro caso se percibirían" en virtud de las disposiciones de la legislación fiscal del país. Tanto el Grupo Especial como el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* constataron que para determinar si los impuestos sobre ingresos legalmente exceptuados "en otro caso se percibirían" es preciso comparar la medida legislativa impugnada con un "punto de referencia normativo". Como afirmó el Órgano de Apelación, en el marco del inciso ii), para determinar si los impuestos "en otro caso se percibirían" es preciso un "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".[67]

64. Además, tanto el Grupo Especial como el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* manifestaron claramente que el punto de referencia normativo debe buscarse en el régimen fiscal del Miembro cuya medida se está impugnando. Como indicó el Grupo Especial, "en el Acuerdo sobre la OMC no hay ningún patrón teóricamente "correcto" de impuestos que represente la norma para de los impuestos y derechos "que en otro caso se percibirían""".[68] Antes bien, "para determinar si en otro caso se percibirían unos ingresos condonados hay que comparar el trato fiscal aplicado por un Miembro en una situación determinada y el régimen fiscal aplicado en otro caso por ese Miembro.[69] Como explicó el Órgano de Apelación, "las palabras "se condonen" sugieren que el gobierno ha

[63] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

[64] *Ibid*.

[65] *Ibid*.

[66] *Ibid*.

[67] *EVE* (*Órgano de Apelación*), párrafo 90 ("la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión").

[68] *EVE* (*Grupo Especial*), párrafo 7.4.

[69] *Ibid*, párrafo 7.43.

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".[70] Deberá ser, por el contrario, una facultad establecida en las propias normas fiscales del gobierno.

65. El Grupo Especial encargado del asunto *EVE* aplicó este concepto estudiando si los impuestos se habrían recaudado de no haber sido por las medidas en cuestión.[71] Aplicando esta prueba, el Grupo Especial trató de determinar si, en el caso de que no existiese el programa relativo a las EVE, se percibirían unos ingresos que se condonaban a causa de ese programa.[72] El Órgano de Apelación convino en que la prueba aplicada por el Grupo Especial, aunque tal vez no fuera apropiada en todos los casos, era adecuada para el asunto *EVE*. Haciendo hincapié en que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no requieren el establecimiento de ningún tipo de sistema fiscal en particular, y en que los Miembros tienen la potestad soberana de gravar o no gravar categorías específicas de ingresos, el Órgano de Apelación concluyó que la comparación debía hacerse con la "norma nacional vigente" del Miembro en cuestión.[73]

66. Por tanto, la norma establecida en el inciso ii), en sus propios términos y tal como fue interpretada por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, requiere determinar si, como consecuencia de una medida impugnada, un gobierno deja de recaudar ingresos fiscales que en otro caso se percibirían en virtud del punto de referencia normativo que constituye la "norma nacional vigente" de ese Miembro. Los Estados Unidos elaboraron la Ley basándose en ese criterio jurídico de la OMC.

2. Al excluir los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos", la Ley no condona ingresos públicos que en otro caso se percibirían

67. Para determinar el modo de revisar el sistema fiscal estadounidense, el Congreso se apoyó en los principios articulados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* y procuró integrarlos en la nueva Ley. En particular, diseñó la Ley con objeto de satisfacer los criterios establecidos en el artículo 1 del Acuerdo SMC. El Congreso llegó a ese resultado modificando la norma jurisdiccional general de la autoridad fiscal de los Estados Unidos, es decir, las "fronteras exteriores" de dicha autoridad.

68. Al establecer limitaciones similares a las de muchos países europeos que imponen límites territoriales a su propia autoridad fiscal, los Estados Unidos restringieron el alcance legal de la suya. En forma no muy distinta a la de los países europeos que renuncian a gravar determinadas categorías de ingresos extranjeros, los Estados Unidos pusieron nuevos límites a su propia autoridad fiscal por lo que respecta a los "ingresos extraterritoriales". Desde un punto de vista técnico, para conseguirlo en el marco del sistema fiscal estadounidense, los Estados Unidos modificaron la norma nacional sobre los "ingresos brutos", el concepto que define los ingresos imponibles a efectos de la legislación fiscal estadounidense. En palabras del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, los Estados Unidos modificaron el "punto de referencia normativo" para la tributación en el marco de la legislación estadounidense.

---

[70] *EVE* (*Órgano de Apelación*), párrafo 90 (cursiva en el original).

[71] *EVE* (*Grupo Especial*), párrafo 7.45.

[72] *Ibid*.

[73] *EVE* (Ó*rgano de Apelación*), párrafo 90.

a) Con arreglo a la legislación fiscal de los Estados Unidos, los "ingresos brutos" definen la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos

69. Con arreglo a la legislación de los Estados Unidos, la autoridad fiscal del gobierno estadounidense está delimitada por la definición legal de "ingresos brutos".[74] Los "ingresos brutos" se definen en las partes I a III del capítulo 1B, subtítulo A, del IRC, en particular los artículos 61, 71 a 90, y 101 a 139. Estas disposiciones determinan lo que está específicamente incluido en la definición de "ingresos brutos" y lo que está específicamente excluido de ella.

70. Además de establecer los límites exteriores de la autoridad fiscal de los Estados Unidos, los "ingresos brutos" sirven como punto de referencia central para determinar los impuestos que deben pagar los contribuyentes estadounidenses. Son, por ejemplo, el punto de referencia que establece el límite para determinar si una persona o entidad debe presentar una declaración de impuestos. Son el punto de partida para determinar los "ingresos imponibles", y con ello las obligaciones del contribuyente.[75] Los "ingresos brutos" son el punto de referencia para calcular los impuestos estatales y locales, para las desgravaciones fiscales y para determinar la capacidad para obtener determinados beneficios fiscales. En las demandas por pago insuficiente de impuestos, lo que determina si los plazos de prescripción pueden prorrogarse es que la cuantía de los ingresos brutos omitidos supere el 25 por ciento de los ingresos brutos declarados.[76]

71. La definición de "ingresos brutos" es por consiguiente la "norma nacional vigente" a efectos de tributación en los Estados Unidos. Delimita la regla general, o frontera jurisdiccional de la autoridad fiscal estadounidense. En palabras del Órgano de Apelación, es el "punto de referencia normativo" de la legislación de los Estados Unidos con respecto al cual debe evaluarse toda medida en concreto. Es el punto de referencia para calcular las exenciones, deducciones o bonificaciones, y por tanto la norma que se aplicaría "de no existir" una exención, deducción o bonificación. Los ingresos que no están englobados en la definición de "ingresos brutos" no están sujetos a la autoridad fiscal del Gobierno de los Estados Unidos.

72. Al modificar la definición de "ingresos brutos" en toda la Ley, los Estados Unidos introdujeron un cambio fundamental en su estructura impositiva, estableciendo una nueva "norma nacional vigente" para la tributación en los Estados Unidos. Por tanto, el nuevo artículo 114 (a) del IRC, que estipula que "los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales" representa una modificación significativa de la jurisdicción estadounidense y del punto de referencia normativo para gravar en los Estados Unidos los ingresos de fuentes extranjeras .

73. Los antecedentes legislativos de la Ley ponen de manifiesto que el Congreso entendió que estaba haciendo precisamente ese cambio jurisdiccional fundamental. En las páginas 16 y 17 del *informe de la Cámara* se indica expresamente lo siguiente:

> [La Ley] modifica la norma general de la tributación en los Estados Unidos enmendando fundamentalmente la definición de ingresos brutos. Con arreglo al Código, la definición de "ingresos brutos" delimita las fronteras exteriores del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos. El proyecto de Ley excluye los ingresos derivados de determinadas actividades realizadas fuera de los Estados Unidos, denominados "ingresos extraterritoriales", de la definición de ingresos

[74] *Véase* 501-2d Tax Mgmt. (BNA), página A-1 (prueba documental US-6) ("Los ingresos brutos son un ingrediente fundamental para la determinación de los impuestos sobre la renta a nivel federal").

[75] *Véase* el artículo 63 del IRC (US-4).

[76] Artículo 6501 (e) del IRC (US-4).

brutos, y con ello modifica la medida en que los Estados Unidos tratan de gravar esos ingresos. Esta nueva norma general se convierte así en el punto de referencia normativo para gravar ingresos derivados de determinadas actividades realizadas fuera de los Estados Unidos.

b) Los Miembros de la OMC están facultados para modificar la norma que delimita su propia jurisdicción fiscal

74. Como es natural, los Miembros de la OMC son libres de modificar sus propios sistemas fiscales. Como el Órgano de Apelación se tomó la molestia de indicar, las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no determinan el tipo de sistema fiscal de cada Miembro. De hecho, como se verá más abajo, los principios fiscales que los Miembros aplican y las formas en que los aplican son muy variables. Mientras no contravengan obligaciones específicas asumidas en el marco de la OMC, los Miembros tienen "la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos", así como "la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos".[77]

75. El Órgano de Apelación confirmó así un principio que es fundamental para la aplicación de las normas de la OMC a las medidas fiscales nacionales. Es indiscutible que los Miembros están facultados para modificar sus políticas reguladoras de las categorías de ingresos que deciden gravar o no gravar. No es admisible que los Miembros tengan la libertad de *ampliar* su autoridad fiscal a nuevas categorías de ingresos, pero no la tengan para *reducir* su autoridad fiscal decidiendo no gravar determinadas categorías de ingresos que anteriormente se gravaban. Aducir que la decisión de un país de *no* gravar una categoría de ingresos constituye una subvención (porque "si no fuera por" la modificación los ingresos se gravarían) significaría que un país sólo puede cambiar su autoridad fiscal general ampliándola. La aplicación del criterio "si no fuera por" en forma tan expansiva daría lugar a una situación inadmisible, en la que cualquier decisión de reducir impuestos o de reducir la autoridad fiscal constituiría una "subvención" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC. Esa posición sería insostenible e ilógica.[78]

76. Además, los Miembros deben estar facultados para modificar su norma general en materia de tributación con objeto de cumplir una decisión de un grupo especial o del Órgano de Apelación de la OMC. Cuando en un Miembro hay en vigor una medida que es incompatible con la norma del artículo 1 que determina lo que constituye una subvención, ese Miembro está facultado para solventar esa deficiencia modificando la medida infractora o cambiando su norma general en materia de tributación, o haciendo ambas cosas.

c) Con arreglo al punto de referencia normativo modificado de los Estados Unidos, los ingresos excluidos por la Ley no son ingresos "que en otro caso se percibirían"

77. Aplicando el criterio establecido en el artículo 1, tal como fue articulado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, la Ley no constituye una subvención, porque los impuestos sobre los ingresos excluidos no "se percibirían en otro caso". Como los Estados Unidos no están legalmente facultados para gravar algo que no esté incluido en la definición de "ingresos brutos", no hay una norma general en materia de tributación que se aplicaría "si no fuera por" la definición de "ingresos brutos".

[77] *EVE* (*Órgano de Apelación*), párrafo 90.

[78] Supóngase, por ejemplo, que los Estados Unidos decidieran modificar su sistema impositivo y adoptar el régimen fiscal de Francia (que aparentemente a juicio de las CE no concede subvenciones, aunque las transacciones de exportación reciben un trato más favorable que las transacciones nacionales comparables). Con arreglo al razonamiento de las CE, los Estados Unidos han dejado de recaudar ingresos que en otro caso habrían percibido, porque "si no fuera por" las normas que establecen el nuevo régimen fiscal, habrían gravado algunas categorías de ingresos que en virtud del nuevo régimen están excluidas de impuestos.

78. Esta nueva limitación de la autoridad fiscal de los Estados Unidos es análoga a los límites territoriales que otros gobiernos se imponen a sí mismos al limitar su propia jurisdicción tributaria. Aunque cualquier limitación o restricción que lleve a un país a ejercer menos del máximo de su autoridad tributaria teórica es, en cierto sentido, una decisión de no recaudar posibles ingresos, es evidente, como afirmó el Órgano de Apelación, que ni el Acuerdo sobre la OMC en general ni el Acuerdo SMC en particular obligan a los Miembros a gravar todas las categorías de impuestos posiblemente gravables.

79. La Ley excluye de los ingresos brutos los ingresos extraterritoriales. Esta definición constituye un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos en transacciones extranjeras. Como esa exclusión es una limitación jurisdiccional de la capacidad de gravar los ingresos derivados de transacciones extranjeras, los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales no son "condonados", y no "se percibirían en otro caso".

80. Con arreglo al análisis del tipo "si no fuera por" realizado por el Grupo Especial en el asunto *EVE*, la Ley no satisface la definición de "subvención" del artículo 1. Aplicando ese análisis es evidente que, en contraste con las normas relativas a las EVE, la exclusión por la Ley de los impuestos extraterritoriales no es una excepción restringida de una norma general de recaudación tributaria que reduzca los impuestos. Antes bien, la limitación que impone a la autoridad fiscal de los Estados Unidos es parte de la norma general tributaria misma. La exclusión no es una excepción de una definición más amplia de "ingresos brutos" que en otro caso se aplicaría.

81. De hecho, con arreglo al criterio "si no fuera por", la inexistencia de la excepción recaudatoria dejaría únicamente la exclusión general. El artículo 114 (a) del IRC establece que los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales. El artículo 114 (b) estipula que los ingresos extraterritoriales no incluyen los ingresos que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Por tanto, la excepción establecida en el artículo 114 (b) tiene carácter recaudatorio. Si no existiera esa disposición, todos los ingresos extraterritoriales estarían excluidos de los ingresos brutos en virtud del artículo 114 (a), y la exclusión sería más amplia.

82. De manera análoga, la Ley satisface otros elementos del criterio articulado por el Órgano de Apelación. Para que exista una "subvención" en el sentido del artículo 1 es preciso que el gobierno haya "renunciado a la facultad de percibir ingresos", y esa facultad debe basarse en "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".[79] Volviendo, como indica el Órgano de Apelación, a la "norma nacional vigente" en los Estados Unidos, cabe observar que actualmente no hay ningún principio general que permita gravar los impuestos ahora excluidos por la Ley. Por el contrario, la autoridad general para gravar ingresos extraterritoriales ha sido eliminada de la norma vigente en los Estados Unidos.

83. En consecuencia, con arreglo al sentido corriente del inciso ii) y el criterio articulado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, la Ley no constituye una subvención en el sentido del artículo 1. El IRC no contiene ya una excepción específica de una norma general que gravaría en sentido amplio los ingresos extraterritoriales; por el contrario, ahora contiene un límite jurisdiccional que sitúa esos ingresos más allá de la autoridad fiscal de los Estados Unidos. Al efectuar ese cambio, los Estados Unidos han impuesto a su autoridad fiscal un tipo de limitación territorial que en muchos aspectos es análogo al de numerosos países europeos. Los límites impositivos europeos, muchos de los cuales están definidos o precisados estrictamente por disposiciones muy concretas, hacen que determinados ingresos procedentes del extranjero sean gravados y otros no. En su intento por cumplir las resoluciones del asunto *EVE* decidiendo no gravar una determinada categoría de ingresos -los ingresos extraterritoriales excluidos- los Estados Unidos

[79] *EVE* (Ó*rgano de Apelación*), párrafo 90.

han obrado en ejercicio de la misma autoridad soberana que muchos otros Miembros en Europa y otros lugares.

3. Los argumentos de las CE en virtud del artículo 1 son incompatibles con el texto del inciso ii) tal como fue interpretado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*

84. Las CE aducen que la exclusión de los ingresos extraterritoriales en la Ley tiene cabida en la definición del término "subvención" en el artículo 1 por razones que no guardan relación con el criterio establecido en el inciso ii) y por razones que no tienen en cuenta la realidad de los sistemas impositivos de todo el mundo y de Europa en particular. A continuación se exponen los motivos por los que los argumentos de las CE no son jurídicamente sostenibles.

a) El argumento de las CE de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales en la Ley debe considerarse como una exención

85. Las CE aducen que es "equívoco" afirmar que la Ley constituye una "exclusión" en lugar de una "exención". Las CE aducen seguidamente que la excepción recaudatoria del artículo 114 (b) es la norma general, y que la exclusión de los ingresos extraterritoriales es la excepción.

86. Esta argumentación es deficiente por varias razones. En primer lugar, no se basa en la Ley que los Estados Unidos aprobaron. En lugar de ello, trata de reconfigurar esa Ley para después criticar la versión reconfigurada por estimarla jurídicamente insuficiente. Es obvio que la Ley que este Grupo Especial tiene ante sí es la que promulgó el Congreso de los Estados Unidos, y no una versión distinta que, si se hubiera aprobado y estructurado como sugieren las CE, sería, a juicio de las CE, jurídicamente defectuosa.

87. En segundo lugar, la determinación de si, en el marco de la legislación fiscal de los Estados Unidos, las nuevas modificaciones de la expresión "ingresos brutos" pueden considerarse más propiamente una "exclusión" que una "exención" es realmente algo que el Congreso de los Estados Unidos está en mejores condiciones de hacer que los funcionarios de las CE. Aunque crean que una "exención" puede impugnarse más fácilmente en virtud del artículo 1 que una "exclusión", las CE no pueden ceñirse a ese argumento alegando que en realidad la Ley debería considerarse como una "exención".

88. En tercer lugar, y aún más importante, la distinción semántica entre una exclusión y una exención no sería en cualquier caso decisiva. Antes bien, lo que hay que determinar sobre la base del inciso ii) es si los impuestos aplicables a los ingresos ahora excluidos deberían en otro caso ser legalmente percibidos por el gobierno. Con arreglo a ese criterio, en su momento expuesto por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, los impuestos sobre los ingresos ahora excluidos no "se percibirían en otro caso" en virtud de la norma tributaria estadounidense actualmente vigente.

b) El argumento de las CE de que los ingresos excluidos constituyen una subvención porque la exclusión debería ser más amplia

89. Las CE formulan varios argumentos en los que alegan que la Ley confiere una subvención porque la exclusión debería ser más amplia. Por ejemplo, las CE se oponen a la Ley alegando que los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas *sí* se gravan. Caracterizan los límites definitorios de los "ingresos extraterritoriales" como "condiciones" que restringen el alcance de la exclusión, y consideran que la nueva Ley es deficiente porque los "ingresos extraterritoriales" excluidos no incluyen todos los "ingresos de fuente extranjera". Por tanto, a juicio de las CE, como la exclusión no es más amplia ni es incondicional, debe estimarse que constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1.

90. Sin embargo, el inciso ii) no especifica que los ingresos que los gobiernos deciden no recaudar puedan condonarse únicamente con respecto a categorías concretamente designadas. Los Miembros no están obligados, por ejemplo, a adoptar un criterio de "todo o nada" por lo que respecta a la tributación de los "ingresos de fuente extranjera". Si ese fuera el criterio, lo más probable es que ningún Miembro, incluidos los Estados miembros de las CE, lo estuviera aplicando.[80]

91. Los gobiernos Miembros tampoco están obligados a pasar por alto las repercusiones presupuestarias de sus decisiones en materia de política fiscal. Es no sólo adecuado sino también admisible que los gobiernos ajusten sus políticas fiscales para satisfacer determinadas limitaciones u objetivos presupuestarios. Por tanto, el establecimiento para una categoría de ingresos de una exclusión parcial y no absoluta del pago de impuestos es una decisión presupuestaria que cualquier Miembro puede legítimamente adoptar. El Congreso de los Estados Unidos estaba perfectamente facultado para decidir que las repercusiones presupuestarias de la Ley no fueran drásticamente distintas de las repercusiones presupuestarias de las disposiciones relativas a la EVE derogadas. En cualquier caso, el hecho de que una exclusión esté sujeta a matices o límites no la convierte en una subvención en el sentido del artículo 1.

c) El argumento de las CE de que los "ingresos extraterritoriales" no son una "categoría general"

92. Una variante del argumento de las CE de que la exclusión establecida en la Ley debería ser más amplia es su alegación de que los "ingresos extraterritoriales" no constituyen "una categoría general de ingresos que un Miembro de la OMC puede optar por no gravar".[81] Esto es un argumento circular concluyente que sólo puede formularse eludiendo cuidadosamente el alcance de la Ley y las prácticas fiscales vigentes en toda Europa y en el resto del mundo.

93. Para sustentar el argumento concluyente de que los "ingresos extraterritoriales" no constituyen una categoría de ingresos que pueda excluirse legítimamente del pago de impuestos, las CE están simplemente afirmando que esa categoría no es a su juicio lo bastante absoluta, o que no puede estructurarse de modo que permita calibrar las consecuencias fiscales de la exclusión. Tampoco este argumento encuentra apoyo en el texto del inciso ii) ni en las decisiones de los grupos especiales o del Órgano de Apelación. Aunque el argumento de las CE tuviera alguna base jurídica, lo cierto es que la Ley se aplica con carácter general a las transacciones extranjeras, con independencia de que los productos se fabriquen en los Estados Unidos o en el extranjero, y se aplica asimismo a todos los contribuyentes estadounidenses que obtienen ingresos extraterritoriales.

94. A pesar de la aplicabilidad general de la exclusión establecida por la Ley, el argumento de las CE de que el inciso ii) sólo justifica la exención fiscal de una categoría "general" significaría que la mayor parte de los sistemas fiscales europeos son programas de subvenciones. Al interpretar el inciso ii), es razonable que el Grupo Especial estudie si la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay era adoptar un principio con arreglo al cual los sistemas fiscales de la mayoría de los países industrializados serían subvenciones.

95. Concretamente, los sistemas fiscales europeos excluyen del pago de impuestos a una amplia gama de categorías de ingresos de fuente extranjera o extraterritoriales. Sin embargo, el alcance de esas exclusiones no es ni mucho menos uniforme. Por el contrario, la mayoría de los países europeos ha promulgado normas detalladas o concertado convenios en virtud de los cuales determinados

[80] Por ejemplo, Bélgica concede una exención por participación del 95 por ciento en el reparto de ganancias de una filial extranjera de una empresa belga. *EVE* (*Grupo Especial*), párrafo 4.811, nota 408. Con arreglo al argumento de las CE, Bélgica está condonando ingresos que en otro caso se percibirían porque grava el 5 por ciento restante.

[81] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21,* párrafo 60.

ingresos, ya sea obtenidos en el extranjero o asociados con transacciones extranjeras, eluden el pago de impuestos en el país o no son gravados. Al igual que la Ley, esos sistemas reflejan una cierta libertad legislativa por lo que respecta a la magnitud y el alcance de las categorías que no están sujetas a tributación en el país, y la línea divisoria establecida varía de uno a otro. Sin embargo, no puede afirmarse seriamente que esos sistemas constituyan subvenciones simplemente porque no son idénticos. De manera análoga, tampoco puede afirmarse seriamente que la Ley constituye una subvención simplemente porque el Congreso de los Estados Unidos decidió establecer una frontera jurisdiccional en un lugar distinto del escogido por los legisladores europeos.

96. Tomemos unos breves ejemplos:

- En *Bélgica*, las empresas residentes están sujetas al pago de los impuestos belgas sobre la renta de las sociedades con respecto a los beneficios de sus actividades, con independencia del lugar donde se realicen, salvo que estén específicamente excluidos por la legislación nacional o como consecuencia de un convenio fiscal. Una de esas exclusiones es que el 75 por ciento de los ingresos de una sucursal extranjera generados en un país con el que Bélgica no ha concertado un tratado en materia de impuestos sobre la renta -relacionado o no con las exportaciones- está exento del pago de impuestos belgas. Los ingresos por dividendos procedentes del extranjero son otra fuente de beneficios excluida del pago de impuestos. El 95 por ciento de los ingresos por dividendos distribuidos por una filial extranjera a un accionista que sea propietario de al menos un 5 por ciento de las acciones de la filial (o titular de un interés en la filial con un valor de adquisición de al menos 50 millones de francos belgas) no está sujeto al pago de impuestos, pero el restante 5 por ciento si lo está. Por consiguiente, la exclusión fiscal no es absoluta.

- En *Francia*, los ingresos extranjeros directamente imputables a transacciones realizadas en el extranjero -ya sea directamente por una empresa o por medio de una sucursal- están exentos de impuestos. Como consecuencia de ello, el 95 por ciento de la cuantía bruta de los dividendos que puedan recibir de una empresa extranjera un propietario del 10 por ciento de las acciones o un accionista que sea titular de un interés en la empresa extranjera que represente como mínimo un valor de 150 millones de francos franceses está exento del pago de impuestos franceses. Sin embargo, esta exención condicional está sujeta también a otros límites. Las empresas contribuyentes francesas están obligadas a incluir en sus ingresos imponibles la parte que les corresponda de los ingresos de las empresas extranjeras en las que tengan un interés directo o indirecto del 10 por ciento o más o al menos de 150 millones de francos franceses, si la empresa extranjera está sujeta a un "régimen fiscal privilegiado". Un régimen fiscal extranjero se considera "privilegiado" si el tipo impositivo es como máximo dos tercios del tipo impositivo que hubiera sido pagadero en Francia para los mismos ingresos. Esta "excepción por impuestos bajos" no se aplica si la empresa extranjera en cuestión realiza en el mercado local actividades comerciales o industriales efectivas. Además, la "excepción por impuestos bajos" puede no ser aplicable cuando existen determinadas exoneraciones fiscales temporales o si un tratado fiscal prevé un régimen fiscal distinto.

- En *Alemania*, las empresas están sujetas al pago de impuestos alemanes sobre la renta de las sociedades con independencia del origen de sus ingresos si tienen su domicilio social o su lugar efectivo de gestión en Alemania. Sin embargo, las autoridades fiscales alemanas excluyen de los ingresos los dividendos recibidos de sucursales extranjeras y filiales extranjeras de empresas propietarias de acciones en unos 70 países con los que han concertado convenios. Con todo, a pesar de esa exclusión, los ingresos procedentes del extranjero reciben un trato distinto que depende del país en el que la sucursal o filial extranjera resida, porque las condiciones específicas para obtener el beneficio fiscal son distintas en cada tratado.

- En *Italia*, las empresas residentes están sujetas al pago de impuestos sobre la renta de las sociedades con respecto a todas las fuentes de ingresos. Sin embargo, los dividendos pagados a accionistas italianos están exentos en un 95 por ciento del pago de impuestos italianos, siempre que 1) la empresa que paga los dividendos resida en un país incluido en una "lista directiva de empresas matrices-filiales" (actualmente los países de las CE) y 2) el accionista italiano (empresa matriz) sea propietario de más del 25 por ciento del capital de la filial desde como mínimo un año antes. Además, esa exención sólo se aplicará si las filiales están ubicadas en países que no tienen un sistema fiscal privilegiado.

97. Éstos no son sino unos pocos ejemplos que ponen de manifiesto que los sistemas fiscales de todo el mundo evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones. Si se estimara que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención, las medidas paralelas de muchos Miembros de la OMC, cuando no las de la mayoría de ellos, tendrían que considerarse subvenciones. Esto sería, desde luego, un resultado perturbador que sorprendería a esos Miembros, y que nunca pudo ser el objetivo de los redactores del Acuerdo SMC.

98. En conclusión, el argumento de las CE de que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención no se basa en el texto del inciso ii) ni en los criterios articulados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*. Antes bien, a lo que realmente se oponen las CE es a que la Ley no haya hecho suficientemente "europeo" el sistema fiscal estadounidense.

99. Las CE afirman que al aprobar la Ley, el Congreso estaba "jugando con palabras".[82] De hecho, lo que hizo el Congreso de los Estados Unidos fue prestar mucha atención al texto del inciso ii) y a las palabras del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, como requerían las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC. Curiosamente, los argumentos de las CE en el presente procedimiento no se basan en el texto, sino más bien en criterios que no se reflejan en el Acuerdo SMC. Sin embargo, si se aplican el texto real del inciso ii) y los criterios articulados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación, queda claramente de manifiesto que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC.

4. Las CE no han logrado demostrar que, de hecho, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley tiene por consecuencia la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían

100. Como se indica más arriba, las CE aducen en lo fundamental que la determinación de si los ingresos se condonan depende de una comparación entre el sistema fiscal de los Estados Unidos antes de la aprobación de la Ley y el sistema fiscal de los Estados Unidos después de su aprobación. Esta comparación no es ni puede ser la comparación adecuada para determinar si una medida entraña la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían, porque con arreglo a ese criterio cualquier enmienda de las leyes fiscales de un Miembro que suponga una pérdida neta de ingresos constituiría automáticamente una subvención.

101. Aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que el criterio jurídico articulado por las CE fuera correcto, las CE no han establecido, como cuestión de hecho, que los ingresos extraterritoriales se gravarían o se gravarían a un nivel más alto si la Ley no existiera. De hecho, si la Ley no existiera, los ingresos actualmente definidos como ingresos extraterritoriales podrían no estar sujetos a impuestos o estar sujetos a impuestos menos elevados. En efecto, si no se aportan datos adicionales, no está claro en qué forma se tratarían los ingresos excluidos, con arreglo a las normas fiscales estadounidenses, si la exclusión establecida por la Ley no existiera. Las CE simplemente no han

[82] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 39.

presentado ninguna prueba que demuestre que la Ley llevará a los Estados Unidos a condonar ingresos que en otro caso se percibirían.

102. Hay diversos factores que sugieren que no se condonan ingresos públicos como consecuencia de la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley. Por ejemplo, las empresas extranjeras están entre los contribuyentes que pueden obtener ingresos extraterritoriales. La existencia de la Ley como parte del sistema fiscal estadounidense podría inducir a las empresas extranjeras a estructurar parte de sus operaciones en los Estados Unidos con objeto de establecer una estructura de funcionamiento mundial eficiente en términos fiscales. Si la Ley no existiera, esas empresas extranjeras podían estructurar sus operaciones con objeto de evitar totalmente el pago de impuestos estadounidenses. En ese caso, esas empresas extranjeras podrían no pagar ningún impuesto en los Estados Unidos sobre ingresos actualmente definidos como ingresos extraterritoriales, por lo que no puede decirse que la Ley ha llevado a los Estados Unidos a condonar ingresos públicos.

103. De manera análoga, si la Ley no existiera, las empresas estadounidenses que en otro caso obtendrían ingresos extraterritoriales preferirían estructurar sus operaciones de venta en el extranjero en una jurisdicción que establezca una exclusión para los ingresos derivados de las ventas en el extranjero similar a la exclusión actualmente establecida por la Ley (por ejemplo, desarrollando la operación en un país que ha adoptado un sistema territorial). En ese caso, ingresos que de otro modo hubieran sido ingresos excluidos en virtud de la Ley no quedarían sujetos al pago de impuestos en los Estados Unidos. Por consiguiente, no puede decirse que los Estados Unidos hayan condonado ingresos públicos.

104. Por último, como la Ley no permite el aplazamiento, la deducción, o las bonificaciones fiscales extranjeras en relación con los ingresos excluidos, si la Ley no existiera sería posible que los contribuyentes, en función de las circunstancias, recurrieran a esos mecanismos de reducción de los impuestos.

105. Todas estas circunstancias y variables restan validez a la afirmación no fundamentada de las CE de que los ingresos extraterritoriales excluidos por la Ley estarían necesariamente sujetos al pago de impuestos si la Ley no existiera.

106. No más convincente es la tentativa de las CE de "probar" que los Estados Unidos están condonando ingresos públicos "que en otro caso se percibirían" refiriéndose a un estudio del Congreso sobre el "costo" de la Ley.[83] Las CE se equivocan al apoyarse en ese estudio, porque interpretan mal su significado. El "costo" citado por las CE es en realidad una comparación entre las consecuencias presupuestarias de la Ley y las de las disposiciones relativas a las EVE y el anterior sistema fiscal de carácter mundial aplicado por los Estados Unidos. Al optar por un régimen de carácter territorial, los Estados Unidos ya no recaudan los mismos tipos y cantidades de ingresos fiscales que se recaudaban en aplicación de su sistema mundial. Este "costo" en relación con el anterior sistema fiscal estadounidense es del todo irrelevante para un análisis en virtud del artículo 1 y por lo que respecta a la forma en que los Estados Unidos obtendrían impuestos "si no fuera por" la nueva Ley.

C. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

107. Aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley constituyera una subvención, la alegación de las CE de que esa "subvención" es una subvención a la exportación prohibida se basa en una interpretación errónea

[83] *Ibid*, párrafo 21.

del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y en una forma equivocada de entender la Ley. Como se demostrará más abajo, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, y las CE no han logrado demostrar lo contrario.

1. El sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

108. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC estipula en su parte pertinente que "las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas; a) las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I". Por tanto, suponiendo, a efectos de la argumentación, que exista una subvención, para poder establecer una presunción *prima facie* de la existencia de una subvención a la exportación prohibida, las CE deberán probar que la subvención otorgada está supeditada, *de jure* o *de facto*, a los resultados de exportación.

109. Según el Órgano de Apelación, el "término fundamental" del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es "supeditadas".[84] El Órgano de Apelación ha explicado que el sentido corriente del término "supeditadas" es "condicionadas a" o "dependientes para su existencia de algo".[85] Por tanto, una subvención a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es una subvención que obliga a sus receptores a exportar si quieren obtenerla. O, en palabras del Órgano de Apelación, "sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación".[86]

110. No basta con que una subvención se otorgue por la mera expectativa de que dé pie a otras exportaciones o a exportaciones nuevas; el otorgamiento de la subvención tiene que estar en sí mismo condicionado a los resultados de exportación. En palabras del Órgano de Apelación, "*No* basta con demostrar únicamente que el gobierno que otorgó la subvención *previó* que daría lugar a exportaciones. La prohibición contenida en el párrafo 1 a) del artículo 3 se aplica a las subvenciones que están *supeditadas* a los resultados de exportación. Una subvención puede muy bien otorgarse sabiendo o previendo que dará lugar a exportaciones. Sin embargo, esto no basta por sí solo porque por sí solo no es prueba de que la concesión de la subvención esté *vinculada a* la previsión de la exportación."[87]

---

[84] *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles (Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación))*, WT/DS70/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 167. En aquel caso, el Órgano de Apelación afirmó que "el criterio jurídico expresado por la palabra 'supeditadas' es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*". *Ibid*, párrafo 167. La principal diferencia entre las dos está "en las pruebas que pueden utilizarse para demostrar que la subvención está supeditada a la exportación". *Ibid*, párrafo 167. Aunque parece que las CE han limitado su impugnación de la Ley a una alegación *de jure*, el análisis del apartado a) del párrafo 1 del artículo en casos *de facto* como el asunto *Canadá - Aeronaves* es aquí pertinente.

[85] *Ibid*, párrafo 166.

[86] *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* (*Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación))*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 100.

[87] *Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación)*, párrafos 171 y 172 (cursiva en el original).

2. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación

111. El Órgano de Apelación ha afirmado que la supeditación *de jure* a los resultados de exportación "se demuestra a partir del texto de la Ley … pertinente"[88] o "se desprende necesariamente de los términos empleados en la medida".[89] Como se demostrará más abajo, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación expresa ni implícitamente.

a) La Ley no condiciona expresamente la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación

112. El punto de partida para determinar si una medida otorga *de jure* subvenciones a la exportación prohibidas es el texto de la ley, reglamento u otro instrumento jurídico impugnado.[90] En acusado contraste con las normas relativas a las EVE, que en opinión expresa del Grupo Especial requerían la exportación para que pudiera aplicarse la exención fiscal[91], la Ley no requiere ni hace siquiera referencia a la exportación en relación con la disponibilidad de la exclusión que establece. De hecho, las CE así lo reconocen.[92]

113. Con objeto de satisfacer lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, la Ley se redactó deliberadamente para ampliar el universo de transacciones a las que podría aplicarse la exclusión más allá de aquéllas a las que podía aplicarse la exención fiscal EVE. Los antecedentes legislativos así lo indican expresamente:

> Además de asegurarse de que el régimen de sustitución de las EVE no sea una "subvención", el Comité cree que con objeto de velar por la compatibilidad con la OMC es importante que el nuevo régimen no confiera ventajas supeditadas a las exportaciones. Para alcanzar ese objetivo, el Comité, al preparar la Ley, se ha apoyado en la interpretación del significado del término "supeditadas" a los efectos del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias establecida por el Órgano de Apelación de la OMC. El Comité cree que la exclusión de los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos en los Estados Unidos no debe depender de que esos ingresos deriven de actividades de exportación, y ésa es su intención. Por consiguiente, ha determinado que es adecuado tratar de la misma manera todas las ventas en el extranjero, con independencia de que los productos se manufacturen en los Estados Unidos o en el extranjero. Un contribuyente recibiría el mismo trato fiscal con respecto a sus ventas en el extranjero tanto si exporta como si no lo hace. Como consecuencia de ello, la exclusión de ciertos ingresos extraterritoriales no es "condicional", ni "depende" de que una entidad exporte; por tanto, es evidente que no está supeditada a las exportaciones.[93]

---

[88] *Ibid*, párrafo 167.

[89] *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 100.

[90] *Ibid*. En contraste, para probar la supeditación *de facto* a las exportaciones, "la existencia de esa relación de supeditación entre la subvención y los resultados de exportación debe *inferirse* de la configuración total de los hechos que constituyen la concesión de la subvención y la rodean, ninguno de los cuales será probablemente decisivo por sí solo en ningún caso determinado". *Ibid* (cursiva en el original).

[91] *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 7.108.

[92] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 99.

[93] *Informe de la Cámara*, página 17.

114. Así pues, a diferencia de las disposiciones relativas a las EVE, la Ley establece una exclusión de impuestos para los ingresos derivados de todas las transacciones extranjeras que reúnen las condiciones establecidas, y no simplemente de las exportaciones.[94] La Ley no requiere que los productos que sean objeto de transacciones que reúnen las condiciones necesarias para la exclusión tengan que manufacturarse o producirse en los Estados Unidos.[95] Lejos de ello, pueden producirse fuera de los Estados Unidos.[96] Por tanto, la Ley no requiere expresamente que se exporte para que la exclusión pueda aplicarse.

b) En su aplicación, la Ley no condiciona la disponibilidad de la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación

115. Así como la Ley no requiere en sí misma la exportación, tampoco lo hace al aplicarse. Como se demostrará más abajo, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley es aplicable a una gama de transacciones extranjeras que no conllevan necesariamente exportaciones. Por tanto, la exclusión no está supeditada ni condicionada a los resultados de exportación, ni su existencia depende de ellos.

i) La Ley aplica un principio neutral por lo que respecta a la exportación

116. Como se ha indicado anteriormente, el fundamento de la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley era aplicar el mismo trato a todas las transacciones extranjeras, con independencia del lugar de fabricación de los productos.[97] Si hay alguna relación entre la exportación y la Ley, esa relación es meramente accidental:

> El Comité subraya que los ingresos extraterritoriales excluidos por esta legislación del alcance del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos son análogos a los ingresos procedentes del extranjero excluidos de impuestos en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales. Ni en el sistema fiscal modificado por esta legislación ni en muchos sistemas fiscales europeos los ingresos excluidos de tributación son únicamente los obtenidos en virtud de la exportación. Al mismo tiempo, en ambos sistemas, la exportación es una forma de obtener ingresos de fuentes extranjeras que está excluida de la tributación, y en ambos sistemas los exportadores se encuentran entre aquellos que pueden aprovechar las limitaciones impuestas a la autoridad fiscal. Aunque los exportadores pueden estar entre quienes tienen acceso a la exclusión, ello no hace que ésta esté "supeditada a las exportaciones". Si así fuera, cada exclusión general de los impuestos aplicables a, entre otros, los exportadores, se convertiría en una subvención a la exportación prohibida.[98]

117. Así como una subvención a la producción o a las ventas podría incluir exportaciones, la exclusión establecida por la Ley se basa en un principio neutral por lo que respecta a la exportación -ingresos de transacciones extranjeras- que puede incluir, pero no incluye necesariamente, los ingresos derivados de transacciones de exportación. El hecho de que una entidad particular pueda

---

[94] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (1) del IRC.

[95] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

[96] *Ibid*.

[97] *Informe de la Cámara*, página 18.

[98] *Ibid*.

optar por exportar a fin de acceder a la exclusión no significa que ésta esté condicionada a la exportación o dependa de ella.

ii) Dado que los ingresos extraterritoriales derivan de una amplia gama de transacciones extranjeras, los contribuyentes pueden reunir las condiciones establecidas en el nuevo régimen sin necesidad de exportar

118. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley puede ser activada por una amplia gama de transacciones. Con independencia de que los bienes o servicios de que se trate tengan su origen en los Estados Unidos, esas transacciones pueden incluir:

- la venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen la condiciones establecidas;

- el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos;

- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllas;

- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier arrendamiento financiero o alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllos;

- la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos de construcción ubicados (o que está previsto ubicar) fuera de los Estados Unidos; o

- la prestación de servicios de gestión para una persona que no sea una persona vinculada con objeto de producir entradas brutas del comercio exterior.[99]

119. Esta amplia definición permite a muy diversos contribuyentes, incluidas empresas estadounidenses y extranjeras, así como particulares, obtener ingresos extraterritoriales. Además, las empresas estadounidenses pueden obtener ingresos extraterritoriales por medio de operaciones de fabricación en el país o fuera de él.[100] Por ejemplo, un fabricante multinacional estadounidense puede producir mercancías que reúnen las condiciones establecidas en fábricas ubicadas en el extranjero, y las empresas estadounidenses que venden productos en el extranjero pueden obtener sus productos mediante proveedores situados fuera de los Estados Unidos. Pese a las alegaciones en contrario de las CE, los productos que pueden ser objeto de transacciones que reúnen las condiciones establecidas pueden ser manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados

[99] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (1) del IRC.

[100] La capacidad de las empresas estadounidenses de generar ingresos excluibles mediante transacciones que tienen lugar enteramente fuera de los Estados Unidos refuta la afirmación de las CE de que las empresas estadounidenses contribuyentes "no tienen otra opción que exportar a fin de obtener la subvención por esas mercancías". *Véase la primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 97.

Unidos[101], y no hay en la Ley nada que impida a un fabricante estadounidense o extranjero producir o vender esos bienes utilizando exclusivamente insumos producidos en el extranjero.[102]

120. En consecuencia, la Ley no sólo no hace referencia alguna a la exportación, sino que su exclusión de los ingresos extraterritoriales es aplicable en muy diversas circunstancias. Aunque las transacciones de exportación, al ser una forma de ventas en el extranjero, pueden generar ingresos extraterritoriales, no hay en la Ley ninguna disposición que obligue a exportar, y la exclusión establecida en la Ley se aplica claramente a ingresos que no guardan relación alguna con la exportación.[103]

iii) Con arreglo a la Ley, los contribuyentes pueden sacar el máximo provecho de sus ingresos extraterritoriales excluibles sin necesidad de exportar

121. Otro factor que indica que la aplicación de la Ley no está supeditada a las exportaciones es que los contribuyentes no están obligados a exportar para aumentar al máximo sus beneficios. Los contribuyentes pueden participar en un número ilimitado de transacciones que no son de exportación y seguir excluyendo una parte de los ingresos derivados de las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.

122. En ese sentido, la Ley regula una situación muy distinta de la analizada por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, en el que había que determinar si ciertas exenciones de derechos de importación otorgadas a fabricantes de automóviles estaban supeditadas a la exportación. Una de las clases de exenciones objeto de consideración no obligaba a los fabricantes de automóviles a exportar si querían participar en el programa de exención de derechos, pero los beneficios disponibles en virtud de esa clase de exenciones de derechos eran limitados. El Órgano de Apelación observó que los fabricantes beneficiarios sólo podían importar en régimen de franquicia hasta una cantidad fija, y estaban obligados a exportar si querían tener más oportunidades de importar en régimen de franquicia.[104] Como los fabricantes de automóviles que deseaban obtener esta segunda clase de exención de derechos no podían aprovechar al máximo sus beneficios si no exportaban, el Órgano de Apelación constató que existía "una clara relación de dependencia o condicionalidad entre

[101] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (C) del IRC.

[102] Las CE aducen que la regla del 50 por ciento incorporada en la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" establecida por la Ley "entraña" la supeditación a las exportaciones. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 104 a 120. Como se demostrará más abajo en la sección V.E., la regla del 50 por ciento no requiere el uso de ninguna mercancía exportada de los Estados Unidos.

[103] Por tanto, la Ley contrasta acusadamente con la medida impugnada en el asunto *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles*, WT/DS126/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 16 de junio de 1999 ("*Australia - Cuero*"), en el que el Grupo Especial examinó una serie de donaciones del Gobierno australiano a Howe Leather, una empresa australiana fabricante de cuero para automóviles. En el momento de concluirse el contrato de donación, la inmensa mayoría de las ventas de Howe eran para exportación. El Grupo Especial concluyó que "para aumentar sus ventas de manera que pudiera alcanzar los resultados fijados como objetivo en materia de ventas en el contrato de donación, Howe *tendría* necesariamente que haber continuado y probablemente aumentado sus exportaciones". *Ibid*, párrafo 9.67 (cursiva añadida). Como esos hechos transformaron en la práctica los objetivos en materia de ventas en objetivos de exportación, el Grupo Especial concluyó que "los resultados previstos en la esfera de la exportación de Howe eran una de las *condiciones* para que se otorgasen las subvenciones". *Ibid* (cursiva añadida).

[104] *Canadá - Automóviles* (*Órgano de Apelación*), párrafo 105.

la obtención de la exención de derechos de importación y la exportación de vehículos de motor por los fabricantes beneficiarios de la medida".[105]

123. La Ley no crea una "clara relación de dependencia o condicionalidad" entre la exclusión de los ingresos extraterritoriales y los resultados de exportación. Las empresas estadounidenses y extranjeras sujetas a tributación en los Estados Unidos pueden acceder a la exclusión establecida en la Ley sin limitaciones y sin participar en una sola transacción de exportación.

iv) El requisito de uso en el extranjero define en parte lo que es una "transacción extranjera"

124. Las CE sostienen que el requisito de uso en el extranjero establecido en la Ley -en virtud del cual los bienes objeto de transacciones que reúnen las condiciones establecidas deben ser "para uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos-"[106] hace que la Ley y su exclusión de los ingresos extraterritoriales estén supeditados a la exportación.[107] Las CE estiman que el no extender la exclusión de los ingresos extraterritoriales a transacciones de bienes consumidos en los Estados Unidos "hace que la disponibilidad de la subvención esté supeditada a los resultados de exportación".[108] El argumento de las CE carece de lógica, y parece basarse en una comprensión equivocada de la naturaleza de la Ley.[109]

125. La Ley prevé la exclusión de los ingresos derivados de transacciones de venta en el extranjero. El "uso, consumo o enajenación" de bienes fuera de los Estados Unidos no es sino una de las características de una transacción "extranjera". Otra de ellas es que la Ley prevé expresamente que los productos de que se trata no tienen por qué estar manufacturados o producidos en los Estados Unidos. Por tanto, las transacciones extranjeras englobadas en el ámbito de la exclusión establecida en la Ley pueden entrañar expediciones desde los Estados Unidos, pero también podrían entrañar transacciones que tengan lugar enteramente dentro de otra nación o dentro de varias naciones distintas de los Estados Unidos.

126. Las transacciones de bienes utilizados o consumidos en los Estados Unidos no están comprendidas en la Ley porque no son transacciones extranjeras. No puede decirse, por ejemplo, que los productos manufacturados y vendidos en los Estados Unidos son extranjeros. Si los Estados Unidos estuvieran obligados a incluir esas transacciones en la Ley, como sostienen las CE, ello significaría que los Miembros de la OMC no están facultados para establecer una exclusión o exención fiscal para los ingresos derivados de transacciones extranjeras. Sin embargo, el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no se refiere a eso. Se refiere a las subvenciones *supeditadas* a la exportación.

127. Contrariamente a lo que las CE pretenden que crea este Grupo Especial, el requisito de uso en el extranjero no es una "clave" para designar a las exportaciones. Como se observa en el examen que figura más arriba, la Ley abarca una amplia gama de transacciones extranjeras, muchas de las cuales no entrañan fabricación en los Estados Unidos ni expedición desde los Estados Unidos, por lo que tampoco entrañan exportación desde los Estados Unidos. Por tanto, el requisito de uso en el

[105] *Ibid*, párrafo 108.

[106] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) del IRC.

[107] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 99 a 103.

[108] *Ibid*, párrafo 101.

[109] Simplemente desde un punto de vista lógico, si hay tres posibles opciones (A, B y C), prohibir A no implica exigir B, porque C sigue siendo una opción.

extranjero no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a los resultados de exportación.

3. La alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en un criterio jurídico erróneo

128. La alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en un criterio jurídico que no encuentra fundamento en el texto del Acuerdo SMC.

a) Las CE crean un nuevo criterio para aplicar el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

129. Las CE afirman que para evaluar la supeditación a la exportación "debe efectuarse una comparación con algún punto de referencia pertinente".[110] Seguidamente, afirman que "el punto de referencia correcto … es el régimen aplicado a las ventas nacionales".[111]

130. Este marco analítico no figura en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni en ninguna otra parte del Acuerdo SMC, y nunca ha sido examinado ni adoptado por el Órgano de Apelación en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. De hecho, esa comparación es incompatible con los razonamientos del Órgano de Apelación en casos anteriores relativos a subvenciones a la exportación. Como se indica más arriba, el Órgano de Apelación ha dicho que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se refiere a las medidas que, por su forma de aplicación, condicionan el otorgamiento de una subvención a los resultados de exportación. Una comparación entre el trato otorgado con arreglo a una serie de condiciones y el otorgado con arreglo a otra -y en particular una comparación entre ventas nacionales y ventas extranjeras- es irrelevante.

131. La teoría de las CE, no basada en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, se apoya en gran parte en su caracterización errónea de elementos de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I del Acuerdo SMC. Las CE citan los párrafos d), f), g), h) y l) del Anexo I como casos en los que el trato otorgado a los productos exportados debe compararse con el otorgado a los productos nacionales.[112] Sin embargo, la comparación entre productos exportados y productos nacionales que sugieren los citados párrafos no ha de hacerse a efectos de determinar si una medida está o no vinculada a la exportación o de otro modo supeditada a ella (ya que las prácticas a que esos párrafos se refieren están directamente vinculadas a la exportación). Antes bien, la comparación ha de hacerse a efectos de determinar si una medida que se aplica a las exportaciones entraña una contribución financiera de un gobierno u otorga un beneficio.

132. Aunque los párrafos del Anexo I citados por las CE -que después de todo, no son sino ejemplos de tipos particulares de subvenciones a la exportación- sugirieran una comparación entre el trato otorgado a los productos exportados y el otorgado a los productos nacionales, nada indica que en la presente diferencia deba hacerse ese tipo de comparación. El texto que se está analizando no hace referencia a tales comparaciones, y ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* las propusieron en ningún momento.

b) La Ley no hace de los resultados de exportación "una entre varias otras condiciones"

133. Incapaces de satisfacer la carga probatoria impuesta por el criterio de la "supeditación", las CE tratan de reconfigurarla ampliando el sentido de la expresión "una entre otras varias

[110] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 79.

[111] *Ibid*, párrafo 81.

[112] *Ibid*, párrafo 88.

condiciones".[113] Las CE sostienen que esas palabras del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 prohíben adoptar medidas aun cuando la exportación sólo sea una forma de satisfacer criterios de admisibilidad que son neutrales a ese respecto.[114] La interpretación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 propugnada por las CE va mucho más allá de la supeditación a las exportaciones. Extiende la aplicación de la disposición a prácticamente cualquier medida que guarde alguna relación con la exportación o que pueda dar lugar a una exportación. Sin embargo, la frase "una entre varias otras condiciones" no tiene ese sentido.

134. La palabra clave en la frase "una entre varias otras condiciones" es "otras". Las CE sugieren equivocadamente que el significado de "otras" es "alternativas".[115] El sentido corriente de la palabra "otra" es "una - de dos" o "lo que sigue a lo primero, segundo; posterior, adicional".[116] Visto así, el término "otras" es sinónimo del concepto *adicional*.

135. Habida cuenta del sentido corriente del término "otras", la frase "una entre varias otras condiciones" sugiere que los resultados de exportación pueden ser una condición *adicional* a otras aplicables, si bien los resultados de exportación no dejan de ser una condición que debe cumplirse. Así pues, la expresión "varias otras condiciones" hace referencia a una serie de condiciones precedentes -todas las cuales deben cumplirse para que algo ocurra. Por tanto, en el contexto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, una subvención sólo está "supeditada a los resultados de exportación … como una entre otras varias condiciones", cuando un gobierno otorga esa subvención condicionándola al cumplimiento de una serie de condiciones, una de las cuales es los resultados de exportación.

136. Una de las consecuencias del razonamiento de las CE sería que las exenciones fiscales territoriales establecidas por muchos Miembros de la OMC, incluidos Estados miembros de las CE, estarían supeditadas a las exportaciones en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. De la misma manera que las CE aducen que la exclusión establecida en la Ley se aplica a las exportaciones y a las transacciones totalmente extranjeras -una simplificación excesiva que los Estados Unidos, como se indica más arriba, rechazan- cabría decir que las exclusiones fiscales aplicadas por otros países con respecto a los ingresos en el extranjero se aplican a tres tipos de transacciones; importaciones, transacciones totalmente extranjeras, y exportaciones. De la misma manera que las CE sostienen equivocadamente que los fabricantes estadounidenses están obligados a exportar para obtener ingresos excluidos en virtud de la Ley, podría decirse que los fabricantes nacionales de esos países sólo pueden obtener los beneficios de una exención territorial si exportan. Los ingresos derivados de la venta de los productos de esos mismos fabricantes por intermedio de un distribuidor nacional o directamente en el mercado interior no reúnen las condiciones necesarias para una exención comparable. Es difícil imaginar que ésa fuera la intención de los redactores del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Sólo interpretando "varias otras condiciones" como una serie

---

[113] *Ibid*, párrafos 121 a 130.

[114] *Véase ibid*, párrafo 123; *véase también ibid*, párrafo 96. Para empezar, las CE incurren en error al fundamentar su interpretación en el asunto *Canadá - Aeronaves* (*Órgano de Apelación*). *Véase ibid*, párrafo 126. En ese asunto, ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación interpretaron la frase "una entre varias otras condiciones". En lugar de ello, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación concluyeron que la supeditación a las exportaciones en relación con subvenciones otorgadas a industrias distintas de la industria aeronáutica no era pertinente en su análisis *de facto* de los pagos a la industria aeronáutica. *Véase Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación)*, párrafo 179 y *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, WT/DS70/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafos 9.305-9.348.

[115] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 128.

[116] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

de condiciones precedentes puede darse el efecto adecuado al término "supeditadas" en este contexto.[117]

4. La alegación de las CE de que la exclusión no se aplicará a las manufacturas extranjeras es errónea y no encuentra fundamento en los hechos

137. Las CE sostienen que la aplicación de la exclusión establecida en la Ley a las manufacturas extranjeras es "meramente cosmética (y un intento de ocultar una subvención a la exportación prohibida)".[118] Las CE sostienen que la aplicación de la exclusión a las manufacturas extranjeras "sólo puede obtenerse cuando el productor extranjero opta por ser gravado como una empresa nacional de los Estados Unidos".[119] Según las CE, una empresa extranjera nunca optaría por "ser asimilada a las nacionales" porque supuestamente con ello se impondría a sí misma cargas fiscales adicionales sin reducir sus cargas fiscales en su jurisdicción original.[120] Las afirmaciones de las CE son erróneas y no encuentran fundamento en los hechos.

a) La aplicación de la exclusión a las transacciones con mercancías manufacturadas en el extranjero no está limitada a los casos en que un fabricante extranjero opta por ser asimilado a los nacionales

138. Las CE sostienen que la aplicación de la Ley a las mercancías manufacturadas en el extranjero es meramente cosmética porque supuestamente ningún fabricante extranjero optará por ser tratado como una empresa nacional en aplicación del artículo 943 (e) (1) del IRC.[121] Sin embargo, las CE dan por supuesto que la Ley sólo se aplica a las mercancías manufacturadas en el extranjero cuando se ha hecho esa opción. Esa suposición es incorrecta.

139. En general, la Ley se aplica a las sucursales extranjeras de empresas estadounidenses que fabrican fuera de los Estados Unidos sin necesidad de opción. Esto es así porque con arreglo a la legislación de los Estados Unidos las sucursales extranjeras de las empresas estadounidenses no se tratan como entidades separadas a efectos fiscales. Por consiguiente, las mercancías manufacturadas por las sucursales extranjeras de las empresas estadounidenses se tratan como mercancías manufacturadas por las empresas matrices estadounidenses, a las que incumbe el pago de impuestos estadounidenses sobre los ingresos derivados de la fabricación de esas mercancías.[122]

140. Para demostrar lo anterior puede ser útil recurrir a un ejemplo. Supóngase que una empresa estadounidense posee una fábrica en México y vende regularmente mercancías manufacturadas en esa fábrica a compradores de fuera de los Estados Unidos. Con arreglo a la anterior Ley de los Estados

---

[117] Las CE invocan las disposiciones sobre derechos compensatorios del Departamento de Comercio de los Estados Unidos en apoyo de su interpretación de la frase "entre otras varias condiciones". *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 128. Sin embargo, las disposiciones sobre derechos compensatorios de los Estados Unidos no pueden modificar el sentido corriente de las disposiciones del Acuerdo SMC.

[118] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 131.

[119] *Ibid*, párrafo 132.

[120] *Ibid*.

[121] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (e) (1) del IRC.

[122] Como se indica más arriba, los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas incluyen los fabricados fuera de los Estados Unidos. *Véase* el artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

Unidos, generalmente la empresa estadounidense habría estado obligada a pagar en los Estados Unidos impuestos sobre los ingresos imputables a la fábrica mexicana. Sin embargo, con arreglo a la Ley, los ingresos derivados de esas transacciones extranjeras con mercancías manufacturadas en México por la sucursal se tratarían como ingresos extraterritoriales de la empresa estadounidense.

141. En esos casos, que no son raros, la exclusión establecida por la Ley se aplicaría a las transacciones con mercancías manufacturadas en el extranjero sin necesidad de que un fabricante extranjero optara por pagar impuestos en los Estados Unidos. Por consiguiente, la afirmación de las CE de que la exclusión establecida por la Ley nunca se aplicaría a las mercancías manufacturadas en el extranjero es incorrecta.

b) Las empresas manufactureras extranjeras pueden optar por ser asimiladas a las nacionales sin quedar sujetas al pago de impuestos adicionales

142. Además de esa incomprensión básica del texto de la Ley, las CE tampoco comprenden cómo funciona el sistema de asimilación a las empresas nacionales. En lo tocante a la categoría de transacciones para las que se requiere la opción de asimilación, las CE alegan que ningún contribuyente extranjero haría esa opción porque en definitiva se vería obligado a pagar más impuestos. Eso es una afirmación de carácter fáctico que las CE no han fundamentado.

143. Además, el supuesto subyacente en la afirmación de las CE -que la opción de asimilación necesariamente aumentaría las cargas fiscales de una empresa extranjera- es falso. De hecho, hay diversas circunstancias en las que la opción de una empresa por ser tratada como una empresa nacional no daría lugar a un aumento global de sus cargas fiscales.

144. Supóngase, por ejemplo, que una empresa manufacturera extranjera está constituida en el país X y es el proveedor de una empresa de distribución ubicada en los Estados Unidos. Supóngase también que el tipo impositivo del país X es igual o mayor que el tipo impositivo de los Estados Unidos. Ciertamente, la empresa, si optara por la asimilación, tendría que pagar impuestos sobre los ingresos de manufactura tanto en los Estados Unidos como en el país X.

145. Sin embargo, con arreglo a la Ley, la opción hará que la empresa extranjera sea tratada como una empresa estadounidense a todos los efectos del IRC. Como tal, la empresa estará facultada, con respecto a cualquier impuesto pagado al país X, para solicitar una deducción, por impuestos pagados en el extranjero, de los impuestos estadounidenses. La legislación de los Estados Unidos permitiría a la empresa extranjera compensar en su totalidad la carga fiscal en los Estados Unidos mediante deducciones por pago de impuestos en el extranjero. En ese caso, la empresa extranjera tendría las mismas cargas fiscales que antes de la opción, por lo que ésta le sería indiferente. En virtud de la opción, la exclusión establecida por la Ley se aplicaría a las ventas de productos manufacturados por la empresa manufacturera extranjera y vendidos en el extranjero.[123]

146. En consecuencia, la afirmación de las CE de que la opción de asimilación normalmente conllevaría una mayor carga fiscal para las empresas que la hicieran es falsa.

[123] Si los productos manufacturados en el extranjero son vendidos en el extranjero por la empresa de distribución estadounidense, la exclusión se aplicaría a los ingresos de la empresa de distribución, no a los ingresos de la empresa manufacturera. Si la empresa manufacturera vende directamente los productos en el extranjero, la exclusión se aplicaría a los ingresos por ventas en el extranjero de la empresa manufacturera. En ese caso, la empresa manufacturera sólo obtendría reducciones por pago de impuestos en el extranjero con respecto a la parte de sus ingresos que no está excluida en virtud de la Ley. No obtendría reducciones con respecto a los ingresos excluidos.

c) La opción de asimilación tenía por finalidad igualar el trato fiscal otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero

147. Como demuestran los antecedentes legislativos de la Ley, la opción de asimilación tenía por objeto igualar el trato otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero, con independencia de que lo hagan como sucursales o como empresas. La finalidad de la opción de asimilación no era desalentar la aplicación de la Ley a las mercancías manufacturadas en el extranjero. Como se explica más arriba, la aplicación de la exclusión establecida por la Ley a las mercancías manufacturadas en el extranjero es real y demuestra que la exclusión no está supeditada a la exportación.

148. Antes de la Ley, los contribuyentes estadounidenses que fabricaban en el extranjero en forma de sucursales estaban por lo general sujetos al pago de los impuestos vigentes sobre todos los ingresos de manufactura de sus sucursales. Sin embargo, generalmente los contribuyentes estadounidenses podían aplazar la imposición de los ingresos de manufactura de sus empresas filiales en el extranjero. Al elaborar la Ley, el Congreso de los Estados Unidos quiso impedir que los contribuyentes invocaran inadecuadamente la exclusión establecida por la Ley en relación con los ingresos para los que está aplazado el pago de impuestos. Por consiguiente, la Ley estipula que los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos no son bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas si no han sido manufacturados por una persona que pague en los Estados Unidos impuestos sobre sus ingresos de manufactura.

149. Para velar por que esa limitación no haga que la exclusión establecida por la Ley se aplique únicamente a las ventas en el extranjero de sucursales de empresas estadounidenses, la Ley permita las empresas extranjeras -es decir, a las filiales- optar por ser tratadas como empresas nacionales.

150. En suma, los artículos 942 (a) (2) y 943 (e) (1) del IRC, en la forma enmendada por la Ley, tenían por finalidad igualar el trato otorgado a las sucursales y las empresas de los contribuyentes estadounidenses con instalaciones de producción en el extranjero. Esos artículos no tenían por finalidad, como alegan las CE, desalentar la aplicación de la Ley a las empresas manufactureras extranjeras o a los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos.

5. Las CE no han logrado demostrar que la exclusión establecida por la Ley está supeditada a la exportación

151. Los nuevos criterios jurídicos propugnados por las CE son fruto de la necesidad, habida cuenta de la falta de pruebas que demuestren la supeditación a la exportación. Aunque aparentemente las CE hacen una alegación jurídica, en realidad lo que están haciendo es aseveraciones fácticas, que no se han fundamentado, sobre los efectos de la Ley en las exportaciones. Lo único que las CE han invocado ante el Grupo Especial por lo que respecta a la supeditación a la exportación es que con arreglo a la Ley algunos contribuyentes pueden obtener ingresos extraterritoriales excluidos si exportan. Sin embargo, como se ha demostrado más arriba, el que la exportación sea una forma de satisfacer un criterio neutral a ese respecto no hace que la Ley esté supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Las CE no han demostrado que sea preciso exportar con objeto de obtener ingresos excluidos.

152. Las CE han puesto de relieve el hecho de que algunos contribuyentes que actuaron al amparo de las disposiciones relativas a las EVE pueden estar facultados para obtener ingresos excluidos en virtud de la Ley, alegando que la supeditación a la exportación de aquéllas demuestra la supeditación a la exportación de ésta. Sin embargo, la nota 4 del Acuerdo SMC, incluida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, confirma que el otorgamiento de una subvención a los exportadores no hace por sí mismo que una subvención esté supeditada a la exportación. La nota 4 dice así:

> El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición.

Por tanto, el hecho de que los exportadores puedan obtener ingresos excluidos en virtud de la Ley no es prueba suficiente de que el otorgamiento de subvenciones esté *vinculado a* la exportación o *supeditado a ella*.[124]

153. En suma, aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley constituyera una subvención, las CE no han logrado demostrar que esa "subvención" está supeditada a los resultados de exportación. A falta de esa demostración, la exclusión de los ingresos extraterritoriales no constituye una subvención a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

D. COMO LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO, LA EXCLUSIÓN NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DE LA QUINTA FRASE DE LA NOTA 59 DEL ACUERDO SMC

154. Aunque se estimara que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1, y aunque se considerara que esa "subvención" está supeditada a las exportaciones en el sentido del texto, por lo demás inequívoco, del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, esa exclusión no constituiría una subvención a la exportación prohibida con arreglo al Acuerdo SMC. Esto es así porque la nota 59 del Acuerdo SMC matiza la aplicación de la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación establecida en el Acuerdo. Más concretamente, la quinta frase de la nota 59, leída en conjunción con la nota 5 del Acuerdo SMC, estipula que "las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" no están prohibidas por el Acuerdo. Como la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es precisamente una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la exclusión no está prohibida por el Acuerdo SMC.

2. Relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y la nota 59

155. Antes de examinar el sentido de la quinta frase de la nota 59, los Estados Unidos explicarán cómo encaja la nota en el Acuerdo SMC en general y qué relación guarda con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 en particular.

---

[124] *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 172. En el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 en el asunto *Canadá - Aeronaves*, el Órgano de Apelación dijo que una subvención otorgada a empresas que exporten "no impone la conclusión de que exista una "relación de condicionalidad o dependencia" de tal naturaleza que la concesión de una subvención esté "vinculada a" los resultados de exportación" *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles - Recurso por el Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS70/AB/RW, informe del Órgano de Apelación adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 48. Tras examinar las pruebas de que las subvenciones estaban específicamente centradas en la industria aeronáutica debido a su acusada orientación hacia las exportaciones, el Órgano de Apelación dijo que "los dos factores de "orientación" pueden *perfectamente* ser pertinentes a un examen en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, pero no constituyen necesariamente una prueba concluyente de que la concesión de una subvención esté "*supeditada"* o *"condicionada"* a los resultados de exportación ni "*dependa*" de ellos. En el presente procedimiento no consideramos que los dos factores de "orientación", en sí mismos, constituyan una prueba suficiente de la *supeditación* prohibida a las exportaciones". *Ibid*, párrafo 49.

a) Las prácticas que con arreglo a lo especificado en el Anexo I no constituyen subvenciones a la exportación no están prohibidas por el Acuerdo SMC

156. Para aclarar el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, los redactores del Acuerdo SMC adjuntaron como Anexo I una "Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación". En el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 los redactores especificaron que en la Lista ilustrativa se identificaban prácticas comprendidas en la prohibición establecida en dicha disposición.[125] Al mismo tiempo, los redactores aclararon que las prácticas que en la Lista ilustrativa se identifican como *no* constitutivas de una subvención a la exportación *no* están prohibidas por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni por ninguna otra disposición del Acuerdo. Lo hicieron mediante la nota 5 del Acuerdo, incluida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. La nota 5 estipula que "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo". Con arreglo a ello, si un tipo de medida se menciona en la Lista ilustrativa como medida que constituye una subvención a la exportación, esa medida estará prohibida por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3; si en la Lista una medida se menciona como medida que *no* constituye una subvención a la exportación, esa medida *no* está prohibida por *ninguna disposición* del Acuerdo SMC.

b) La relación entre el párrafo e) del Anexo I y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

157. El párrafo e) del Anexo I establece una prohibición general de la condonación o reducción de impuestos pagaderos sobre los ingresos de exportación. Estipula que "la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos" constituyen subvenciones a la exportación. Las CE se refirieron correctamente a los términos del párrafo e) al observar que guarda una relación o conexión especial, precisa o claramente definida con las exportaciones.[126] Esto significa que el párrafo e) se aplica a las exenciones, remisiones o aplazamientos de impuestos sobre la renta directamente relacionados con ingresos derivados de transacciones de exportación o estrecha o singularmente adaptados o abiertamente vinculados a ellos.

158. A pesar de esa definición, y en particular de la utilización en el párrafo e) de la palabra "específicamente", las CE aducen que el párrafo e) *amplía* el ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Las CE sostienen que:

> La supeditación es una forma particular de relación especial. Por tanto, toda subvención que esté supeditada a los resultados de exportación estará necesariamente "relacionada específicamente con las exportaciones" en el sentido del párrafo e). Sin embargo, la expresión "relación específica" es más amplia que la expresión "supeditación". La primera abarca cualquier vínculo específico, por lo que incluiría los simples *incentivos*.[127]

159. La teoría de las CE por lo que respecta al párrafo e) es insostenible, porque no tiene en cuenta la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y el Anexo I. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 establece expresamente que las subvenciones enumeradas en el Anexo I son "ilustrativas", ya que constituyen una lista no exhaustiva de subvenciones a la exportación que están

[125] El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 estipula en su parte pertinente que "las siguientes subvenciones … se considerarán prohibidas; a) las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, *con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el Anexo I*" (cursiva añadida).

[126] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 149 a 153.

[127] *Ibid*, párrafos 156 y 157.

"supeditadas … a los resultados de exportación". Por esa razón, los redactores del Acuerdo explicaron la relación entre el Anexo I y la prohibición de las subvenciones a la exportación diciendo; "*con inclusión* de las *citadas a título de ejemplo* en el Anexo I" (cursiva añadida).

160. El sentido ordinario de las palabras "con inclusión" confirma que la Lista ilustrativa no amplía el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. "Con inclusión" significa "incluyente", e "incluyente" significa "que incluye".[128] La palabra "incluir" se define como "contener como parte de un todo" o "situar en una clase o categoría".[129] Por tanto, las subvenciones a la exportación identificadas en el Anexo I no son sino *ejemplos* de una clase o categoría de "subvenciones a la exportación" englobadas en el ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Esos ejemplos, aunque en cierta medida aclaran el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, no amplían el alcance de esa disposición como sugieren las CE. Contrariamente a lo que alegan las CE, el párrafo e) del Anexo I no prohíbe y no puede prohibir la exención, remisión o aplazamiento de impuestos directos que no estén "supeditados … a los resultados de exportación". De hecho, en la medida en que el requisito de supeditación estipulado en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no engloba las subvenciones otorgadas sobre la base de *meras expectativas de resultados de exportación* -como se indica en la sección C *supra*-, el párrafo e) no puede brindar una puerta falsa para acceder a lo que las CE denominan "incentivos" que no están supeditados a la exportación.[130]

161. El fundamento del párrafo e) es una prohibición de las exoneraciones o desgravaciones fiscales para los ingresos derivados específicamente de las exportaciones. Se aplica a medidas que condonan impuestos aplicables *directa* o *únicamente* a los ingresos derivados de transacciones de exportación. Para que el párrafo e) pueda aplicarse, las desgravaciones fiscales en cuestión deben estar supeditadas a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

c) Relación entre la nota 59 y el párrafo e)

162. La nota 59 explica y matiza la aplicación del párrafo e). La nota 59, que está incluida en el párrafo e)[131], menciona determinadas prácticas que, si bien entrañan la no recaudación de impuestos directos sobre ingresos obtenidos en transacciones de exportación, quedan fuera del ámbito de aplicación del párrafo e). Como se indica más arriba, en virtud de la nota 5, si la nota 59 menciona medidas que no son subvenciones a la exportación, esas medidas no están prohibidas por el Acuerdo SMC.

i) Primera frase de la nota 59; aplazamiento

[128] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

[129] *Ibid.*

[130] La tentativa de las CE de ampliar el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 mediante el párrafo e) del Anexo I difiere del criterio aplicado al impugnar las disposiciones relativas a las EVE. Como el Grupo Especial recordará, en el procedimiento inicial, las CE invocaron el párrafo e) porque las disposiciones relativas a las EVE se aplicaban explícita y únicamente a las exportaciones, alegando en su primera comunicación al Grupo Especial, párrafo 159, que las ventajas EVE estaban "relacionadas específicamente con las exportaciones, dado que están *supeditadas* a la exportación de productos de los Estados Unidos y *limitadas en cuanto a su alcance* a la medida de tal exportación". *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 4.304 (cursiva añadida). Las CE reconocieron entonces que el párrafo e) se aplica a una subserie relativamente reducida de subvenciones que están supeditadas a la exportación, así como centradas en ella o "limitadas" a ella.

[131] En contraste con la nota 58, que se aplica a más de un párrafo del Anexo I, la nota 59 se refiere únicamente al párrafo e).

163. La primera frase de la nota 59 estipula que "los Miembros reconocen que el aplazamiento no constituye necesariamente una subvención a la exportación en los casos en que, por ejemplo, se perciben los intereses correspondientes". Esa frase pone de manifiesto que a pesar de que en el párrafo e) se estipula, por lo demás inequívocamente, que el aplazamiento total o parcial, relacionado específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos constituye una subvención a la exportación prohibida, el párrafo e) no es aplicable a los programas de aplazamiento si se perciben los "intereses correspondientes".[132]

164. Ni el párrafo e) ni la nota 59 definen lo que significa "aplazamiento", pero esa expresión parece referirse a los casos en que la imposición se demora, tal vez indefinidamente, a reserva de que ocurra alguna cosa.[133] El aplazamiento podría aplicarse a los ingresos de exportación en diversas formas, pero afecta especialmente a las exportaciones en los casos en que los impuestos sobre los ingresos de exportación obtenidos por una entidad vinculada en el extranjero (es decir, una filial extranjera) no se perciben salvo que sean repatriados a la filial nacional y hasta que lo sean.[134] Esto significa que, con arreglo a la primera frase de la nota 59, una medida que aplace los impuestos sobre los ingresos de exportación procedentes del extranjero de una filial extraterritorial puede eludir la aplicación del párrafo e) siempre que se perciban "los intereses correspondientes".[135]

165. Por consiguiente, la primera frase de la nota 59 matiza el párrafo e). Aclara que al menos en un caso, a pesar de lo dispuesto en el texto, por lo demás inequívoco, del párrafo e), el Acuerdo SMC no prohíbe que no se impongan impuestos a los ingresos de exportación. Aunque en su decisión sobre el asunto *EVE* el Órgano de Apelación no quiso hacer observaciones sobre el sentido de la primera frase de la nota 59, porque ese asunto no entrañaba aplazamientos, el Órgano de Apelación reconoció que la primera frase está específicamente relacionada con el párrafo e) y lo "matiza".[136]

ii) La quinta frase de la nota 59; evitar la doble imposición

166. Una segunda esfera en la que la nota 59 crea una excepción al párrafo e) es por lo que respecta a las medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.[137] La última frase de la nota estipula que "el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un

[132] La razón para ello parece ser que el cobro de "los intereses correspondientes" contrarresta suficientemente las ventajas que pudieran otorgarse a las exportaciones.

[133] Según el *New Shorter Oxford English Dictionary* (1993), "defer" (aplazar) significa "to put off (an action or procedure, an event, matter, or question) to some later time; to delay, postpone" (dejar (una acción o procedimiento, un hecho, asunto o cuestión) para algún momento posterior; demorar, posponer).

[134] El aplazamiento podría aplicarse también a la exención de impuestos sobre los ingresos de exportación obtenidos por empresas extraterritoriales en espera de su repatriación no sólo a las empresas matrices nacionales sino también a los accionistas en general.

[135] El aplazamiento con interés sólo es una de las formas de aplazamiento del pago de impuestos sobre ingresos de exportación que no constituye una subvención a la exportación. Esto es así porque la primera frase de la nota 59 sólo cita el cobro de los "intereses correspondientes" como "ejemplo" de un caso en el que "el aplazamiento relacionado específicamente con las exportaciones" no constituye una subvención a la exportación prohibida.

[136] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 97. Los Estados Unidos no sostienen que la Ley contemple el aplazamiento, pero analizan la primera frase de la nota 59 para ilustrar el sentido global y la significación de la nota.

[137] En el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación declinó examinar el sentido de la quinta frase de la nota 59 por constatar que los Estados Unidos no habían planteado esa cuestión al Grupo Especial. *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafos 101 a 103.

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. La nota 59 no define lo que significa "doble imposición" o qué tipos de medidas son las adecuadas para "evitarla", pero el sentido corriente de esas palabras indica que abarcan medidas para evitar que los mismos ingresos se vean sujetos dos veces al pago de impuestos. Esa forma de entender la última frase de la nota 59 deriva del hecho de que "*avoid*" (evitar) significa "*keep off; prevent; obviate*" (eludir; impedir; obviar)[138], "*double*" (doble) significa "*twice as much or as many*" o "*ocurring twice*" (dos veces más o que ocurre dos veces)[139], y "*taxation*" (imposición) significa "*the imposition or levying of taxes*" (la aplicación o percepción de impuestos).[140]

167. Significativamente, la quinta frase de la nota 59 no se aplica a cualquier tipo de ingresos, sino sólo a los "ingresos procedentes del extranjero". La nota no define esa expresión, pero su sentido ordinario es el siguiente; 1) "income" (ingresos) significa "the (amount) of money or other assets received or due to be received from employment, business, investments, etc. (la cantidad de dinero u otros activos recibidos o que deban recibirse como consecuencia de un empleo, negocio, inversión, etc.)[141]; 2) "foreign" (extranjero) significa "carried on or taking place abroad" (que se realiza o tiene lugar en otro país) o "situated outside the country; not in one's own land" (situado fuera del país; no en la propia tierra)[142]; y 3) "source" (fuente, en el presente texto procedencia) significa "a place or thing from which something material is obtained or originates" (un lugar o cosa de donde algo material se obtiene o es originario).[143] Así pues, a los efectos de la nota 59, los ingresos procedentes del extranjero incluirían el dinero (u otros activos) que tengan su origen fuera de las fronteras o del territorio del Miembro de la OMC que aplica una medida para evitar la doble imposición.

168. Los ingresos procedentes del extranjero pueden ser objeto de doble imposición porque pueden ser gravados por el país del que proceden (a veces denominado país de origen) y por el país donde reside el contribuyente (a veces denominado país de residencia). También puede haber doble imposición porque dos países aleguen que el mismo contribuyente es un residente sujeto a su jurisdicción o porque los mismos ingresos tienen su origen dentro de sus fronteras. Sea cual fuere la base jurídica, la cuestión de la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero es significativa en el contexto de las exportaciones porque, por definición, los bienes o servicios vendidos o prestados en una transacción de exportación se venden o prestan de un país a otro. Como consecuencia de ello, algunos de los ingresos generados por una transacción de exportación pueden considerarse "extranjeros" porque el destino de los productos exportados, la ubicación del comprador, la transferencia de titularidad, el pago o las actividades económicas que dan lugar a la venta pueden tener lugar fuera del país de residencia del vendedor. Un país extranjero que pueda alegar que es la "fuente" de parte o de todos los ingresos obtenidos fuera del país de residencia del vendedor -debido, por ejemplo, a una de las razones arriba enumeradas- puede intentar gravar esos ingresos. Al mismo tiempo, el país de residencia del contribuyente puede alegar lo mismo con respecto a los mismos ingresos.

169. Para mitigar esta preocupación y otras conexas, la quinta frase de la nota 59 permite a los Miembros de la OMC abstenerse de gravar ingresos procedentes del extranjero obtenidos en

[138] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

[139] *Ibid.*

[140] *Ibid.*

[141] *Ibid.*

[142] *Ibid.*

[143] *Ibid.*

transacciones de exportación. No puede haber duda alguna de que esto es así, porque la quinta frase de la nota 59 delimita el ámbito de aplicación del párrafo e), que prohíbe la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, "relacionados específicamente con las exportaciones", de los impuestos directos. Como indica la quinta frase de la nota 59, "*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 …" (cursiva añadida).

d) En la nota 59 se mencionan determinadas medidas como medidas que no son subvenciones a la exportación en el sentido de la nota 5

170. Como se ha demostrado más arriba, las frases primera y quinta de la nota 59 matizan el párrafo e). En ambas frases se identifican ciertas prácticas fiscales que son admisibles aunque puedan estar directamente vinculadas con exportaciones.

171. La primera frase de la nota 59 aclara que el aplazamiento de la imposición "relacionado específicamente con las exportaciones" es admisible cuando "se perciben los intereses correspondientes". Un aplazamiento que no estuviera "relacionado específicamente con las exportaciones" escaparía al ámbito de aplicación del párrafo e) y no necesitaría matización alguna en la nota 59 para no estar sujeto a la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación establecida en el Acuerdo SMC. Los redactores del Acuerdo incluyeron la primera frase de la nota 59 para aclarar que un régimen de aplazamiento con intereses, aunque esté directamente relacionado con exportaciones, no constituye una subvención a la exportación prohibida.

172. De manera análoga, la quinta frase de la nota 59 permite adoptar medidas para evitar la doble imposición aunque éstas pudieran constituir de otro modo exenciones, remisiones o aplazamientos, relacionados específicamente con las exportaciones, de impuestos directos con arreglo al párrafo e). Así lo demuestran las primeras palabras de la quinta frase; "el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición". De hecho, si las medidas para evitar la doble imposición sólo se permitieran cuando *no* estuvieran específicamente relacionadas con las exportaciones, la quinta frase carecería de sentido. En ella se indicaría meramente algo que es obvio, es decir, que las medidas no relacionadas específicamente con las exportaciones no están sujetas a lo dispuesto en el párrafo e) ni en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

173. En consecuencia, las medidas para evitar la doble imposición están englobadas en el significado de la nota 5. Esa nota estipula que "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas …". El sentido corriente de "*referred*" (mencionadas) es "*to assign to a thing, or class of things, as being properly included or comprehended in this; to regard as naturally belonging, pertaining, or having relation to; to attach or attribute to*" (determinar que una cosa o clase de cosas está adecuadamente incluida o comprendida; considerar como naturalmente correspondiente, perteneciente o relacionado con; atribuir o imputar).[144] También puede significar algo tan simple como "*a reference in a book*" (una referencia en un libro).[145] En consecuencia, la nota 5 indica que una medida sólo necesita incluirse o mencionarse en el Anexo I de forma que esté adecuadamente determinada o clasificada como algo que no constituye una subvención a la exportación. La nota 5 no requiere que las palabras "no es una subvención a la exportación" aparezcan en la descripción de la medida en cuestión que figura en la Lista ilustrativa.

[144] *Ibid.*

[145] *Ibid.*

174. Al formular este argumento, los Estados Unidos no se apoyan en el principio *a contrario sensu*, en virtud del cual se presume que de una norma o aseveración afirmativa cabe deducir la conclusión opuesta. Antes bien, el hecho de que la quinta frase de la nota 59 disponga expresamente una limitación del párrafo e) indica que los redactores del Acuerdo SMC tenían la intención de que las medidas para evitar la doble imposición no fueran tratadas como subvenciones a la exportación prohibidas.

175. La misma distinción hizo el Grupo Especial encargado del asunto *Brasil - Aeronaves*.[146] El Grupo Especial constató en primer lugar que "en su sentido corriente, la nota 5 se relaciona con situaciones en las que se hace referencia a una medida que *no* constituye una subvención a la exportación".[147] Además, el Grupo Especial observó que la nota 5, en su sentido corriente, podría extenderse aún más para abarcar casos en los que la Lista ilustrativa contiene alguna otra forma de declaración *afirmativa* de que una medida no está sujeta a la prohibición del párrafo 1 a) del artículo 3.[148] Seguidamente, el Grupo Especial indicó que ese razonamiento era aplicable a las frases primera y quinta de la nota 59.[149] Por tanto, con arreglo a ese razonamiento, las medidas para evitar la doble imposición se "mencionan" en el Anexo I como medidas que no son subvenciones a la exportación y que por ello no están prohibidas por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni por ninguna otra disposición del Acuerdo SMC.

3. Medidas para evitar la doble imposición en virtud de la nota 59

176. En la sección precedente, los Estados Unidos han demostrado que con arreglo a la quinta frase de la nota 59 las medidas adoptadas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero no están prohibidas por el Acuerdo SMC. En la presente sección, los Estados Unidos demuestran que la no imposición de los ingresos procedentes del extranjero es una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59.

a) La no imposición de ingresos procedentes del extranjero es un método generalmente aceptado para evitar la doble imposición

177. No parece que haya diferencias entre las CE y los Estados Unidos sobre si un sistema de no imposición de los ingresos procedentes del extranjero es un medio aceptable para evitar la doble imposición. Esta posición mutua deriva del hecho de que disciplinas fiscales internacionales bien establecidas han reconocido desde hace tiempo que dos países pueden invocar el derecho y la capacidad de gravar los mismos ingresos, perjudicando innecesariamente a los contribuyentes y obligando a los respectivos países a tomar medidas para rectificar una posible injusticia. Como indicaron las CE al Grupo Especial encargado del asunto *EVE*,

> Cuando un residente en un país obtiene ingresos que provienen de fuera del país (ingresos procedentes del extranjero), el derecho de ese país a gravar los ingresos basándose en su jurisdicción mundial derivada de la residencia puede superponerse al derecho de otro país a gravar los ingresos basándose en su jurisdicción derivada

[146] *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones de aeronaves - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/RW, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 4 de agosto de 2000.

[147] *Ibid*, párrafo 6.36.

[148] *Ibid*.

[149] *Ibid*. En contraste, el Grupo Especial constató que no había fundamento alguno para asumir que las medidas que simplemente quedan fuera del ámbito de las subvenciones a la exportación mencionadas en el Anexo I *no* son subvenciones a la exportación a los efectos de la nota 5. *Ibid*.

> del origen. Por tanto, los ingresos procedentes del extranjero obtenidos por un residente en un país pueden resultar gravados tanto por el país de origen como por el de residencia, a no ser que existan disposiciones para evitar la doble imposición. La necesidad de evitar la doble imposición es evidente por motivos de equidad y de política económica.[150]

178. Aunque la OMC no ha definido los tipos de medidas que pueden usarse para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, dos categorías generales de medidas son bien aceptadas y utilizadas en todo el mundo con esa finalidad. Se trata del método de exención (o no imposición) y el método de descuento. Ambos han sido aceptados por los dos principales modelos de tratados, preparados bajo los auspicios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos ("OCDE") y las Naciones Unidas.[151] De hecho, las CE alegaron ante el Grupo Especial que ambos establecían formas adecuadas de evitar la doble imposición.[152]

b) Explicación del método de exención (no imposición) para evitar la doble imposición; las normas modelo de la OCDE

179. Tanto el modelo de convenio de la OCDE como el de las Naciones Unidas autorizan expresamente a los países a utilizar exenciones (no imposición) o descuentos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Aunque los detalles de sus respectivas disposiciones son distintos, los dos modelos de convenios sirven a los mismos fines por lo que respecta al presente asunto. Para explicar en qué consiste el método de exención y cómo funciona para evitar la doble imposición, los Estados Unidos harán referencia a la disposición sobre exención del modelo de convenio de la OCDE.[153] El Convenio de la OCDE es el modelo de convenio en el que se basa la mayoría de los Estados miembros de las CE, y en él se ve claramente cómo pueden emplearse las exenciones (no imposición) para evitar la doble imposición.

180. El modelo de convenio de la OCDE establece, en su parte pertinente:

METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 23 A

MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente en un Estado Contratante obtiene ingresos o posee capital que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primero de los Estados mencionados, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 2 y 3, eximirá a esos ingresos o capitales del pago de impuestos.[154]

---

[150] Anexo EC-2, página 1 (US-5).

[151] *Convenio modelo sobre la doble imposición de los ingresos y del capital* (OCDE, 1992) ("Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE") (prueba documental US-7), *véase también* la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollos y países en desarrollo*, Pub. Nº ST/ESA/102 (1980).

[152] Anexo EC-2, página 2 (US-5).

[153] Al hacerlo, los Estados Unidos no se basan en el modelo de convenio de la OCDE como fuente autorizada para interpretar las normas de la OMC. Los Estados Unidos citan el convenio únicamente como ejemplo.

[154] El resto del artículo 23 A estipula lo siguiente:

*****

Artículo 23 B

MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente en un Estado Contratante obtiene ingresos o posee capital que, de conformidad con lo dispuesto en el presente Convenio, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primero de esos Estados:

a) deducirá de los impuestos sobre los ingresos de ese residente una cuantía igual a los impuestos sobre los ingresos pagados en aquel otro Estado;

b) deducirá de los impuestos sobre el capital de ese residente una cantidad igual a los impuestos sobre el capital pagados en aquel otro Estado.

Sin embargo, en ninguno de los dos casos esa deducción será superior a la parte de los impuestos sobre los ingresos o el capital, calculados antes de la deducción que, sean imputables, según proceda, a los ingresos o el capital que puedan ser gravados en aquel otro Estado.[155]

181. El comentario del modelo de convenio de la OCDE explica que tanto el método de exención como el método de descuento sirven para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.[156] El comentario deja en claro que la exención se aplica no sólo a los ingresos procedentes del extranjero obtenidos directamente por un residente en el país que grava, sino también a los dividendos y los ingresos por intereses que se repatrían al país que grava.[157] El comentario deja

---

2. Cuando un residente en un Estado Contratante obtiene ingresos que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y 11 [relativos a los dividendos transfronterizos y los ingresos por intereses, respectivamente], puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primero de los Estados mencionados deducirá de los impuestos sobre los ingresos de ese residente una cantidad igual a los impuestos pagados en el otro Estado. Sin embargo, esa deducción no será superior a la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, que sea imputable a esas categorías de ingresos obtenidos en el otro Estado.

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente en un Estado Contratante están exentos del pago de impuestos en dicho Estado, ese Estado podrá a pesar de todo, al calcular la cuantía de los impuestos aplicables a los ingresos o el capital restante de ese residente, tener en cuenta los ingresos o capitales exentos.

[155] El artículo 23 B tiene un segundo párrafo, en el que se estipula que "cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente en un Estado Contratante están exentos del pago de impuestos en dicho Estado, ese Estado podrá a pesar de todo, al calcular la cuantía de los impuestos aplicables a los ingresos o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta los ingresos o el capital exentos.

[156] *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, página C(23)-3 (US-7) ("Los artículos 23A y 23B se aplican a los casos en que un residente en el Estado R [residencia] obtiene ingresos o posee capital en el otro Estado contratante S [origen] … y esos ingresos o capital, de conformidad con el Convenio, pueden gravarse en ese otro Estado S").

[157] Comentario al *modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, página C(23)-14 (US-7) ("En los artículos 10 y 11 el derecho a gravar dividendos e intereses está dividido entre el Estado de residencia y el Estado de origen. En esos casos, el Estado de residencia está facultado para no gravarlos si así lo desea … y para aplicar el método de exención también a las categorías de ingresos arriba citadas"). Sin embargo, el

también en claro que los países están facultados para adoptar uno o ambos métodos, y que los medios por los que se aplican pueden variar de país a país.[158]

182. Además, el Comentario señala que "con arreglo al principio de exención, el Estado de residencia R no grava los ingresos que … puedan ser gravados en [otro país]". Así pues, el término "exención" a efectos de evitar la doble imposición no entraña únicamente el establecimiento de una excepción jurídica a una norma general tributaria en otro caso aplicable. En este contexto, "exención" significa no imposición de ingresos sujetos a doble tributación.[159] Con arreglo al Comentario, siempre que unos ingresos "puedan gravarse" en otro país, el país de residencia no debe gravar los mismos ingresos.[160]

c) El método de exención puede hacer posible una reducción global de los impuestos para algunos contribuyentes

183. Una distinción importante entre el método de exención (no imposición) y el método de descuento es que el primero opera *ex ante*, mientras que el segundo opera *ex post*. El método de exención lleva a no gravar ingresos que podrían estar sujetos a los sistemas fiscales de dos naciones soberanas. Se aplica en general y "por anticipado" -esto es, con independencia de los ingresos o impuestos extranjeros de que se trate en particular. En esto se diferencia del método de descuento fiscal, que sólo compensa "posteriormente" los impuestos sobre ingresos específicos que ya se han pagado en el extranjero. Los principios internacionales de tributación reconocen esas diferencias, pero aceptan ambos métodos.

184. Así como los descuentos fiscales están limitados por la cuantía de impuestos pagados en el extranjero -y cuando hay excepciones aplicables sólo pueden ofrecer una compensación parcial- con arreglo al método de exención la cuota tributaria global de un contribuyente está determinada por el tipo impositivo aplicado por el país de origen. Si el tipo impositivo aplicado por el país de origen es *más alto* que el del país de residencia, el contribuyente *pagará* más impuestos sobre los ingresos en cuestión que si esos ingresos se obtuvieran en el país de residencia. Por el contrario, si el país de origen aplica un tipo *más bajo*, el contribuyente *pagará menos* que si los ingresos se obtuvieran exclusivamente en el país de residencia.

185. El hecho de que el método de exención pueda dar lugar a una reducción fiscal global no menoscaba en absoluto la validez del método con arreglo a las normas fiscales internacionalmente aceptadas. Ni el modelo de convenio de la OCDE ni el de las Naciones Unidas obligan a las partes a aplicar un nivel impositivo mínimo en el marco de un sistema de exención. Los modelos de tratados dejan al arbitrio de cada país la determinación de si es necesario un nivel mínimo de imposición en una de la partes en el tratado para que la exención se aplique con arreglo a su legislación nacional. De hecho, en el comentario de la OCDE se indica expresamente que el Estado de residencia debe "eximir con independencia de que los demás Estados ejerzan o no efectivamente su derecho a gravar".[161] El

---

segundo párrafo del artículo 23A impone límites al método de exención por lo que respecta a esos tipos de ingresos que no son aplicables a otros tipos de ingresos.

[158] *Ibid*, página C(23)-14 ("Dada la gran variedad de técnicas y políticas fiscales en los distintos Estados por lo que respecta a la determinación del impuesto, especialmente las deducciones, bonificaciones y ventajas análogas, es preferible no proponer una solución expresa y uniforme en el Convenio, sino dejar al arbitrio de cada Estado la aplicación de sus propias leyes y técnicas").

[159] *Ibid*, página C(23)-4.

[160] *Ibid*, página C(23)-11.

[161] *Ibid*.

comentario explica que este método es el más práctico, "ya que libera al Estado de residencia de la necesidad de investigar la posición impositiva efectiva de los demás Estados".[162]

186. Las CE han reconocido esta característica del sistema de exención. Como el método de exención para evitar la doble imposición no está calibrado con arreglo a los impuestos pagados en un país extranjero, las CE han afirmado que "si los impuestos extranjeros son más bajos que los nacionales, los contribuyentes residentes con ingresos procedentes del extranjero exentos reciben un trato más favorable que otros residentes".[163]

4. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59

187. Tanto por su funcionamiento como por la forma en que está diseñada, la Ley es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero a los efectos de la nota 59.

a) La Ley se basa en la no imposición y no en los descuentos fiscales como mecanismo para evitar la doble imposición

188. La Ley se basa expresamente en el método de no imposición para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Así se indica expresamente en los antecedentes legislativos que complementan la Ley; "como la exclusión de esos ingresos extraterritoriales es un medio de evitar la doble imposición, no se permiten deducciones de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero por lo que respecta a esos ingresos excluidos".[164] En los antecedentes legislativos se explica también que al cambiar de un sistema impositivo mundial a un criterio más territorial, los Estados Unidos, por medio de la Ley, adoptaban un método de exención (o no imposición) para evitar la doble imposición habitualmente aplicado en los sistemas territoriales. La exclusión establecida en la Ley ocuparía el lugar de la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, que con arreglo al IRC es normalmente el mecanismo para evitar la doble imposición. Como se indica en los antecedentes legislativos:

> Es importante tener en cuenta que cada tipo de sistema [mundial o territorial] utiliza generalmente un método distinto para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Aunque esto es una simplificación excesiva, en los sistemas mundiales normalmente se usa el "método de descuento"; es decir, se concede una deducción fiscal por los impuestos pagados a gobiernos extranjeros sobre los ingresos obtenidos en el extranjero. En los sistemas territoriales se utiliza el "método de exención"; es decir, los ingresos obtenidos en el extranjero simplemente no se gravan. Aunque pueden esgrimirse argumentos de política fiscal para justificar la superioridad de un método sobre el otro, ambos son aceptados internacionalmente, y también se acepta internacionalmente que los países son libres de aplicar cualquiera de ellos, o ambos.[165]

189. La Ley evita la doble imposición excluyendo los ingresos extraterritoriales. Además, el artículo 114 (d) del IRC, con la adición introducida por la Ley, establece que "no se concederán deducciones en virtud de este capítulo para impuestos sobre cualesquiera ingresos o beneficios

---

[162] *Ibid.*

[163] Anexo EC-2 página 6 (US-5).

[164] *Informe de la Cámara*, página 10; *véase también* el *informe del Senado*, página 2.

[165] *Informe de la Cámara*, página 13.

extraordinarios pagados o pagaderos a un país extranjero o posesión de los Estados Unidos por lo que respecta a los ingresos extraterritoriales que están excluidos de los ingresos brutos en virtud del apartado a)". La Ley estipula asimismo que para los ingresos excluidos no están permitidas las deducciones.[166]

b) La Ley establece una exclusión parcial para los ingresos procedentes del extranjero

190. Al crear en el artículo 114 (a) una exclusión general del pago de impuestos en los Estados Unidos para los ingresos extraterritoriales y establecer seguidamente, en el artículo 114 (b), excepciones limitadas que permiten gravar una parte de esos ingresos, la Ley crea una exclusión parcial para los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la quinta frase de la nota 59. Como se indica más arriba, el sentido corriente de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" es el de beneficios o réditos originados más allá de las fronteras o del territorio del Miembro de la OMC que adopta una medida para evitar la doble imposición. Las principales circunstancias que indican si los beneficios o réditos tienen su origen más allá de las fronteras o el territorio de un país podrían ser una o más de las siguientes; los bienes o servicios de que se trate se venden o prestan fuera del territorio de la autoridad fiscal, el comprador está ubicado fuera del territorio de la autoridad fiscal, la titularidad de la mercancía se transfiere fuera del territorio de la autoridad fiscal, el pago se hace o se emite fuera del territorio de la autoridad fiscal, o las actividades económicas que dan lugar a la venta tienen lugar (al menos en parte) fuera del territorio de la autoridad fiscal.

191. Los "ingresos extraterritoriales" en virtud de la Ley tienen esos atributos extranjeros. La premisa central de la Ley es establecer una exclusión fiscal para los ingresos derivados de ventas en el extranjero.[167] Por lo que respecta a los tipos de transacciones que pueden generar ingresos excluibles, la Ley establece que las mercancías de que se trate deben ser utilizadas, consumidas o enajenadas fuera de los Estados Unidos.[168] En consecuencia, los compradores de esas mercancías normalmente se encontrarán fuera de los Estados Unidos, generalmente autorizarán o harán los pagos de las mercancías en otro país, y en muchos casos la titularidad se transferirá también en ese país. Las mercancías pueden producirse fuera de los Estados Unidos[169], y deberá alcanzarse un determinado nivel obligatorio de actividad económica en el extranjero por lo que respecta a las funciones de venta y distribución asociadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.[170]

192. A esas consideraciones se debe el que los ingresos excluidos en virtud de la Ley puedan caracterizarse adecuadamente como extraterritoriales, y por ello "procedentes del extranjero". Las CE, aunque alegan que la Ley "no concierne a los ingresos 'extraterritoriales' en el verdadero sentido de esa palabra"[171], reconocen que se aplica a los ingresos obtenidos de ventas en el extranjero.[172] Como se indica más arriba, con arreglo a la Ley los "ingresos extraterritoriales" son ingresos

[166] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 114 (c) del IRC.

[167] En el artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 114 (e) del IRC, los "ingresos extraterritoriales" se definen como los réditos generados por ventas en el extranjero que reúnen las condiciones establecidas.

[168] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (B) del IRC.

[169] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

[170] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (b) del IRC.

[171] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 17.

[172] *Ibid.*

derivados de fuentes no nacionales. Como tales, están englobados en el sentido corriente de la expresión "procedentes del extranjero".

c) La exclusión establecida por la Ley es afín a las exenciones territoriales establecidas en los sistemas de Estados miembros de las CE

193. La exclusión establecida por la Ley tenía por objeto crear un paralelismo con determinados aspectos de las exclusiones o exenciones territoriales aplicadas por los Estados miembros de las CE. Así lo ponen de manifiesto los antecedentes legislativos de la Ley:

> El Comité subraya que los ingresos extraterritoriales excluidos por esta legislación del alcance del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos son análogos a los ingresos procedentes del extranjero excluidos de impuestos en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales. Ni en el sistema fiscal modificado por esta legislación ni en muchos sistemas fiscales europeos los ingresos excluidos de tributación son únicamente los obtenidos en virtud de la exportación. Al mismo tiempo, en ambos sistemas, la exportación es una forma de obtener ingresos de fuentes extranjeras que está excluida de la tributación, y en ambos sistemas los exportadores se encuentran entre aquellos que pueden aprovechar las limitaciones impuestas a la autoridad fiscal. Aunque los exportadores pueden estar entre quienes tienen acceso a la exclusión, ello no hace que ésta esté "supeditada a las exportaciones". Si así fuera, cada exclusión general de los impuestos aplicables a, entre otros, los exportadores, se convertiría en una subvención a la exportación prohibida.[173]

194. La exclusión establecida en la Ley es análoga a la práctica de varios sistemas fiscales de Estados miembros de las CE que exime del pago de impuestos a los ingresos procedentes del extranjero.[174] Al igual que la Ley, esos sistemas de las CE no gravan al menos una parte de los ingresos generados por ventas en el extranjero. En los sistemas fiscales de las CE que aplican el principio de tributación territorial, la forma y el alcance de la aplicación de ese principio son distintos en cada país. Algunos, como Francia, han eximido tradicionalmente todos los ingresos obtenidos fuera de sus fronteras. Sin embargo, actualmente ningún país de las CE ofrece una exención global para los ingresos procedentes del extranjero. De hecho, como las CE explicaron al Grupo Especial encargado del asunto *EVE*, los Estados miembros de las CE que ofrecen una exención para los ingresos procedentes del extranjero sólo lo hacen parcialmente, y por lo general tratan esos ingresos como una excepción de la norma general en virtud de la cual los ingresos en cualquier parte del mundo de una empresa nacional están sujetos al pago de impuestos en su país de residencia.[175] Del mismo modo que la Ley desplaza al sistema fiscal de los Estados Unidos hacia un criterio más territorial, los sistemas de las CE son una mezcla de principios mundiales y territoriales.

5. Conclusión

195. Por los motivos arriba expuestos, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59. Por consiguiente, y de conformidad con la nota 5 del Acuerdo SMC, la exclusión no constituye una subvención a la exportación prohibida a los efectos del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

---

[173] *Informe de la Cámara*, página 18.

[174] Estos sistemas se analizan con más detalle en la sección sobre "Antecedentes Fácticos" *supra*.

[175] CE, Anexo-2, página 2 (US-5).

E. LA REGLA DEL 50 POR CIENTO APLICABLE A UN DETERMINADO VALOR EXTRANJERO NO HACE QUE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY SEA INCOMPATIBLE CON EL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

196. Las CE aducen que la regla del 50 por ciento aplicable a determinado valor extranjero establecida por la Ley infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.[176] El Grupo Especial no tiene necesidad de abordar esta cuestión por dos motivos. En primer lugar, como se demuestra más arriba, la exclusión establecida por la Ley no constituye una subvención en el sentido del artículo 1.1 a) 1) ii). En segundo lugar, la nota 5 estipula que las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no están prohibidas por ninguna disposición del Acuerdo SMC, incluido el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Sin embargo, aún en el caso de que el Grupo Especial constatara que dicha disposición es aplicable a la presente diferencia, la reclamación de las CE debe también rechazarse porque se apoya en una idea equivocada de la regla del 50 por ciento y porque no se ha demostrado que la exclusión establecida en la Ley está "supeditada" al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

1. La nota 5 del Acuerdo SMC priva de sentido a la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3

197. Como se indica más arriba en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, la nota 5 del Acuerdo SMC estipula que "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta *ni de ninguna otra* disposición del presente Acuerdo". Por tanto, la nota 5 ofrece inmunidad frente a todas las prohibiciones del Acuerdo SMC -incluida la establecida en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3- siempre que se cumplan las condiciones de la nota. Como también se ha demostrado más arriba, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59 del Anexo I. En consecuencia, la exclusión, al ser una "medida mencionada en el Anexo I como medida que no constituye una subvención a la exportación", no está prohibida en virtud de ninguna disposición del Acuerdo SMC, incluido el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por consiguiente, el Grupo Especial no tiene por qué abordar la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

2. El sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3

198. Si el Grupo Especial determina que la exclusión de los ingresos extraterritoriales queda fuera del ámbito de aplicación de la nota 5, el análisis de la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 deberá comenzar por el texto de esa disposición. En ese sentido, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe las "subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre varias otras condiciones". El Órgano de Apelación ha afirmado que el criterio jurídico consagrado por la palabra "supeditadas" es igualmente aplicable en el marco del apartado a) y el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.[177] Así pues, a los efectos del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, el Órgano de Apelación ha confirmado que "supeditadas" significa "condicionadas" o "dependientes en cuanto a su existencia de" otra cosa.[178] Para que una subvención esté "supeditada… al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados", tendrá que estar condicionada al uso de productos nacionales en lugar de productos importados o depender de ese uso simplemente para existir.

---

[176] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 159 a 184.

[177] *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 123.

[178] *Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación)*, párrafo 167.

3. Las CE no han comprendido la regla del 50 por ciento

199. La reclamación de las CE parte de un error fundamental de comprensión de la regla del 50 por ciento. A lo largo de su primera comunicación, las CE sugieren que la Ley contiene un requisito en materia de *contenido* nacional que impide a los fabricantes usar más de una cantidad fija de insumos importados en sus operaciones de producción.[179]

200. Sin embargo, la Ley no impide a los fabricantes utilizar más de una cantidad fija de artículos importados ni obliga a utilizar artículos manufacturados en los Estados Unidos para que una transacción pueda producir ingresos extraterritoriales excluibles. Lo que estipula la Ley es que hasta un 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los productos que forman parte de una transacción puede ser imputable a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y costos directos de mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos.[180] Con arreglo a esa norma, un producto puede satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento de su contenido sea extranjero.

201. La regla del 50 por ciento sólo tiene en cuenta el valor de los artículos extranjeros y los costos directos de mano de obra extranjeros involucrados en la producción de un producto acabado. No pone límites a otro valor extranjero. Por tanto, el restante 50 por ciento del valor equitativo de mercado del producto acabado puede imputarse a elementos no tangibles, con inclusión de los derechos de propiedad intelectual, los fondos de comercio, el capital, la comercialización, la distribución y otros servicios, cuyo origen puede ser estadounidense o extranjero. Los artículos utilizados para la fabricación, con independencia de su origen, sólo representan una parte del valor total.

202. El funcionamiento de la regla del 50 por ciento puede ilustrarse mediante un ejemplo. Supóngase que un producto está compuesto por un 100 por ciento de artículos extranjeros y se fabrica utilizando únicamente mano de obra directa extranjera. Supóngase seguidamente que la suma del valor de los artículos extranjeros y los costos directos de la mano de obra extranjera es 200 dólares. Supóngase también que, como consecuencia del significativo valor del nombre comercial extranjero y los costos de capital extranjeros, el valor equitativo de mercado del producto (es decir, el precio al que puede venderse a los consumidores) es 450 dólares. La venta de ese producto reúne las condiciones necesarias para la exclusión en virtud de la Ley, a pesar de que no contiene productos de los Estados Unidos, porque 200 dólares es menos del 50 por ciento de 450 dólares.

203. El efecto práctico de la regla del 50 por ciento es aun menor como consecuencia del principio de origen aplicable a los componentes integrados en los productos manufacturados. Un insumo originario de un proveedor estadounidense puede considerarse de origen estadounidense a efectos de la regla del 50 por ciento aunque los productos con los que ese componente se haya fabricado hayan sido en su mayor parte, o incluso en su totalidad, importados. En tales circunstancias no se da preferencia a los productos nacionales sobre los importados, porque el componente acabado normalmente se considera como un producto de origen estadounidense.[181]

---

[179] *Por ejemplo, Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 55, 69, 106, 159 y 179.

[180] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el párrafo 943 (a) (1) (C) del IRC.

[181] Las CE hacen una comparación entre la regla del 50 por ciento y la limitación impuesta a los artículos importados en los Estados Unidos contenida en la Ley EVE derogada. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 159 a 162. Esa comparación, y cualquier referencia a las disposiciones relativas a las EVE, es irrelevante por lo que respecta a las cuestiones sometidas a este Grupo Especial. Sin embargo, cabe observar que en el procedimiento inicial los Estados Unidos explicaron detalladamente por qué motivos las disposiciones sobre las EVE eran compatibles con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, si bien ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* abordaron esa cuestión.

4. El asunto *Canadá - Automóviles* confirma que la exclusión de los ingresos extraterritoriales no está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados

204. En su informe sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, el Órgano de Apelación confirmó el anterior análisis que demuestra que la regla del 50 por ciento no infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En aquel asunto, el Órgano de Apelación constató que incluso un requisito del 60 por ciento de valor añadido no justificaba necesariamente una presunción de incompatibilidad con la citada disposición. El Órgano de Apelación concluyó que la prohibición establecida en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 sólo es aplicable cuando hay pruebas de que realmente se *exigirá* a un fabricante que utilice productos nacionales con preferencia a los importados.

a) La decisión del Órgano de Apelación

205. En el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación examinaron si una prescripción canadiense en materia de valor añadido hacía que la subvención impugnada estuviera supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.[182] Con arreglo a la medida aplicable, un fabricante canadiense de vehículos de motor podía beneficiarse de una exención de los derechos de importación si, entre otras cosas, el valor añadido canadiense total de ese fabricante con respecto a una clase de vehículos alcanzaba una determinada proporción del valor total del producto final. El valor añadido en el Canadá (VAC) podía establecerse con arreglo a varios elementos. Esos elementos, aunque incluían el costo de las piezas producidas en el Canadá, también incluían los costos de transporte; los sueldos pagados por trabajos distintos de la producción en el Canadá; el costo de los materiales utilizados en el proceso de producción pero no incorporados al producto final; los gastos generales; los seguros e indemnizaciones de los trabajadores; los impuestos sobre bienes raíces; y una cuantía por amortización de los gastos de capital. Un fabricante reunía las condiciones establecidas para obtener la exención de los derechos de importación si el 60 por ciento del valor total añadido por ese fabricante era canadiense. En el expediente no figuraban las prescripciones particulares en materia de VAC aplicables a otros fabricantes.

206. Al analizar las prescripciones en materia de VAC establecidas por el Canadá, el Órgano de Apelación afirmó que "la cuestión concreta que se plantea en relación con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es si la *utilización* de productos nacionales con preferencia a los importados es una "condición" para cumplir las prescripciones en materia de VAC y, por ende, para obtener la exención de derechos de importación".[183] El Órgano de Apelación estimó que el nivel o porcentaje de VAC requerido influía en que un fabricante en particular pudiera satisfacer las prescripciones en materia de VAC que le afectaban específicamente sin utilizar en su producción ninguna pieza o material canadiense.[184] El Órgano de Apelación constató que incluso en los casos en que la prescripción en materia de VAC era del 60 por ciento, el fabricante podía satisfacerla sin necesidad de utilizar productos nacionales.[185] Según el Órgano de Apelación, debido a "*las diversas posibilidades* de cumplir" las prescripciones en materia de VAC, no basta con demostrar que "la utilización de

[182] La medida en cuestión está descrita en el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, párrafos 124 a 129.

[183] *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 126 (cursiva en el original).

[184] *Ibid*, párrafo 130.

[185] *Ibid*.

productos nacionales [es] solamente uno de los medios *posibles* (medios que, de hecho, podrían no utilizarse) para cumplir [esas] prescripciones".[186]

207. El Órgano de Apelación hizo hincapié en la importancia de establecer "cómo [los niveles de VAC requeridos] operan respecto de cada uno de los fabricantes".[187] Sin esa "información decisiva", un grupo especial no puede tener "suficientes conocimientos acerca de la medida para determinar si las prescripciones en materia de VAC estaban supeditadas '*de jure*' al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".[188] Por esa razón, el Órgano de Apelación concluyó que la prescripción en materia de VAC del 60 por ciento no justificaba una presunción de incompatibilidad con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En consecuencia, para que se admita su reclamación, la parte reclamante debe demostrar en qué forma las prescripciones en materia de valor añadido operan *realmente* para sustituir los productos nacionales por productos importados.[189]

b) La aplicación del asunto *Canadá - Automóviles* a la Ley

208. Si se toma como base el análisis efectuado por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, las CE no han cumplido su obligación de demostrar que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Al igual que las prescripciones en materia de VAC impugnadas en el asunto *Canadá - Automóviles*, la regla del 50 por ciento puede satisfacerse sin utilizar ningún producto nacional. De hecho, la regla del 50 por ciento no requiere *ningún* valor estadounidense en general, ni productos estadounidenses en particular. Como más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de cualquier bien vendido en una transacción que genere ingresos extraterritoriales puede imputarse a elementos que no son mercancías -con inclusión del contenido de propiedad intelectual, los gastos generales y otros costos no relacionados con mercancías-, un fabricante puede obtener ingresos extraterritoriales vendiendo productos compuestos totalmente por mercancías importadas.

209. En palabras del Órgano de Apelación, las diversas posibilidades de cumplir la regla del 50 por ciento sugieren que "la utilización de productos nacionales [es] solamente uno de los medios *posibles* (medios que, de hecho, podrían no utilizarse) para cumplir las prescripciones …". Como puso de manifiesto el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, esa demostración, sin más, no es suficiente para justificar una constatación de que una medida está "supeditada" al uso de productos nacionales con preferencia a los importados.

210. En el presente caso, las CE no han presentado ninguna prueba de que la regla del 50 por ciento condicione la exclusión de los ingresos extraterritoriales al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. La única "prueba" presentada por las CE en el presente asunto es un anexo que supuestamente describe productos en los que más del 50 por ciento del valor final proviene de insumos o artículos tangibles.[190] La base para esas descripciones es "algunos datos relativos a la producción en determinados sectores … corroborados … con información obtenida de varias

[186] *Ibid* (cursiva en el original). En contraste, el Órgano de Apelación afirmó que cuando el nivel de las prescripciones en materia de VAC es "muy alto, la utilización de productos nacionales puede ser absolutamente necesaria, y exigirse de hecho como *condición* para la obtención de la exención de derechos de importación". *Ibid* (cursiva en el original).

[187] *Ibid*, párrafo 131.

[188] *Ibid*.

[189] *Ibid*, párrafo 131.

[190] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, Anexo.

industrias europeas y en el curso de varias investigaciones comerciales".[191] Sin embargo, esa "prueba" no explica en qué forma la regla del 50 por ciento realmente opera con respecto a los contribuyentes estadounidenses que reúnen las condiciones establecidas para excluir los ingresos extraterritoriales. Habida cuenta de las enseñanzas del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, las CE sólo pueden hacer una reclamación admisible en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 si demuestran que la regla del 50 por ciento realmente obliga a utilizar productos nacionales.

F. LA REGLA DEL 50 POR CIENTO ESTABLECIDA EN LA LEY NO ES INCOMPATIBLE CON EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III DEL GATT DE 1994

211. Las CE alegan que la regla del 50 por ciento establecida en la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable que a los productos similares nacionales, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.[192] Al igual que en la reclamación que hacen en relación con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, el argumento de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III se basa en una descripción inexacta de la regla del 50 por ciento y adolece de falta de pruebas suficientes para establecer una presunción de infracción.

1. El sentido del párrafo 4 del artículo III

212. En su parte pertinente, el párrafo 4 del artículo III estipula que:

> 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.

Para establecer una infracción del párrafo 4 del artículo III, las CE tienen que demostrar la existencia de; a) una ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta o la distribución en el mercado interior de un producto importado; y b) el otorgamiento, en virtud de la ley, reglamento o prescripción, de un trato menos favorable a los productos importados que a productos similares de origen nacional.[193] Se ha interpretado que la prescripción del párrafo 4 del artículo III de que se otorgue a los productos importados un trato "no menos favorable" que el concedido a productos similares de origen nacional debe velar "por la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales".[194]

2. La descripción que hacen las CE de la regla del 50 por ciento es inexacta

213. La argumentación de las CE relativa al párrafo 4 del artículo III está plagada de descripciones erróneas de la regla del 50 por ciento establecida en la Ley. Para empezar, las CE afirman que "la

---

[191] *Ibid*.

[192] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 187-219.

[193] *Japón - Medidas que afectan a las películas y el papel fotográficos de consumo* ("*Japón - Películas*"), WT/DS44/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 10.369.

[194] *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("*Canadá - Automóviles* (*Grupo Especial*)"), WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 10.78.

limitación de … insumos extranjeros [es] una de las condiciones para obtener las ventajas fiscales".[195] Las CE alegan asimismo que la Ley contiene "una prescripción jurídica en virtud de la cual no pueden utilizarse insumos y mano de obra extranjeros por encima de un determinado límite si un contribuyente desea obtener el beneficio fiscal".[196] Las CE sostienen que "al requerir la Ley en algunos casos el uso de una cantidad mínima de piezas y materiales nacionales, la limitación del contenido extranjero impide a los productores que deseen beneficiarse … utilizar una cantidad equivalente de piezas y materiales importados".[197] Por último, las CE afirman que la Ley *requiere* "la … utilización por una empresa de productos de origen nacional …, ya se especifiquen en términos de … valor de los productos, o como proporción del … valor de su producción local".[198]

214. Esas afirmaciones son descripciones inexactas de la Ley. Como se indica a lo largo de la presente comunicación, incluida la sección inmediatamente anterior a ésta, la Ley no requiere la utilización de mercancías de origen extranjero para que una transacción pueda obtener ingresos extraterritoriales excluidos. Antes bien, la Ley establece que hasta el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de las mercancías que forman parte de una transacción puede ser imputable a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y a costos directos de mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos.[199] Las mercancías pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos sea extranjero. Por tanto, contrariamente a lo aducido por las CE,

- la Ley no establece una "limitación de los insumos extranjeros";
- no hay una "prescripción jurídica de que no se utilicen insumos y mano de obra extranjeros por encima de un determinado límite";
- la Ley no "requiere [ ] en algunos casos el uso de una cantidad mínima de piezas y materiales nacionales"; y
- la Ley no requiere "la … utilización por las empresas de productos de origen nacional".

215. Evidentemente, una alegación de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III no puede fundamentarse en una descripción tan inexacta de la medida impugnada. Aunque sólo sea por esa razón, las CE no han establecido una presunción de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III.

3. Las CE no han presentado prueba alguna que fundamente su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III

216. Además de describir de manera inexacta la medida que tratan de invalidar, las CE no han presentado prueba alguna que apoye su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III. Las CE afirman que "*muchas veces*" la Ley requiere la utilización de insumos producidos en los Estados

[195] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 195.

[196] *Ibid*, párrafo 203.

[197] *Ibid*, párrafo 206.

[198] *Ibid*, párrafo 217, donde se cita el Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio, Lista ilustrativa, punto 1.a.

[199] Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (C) del IRC.

Unidos.[200] Las CE afirman asimismo que "habrá … *casos* en los que una empresa se vea inducida a aumentar el valor de las mercancías estadounidenses que utiliza …".[201] Además, las CE alegan que la Ley "*en muchos casos* determinará qué mercancías utilizará un productor"[202], y que *en muchos casos* será más fácil" respetar la regla del 50 por ciento si se utilizan productos de los Estados Unidos.[203] Por último, las CE alegan que "los posibles beneficiarios *siempre* preferirán, en igualdad de condiciones, los 'artículos' estadounidenses".[204]

217. Dejando aparte la retórica, las CE no citan un solo caso en el que se otorgaría a una clase de mercancías importadas un trato menos favorable que el concedido a una clase de "productos similares" nacionales. De hecho, las CE no han descrito un solo producto que pudiera verse "afectado" por la regla del 50 por ciento establecida por la Ley, socavando así su propia interpretación del párrafo 4 del artículo III en el sentido de que requiere un examen de "cada producto" y no de "todos los posibles productos". La mera afirmación de que se dan "muchos casos" de trato menos favorable no hace que esa afirmación sea verdad, ni es suficiente fundamentar una alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III. De hecho, las propias CE han reconocido que "es preciso hacer un análisis [en virtud del párrafo 4 del artículo III] a nivel de cada producto, y no a nivel de la aplicación de la Ley a todos los posibles productos".[205]

218. Muchos de los asuntos planteados ante el GATT y la OMC citados por las CE entrañan leyes, reglamentos y prescripciones expresamente aplicables a una clase o categoría de importaciones en particular.[206] En esos casos no es difícil ver en qué forma esas importaciones resultarán "afectadas" por esas medidas. Sin embargo, en los casos centrados en una medida de aplicación general la carga de la prueba que incumbe a la parte reclamante debe ser más estricta. Las medidas de aplicación general, como la Ley, no afectan necesariamente a *mercancías* importadas. Para determinar que la medida otorga un trato menos favorable a las importaciones es preciso presentar pruebas que establezcan la existencia de un "nexo significativo" entre dicha medida y los efectos desfavorables en las condiciones de competencia para una clase similar de mercancías importadas.[207]

219. Este análisis pone de manifiesto que las CE no han conseguido establecer una presunción de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III. Al describir erróneamente la medida que tratan de invalidar y al no haber podido presentar pruebas adecuadas para fundamentar sus conclusiones, las CE no han logrado demostrar que la Ley es incompatible con el párrafo 4 del artículo III.

---

[200] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 194 (cursiva añadida).

[201] *Ibid*, párrafo 200 (cursiva añadida).

[202] *Ibid*, párrafo 199 (cursiva añadida).

[203] *Ibid*, párrafo 205 (cursiva añadida).

[204] *Ibid*, párrafo 208 (cursiva añadida).

[205] *Ibid*, párrafo 211.

[206] *Véase, por ejemplo, Canadá - Automóviles* (*Grupo Especial*); y *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional*, WT/DS2/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de mayo de 1996.

[207] *Véase, por ejemplo, Japón - Películas*, párrafo 10.381.

G. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO INFRINGE LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS POR LOS ESTADOS UNIDOS EN VIRTUD DEL ACUERDO SOBRE LA AGRICULTURA

220. Las CE sostienen que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley infringe el párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo sobre la Agricultura leído en conjunción con el artículo 8 del mismo Acuerdo, o, alternativamente, el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo.[208] La alegación de las CE carece de fundamento por las siguientes razones.

221. El párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo sobre la Agricultura establece que "las subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 no serán aplicadas de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación …" En el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación se apoyó en las definiciones de subvención en el artículo 1 del Acuerdo SMC y de supeditación a la exportación en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC como contexto para considerar lo que constituye una "subvención a la exportación" en el marco del Acuerdo sobre la Agricultura.[209] Por las mismas razones ya expuestas por los Estados Unidos para demostrar que la exclusión establecida en la Ley no constituye una subvención a la exportación en el sentido del artículo 1 y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, la exclusión no constituye una subvención a la exportación en el sentido del apartado e) del artículo 1 del Acuerdo sobre la Agricultura. Por tanto, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no constituye un incumplimiento por los Estados Unidos de las obligaciones contraídas en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura.[210]

H. LOS ESTADOS UNIDOS CUMPLIERON LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

222. Las CE sostienen que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD porque; 1) la Ley contiene disposiciones transitorias que prorrogan el régimen aplicable a las EVE más allá del 30 de octubre de 2000; y 2) la Ley no se promulgó como tal hasta después del 1º de noviembre de 2000.[211] Como se indica más abajo, los Estados Unidos consideran que cumplieron satisfactoriamente las recomendaciones y resoluciones.

---

[208] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 222 y 223; *véase también ibid*, párrafos 67 y 68. En su análisis del Acuerdo sobre la Agricultura, las CE hacen una descripción impropia y aparentemente irrelevante de la regla del 50 por ciento. *Ibid*, párrafos 220 y 221. Como las CE no han formulado una alegación jurídica en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura por lo que respecta a este aspecto de la Ley, en la presente sección los Estados Unidos no harán referencia a las inexactitudes de hecho que caracterizan a la descripción de las CE. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial al análisis que figura en la sección V.E *supra*, donde se explica el funcionamiento de la regla del 50 por ciento.

[209] *EVE* (*Órgano de Apelación*), párrafos 136 a 142, *donde se cita el asunto Canadá - Medidas que afectan a la importación de leche y a las exportaciones de productos lácteos*, WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 27 de octubre de 1999.

[210] Las CE formulan un argumento alternativo en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura que está condicionado a que los Estados Unidos aduzcan que la Ley otorga subvenciones a la exportación que están reguladas por el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura. Como los Estados Unidos no aducen tal cosa, no será preciso abordar el argumento alternativo de las CE.

[211] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 234 a 241.

1. Basándose en todas las circunstancias propias de esta diferencia, el Grupo Especial debe constatar que las disposiciones transitorias de la Ley constituyen un método razonable para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD

223. La Ley derogó los artículos 921 a 927 del IRC, que eran las disposiciones fiscales aplicables a las EVE.[212] La Ley establece también que después del 30 de septiembre de 2000 no podrán crearse más EVE.[213] Como consecuencia de ello, las medidas impugnadas por las CE en el asunto *EVE* y que el OSD constató daban lugar a subvenciones a la exportación prohibidas en virtud del Acuerdo SMC ya no existen.

224. Sin embargo, la Ley prevé medidas transitorias limitadas para mitigar la carga administrativa y la repercusión en las operaciones comerciales de los contribuyentes que pudieran resultar de la derogación de la EVE. La Ley concede un año fiscal (es decir, hasta diciembre de 2001, inclusive) para que las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 sigan funcionando.[214] Además, por lo que respecta a las EVE que hubieran concertado contratos vinculantes a largo plazo con partes no vinculadas antes del 30 de septiembre de 2000, la Ley no modifica el régimen fiscal aplicable a esos contratos.[215] Esas disposiciones tienen un alcance relativamente limitado y se aplican únicamente en circunstancias muy específicas.

225. En los Estados Unidos y en otros países es práctica habitual promulgar disposiciones transitorias cuando se derogan disposiciones fiscales significativas. Esto se hace para evitar que contratos vinculantes preexistentes se vean afectados y para reducir al mínimo la incertidumbre que pueda producirse. Cuando, por ejemplo, los beneficios o las pérdidas se contabilizan en un ejercicio fiscal, mientras que la transacción que dio lugar a esas pérdidas o beneficios tuvo lugar un año anterior, pueden producirse consecuencias fiscales complejas y peligrosas.[216] Si se enmiendan las leyes fiscales que afectan a la transacción, cabría preguntarse qué ley la regula, y si la transacción tiene que anularse o modificarse sustancialmente.

226. En consecuencia, las disposiciones transitorias ofrecen a las empresas nacionales y extranjeras la oportunidad de hacer ajustes, y "protegen a las personas que pudieran haber actuado de otra forma apoyándose en" el régimen fiscal establecido por la Ley anterior.[217] Como ha explicado un especialista, "quienes obraron razonablemente con arreglo a lo dispuesto en una ley existente no deben verse sometidos a los costos derivados de modificaciones imprevistas de esa ley".[218]

227. El Órgano de Apelación ha reconocido que las normas de la OMC deben interpretarse con flexibilidad. En ese sentido, ha afirmado que "las normas de la OMC … no son tan rígidas ni inflexibles que no permitan juicios razonados para hacer frente al interminable y siempre cambiante flujo y reflujo de los hechos reales, en casos reales, en el mundo real. Servirán mejor al sistema de

[212] Artículo 2 de la Ley.

[213] Artículo 5 b) 1) de la Ley.

[214] Artículo 5 c) 1) A) de la Ley.

[215] Artículo 5 c) 1) B) de la Ley.

[216] Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 Amer. J. Tax Pol'y 145, 149 (1996) (prueba documental US-8).

[217] *Ibid*, página 150.

[218] *Ibid*, páginas 149-150

comercio multilateral si se interpretan con ese espíritu."[219] En varios casos recientes, grupos especiales de la OMC han excusado infracciones de procedimiento que no perjudican a la parte demandante, teniendo en cuenta fundamentalmente consideraciones de equidad al dictar sus resoluciones.[220]

228. Un período transitorio limitado que permita a los contribuyentes ajustarse al nuevo régimen fiscal parece aún más razonable a la luz de las circunstancias propias del presente caso. Concretamente, las CE, aunque afirman que nunca aceptaron que las disposiciones relativas a las EVE eran compatibles con el GATT o la OMC, esperaron 13 años desde su promulgación antes de impugnarlas. Durante ese tiempo, los contribuyentes de los Estados Unidos se acostumbraron a apoyarse en esas disposiciones para estructurar sus transacciones en el extranjero. Además, los Estados Unidos promulgaron y mantuvieron las disposiciones fiscales relativas a las EVE basándose en el Entendimiento adoptado en 1981 por el Consejo del GATT. A pesar de la condición en definitiva atribuida al Entendimiento de 1981 en el presente caso, esa confianza no estaba injustificada.

229. Pese a los muchos obstáculos planteados por el hecho de que 2000 era un año de elección presidencial en los Estados Unidos, y actuando con arreglo a los estrictos límites temporales establecidos por el OSD, los Estados Unidos derogaron las disposiciones relativas a las EVE. Los Estados Unidos trataron de colaborar de buena fe con las CE para encontrar una solución legislativa que fuera mutuamente aceptable. Cuando esto no pudo lograrse, los Estados Unidos derogaron las disposiciones relativas a las EVE con efecto al 1º de octubre de 2000, exceptuadas las disposiciones transitorias arriba descritas. Habida cuenta de esos factores, así como de las circunstancias propias de la presente diferencia, los Estados Unidos estiman que el Grupo Especial debe constatar que las limitadas disposiciones transitorias previstas en la Ley constituyen una forma razonable de aplicar las recomendaciones del OSD.

2. Los Estados Unidos cumplieron los plazos especificados por el OSD

230. Las CE aducen también que los Estados Unidos incumplieron las recomendaciones del OSD en el asunto *EVE* porque la Ley no se firmó hasta el 15 de noviembre de 2000.[221] El argumento de las CE debe rechazarse por varias razones.

231. En primer lugar, las disposiciones de la Ley se aplican con carácter retroactivo y derogan las disposiciones relativas a las EVE desde antes del 1º de noviembre de 2000. El OSD recomendó a los Estados Unidos que retiraran las subvenciones EVE con efectos al 1º de octubre de 2000, fecha que el OSD prorrogó después al 1º de noviembre de 2000. El OSD no indicó en qué fecha debía promulgarse la norma pertinente, aunque evidentemente los Estados Unidos trataron de evitar cualquier controversia sobre este punto intentando promulgar la Ley a más tardar el 1º de octubre (y posteriormente, el 1º de noviembre). La Ley estipula que "las enmiendas introducidas por la presente Ley se aplicarán a las transacciones efectuadas después del 30 de septiembre de 2000".[222] Por tanto,

---

[219] *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 34 de la versión inglesa.

[220] *Véase, por ejemplo, Estados Unidos - Medidas de salvaguardia contra las importaciones de carne de cordero fresca, refrigerada o congelada procedentes de Nueva Zelandia y Australia*, WT/DS177/R, WT/DS178/R, informe del Grupo Especial distribuido el 21 de diciembre de 2000 (en proceso de apelación), párrafos 5.48-5.53, o por motivos de preclusión (*véase, por ejemplo, EVE (Grupo Especial))*, párrafo 7.10.

[221] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 244 a 246.

[222] Artículo 5 a) de la Ley.

los Estados Unidos derogaron las disposiciones relativas a las EVE con efectos al 1º de octubre de 2000, cumpliendo así la recomendación del OSD.

232. En segundo lugar, por lo general la OMC no examina reclamaciones relativas a medidas que ya no están en vigor y que no estaban en vigor en la fecha en que se estableció el mandato del Grupo Especial. Esto está en consonancia con el hecho de que la OMC no prevé reparaciones retroactivas de presuntos agravios pasados.[223]

233. El mismo principio es aquí aplicable. La "medida" en cuestión constituye una omisión por el hecho de no haber actuado a más tardar el 1º de noviembre de 2000. Sin embargo, la medida (es decir, la omisión) dejó de existir el 15 de noviembre de 2000, cuando la Ley se promulgó como tal. En otras palabras, en la fecha en que las CE solicitaron el establecimiento de un grupo especial para dar comienzo al presente procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21, la medida que abiertamente impugnaban ya no existía. Normalmente los grupos especiales se abstienen de examinar medidas que dejan de existir o de tener vigencia antes de la fecha de establecimiento del mandato del Grupo Especial.[224]

I. EL GRUPO ESPECIAL DEBE RECHAZAR LA OBJECIÓN PRELIMINAR DE LAS CE RELATIVA A LOS DERECHOS DE LOS TERCEROS

234. Las CE han formulado una objeción preliminar al párrafo 9 de los procedimientos del Grupo Especial, en el que se requiere a las partes que transmitan sus primeras comunicaciones escritas a los terceros participantes. Principalmente, las CE piden al Grupo Especial que requiera a las partes que transmitan también sus réplicas escritas a los terceros.[225] A juicio de las CE, el párrafo 9 es incompatible con el párrafo 3 del artículo 10 del ESD.

235. Las CE han formulado argumentos análogos en otros procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 en los que un grupo especial sólo ha celebrado una reunión con las partes y los terceros, y en cada uno de esos procedimientos el Grupo Especial ha rechazado la argumentación de las CE. El primero de esos asuntos es *Australia - Cuero*, en el que el Grupo Especial dictó la siguiente resolución:

> En su respuesta a la CE de fecha 11 de noviembre de 1999, el Grupo Especial indicó que había decidido no modificar los procedimientos de trabajo vigentes que prevén que los terceros reciban las primeras comunicaciones escritas de las partes, pero no los escritos de réplica. El Grupo Especial indicó que si hubiera decidido celebrar dos reuniones con las partes, con arreglo al procedimiento normal previsto en el Apéndice 3 del ESD, los terceros sólo habrían recibido las comunicaciones escritas presentadas con anterioridad a la primera reunión, pero no los escritos de réplica ni otras comunicaciones presentadas posteriormente. De ese modo, con arreglo a la práctica más usual, los terceros habrían estado en la misma posición en que estaban en la presente situación con respecto a su capacidad para comunicar opiniones al Grupo Especial. En opinión del Grupo Especial, el procedimiento que había establecido se ajustaba de modo más estricto a la práctica usual que en el caso en que las partes recibieran los escritos de réplica, y estaba en conformidad con el párrafo 3 del

[223] De este principio se hace eco el párrafo 1 del artículo 19 del ESD, que estipula que cuando un grupo especial llega a la conclusión de que una medida es incompatible con un acuerdo abarcado, "recomendará que el Miembro afectado la ponga en conformidad con ese acuerdo" (nota omitida).

[224] *Véase, por ejemplo, Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos*, WT/DS56/R, informe del Grupo Especial modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafos 6.13-15.

[225] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 247 a 258.

artículo 10 del ESD en un procedimiento en que el Grupo Especial celebra únicamente una reunión.[226]

236. Más recientemente, el Grupo Especial encargado del asunto *Corea - DRAM* rechazó también la posición de las CE. Como en aquel asunto las partes pudieron llegar a una solución mutuamente aceptable, el Grupo Especial no publicó un informe. Sin embargo, antes de la finalización del procedimiento, publicó una decisión en la que rechazó la solicitud de las CE. Las partes pertinentes de la decisión dicen así:

> El Grupo Especial tomó nota de los posibles elementos justificativos de la argumentación de las CE basados únicamente en el texto del párrafo 3 del artículo 10. Sin embargo, de conformidad con las reglas de la Convención de Viena sobre la interpretación de los tratados, el texto de un tratado no puede aislarse de su contexto. La referencia en el párrafo 3 del artículo 10 a "las comunicaciones … presentadas al Grupo Especial en su primera reunión" se hace en el contexto de los procedimientos normales de los grupos especiales. En ellos, un grupo especial celebra dos reuniones, y se presenta documentación antes de cada una de ellas. Normalmente, los terceros no tienen derecho a oír las declaraciones verbales de las partes principales en las reuniones de los grupos especiales (incluida la primera reunión). Una sesión verbal especial para los terceros se les reserva sólo una vez, después de la primera reunión con las partes principales. En ese contexto, el efecto del párrafo 3 del artículo 10 es limitar los derechos de los terceros a recibir únicamente las primeras comunicaciones escritas de las partes (presentadas a la primera reunión), y no las réplicas escritas de las partes (presentadas a la segunda reunión).
>
> Los grupos especiales establecidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 tienen que seguir los procedimientos de los grupos especiales estipulados en el ESD. No obstante, están obligados a hacerlo en un contexto distinto, a saber, en el contexto de plazos mucho más cortos. Como consecuencia de ello, el Grupo Especial decidió celebrar una sola reunión, y no dos como generalmente ocurre. Se mantuvo la práctica de obtener de las partes dos series de documentos en forma de primeras comunicaciones escritas y réplicas escritas (ambas, sin embargo, antes de la reunión única del Grupo Especial). En este contexto, el Grupo Especial entiende que el párrafo 3 del artículo 10, para ser efectivo, tiene que interpretarse en el sentido de que limita los derechos de los terceros a las primeras comunicaciones escritas, sin inclusión de las réplicas escritas. Los redactores del ESD restringieron los derechos de los terceros. No compete a este Grupo Especial ampliarlos en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21.[227]

237. A juicio de los Estados Unidos, la argumentación de esos grupos especiales es sólida, y debe ser aplicada por este Grupo Especial. En consecuencia, el Grupo Especial debe constatar que los

---

[226] *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, informe del Grupo Especial, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 3.9. La misma decisión se adoptó en el asunto *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, WT/DS18/RW, informe del Grupo Especial, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafos 7.5 y 7.6.

[227] *Estados Unidos - Imposición de derechos antidumping a los semiconductores para memorias dinámicas de acceso aleatorio (DRAM) de un megabit como mínimo procedentes de Corea - Recurso de Corea al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS99, Decisión del Grupo Especial sobre la solicitud de las CE relativa al acceso de las partes a las comunicaciones de réplica, 27 de junio de 2000 (notas omitidas).

terceros no tienen derecho a obtener las comunicaciones de réplica de las partes en el presente procedimiento.[228]

238. Dicho esto, los Estados Unidos observan que, con excepción de la información comercial confidencial, normalmente ponen sus comunicaciones a la OMC a disposición del público publicándolas en la página Web de la Oficina del Representante Comercial de los Estados Unidos. Por tanto, en la práctica, los terceros (y el resto del mundo) tendrán acceso a la comunicación de réplica de los Estados Unidos. Nada impide a las CE facilitar su comunicación de réplica a los terceros en el presente procedimiento (y, por lo demás, a los ciudadanos de los Estados miembros de las CE).

VI. CONCLUSIÓN

239. Por los motivos arriba expuestos, los Estados Unidos piden al Grupo Especial que constate lo siguiente:

a) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

b) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

c) La Ley no requiere que se otorgue a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos similares nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

d) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8, o el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, del Acuerdo sobre la Agricultura.

e) Los Estados Unidos han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD en la diferencia *EVE*.

f) Los terceros en el presente procedimiento no tienen derecho a obtener las comunicaciones de réplica de las partes.

[228] Los Estados Unidos observan, por lo demás, que ninguno de los terceros que han expresado interés en el presente procedimiento han pedido que se amplíen los derechos de los terceros.

LISTA DE PRUEBAS DOCUMENTALES

Ley de Derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 ..... USD-1

Informe del Senado de los Estados Unidos sobre la Ley de Derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales. US-2

Informe de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos sobre la Ley de Derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales. US-3

Código de Rentas Internas de los Estados Unido. US-4

Segunda comunicación escrita de las CE al Grupo Especial encargado del asunto EVE. US-5

James E. Maule, Gross Income; Overview and Conceptual Aspects, 501-2d Tax Management (BNA), páginas A-1 a A-4. ..... US-6

Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE. US-7

Kirk J. Stark, The Elusive Transition to a Tax Transition Policy, 13 Amer J. Tax Policicy 145 (1996), páginas 145-1 ..... US-8

ANEXO B

Comunicaciones de los terceros

Índice		Página
Anexo B-1	Comunicación de tercero presentada por Australia	B-2
Anexo B-2	Comunicación de tercero presentada por el Canadá	B-7

ANEXO B-1

COMUNICACIÓN DE TERCERO PRESENTADA POR AUSTRALIA

(14 de febrero de 2001)

Aspectos generales

1. Australia celebra la oportunidad de presentar una comunicación de tercero para el examen por el Grupo Especial, en virtud del párrafo 5 del artículo 21, del asunto "Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las empresas de venta en el extranjero (EVE)". En tanto que país exportador de magnitud media, Australia obtiene ventajas significativas del marco basado en normas de los Acuerdos de la OMC. El establecimiento por los Estados Unidos de subvenciones a la exportación prohibidas afecta directamente a las oportunidades comerciales competitivas de los exportadores australianos en todos los mercados.

2. Australia considera que la "Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", tal como fue promulgada por los Estados Unidos el 15 de noviembre de 2000, sigue siendo incompatible con la OMC.

3. La medida de sustitución de las EVE crea una subvención supeditada a los resultados de exportación o al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC). Además, las subvenciones EVE originales seguirán otorgándose hasta el 1º de enero de 2002. Australia limitará sus observaciones a cuestiones de derecho específicas en el marco del Acuerdo SMC.

La medida de sustitución de las EVE

4. Como norma general, los Estados Unidos afirman que tienen derecho a gravar todos los ingresos obtenidos en cualquier parte del mundo por sus ciudadanos y residentes. La medida relativa a las EVE establecía determinadas exenciones fiscales para las "empresas de venta en el extranjero" relacionadas con la venta o el arrendamiento de bienes producidos en los Estados Unidos para exportación. Se constató que ello constituía una subvención a la exportación prohibida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y con arreglo al párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura.

5. La "Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales" (HR 4986) modificó el Código de Rentas Internas derogando las disposiciones relativas a las EVE y eliminando los "ingresos extraterritoriales" de los ingresos brutos sobre los que se calcula la cuota tributaria. Los ingresos extraterritoriales se definen como ingresos brutos imputables a las "entradas brutas del comercio exterior".[1]

6. Las "entradas brutas del comercio exterior" incluyen las entradas brutas derivadas de la venta, el intercambio, el arrendamiento financiero o el alquiler de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y de los servicios conexos y subsidiarios.[2] No incluyen las entradas

[1] Artículo 114(a),(b) y (e) del IRC, enmendado por HR 4986.

[2] Artículo 942(a)(1)(A) y (B) del IRC, enmendado por HR 4986.

derivadas de transacciones en las que los servicios o bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a uso final en los Estados Unidos.[3]

7. Por "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" se entienden los bienes:

A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos;

B) destinados principalmente a la venta, 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 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos.[4]

8. Los bienes sólo se considerarán bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas si han sido fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos por: una empresa nacional; un ciudadano de los Estados Unidos o residente en ese país; una empresa extranjera que haya optado por someterse a tributación en los Estados Unidos; o una asociación en la que todos los socios o propietarios están incluidos en una de las primeras tres categorías.[5]

Los Estados Unidos no han retirado "sin demora" las subvenciones EVE originales

9. El artículo 59(c)(1)(A) establece un período transitorio para las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 por lo que se refiere a las enmiendas de las disposiciones relativas a las EVE. Las enmiendas no se aplican a las transacciones de esas EVE efectuadas antes del 1º de enero de 2002, y las EVE podrán seguir beneficiándose de devoluciones fiscales EVE hasta esa fecha.

10. Australia recuerda que en el informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, se requirió a los Estados Unidos que retiraran las subvenciones EVE a más tardar el 1º de octubre de 2000. Ese plazo fue prorrogado mediante acuerdo entre los Estados Unidos y las CE hasta el 1º de noviembre de 2000.

11. Dado que las EVE existentes pueden seguir beneficiándose -hasta el 1º de enero de 2002- de las subvenciones EVE originales, los Estados Unidos no han retirado las subvenciones "sin demora" y no han aplicado las recomendaciones y resoluciones del OSD.

La medida de sustitución de las EVE constituye una subvención prohibida con arreglo al Acuerdo SMC

12. La medida de sustitución de las EVE constituye una subvención prohibida "supeditada … a los resultados de exportación" con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo

[3] Artículo 942(a)(2) del IRC, enmendado por HR 4986.

[4] Artículo 943(a)(1) del IRC, enmendado por HR 4986.

[5] Artículo 943(a)(2) del IRC, enmendado por HR 4986.

SMC, y "supeditada … al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

13. El artículo 1.1 a) 1) ii) del Acuerdo SMC estipula que existe subvención cuando se condonan o no se recaudan ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales). La expresión "que en otro caso se percibirían" requiere una comparación entre los ingresos públicos pagaderos en virtud de la medida impugnada y los ingresos públicos que serían pagaderos en alguna otra situación. Como afirmaron el Grupo Especial y el Órgano de Apelación tras examinar la medida EVE original, la base para la comparación es la legislación fiscal aplicada por los Estados Unidos.[6]

14. Con arreglo al nuevo régimen, las "entradas brutas del comercio exterior" están excluidas de los ingresos brutos sobre los que se calcula la cuota tributaria. Como consecuencia de la exclusión, la cuota tributaria de la empresa beneficiaria queda reducida. Esto representa una desviación de las normas fiscales que "en otro caso" se aplicarían a esos ingresos brutos. Por consiguiente, se condonan o no se recaudan ingresos públicos que en otro caso se percibirían en el sentido del artículo 1.1 a) 1) ii) del Acuerdo SMC. También se otorga un beneficio, en el sentido del apartado b) del párrafo 1, del artículo 1 en forma de reducción de la cuota tributaria.

15. La subvención es una subvención prohibida en el sentido del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. La exención fiscal se aplica en relación con "los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Esos bienes son bienes manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos y que satisfacen dos requisitos:

1) deben estar destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso de operaciones comerciales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación *fuera de los Estados Unidos*; y

2) *al menos el 50 por ciento* de su valor equitativo de mercado debe ser imputable a artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos en los Estados Unidos y a costos directos de mano de obra en que se incurra en los Estados Unidos.

16. De ello cabe extraer dos conclusiones. En primer lugar, para que los bienes manufacturados, producidos, cultivados o extraídos *dentro de* los Estados Unidos reúnan las condiciones establecidas para obtener la exención fiscal, deberán intercambiarse para su uso directo, consumo o enajenación *fuera de los Estados Unidos*. Por tanto, la subvención está "supeditada *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación" en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. Ese requisito se ve fortalecido por el artículo 942(a)(2) del IRC, que excluye de las "entradas brutas del comercio exterior" los bienes o servicios de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y estén destinados a uso final en los Estados Unidos.

17. Australia subraya que no aduce que la medida es una subvención a la exportación simplemente porque se aplica a empresas que producen dentro de los Estados Unidos para venta, arrendamiento financiero o alquiler fuera de los Estados Unidos. La nota 4 establece que el mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación. Sin embargo, en el presente caso, la exención fiscal ofrecida a las empresas que producen dentro de los Estados Unidos está *condicionada* a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler de productos para uso directo, consumo o enajenación *fuera de* los Estados Unidos.

[6] WT/DS108/AB/R, párrafo 90; WT/DS108/R, párrafo 7.42.

18. La medida está también "supeditada *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación" en relación con los bienes manufacturados, producidos, cultivados o extraídos *fuera de* los Estados Unidos. Para que esos bienes reúnan las condiciones establecidas para obtener la exención fiscal, al menos el 50 por ciento de su valor equitativo de mercado debe ser imputable a contenido estadounidense y a costos directos de la mano de obra en los Estados Unidos. Esto obliga necesariamente a *exportar* el producto de los Estados Unidos para que el productor extranjero pueda satisfacer el requisito del 50 por ciento de contenido estadounidense.

19. En segundo lugar, la subvención está "supeditada … al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. Para que los bienes se consideren "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" a los que pueda aplicarse la exención fiscal, al menos el 50 por ciento de su valor equitativo de mercado debe ser imputable a artículos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos *dentro de los Estados Unidos*, y los costos directos de la mano de obra habrán de ser costos en que se incurra *dentro de los Estados Unidos*. Como sólo es aplicable si se satisface el requisito del 50 por ciento de contenido local, la exención fiscal está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

No es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero

20. La nota 59 del Acuerdo SMC establece que el párrafo e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación no tiene por objeto impedir que un Miembro tome medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes de fuentes extranjeras obtenidos por sus empresas o por las empresas de otro Miembro.

21. La medida de sustitución de las EVE no puede justificarse como una medida "para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". En primer lugar, la legislación fiscal general de los Estados Unidos ya ofrece descuentos del impuesto sobre la renta para reducir al mínimo la doble imposición. Los artículos 27(a) y 901 del IRC otorgan descuentos fiscales a los ciudadanos de los Estados Unidos y a las empresas nacionales sobre los impuestos aplicados por otros países y por las posesiones de los Estados Unidos. Además, los Estados Unidos han concertado acuerdos con otros países para evitar la doble imposición de los ingresos. Por ejemplo, el artículo 22(1)(a) del acuerdo para evitar la doble imposición entre Australia y los Estados Unidos obliga a éstos a conceder a los ciudadanos de los Estados Unidos o los residentes en ese país descuentos fiscales por los impuestos sobre la renta pagados en Australia.

22. En segundo lugar, las exenciones fiscales previstas por la medida propuesta no se calculan sobre la base de la cuantía de los impuestos extranjeros pagados sobre los "ingresos extraterritoriales" ni se limitan a ella. Se calculan sobre la base de las entradas derivadas de la venta, el intercambio, el arrendamiento financiero o el alquiler de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

Conclusión

23. La medida de sustitución de las EVE establece subvenciones prohibidas en el sentido del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. La medida constituye una subvención al ofrecer exenciones fiscales en virtud de las cuales se condonan ingresos públicos que en otro caso se percibirían. La subvención está "supeditada … a los resultados de exportación" porque está condicionada a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler de productos para uso directo, consumo o enajenación *fuera de* los Estados Unidos. También está "supeditada … al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" porque está condicionada al cumplimiento del requisito del 50 por ciento de contenido estadounidense. Por consiguiente, los Estados Unidos también han infringido el párrafo 2 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

24. Al hacer esta comunicación, Australia no discute el derecho de los Estados Unidos a aplicar un sistema impositivo mundial en lugar de un sistema impositivo territorial. No obstante, Australia recuerda que en la diferencia original el Órgano de Apelación afirmó que: "Los Miembros de la OMC pueden elegir el tipo de sistema impositivo que deseen, siempre que al hacerlo apliquen ese sistema de una manera que sea compatible con las obligaciones que les corresponden en el marco de la OMC."

ANEXO B-2

COMUNICACIÓN DE TERCERO PRESENTADA POR EL CANADÁ

(14 de febrero de 2001)

ÍNDICE

Página

I. RESUMEN ANALÍTICO 7
II. INTRODUCCIÓN 8
III. ANTECEDENTES 8
A. CONCLUSIONES DEL GRUPO ESPECIAL Y EL ÓRGANO DE APELACIÓN 8
B. MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS ESTADOS UNIDOS 9
IV. LA CUESTIÓN SOMETIDA A LA CONSIDERACIÓN DE ESTE GRUPO ESPECIAL Y LA POSICIÓN DEL CANADÁ 10
V. ANÁLISIS JURÍDICO 11
A. EL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE OTORGA UNA "SUBVENCIÓN" A EMPRESAS CON SEDE EN LOS ESTADOS UNIDOS QUE OBTIENEN "INGRESOS NACIONALES DERIVADOS DE TRANSACCIONES DE EXPORTACIÓN" EN EL SENTIDO DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 1 DEL *ACUERDO SMC* 11
1. Hay una "contribución financiera" a empresas con sede en los Estados Unidos en el sentido del artículo 1.1 a) ii) del *Acuerdo SMC* 11
2. La "contribución financiera" otorga un "beneficio" a las empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen "ingresos nacionales de transacciones de exportación" 15
B. LA SUBVENCIÓN OTORGADA EN VIRTUD DEL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE A LAS EMPRESAS CON SEDE EN LOS ESTADOS UNIDOS ESTÁ PROHIBIDA POR EL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL *ACUERDO SMC*, YA QUE ESTÁ "SUPEDITADA A LOS RESULTADOS DE EXPORTACIÓN" 15
VI. CONCLUSIÓN 17

I. RESUMEN ANALÍTICO

1. El Canadá está de acuerdo con las Comunidades Europeas en que los Estados Unidos no han puesto sus medidas en conformidad con las recomendaciones y resoluciones del Órgano de Solución de Diferencias, y en que los Estados Unidos, por medio de la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* (Programa de sustitución de las EVE) siguen ofreciendo subvenciones que están supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC*).

2. La comunicación del Canadá se hace únicamente en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y no aborda los argumentos planteados por las Comunidades Europeas en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo *sobre la Agricultura*, y el párrafo 4 del artículo III del *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*.

3. A juicio del Canadá, los Estados Unidos, por medio del Programa de sustitución de las EVE, siguen haciendo una contribución financiera, en forma de condonación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían, y otorgando una ventaja a las empresas con sede en los Estados Unidos al excluir del pago de impuestos los ingresos que puedan obtener exportando de los Estados Unidos. Por tanto, sigue existiendo una "subvención" con arreglo al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

4. El Canadá aduce que la "subvención" está supeditada a los resultados de exportación, y por tanto prohibida por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, ya que para beneficiarse de la "subvención" las empresas con sede en los Estados Unidos no pueden vender sus productos "para uso final en los Estados Unidos". El Canadá está de acuerdo con las Comunidades Europeas en que esas palabras son simplemente "otra forma de decir que deben ser exportadas".

5. Por último, el Canadá aduce que el hecho de que los fabricantes extranjeros tengan acceso al Programa de sustitución de las EVE por lo que respecta a la venta de productos extranjeros es irrelevante para determinar si la "subvención" otorgada a las empresas con sede en los Estados Unidos sobre los ingresos obtenidos de transacciones de exportación está supeditada a los resultados de exportación.

II. INTRODUCCIÓN

6. El Canadá agradece la oportunidad de participar en este procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias.[1]

7. El Canadá ha participado en anteriores procedimientos ante el Grupo Especial y el Órgano de Apelación.[2]

III. ANTECEDENTES

A. CONCLUSIONES DEL GRUPO ESPECIAL Y EL ÓRGANO DE APELACIÓN

8. El 24 de febrero de 2000, el Órgano de Apelación confirmó la constatación del Grupo Especial de que diversas excepciones para ciertos tipos de ingresos obtenidos por empresas de venta en el extranjero en el marco del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos (la medida EVE o programa EVE), tomadas conjuntamente, constituían una subvención a la exportación prohibida por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC)*.

[1] Aunque las Comunidades Europeas plantean diversos argumentos en este procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21, las comunicaciones del Canadá se centran exclusivamente en uno de esos argumentos, a saber, el que los Estados Unidos, por medio de la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000*, sigue otorgando subvenciones a la exportación prohibidas incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias*.

[2] *Estados Unidos - Trato fiscal aplicable a las empresas de venta en el exterior*, informes del Grupo Especial (WT/DS108/R, 8 de octubre de 1999) (reclamación de las Comunidades Europeas) y del Órgano de Apelación (AB-1999-9, WT/DS108/AB/R, 24 de febrero de 2000) (apelación de los Estados Unidos), adoptados por el Órgano de Solución de Diferencias el 20 de marzo de 2000.

9. Más concretamente, el Órgano de Apelación convino con el Grupo Especial en que los Estados Unidos, una vez que habían decidido gravar los ingresos procedentes del extranjero, no podían excluir del pago de impuestos ciertos tipos de esos ingresos sin condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían, y, en consecuencia, sin hacer una contribución financiera en el sentido del artículo 1.1 a) ii) del *Acuerdo SMC*. Tras convenir también con el Grupo Especial en que la medida EVE concedía un "beneficio" a los receptores de la exención, el Órgano de Apelación confirmó que la medida EVE representaba una "subvención" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Por último, el Órgano de Apelación confirmó la constatación del Grupo Especial de que la "subvención" estaba supeditada a los resultados de exportación, y por ello prohibida por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.[3]

10. El Órgano de Apelación recomendó que el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) pidiera a los Estados Unidos que pusieran la medida relativa a las EVE en conformidad con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.[4]

11. El Órgano de Apelación hizo hincapié en que su resolución no prejuzgaba en modo alguno la compatibilidad o incompatibilidad ni las ventajas relativas del sistema fiscal elegido por los Estados Unidos. El Órgano de Apelación sostuvo que:

> Los Miembros de la OMC pueden elegir el tipo de sistema impositivo que deseen, siempre que al hacerlo apliquen ese sistema de una manera que sea compatible con las obligaciones que les corresponden en el marco de la OMC. Cualquiera sea el tipo de sistema impositivo que un Miembro elija, ese Miembro no cumplirá sus obligaciones en el marco de la OMC si otorga, a través de su sistema impositivo, subvenciones supeditadas a los resultados de exportación que no están permitidas en los acuerdos abarcados.[5]

12. El OSD adoptó el 20 de marzo de 2000 las constataciones y conclusiones del Órgano de Apelación.[6]

B. MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS ESTADOS UNIDOS

13. Con objeto de cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD, los Estados Unidos adoptaron el 15 de noviembre de 2000 la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000*.[7]

---

[3] Informe del Órgano de Apelación, *ibid.*, párrafos 90 a 121. El Órgano de Apelación confirmó también la constatación del Grupo Especial de que los Estados Unidos habían actuado en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar subvenciones a la exportación, por medio de la medida EVE, en forma que daba lugar o amenazaba con dar lugar a la elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a los productos agropecuarios, tanto consignados como no consignados en listas. Finalmente, tras confirmar las constataciones del Grupo Especial en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el Órgano de Apelación no dictó resolución alguna sobre la alegación condicional de las Comunidades Europeas en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

[4] Informe del Órgano de Apelación, *ibid.*, párrafo 178.

[5] Informe del Órgano de Apelación, *ibid.*, párrafo 179.

[6] Documento WT/DS108/10, 24 de marzo de 2000.

[7] Ley pública de los Estados Unidos Nº 106-519; al igual que las CE, el Canadá se refiere a la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales* como

14. Según los Estados Unidos, las nuevas disposiciones fiscales contenidas en el Programa de sustitución de las EVE son compatibles con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC. Los Estados Unidos aducen que la nueva ley no otorga una "subvención", por lo que la cuestión de la "supeditación a la exportación" pierde toda su importancia. Sin embargo, los Estados Unidos aducen que aun en el caso de que el Grupo Especial constatara que sigue existiendo una subvención, ésta no estaría prohibida por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, ya que no limita los ingresos excluidos de la autoridad fiscal de los Estados Unidos a los ingresos de exportación. Los Estados Unidos aducen asimismo que el Programa de sustitución de las EVE tiene por objeto establecer un cierto nivel de igualdad fiscal con los sistemas fiscales territoriales europeos en forma compatible con la OMC.

15. Más concretamente, los Estados Unidos aducen que al adoptar el Programa de sustitución de las EVE han retirado la subvención a la exportación impugnada, ya que se han derogado las disposiciones relativas a la tributación de las empresas de ventas en el extranjero.

16. Apoyándose en la constatación del Órgano de Apelación de que los Miembros de la OMC tienen derechos soberanos a no gravar ciertas categorías de ingresos, los Estados Unidos aducen que el Programa de sustitución de las EVE es compatible con la OMC, ya que establece una norma general que excluye los "ingresos extraterritoriales" de la definición de "ingresos brutos" en el Código de Rentas Internas. Según los Estados Unidos, el hecho de que esa exclusión no se aplique a todas las categorías de "ingresos extraterritoriales" no hace que la medida sea incompatible con la OMC, ya que la exclusión lo es de una norma general de no imposición, y no de imposición. Los Estados Unidos aducen que como nación soberana son libres de no gravar determinadas categorías de "ingresos extraterritoriales", y que la OMC no obliga a los Miembros a adoptar regímenes fiscales estrictamente territoriales.

17. Los Estados Unidos aducen que la medida no está supeditada a los resultados de exportación, ya que la exclusión se aplica a los ingresos que reúnen las condiciones establecidas tanto si se obtienen en los Estados Unidos como si se obtienen en el extranjero, lo que constituye una categoría de ingresos sustancialmente más amplia que la que estaba exenta del pago de impuestos en virtud de la medida relativa a las EVE.

IV. LA CUESTIÓN SOMETIDA A LA CONSIDERACIÓN DE ESTE GRUPO ESPECIAL Y LA POSICIÓN DEL CANADÁ

18. La cuestión sometida a este Grupo Especial es si el Programa de sustitución de las EVE es compatible con las recomendaciones del OSD de retirar la medida relativa a las EVE que se constató constituía una subvención a la exportación prohibida incompatible con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.[8] Para que se constate que han cumplido las recomendaciones, los Estados Unidos deberán haber dejado de otorgar subvenciones a la exportación prohibidas.[9]

19. Como observó el Órgano de Apelación, la función del Grupo Especial no es examinar las ventajas del sistema fiscal elegido por los Estados Unidos, sino únicamente determinar si la medida

---

Programa de sustitución de las EVE cuando se trata de la medida en su conjunto, y Ley de sustitución de las EVE cuando nos referimos a artículos concretos.

[8] El Canadá no se referirá a los argumentos planteados por las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y el párrafo 4 del artículo III del *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*.

[9] *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles, recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, informe del Grupo Especial (WT/DS70/RW, 9 de mayo de 2000), párrafo 5.63.

adoptada por los Estados Unidos es compatible con las obligaciones contraídas por ese país en el marco de la OMC.

20. El Canadá está de acuerdo con las CE en que el Programa de sustitución de las EVE no pone a los Estados Unidos en conformidad con las recomendaciones y resoluciones del OSD, y en que los Estados Unidos, por medio del citado Programa, siguen otorgando subvenciones que están supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

V. ANÁLISIS JURÍDICO

A. EL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE OTORGA UNA "SUBVENCIÓN" A EMPRESAS CON SEDE EN LOS ESTADOS UNIDOS QUE OBTIENEN "INGRESOS NACIONALES DERIVADOS DE TRANSACCIONES DE EXPORTACIÓN" EN EL SENTIDO DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 1 DEL *ACUERDO SMC*

21. La definición de "subvención" en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* está compuesta por dos elementos discretos: 1) una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público; y 2) con la que se otorga un beneficio.[10] Ambos elementos deben estar presentes para que exista una "subvención" en virtud del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* y, por consiguiente, en virtud del párrafo 1 del artículo 3 de dicho Acuerdo.

1. Hay una "contribución financiera" a empresas con sede en los Estados Unidos en el sentido del artículo 1.1 a) ii) del *Acuerdo SMC*

22. A juicio del Canadá, los Estados Unidos, por medio del Programa de sustitución de las EVE, siguen haciendo contribuciones financieras a empresas con sede en los Estados Unidos al excluir del pago de impuestos los ingresos derivados de transacciones de exportación que obtengan en el país.

23. En relación con el sentido que debe atribuirse a las palabras "condonar" ingresos públicos "que en otro caso se percibirían", el Órgano de Apelación afirmó lo siguiente:

> En nuestra opinión 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.[11]

24. El Órgano de Apelación sostuvo que la determinación de si el Gobierno ha renunciado a un derecho a recaudar ingresos que "en otro caso" se habrían percibido obliga a hacer algún tipo de comparación entre los ingresos pagaderos en virtud de la medida impugnada y los ingresos que se percibirían en alguna otra situación. El Órgano de Apelación convino con el Grupo Especial en que la base para la comparación debía ser la legislación fiscal aplicada por el Miembro en cuestión.[12]

25. Como se indica más arriba, el Órgano de Apelación resolvió que los Miembros de la OMC tienen la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que deseen, y que también tienen la libertad de no gravar determinadas categorías de ingresos. Sin embargo, el Órgano de Apelación

---

[10] *Canadá – Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, informe del Órgano de Apelación (AB-1999-2, WT/DS70/AB/R, 2 de agosto de 1999), párrafo 156.

[11] Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 1, párrafo 90.

[12] *Ibid.*

resolvió que en ambos casos los Miembros deben respetar las obligaciones que han asumido en el marco de la OMC. El Órgano de Apelación sostuvo que los ingresos que "en otro caso se percibirían" dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente.[13]

26. El Órgano de Apelación sostuvo que el criterio de "si no fuera por" establecido por el Grupo Especial, es decir, "la situación que existiría si no fuera por la medida en cuestión", era "una base sólida de comparación" en el caso del Programa relativo a las EVE, porque no era "difícil establecer en qué forma se habrían gravado los ingresos de las EVE devengados en el extranjero "de no haber sido por la medida impugnada". El Órgano de Apelación observó que tenía ciertas reservas para aplicar cualquier criterio jurídico, por ejemplo el criterio de "si no fuera por", en lugar de aplicar el texto concreto del tratado, y que vacilaría en particular en utilizar ese criterio si su aplicación estuviera limitada a situaciones en que realmente existiera una medida alternativa, en virtud de la cual los ingresos en cuestión estarían gravados de no existir la medida impugnada. A juicio del Órgano de Apelación, "no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual no hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada". En consecuencia, el Órgano de Apelación observó que aunque el criterio de comparación aplicado por el Grupo Especial diera resultado en el caso del programa relativo a las EVE, podría no resultar en otros.[14]

27. Aparentemente, los Estados Unidos se han apoyado en este criterio de "si no fuera por" al aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD. En lo fundamental, los Estados Unidos sostienen que han puesto sus medidas en conformidad con las obligaciones asumidas en el marco de la OMC modificando su legislación fiscal de modo que en vez de decidir gravar una categoría de ingresos en particular y después excluir parte de esos ingresos del pago de impuestos se decide excluir del pago de impuestos una categoría de ingresos que incluye los anteriormente excluidos. A juicio de los Estados Unidos, como no hay una norma general que se aplique formalmente para gravar los ingresos en cuestión, no puede haber condonación de ingresos públicos, ya que de no existir la medida no habría que pagar ningún impuesto.

28. Al parecer, los Estados Unidos han diseñado precisamente el tipo de régimen fiscal que en opinión del Órgano de Apelación los Miembros pueden diseñar con objeto de eludir el criterio de "si no fuera por". Por consiguiente, el Canadá sostiene que el análisis realizado por el Grupo Especial no permite en el presente caso determinar si el Gobierno ha renunciado a un derecho a recaudar ingresos que "en otro caso" habría recaudado. La exclusión de los "ingresos extraterritoriales" de la definición de los "ingresos brutos" en el artículo 114(a) de la *Ley de Sustitución de las EVE*[15] no permite, por tanto, determinar si el Gobierno ha condonado ingresos que en otro caso se percibirían.

29. A juicio del Canadá, la constatación del Órgano de Apelación equivale claramente a sostener que si no existe una norma formal que grave los ingresos en cuestión, para determinar qué situación se aplicaría a esos ingresos a falta de la medida impugnada es preciso realizar un análisis más completo de la disposición fiscal nacional. El Canadá sostiene que en el presente caso un análisis de esa naturaleza de las normas fiscales de los Estados Unidos revela que los ingresos obtenidos por empresas con sede en los Estados Unidos mediante transacciones de exportación, que son parte de los ingresos excluidos del pago de impuestos con arreglo a la definición de los "ingresos extraterritoriales", estarían sujetos a imposición si no existiera el Programa de sustitución de las EVE.

---

[13] *Ibid.*

[14] Informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 1, párrafo 91.

[15] El artículo 114(a) de la *Ley de Sustitución de las EVE* establece lo siguiente:
EXCLUSIÓN.- Los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales.

30. Evidentemente, aunque el Programa de sustitución de las EVE excluye los "ingresos extraterritoriales" de la definición de "ingresos brutos", la "verdadera exclusión" del pago de impuestos en virtud de ese programa sólo se aplica a los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".[16] Por consiguiente, sólo están excluidas del pago de impuestos determinadas categorías de "ingresos extraterritoriales".[17]

31. La definición de "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en la *Ley de Sustitución de las EVE* engloba dos tipos de ingresos muy distintos que deben distinguirse claramente a efectos del análisis. Por un lado, incluye los ingresos obtenidos de transacciones de exportación por empresas con sede en los Estados Unidos, es decir, transacciones de una empresa situada en los Estados Unidos que conllevan la expedición de mercancías desde el territorio de los Estados Unidos al territorio de otro país. La definición de "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" incluye también los ingresos procedentes del extranjero obtenidos por empresas (por medio de una sucursal de una empresa estadounidense, una filial de una empresa estadounidense u otras entidades a las que el programa es aplicable) situadas fuera de los Estados Unidos, es decir, que conllevan la venta de productos desde un territorio distinto del de los Estados Unidos.

32. El Canadá está de acuerdo con las CE en que con arreglo al Programa de sustitución de las EVE los ingresos obtenidos de transacciones de exportación "corresponden aritméticamente a los ingresos de comercio exterior exentos en el Programa EVE".[18] El Canadá sostiene que los Estados Unidos siguen otorgando subvenciones a las empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen ese tipo de ingresos.

33. Los Estados Unidos han aducido que la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" de la definición de "ingresos brutos" es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y que por ello los ingresos abarcados por esa exclusión normalmente no estarían sujetos al pago de impuestos internos. El Canadá está de acuerdo en que el componente de "ingresos extranjeros" de los "ingresos extraterritoriales" es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición. Sin embargo, a juicio del Canadá, los Estados Unidos han añadido esta nueva categoría de ingresos a la medida en cuestión en un intento por oscurecer la situación fiscal interior que de otro modo se aplicaría al componente de "ingresos de exportación nacionales" de los "ingresos extraterritoriales".[19]

---

[16] El artículo 114(b) de la *Ley de Sustitución de las EVE*, que a juicio de Canadá es el artículo crucial de la Ley, establece lo siguiente:

EXCEPCIÓN.- El apartado a) no se aplicará a los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, tal como determina la subparte E de la parte III del subcapítulo N.

[17] La aplicación, en extremo selectiva, de la exclusión de ingresos en virtud del programa se consigue imponiendo condiciones y ofreciendo opciones a los contribuyentes con objeto de que éstos aumente al máximo la cuantía de la exclusión para ajustarla a sus especiales características. Por tanto, el Canadá está de acuerdo con las CE en que "la Ley de sustitución del régimen de las EVE no define *cualitativamente* una *clase o categoría de ingresos* que está excluida de la base impositiva, sino que establece *condiciones* para la no imposición parcial de ingresos que en otro caso serían íntegramente imponibles" (primera comunicación de las Comunidades Europeas, párrafo 57).

[18] Primera comunicación escrita de las Comunidades Europeas, párrafo 35.

[19] Cabe observar que el Programa de sustitución de las EVE no pretende sustituir las bonificaciones fiscales extranjeras como medio para mitigar la doble imposición de los ingresos obtenidos en el extranjero por los contribuyentes estadounidenses. Las disposiciones sobre bonificaciones fiscales extranjeras del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos no han sido derogadas por la *Ley de Sustitución de las EVE*, y siguen siendo el principal criterio utilizado por los Estados Unidos para mitigar la doble imposición por lo que respecta

34. En opinión del Canadá, los ingresos obtenidos de transacciones de exportación son ingresos que generalmente sólo serán gravables en los Estados Unidos, ya que tienen su origen en los Estados Unidos, es decir, derivan de actividades económicas que tienen lugar en los Estados Unidos. El hecho de que el producto de las ventas proceda del extranjero no transforma los ingresos de exportación en "ingresos extranjeros" a efectos fiscales. La exportación de productos en un país extranjero no establece un nexo suficiente para activar la imposición en el país importador, aunque se tengan en cuenta los "procesos económicos en el exterior" requeridos con arreglo al Programa de sustitución de las EVE.[20] El Canadá sostiene que esos procesos no crean una base imponible en el extranjero, por lo que no pueden considerarse ingresos comerciales o industriales en el extranjero sujetos a doble imposición. Por tanto, no existe doble imposición que tenga que mitigarse por lo que respecta a este componente de los ingresos "extraterritoriales".[21]

35. A juicio del Canadá, puesto que los ingresos obtenidos de transacciones de exportación no pueden, por definición, estar sujetos a doble imposición, la exclusión del pago de impuestos prevista para esos ingresos con arreglo al Programa de sustitución de las EVE no puede sino reducir los impuestos estadounidenses que en otro caso se pagarían.

36. Por consiguiente, el Canadá sostiene que los ingresos públicos o los impuestos que en otro caso se pagarían sobre "los ingresos obtenidos de transacciones de exportación", que son parte de los ingresos excluidos de imposición con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, serían los impuestos aplicables a esos ingresos con arreglo a la legislación fiscal estadounidense. En consecuencia, el Gobierno de los Estados Unidos está haciendo una contribución financiera a empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen ese tipo de ingresos al condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían en el sentido del artículo 1.1 a) ii) del *Acuerdo SMC*.

---

a los ingresos sujetos a imposición en otros países. Si, como alegan los Estados Unidos, la exclusión de los ingresos "extraterritoriales" es una medida para evitar la doble imposición, no podrá aducirse al mismo tiempo que la exclusión constituye "un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos de transacciones en el extranjero", ya que no puede haber dos puntos de referencia. El Canadá sostiene que la tributación en los Estados Unidos de los ingresos extranjeros objeto de bonificaciones fiscales en el extranjero sigue siendo el verdadero punto de referencia, a pesar de la promulgación de la *Ley de Sustitución de las EVE*, y que esta última no puede considerarse como un "nuevo" punto de referencia para la imposición de los ingresos extranjeros en los Estados Unidos.

[20] Esos "procesos económicos en el exterior" pueden consistir en una o más de las siguientes cinco categorías: 1) publicidad y promoción de ventas, 2) trámite de los pedidos de los clientes y disposiciones para la entrega de los productos, 3) transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente, 4) facturación, y 5) asunción del riesgo crediticio.

[21] Así ocurre desde luego con arreglo a los convenios fiscales de los Estados Unidos que adoptan el criterio del *Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital* (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, París), con arreglo al cual la necesidad de evitar la doble imposición de los ingresos derivados de ventas efectuadas en un país extranjero sólo se plantea si las actividades de venta tienen lugar por intermedio de una base fija mantenida por el contribuyente en ese país extranjero, por lo que queda descartada la posibilidad de que esos beneficios se otorguen a los "ingresos de exportación nacionales". Con arreglo al artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que ésta desarrolle su negocio por medio de un establecimiento permanente situado en este último. Con arreglo al artículo 5, por establecimiento permanente se entiende un centro de actividad fijo por medio del cual se desarrollan total o parcialmente las transacciones comerciales de una empresa. En esa definición, "centros de actividad" significa servicios como las instalaciones o, en algunos casos, la maquinaria o el equipo.

2. La "contribución financiera" otorga un "beneficio" a las empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen "ingresos nacionales de transacciones de exportación"

37. En lo tocante al "beneficio", el Grupo Especial indicó lo siguiente:

> Tras haber constatado que las diversas exenciones fiscales en el marco del programa relativo a las EVE dan lugar a una contribución financiera, nuestra siguiente tarea consiste en considerar si con ello se otorga o no un beneficio. A nuestro juicio, la contribución financiera otorga claramente un beneficio, en la medida en que tanto las EVE como sus compañías matrices no deben pagar determinados impuestos que de otro modo se percibirían. Además, ese beneficio puede ser muy importante. En efecto, según el Departamento de Comercio de los Estados Unidos "la exención fiscal puede representar tanto como del 15 al 30 por ciento del ingreso bruto de las exportaciones".[22]

38. El Órgano de Apelación confirmó la constatación del Grupo Especial sobre esta cuestión. El Canadá sostiene que ese razonamiento es igualmente aplicable al Programa de sustitución de las EVE en tanto que éste se aplica a las empresas con sede en los Estados Unidos eximiendo del pago de impuestos a los ingresos nacionales que esas empresas obtienen de transacciones de exportación.

39. En consecuencia, el Canadá sostiene que sigue existiendo una "subvención" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, ya que siguen estando presentes los dos elementos de una "subvención", es decir, una "contribución financiera" y un "beneficio".

B. LA SUBVENCIÓN OTORGADA EN VIRTUD DEL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE A LAS EMPRESAS CON SEDE EN LOS ESTADOS UNIDOS ESTÁ PROHIBIDA POR EL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL *ACUERDO SMC*, YA QUE ESTÁ "SUPEDITADA A LOS RESULTADOS DE EXPORTACIÓN"

40. El Canadá sostiene que la "subvención" otorgada a las empresas con sede en los Estados Unidos está claramente "supeditada a los resultados de exportación", ya que para que puedan obtenerse los beneficios de la "subvención", las mercancías no deberán venderse "para su uso final en los Estados Unidos".[23] El Canadá está de acuerdo con las CE en que esto es simplemente "otra forma de decir que deben ser exportadas"[24], y en que esas palabras son suficientes para que la subvención esté supeditada *de jure* a la exportación. Como afirmó el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*[25]:

> cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, 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

[22] Informe del Grupo Especial, *supra*, nota 1, párrafo 7.103.

[23] *Ley de Sustitución de las EVE*, artículo 942(a)(2)(A)(i).

[24] Primera comunicación de las Comunidades Europeas, *supra*, nota 1, párrafo 71.

[25] WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000.

> exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida.[26]

41. A juicio del Canadá, el hecho de que el Programa de sustitución de las EVE sea aplicable a fabricantes extranjeros en nada afecta a la determinación de si la "subvención" otorgada a empresas con sede en los Estados Unidos con respecto a los ingresos obtenidos de transacciones de exportación está supeditada a los resultados de exportación.

42. Es evidente que con arreglo al Programa de sustitución de las EVE una empresa con sede en los Estados Unidos está obligada a exportar si quiere obtener la exclusión de impuestos. El que entidades extranjeras, además de las empresas con sede en los Estados Unidos, puedan o no puedan ser beneficiarias del programa no modifica el requisito impuesto a las empresas con sede en los Estados Unidos, que discrimina expresamente entre esas empresas sobre la base de los resultados de exportación.

43. Como se ha indicado anteriormente, el Programa de sustitución de las EVE, cuando se aplica a ingresos obtenidos de la exportación de productos nacionales de empresas con sede en los Estados Unidos, conlleva una reducción permanente de impuestos estadounidenses que en otro caso se percibirían, en particular si se comparan con los impuestos aplicables a las ventas nacionales equivalentes de las empresas con sede en los Estados Unidos. La supeditación a la exportación del programa pone claramente de manifiesto que la única forma en que los ingresos derivados de la venta de productos nacionales pueden reunir las condiciones establecidas es si esos productos se exportan.

44. El Canadá sostiene que el hecho de que el programa se aplique a los productos vendidos por una sucursal en el extranjero o por una empresa extranjera sujeta a imposición en los Estados Unidos no anula ni en ningún caso mitiga la supeditación del programa a la exportación. La imposición de una discriminación análoga a las ventas de productos por entidades extranjeras no contrarresta la discriminación entre ventas de productos nacionales de los Estados Unidos basada en los resultados de exportación. A juicio del Canadá, la única forma en que el programa podría no estar supeditado a la exportación sería si otorgara beneficios a las ventas de productos nacionales estadounidenses que no se exportan. Esto no ocurre en el caso del Programa de sustitución de las EVE. El Canadá está de acuerdo con las CE en que la comparación debe hacerse necesariamente con el régimen fiscal aplicable a las ventas nacionales de productos nacionales.[27]

45. A juicio del Canadá, los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*[28] respaldan claramente la posición del Canadá y las CE en el presente asunto.

46. En el asunto *Canadá - Aeronaves*, el Canadá adujo que una "subvención" otorgada por *Technology Partnerships Canada* (TPC) no estaba supeditada a los resultados de exportación, ya que TPC prestaba apoyo a una amplia base de sectores y tecnologías que afectaban prácticamente a todos los sectores industriales del Canadá. Según el Canadá, el hecho de que algunas de las contribuciones efectuadas en el marco del programa tuvieran por destinatarios a empresas que exportaban no hacía que el programa estuviera supeditado a la exportación. El Grupo Especial rechazó los argumentos del Canadá y constató que la "subvención" estaba supeditada a los resultados de exportación.

---

[26] *Ibid.*, párrafo 100.

[27] Primera comunicación de las Comunidades Europeas, *supra*, nota 1, párrafo 71.

[28] Informe del Grupo Especial, WT/DS70/R, 14 de abril de 1999; informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 9.

47. El Canadá apeló contra la constatación del Grupo Especial. Una de las cuestiones planteadas por el Canadá en el procedimiento de apelación fue que el Grupo Especial no dio "ninguna indicación de que se hubiera examinado el funcionamiento del programa TPC en su conjunto". El Órgano de Apelación rechazó ese argumento y dictó la siguiente resolución:

> el hecho de que algunas de las contribuciones del TPC, en algunos sectores industriales, *no* estén supeditadas a los resultados de exportación no significa necesariamente que esto sea cierto en el caso de todas ellas. Basta con mostrar que una o varias de esas contribuciones sí constituyen subvenciones "supeditadas […] *de facto* a los resultados de exportación".[29]

48. El Canadá considera que ese razonamiento es igualmente aplicable a la contribución financiera o "subvención" que se otorga a las empresas con sede en los Estados Unidos con respecto a los ingresos nacionales obtenidos de transacciones de exportación. El hecho de que la exclusión de que se benefician los ingresos procedentes de fuentes extranjeras pueda no estar supeditada a los resultados de exportación no significa que pueda decirse lo mismo de los ingresos obtenidos de transacciones de exportación. Basta con demostrar que parte de las contribuciones hechas en el marco del Programa de sustitución de las EVE están supeditadas a las exportaciones.

49. El Canadá considera, por consiguiente, que los Estados Unidos siguen otorgando subvenciones a la exportación prohibidas incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

VI. CONCLUSIÓN

50. En consecuencia, el Canadá solicita respetuosamente al Grupo Especial que constate que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD, y que siguen otorgando, en virtud del Programa de sustitución de las EVE, subvenciones a la exportación prohibidas incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

[29] Informe del Órgano de Apelación, *ibid.*, párrafo 179.

ANEXO C

Segundas comunicaciones de las Partes

Índice		Página
Anexo C-1	Segunda comunicación escrita de las Comunidades Europeas	C-2
Anexo C-2	Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos	C-62

ANEXO C-1

Segunda comunicación escrita de las Comunidades Europeas

(27 de febrero de 2001)

ÍNDICE

Página

1. Introducción 5

2. Los argumentos de las CE que no se han abordado 5

2.1 El argumento básico de las CE sobre la supeditación a las exportación, y los correspondientes ejemplos 5

2.2 El argumento de las CE de que la subvención ampliada de sustitución de las EVE está también supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones 7

2.3 Las CE alegan que el Programa de sustitución de las EVE también ofrece subvenciones en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y que esas subvenciones son incompatibles con los párrafos 1 y 8 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* 7

3. Observaciones sobre los antecedentes fácticos 8

3.1 Relación entre las disposiciones relativas a las EVE y el Programa de sustitución de las EVE 8

3.2 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como "cambio fundamental" en el sistema impositivo de los Estados Unidos 9

3.3 El argumento de los Estados Unidos de que los "ingresos extraterritoriales" "no están sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos" 10

3.4 La descripción inexacta y engañosa del Programa de sustitución de las EVE que hacen los Estados Unidos 11

3.5 Descripciones de los sistemas fiscales europeos por los Estados Unidos 12

3.6 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como medida para evitar la doble imposición 13

4. Respuesta a los argumentos jurídicos de los Estados Unidos 14

4.1 Observaciones sobre la carga de la prueba de los elementos de hecho en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD 14

4.1.1 La carga de la prueba en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD 14

Página

4.1.2 Criterios en materia de pruebas en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD 15

4.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones 18

4.2.1 El significado de la frase "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían" 18

4.2.2 La "norma jurídica vigente" en los Estados Unidos 19

4.2.3 Comparaciones intertemporales 20

4.2.4 La respuesta de los Estados Unidos a los argumentos de las CE 20

4.2.5 Las alegaciones fácticas de los Estados Unidos 22

4.3 La subvención de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación 24

4.3.1 La diferencia fundamental entre las CE y los Estados Unidos 24

4.3.2 Si hay condiciones "alternativas" para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE 27

4.3.3 Las observaciones de los Estados Unidos sobre los argumentos de las CE relativos a la supeditación de facto a la exportación 27

4.3.3.1 El argumento de los Estados Unidos de que la "opción de asimilación" no es siempre necesaria 28

4.3.3.2 El argumento de los Estados Unidos de que las empresas extranjeras pueden hacer "opciones de asimilación" sin aumentar su carga fiscal 29

4.3.3.3 El argumento de los Estados Unidos de que el objetivo de la "opción de asimilación" era la igualdad fiscal 31

4.3.3.4 Pruebas 32

4.4 Las subvenciones de sustitución de las EVE están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa 32

4.5 El Programa de sustitución de las EVE ofrece subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* 34

4.5.1 La nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC* 34

4.5.2 El significado de "supeditadas" y del requisito de "contenido local" 35

Página

4.5.3 La prueba de la "supeditación" en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 36

4.5.3.1 El asunto *Canadá - Automóviles* 37

4.6 La defensa basada en la doble imposición 39

4.6.1 Introducción - el alcance de la nota 59 de pie de página 39

4.6.2 El sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición" 40

4.6.3 Los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero" 44

4.6.4 El Programa de sustitución de las EVE no tenía por objeto evitar la doble imposición en los Estados Unidos ni es necesario a esos efectos, y puede dar lugar a doble imposición y en algunos casos a compensaciones excesivas de la "doble imposición" 45

4.6.5 Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes 47

4.6.6 Observaciones sobre la opinión del Canadá de que los ingresos exentos en virtud de la subvención ampliada de sustitución de las EVE pueden ser ingresos procedentes del extranjero 47

4.7 El Programa de sustitución de las EVE otorga a los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a los productos estadounidenses similares, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 48

4.7.1 El argumento basado en la "obligación positiva" 48

4.7.2 Las CE han acreditado una presunción que no se ha impugnado 49

4.8 Las disposiciones transitorias de la Ley de sustitución del régimen de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000 51

4.9 Los Estados Unidos no cumplieron las resoluciones y recomendaciones del OSD a más tardar el 1º de noviembre de 2000 53

5. Conclusión 54

Anexo 55

Lista de Pruebas documentales 61

1. Introducción

1. Las CE presentan respetuosamente al Grupo Especial su segunda comunicación escrita sobre el presente asunto, como réplica a la primera comunicación escrita de los Estados Unidos.

2. Las CE consideran que la comunicación de los Estados Unidos no responde a varios de los argumentos expuestos en la primera comunicación escrita de las CE. Por consiguiente, las CE iniciarán esta comunicación (sección 2 *infra*) recordando los argumentos a los que los Estados Unidos no han respondido, ya que ello podría ayudar al Grupo Especial a identificar lo que ha sido impugnado.

3. Otra característica de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos es que aporta poca información concreta en respuesta a la facilitada por las CE, y que en lugar de ello contiene una serie de declaraciones engañosas. En la sección 3 *infra*, las CE comentarán la exposición de los hechos por parte de los Estados Unidos con objeto de aclarar esas cuestiones al Grupo Especial.

4. Los argumentos jurídicos de los Estados Unidos se refutan en la sección 4 *infra*. Esa sección comienza con un examen de los criterios en materia de pruebas que deben aplicarse en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* y de sus consecuencias para el presente procedimiento. Prosigue con un examen de las cuestiones jurídicas, en el orden siguiente:

- Argumentos relativos a la existencia de una subvención;
- Argumentos relativos a la supeditación a la exportación;
- Argumentos relativos a la obligación de emplear productos de los Estados Unidos con preferencia a los extranjeros;
- La defensa basada en la doble imposición;
- Argumentos relacionados con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*;
- Argumentos relativos al período transitorio;
- Argumentos relativos al hecho de que los Estados Unidos no habían cumplido al 1º de noviembre de 2000 las resoluciones y recomendaciones del OSD.

5. Por último, las CE resumirán sus conclusiones (sección 5).

6. Las CE observan que los terceros que han presentado observaciones comparten su posición. Las CE se referirán a esas comunicaciones, cuando proceda, durante el examen de los argumentos.

2. Los argumentos de las CE que no se han abordado

7. Los Estados Unidos no han abordado diversas alegaciones y argumentos formulados por las CE en su primera comunicación escrita. Las CE se permiten señalar a la atención del Grupo Especial las siguientes alegaciones y argumentos a los que no se ha respondido.

2.1 El argumento básico de las CE sobre la supeditación a las exportación, y los correspondientes ejemplos

8. En los párrafos 77 a 79 de su primera comunicación escrita, las CE explicaron que uno de los errores básicos de los Estados Unidos era considerar que la ampliación de una exención (o exclusión) fiscal a categorías de ingresos distintas de las obtenidas por la venta de productos estadounidenses

podía impedir que la exención estuviera supeditada a la exportación en los casos en que la exportación es condición necesaria para obtener la exención fiscal. En términos más generales, una subvención que esté supeditada la exportación *en algunos casos* no deja de estarlo si también puede obtenerse en *otros casos* que tal vez no requieran la exportación.

9. En otras palabras, no debe permitirse a los Estados Unidos que oculten lo que en lo fundamental es la misma subvención examinada por el Grupo Especial en el procedimiento original dentro de una subvención algo más amplia añadiendo a la subvención de sustitución de las EVE lo que las CE han denominado subvención ampliada de sustitución de las EVE.[1]

10. El mero hecho de que los ingresos libres de impuestos -o incluso los ingresos a los que se da el nombre de "extraterritoriales" o "excluidos"- puedan obtenerse en algunos casos sin necesidad de exportar no es suficiente para impedir que exista una subvención a la exportación si en otros casos esos ingresos sólo pueden obtenerse exportando. De lo contrario, a los Estados Unidos les hubiera bastado con incluir en el Programa EVE cualquier otra categoría de ingresos que ya estuviera exenta, o se considerara conveniente eximir del pago de impuestos, para "cumplir" lo recomendado".

11. Las CE estiman que los Estados Unidos no han respondido a esos argumentos.[2]

12. Las CE desarrollaron su posición aduciendo que para determinar si una subvención está supeditada a la exportación o específicamente relacionada con la exportación es preciso comparar términos similares; dicho de otro modo, como señalaron las CE, debe hacerse una comparación con algún punto de referencia pertinente.

13. Las CE ilustraron así su posición[3]: supóngase que un programa de subvenciones es aplicable a todas las mercancías producidas en una determinada región del territorio de un Miembro de la OMC, pero sólo aplicable a las mercancías producidas fuera de esa región si se exportan del territorio de ese Miembro. Ciertamente, para obtener la subvención no siempre es preciso exportar, ya que las mercancías procedentes de la región que reúne las condiciones establecidas pueden beneficiarse de ella si se venden en el mercado interior. Sin embargo, las mercancías procedentes de fuera de esa región sólo pueden obtener la subvención si se exportan. En este caso no hay condiciones "alternativas"; la subvención está supeditada a la exportación. Lo mismo ocurre con el Programa de sustitución de las EVE. Aunque puede haber muchos casos de producción fuera de los Estados Unidos que puedan beneficiarse aunque no haya exportaciones, las mercancías producidas en los Estados Unidos sólo pueden acceder al beneficio de una manera: si se exportan. En esas circunstancias, la subvención está supeditada a la exportación.

14. Es cierto que cuando una subvención se ofrece, por ejemplo, a todos los productores de zapatos, algunos de ellos pueden de hecho obtenerla produciendo y exportando, sin que ello haga que la subvención esté supeditada a la exportación. Cada productor es libre de vender en el mercado interior o de exportar, y ello no afecta a su capacidad para obtener la subvención. Sin embargo, en el caso del Programa de sustitución de las EVE la situación es distinta. Los propietarios de mercancías estadounidenses producidas en los Estados Unidos no tienen distintas opciones para obtener la subvención. En contraste con los fabricantes de zapatos del ejemplo arriba utilizado, no pueden satisfacer las condiciones vendiendo en el mercado interior. Tienen que exportar. Por consiguiente,

[1] Ambas subvenciones se identifican y explican en la Primera comunicación de las CE, párrafos 62 a 66.

[2] Las CE responden a los argumentos formulados por los Estados Unidos en la sección 4.3 *infra*.

[3] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 123 a 127.

obtienen la subvención si realizan una función, la exportación, con preferencia a otra, la venta en el mercado interior.

15. Las CE indicaron asimismo que en este sentido el caso de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es análogo al de la subvención a la exportación constatada por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*.[4] Una de las subvenciones examinadas en aquel asunto, el programa denominado *Technology Partnerships Canada*, estaba a disposición de sectores no exportadores, como el de tecnologías ambientales y "tecnologías potenciadoras".[5] El hecho de que la subvención pudiera obtenerse en algunos casos sin necesidad de exportar no impidió que se constatara que los pagos efectuados en el marco del programa a la industria aeronáutica regional estaban supeditados a la exportación.

16. Tampoco en este caso han encontrado las CE respuesta a sus argumentos en la primera comunicación escrita de los Estados Unidos.

2.2 El argumento de las CE de que la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE está también supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones

17. Los Estados Unidos tampoco han comentado en absoluto el argumento de las CE de que la adición de la subvención ampliada de sustitución de las EVE a la subvención básica de sustitución de las EVE en ningún caso puede impedir que la primera esté supeditada a la exportación, porque la subvención ampliada de sustitución de las EVE está también en sí misma supeditada a la exportación o específicamente relacionada con la exportación como consecuencia de la limitación del contenido extranjero, que en muchos casos equivale a una prescripción de contenido estadounidense.[6]

18. Tal vez los Estados Unidos estimen que han respondido a ese argumento con los que han esgrimido en relación con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* (que no consideran que sea obligatorio utilizar mercancías exportadas de los Estados Unidos).[7] Sin embargo, de ninguna manera han respondido al argumento de que la subvención ampliada de sustitución de las EVE está *relacionada específicamente con las exportaciones* en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa.

2.3 Las CE alegan que el Programa de sustitución de las EVE también ofrece subvenciones en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y que esas subvenciones son incompatibles con los párrafos 1 y 8 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

19. Los argumentos de los Estados Unidos sobre el Programa de sustitución de las EVE formulados en virtud del *Acuerdo sobre la Agricultura* no son más que una remisión a sus argumentos

[4] Informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles* ("*Canadá - Aeronaves*"), WT/DS/70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, confirmado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS70/AB/R.

[5] Véase, por ejemplo, el informe del Grupo Especial, *Canadá - Aeronaves*, párrafo 6.174.

[6] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 104 a 120, 220 y 221 (y párrafos 147 a 158 en relación con la expresión "relacionadas específicamente con las exportaciones").

[7] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, nota 102 de pie de página.

en virtud del *Acuerdo SMC,* con arreglo a los cuales el Programa no establece subvenciones supeditadas a la exportación.[8]

20. Los Estados Unidos no niegan que si por cualquier razón las subvenciones de sustitución de las EVE están supeditadas a los resultados de exportación a los efectos del *Acuerdo SMC,* el Programa de sustitución de las EVE será incompatible con los párrafos 1 y 8 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En concreto, los Estados Unidos confirman expresamente[9] que no aducen que las subvenciones de sustitución de las EVE estén incluidas en alguna de las categorías enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Por consiguiente, a la luz del informe del Órgano de Apelación, la determinación de si las subvenciones de sustitución de las EVE están incluidas en alguna de las categorías enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* puede considerarse meramente teórica.

3. Observaciones sobre los antecedentes fácticos

21. Como se indica más arriba, en la primera comunicación escrita de los Estados Unidos hay muchas declaraciones incorrectas y engañosas. Las CE se referirán a las que consideran más pertinentes e importantes para la adecuada comprensión del presente asunto, y las corregirán cuando proceda.

3.1 Relación entre las disposiciones relativas a las EVE y el Programa de sustitución de las EVE

22. Los Estados Unidos impugnan[10] la alegación de las CE de que el Programa de sustitución de las EVE es "fundamentalmente la misma subvención" que las disposiciones relativas a las EVE. Las CE hicieron esa observación considerando la subvención desde la perspectiva de los exportadores estadounidenses, e insisten en que es exacta. La tentativa de los Estados Unidos de presentar los programas como si fueran distintos merece algunas observaciones.

23. En primer lugar, como explicaron las CE, especialmente en los párrafos 35 a 37 de su primera comunicación escrita, el Programa de sustitución de las EVE ofrece aritméticamente los mismos beneficios fiscales que podían (y aún pueden) obtenerse en el marco del Programa EVE, aunque el acceso a ellos se haya facilitado y en cierto modo ampliado.

24. Los Estados Unidos no niegan esos hechos. Las CE observan que el Canadá está de acuerdo con sus cálculos.[11]

25. En segundo lugar, las disposiciones transitorias ponen también claramente de manifiesto que el Programa de sustitución de las EVE sustituye al régimen de las EVE.[12] La Ley de sustitución del régimen de las EVE no es aplicable a las EVE hasta el 31 de diciembre de 2001, y en algunos casos podría no serles nunca aplicable. De hecho, uno de los programas se va aplicando gradualmente

[8] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 221.

[9] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, nota 210 de pie de página.

[10] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 47 y siguientes.

[11] Observaciones escritas del Canadá, párrafo 32.

[12] Las disposiciones transitorias figuran en la sección 5 de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y se explican en los párrafos 234 a 241 de la Primera comunicación escrita de las CE.

mientras el otro se va dejando de aplicar. Además, los exportadores pueden acceder al Programa de sustitución de las EVE para transacciones específicas en lugar de recurrir al Programa EVE.[13]

26. En tercer lugar, la afirmación hecha por los Estados Unidos en la nota 181 de pie de página de su primera comunicación escrita es inexacta (o al menos contradice la intención expresa del Congreso de los Estados Unidos) en tanto que sostiene, refiriéndose a la limitación del contenido extranjero, que:

> Esa comparación, y cualquier referencia a las disposiciones relativas a las EVE, es irrelevante por lo que respecta a las cuestiones sometidas a este Grupo Especial.

El Comité Conjunto sobre Tributación del Congreso de los Estados Unidos hizo una declaración en sentido contrario (reproducida en los informes de la Cámara y el Senado) del siguiente tenor:

> Período intermedio en espera de que se publiquen orientaciones administrativas
>
> El Comité reconoce que puede haber un período intermedio entre la promulgación de la ley y el momento en que se publiquen orientaciones administrativas detalladas. La intención es que durante ese período intermedio los contribuyentes y el Servicio de Rentas Internas puedan aplicar los principios de la reglamentación vigente y otras orientaciones administrativas en el marco de los artículos 921 a 927 a conceptos análogos contenidos en el proyecto de ley. Más abajo se exponen algunos ejemplos de la aplicación de los principios reglamentarios vigentes al proyecto de ley. Esos ejemplos limitados son de carácter meramente ilustrativo y no implican que existan límites a la aplicación de los principios de otras normas o conceptos análogos en virtud de la legislación vigente.

3.2 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como "cambio fundamental" en el sistema impositivo de los Estados Unidos

27. Un elemento crucial del argumento de los Estados Unidos de que el Programa de sustitución de las EVE no establece ninguna subvención es la afirmación de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE es consecuencia de una revisión parlamentaria del sistema fiscal de los Estados Unidos[14] y representa un cambio fundamental en su jurisdicción fiscal.[15] Un examen de los antecedentes legislativos (suponiendo que se consideraran pertinentes) no refleja realmente esa intención, y las CE sostienen que esa afirmación es engañosa e inexacta.

28. La tentativa de los Estados Unidos de contrastar la Ley de sustitución del régimen de las EVE con "el anterior criterio mundial" aplicado por ese país[16] sólo sirve para poner de relieve hasta qué punto sus argumentos son artificiales. Los criterios aplicados por los Estados Unidos a los impuestos sobre la renta siguen siendo en lo fundamental de carácter mundial, incluso en lo relativo a los denominados "ingresos extraterritoriales". Como han explicado las CE, y los Estados Unidos ni siquiera han intentado refutar, la Ley de sustitución del régimen de las EVE sólo excluye de los

[13] Artículo 5(c)(2) de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

[14] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 25.

[15] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 52 a 54 (véanse también los párrafos 67 a 73).

[16] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 52.

ingresos brutos, y con ello de tributación, una parte variable de los "ingresos extraterritoriales," y aún así lo hace con sujeción a numerosas condiciones.[17]

29. Las CE remiten al Grupo Especial a un artículo publicado por la revista especializada *Tax Notes International* titulado "*US Treasury Official Denies FSC Repeal Signals Move to Territoriality*".[18] El artículo se adjunta como CE - Prueba documental 10. La funcionaria citada era una asesora fiscal internacional en funciones del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos que estuvo estrechamente involucrada en la preparación y defensa de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y representó a los Estados Unidos en las consultas celebradas con las CE el 4 de diciembre de 2000. En el artículo se indica que afirmó que la Ley de sustitución del régimen de las EVE "es una excepción restringida del tradicional modelo fiscal de los Estados Unidos que engloba los ingresos en cualquier parte del mundo de cada contribuyente, con independencia del lugar donde se obtengan". El artículo también indica claramente que el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la subparte F aún no se ha completado.[19]

3.3 El argumento de los Estados Unidos de que los "ingresos extraterritoriales" "no están sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos"

30. Un argumento relacionado con el del "cambio fundamental" del sistema fiscal de los Estados Unidos es la alegación, a menudo repetida, de que los "ingresos extraterritoriales" no están sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. Por ejemplo, en el párrafo 20 de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos se indica que:

> Con arreglo al nuevo régimen, dichos ingresos están excluidos de la renta bruta a efectos fiscales en los Estados Unidos, por lo que, como se explica más abajo, quedan fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.

Y en el párrafo 25 se señala que:

> la Ley crea una nueva norma general en virtud de la cual los ingresos extraterritoriales excluidos obtenidos por contribuyentes de los Estados Unidos no están sujetos a la jurisdicción fiscal estadounidense.

31. Esas afirmaciones son engañosas. En primer lugar, como han explicado las CE en su primera comunicación escrita, los Estados Unidos sí gravan ingresos "extraterritoriales". Lo único excluido, y aún así con sujeción a numerosas condiciones, algunas de ellas enumeradas por las CE en el párrafo 55 de su primera comunicación escrita, es una parte variable de esos ingresos, concretamente los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

32. La exclusión de los "ingresos extraterritoriales" de tributación en los Estados Unidos está en gran medida sujeta al control del Gobierno estadounidense. Hay muchas condiciones en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, así como amplias facultades administrativas para regular la tributación de esos "ingresos extraterritoriales". Por ejemplo, el nuevo artículo 943(a)(4) permite al Presidente declarar que la oferta de cualquier bien es escasa y excluir los ingresos derivados de su exportación del Programa de sustitución de las EVE. El artículo 943(e)(4)(C), por su parte, permite al Secretario del Tesoro impedir en general a "una o más categorías de empresas" que hagan "opciones de asimilación a las empresas nacionales", y por consiguiente que accedan al Programa de sustitución de las EVE.

---

[17] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 48 a 51.

[18] *Tax Notes International*, 18 de diciembre de 2000, páginas 2749 a 2752.

[19] *Ibid*, párrafo 2752.

3.4 La descripción inexacta y engañosa del Programa de sustitución de las EVE que hacen los Estados Unidos

33. Las CE estiman que la primera comunicación escrita de los Estados Unidos está repleta de otras declaraciones engañosas e injustificadas acerca del Programa de sustitución de las EVE. Por ejemplo, los Estados Unidos afirman que:

> En lugar de establecer un régimen único o especial para los ingresos relacionados con las exportaciones, la Ley otorga el mismo trato a todas las ventas en el extranjero y a todos los contribuyentes.[20]

34. Como han indicado las CE, el "trato fiscal especial" en virtud del Programa de sustitución de las EVE sólo es aplicable a las "ventas en el extranjero" a condición de que no estén destinadas a "uso final en los Estados Unidos"[21], y además sólo puede obtenerse si se satisfacen determinadas condiciones, entre ellas una limitación del contenido extranjero que en algunos casos restringe la disponibilidad del "trato fiscal especial" a las mercancías extranjeras que contengan exportaciones estadounidenses.[22]

35. De manera análoga, la afirmación de los Estados Unidos, en otra parte de su primera comunicación escrita, de que:

> Así pues, los contribuyentes están sujetos al mismo régimen fiscal estadounidense por lo que respecta a los impuestos derivados de transacciones en el extranjero, con independencia de que provengan o no de exportaciones.[23]

es también, cuando menos, engañosa. Evidentemente, la inmensa mayoría de las "transacciones extranjeras" es tratada en forma muy distinta por el sistema fiscal de los Estados Unidos.

36. Una característica general de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos es la constante confusión entre "transacciones extranjeras", "ventas en el extranjero", "productos extranjeros", "exportaciones" e "ingresos procedentes del extranjero". A menudo se asimilan conceptos distintos cuando en realidad son diferentes o sólo se superponen parcialmente. Por citar algunos ejemplos:

- En el párrafo 126 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos tratan de negar que los productos vendidos en el mercado interior y los vendidos en el extranjero son comparables cuando afirman:

  > No puede decirse … que los productos manufacturados y vendidos en los Estados Unidos son extranjeros.

Evidentemente, los productos fabricados en los Estados Unidos y después exportados no se convierten súbitamente en extranjeros, aunque la transacción se haga con una empresa extranjera.

---

[20] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 23.

[21] Artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC, como se explica, por ejemplo, en la Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 100 y 101.

[22] Artículo 943(a)(1)(C) del IRC tal como se explica, por ejemplo, en la Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 107 y siguientes.

[23] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 23.

- Citando el informe de la Cámara, los Estados Unidos afirman[24] que con arreglo a los sistemas europeos y de los Estados Unidos

  la exportación es una forma de obtener ingresos procedentes del extranjero …

Naturalmente, con arreglo a los sistemas europeos, sólo las actividades extranjeras relacionadas con la exportación obtienen esos ingresos, mientras que con arreglo a la Ley los obtienen todas las actividades nacionales relacionadas con exportaciones.

37. Los Estados Unidos tratan también de enturbiar la distinción entre ingresos "extraterritoriales" e ingresos "excluidos". En el párrafo 28 de su primera comunicación escrita sostienen erróneamente que la Ley de sustitución del régimen de las EVE define con detalle la expresión "ingresos extraterritoriales", que figura principalmente en los artículos 114, 941, 942 y 943 del IRC. Se guardan mucho de referirse a la clara definición contenida en el artículo 114(e) del IRC y seguidamente, en el párrafo 29, incluyen en la definición elementos de los ingresos de comercio exterior *que reúnen las condiciones establecidas* que, como han explicado las CE, simplemente limitan la medida en que los "ingresos extraterritoriales" están sujetos a menos tributación que otros ingresos.

38. Más adelante, los Estados Unidos modifican los términos utilizados, haciendo referencia a "ingresos excluidos"[25], "ingresos extraterritoriales excluidos"[26] e incluso "ingresos extraterritoriales excluibles".[27]

39. Las CE consideran que la tentativa de los Estados Unidos de trastocar los datos básicos de su legislación no aporta nada. Las CE estiman que su propia descripción de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es más fiable, y observan que los Estados Unidos en ningún caso han podido demostrar que las CE han comprendido mal algún aspecto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

3.5 Descripciones de los sistemas fiscales europeos por los Estados Unidos

40. Los Estados Unidos también describen de manera inexacta los sistemas fiscales "europeos".[28] Las CE no pretenden defender los sistemas fiscales de sus Estados miembros, que consideran plenamente compatibles con sus obligaciones internacionales. Se limitarán a hacer las siguientes observaciones sucintas:

- En primer lugar, es engañoso hablar de sistemas fiscales del "modelo europeo".[29] En su mayor parte, los sistemas fiscales de la UE no son territoriales, como demuestra la descripción hecha por las CE en el procedimiento original, que los Estados Unidos han adjuntado a su primera comunicación escrita como EE.UU. - Prueba documental 5.

[24] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 193.

[25] Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 33.

[26] Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 31.

[27] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

[28] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, primero en el párrafo 25 y después, detalladamente, en los párrafos 39 a 46.

[29] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 39 y siguientes.

- En segundo lugar, y más importante, la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es comparable a ningún sistema de las CE. La descripción de las "exenciones fiscales europeas" es engañosa. Los Estados Unidos incurren en error cuando, al final del párrafo 40 de su primera comunicación escrita, afirman que:

> Por lo que se refiere a la venta de mercancías, los fabricantes europeos que operan en esos tipos de regímenes fiscales sólo pueden obtener los beneficios de una exención territorial si exportan.

Contrariamente a lo que ocurre en virtud del Programa de sustitución de las EVE, las exenciones en los Estados miembros de las CE no dependen de que el producto del que los ingresos derivan se exporte o no se exporte. Si, para utilizar el ejemplo empleado por los Estados Unidos, una filial de distribución extranjera de un productor holandés vende los productos de este último en los Países Bajos, los beneficios resultantes estarán sujetos a exactamente el mismo trato fiscal que cuando la filial extranjera los vende fuera de los Países Bajos.

Otra diferencia importante es que la exención de los beneficios de las sucursales en el extranjero con arreglo al sistema fiscal holandés (así como con arreglo a cualquier otro sistema fiscal de un Estado miembro de las CE que haya establecido la exención de los beneficios de las sucursales en el extranjero) está limitada a los beneficios imputables a la sucursal en el extranjero de conformidad con el principio de la libre competencia de las empresas. La aplicabilidad de este principio a la imputación de beneficios entre las sucursales y las oficinas matrices está bien establecida en las disciplinas fiscales internacionales[30], y la legislación fiscal holandesa se atiene estrictamente a él. Con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, la cuantía de los ingresos excluidos se calcula simplemente utilizando tres fórmulas alternativas. En la práctica, es probable que ninguna de ellas arroje un resultado que corresponda a la cuantía de beneficios atribuibles a actividades mercantiles que tengan lugar fuera de los límites territoriales de los Estados Unidos.

3.6 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como medida para evitar la doble imposición

41. Las CE refutarán en la sección 4.6 *infra* las alegaciones basadas en la doble imposición. Sin embargo, en el presente contexto, no aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que una de las *finalidades* de la Ley de sustitución del régimen de las EVE era evitar la doble imposición.[31] En la nota 28 de pie de página, los Estados Unidos hacen referencia al informe de la Cámara, pero si éste se examina atentamente esa alegación no se sostiene. El texto citado (página 18 del informe de la Cámara) no hace referencia alguna a evitar la doble imposición. De hecho, las únicas referencias a la doble imposición en los antecedentes legislativos son las relacionadas con la necesidad de limitar el

[30] Entre esas disciplinas internacionalmente aceptadas, tal vez la que guarda una relación más estrecha con la atribución de beneficios mercantiles a un establecimiento permanente (por ejemplo una sucursal) es el artículo 7 del modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Este principio y su aplicabilidad a la atribución de beneficios mercantiles están claramente establecidos en el párrafo 2 del artículo 7 del Convenio: "Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante *se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente*" (cursiva añadida).

[31] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 26.

uso de bonificaciones fiscales por pago de impuestos en el extranjero con respecto a los ingresos excluidos, cuestión que las CE analizarán más abajo en el marco de su examen de los fundamentos jurídicos de esa defensa.

42. Lo cierto es que el evitar la doble imposición no fue una de la finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, ya que los Estados Unidos no tenían problemas de doble imposición que resolver, sino más bien la necesidad de sustituir una subvención a la exportación prohibida por una medida de efectos equivalentes.

4. Respuesta a los argumentos jurídicos de los Estados Unidos

43. Las CE procederán a continuación a refutar detalladamente todos los argumentos formulados por los Estados Unidos en su primera comunicación escrita.

4.1 Observaciones sobre la carga de la prueba de los elementos de hecho en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD

44. Las CE no abordaron la cuestión de la carga de la prueba en su primera comunicación escrita, pero los Estados Unidos sí lo hicieron. Más concretamente, los Estados Unidos sostienen que "la carga de la prueba, tanto por lo que respecta a la formulación de una presunción como en el sentido de deber definitivo de persuasión, incumben a las CE en su calidad de demandantes. Por tanto, si las pruebas no son concluyentes, las CE no habrán demostrado la veracidad de sus alegaciones."[32]

45. Esta afirmación, según la cual en términos generales la carga de la prueba en estos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 incumbe a las CE, es demasiado simplista y requiere alguna aclaración. Como primera medida, cabe señalar que los Estados Unidos ya han aceptado, por ejemplo, que les incumbe probar sus alegaciones en virtud de la nota 59 de pie de página.[33]

46. Las CE estiman que en el presente asunto la carga de la prueba no debe plantear ninguna dificultad, porque la Ley de sustitución del régimen de las EVE es incompatible *de jure* con los acuerdos abarcados. Las CE creen que lo han demostrado en su primera comunicación escrita y más abajo formularán otros argumentos para refutar los de los Estados Unidos. Las CE también han presentado, en el anexo de su primera comunicación escrita, que han desarrollado y adjuntan de nuevo a la presente comunicación, algunas pruebas fácticas que van más allá del texto y los antecedentes de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, pero lo han hecho a efectos ilustrativos[34], y no porque sea necesario presentar tales pruebas.

47. Con todo, y por motivos de principio, las CE se permiten hacer dos breves aclaraciones por lo que respecta a la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas aplicables en estos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21.

4.1.1 La carga de la prueba en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD

48. La jurisprudencia sobre la carga de la prueba en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 es muy escasa. En los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 seguidos en los asuntos *Brasil - Aeronaves* y *Canadá - Aeronaves*, el Órgano de Apelación no abordó

[32] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 57 (se omite la nota de pie de página).

[33] *Ibid*, párrafo 166, donde los Estados Unidos precisan que su defensa es una "excepción".

[34] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 116.

expresamente esta cuestión. Sin embargo, de frases sueltas de esas resoluciones puede extraerse alguna orientación que sugiere que en principio los grupos especiales sobre el cumplimiento deben aplicar las normas básicas reguladoras de la carga de la prueba establecidas para los procedimientos originales.[35]

49. Por tanto, de conformidad con la decisión del Órgano de Apelación en el asunto *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"),*

> la carga de la prueba incumbe a la parte, sea el demandante o el demandado, que afirma una determinada reclamación o defensa.[36]

50. En otras palabras:

> Inicialmente la carga de la prueba corresponde al reclamante, que debe acreditar *prima facie* la incompatibilidad con determinada disposición del *Acuerdo MSF* en que haya incurrido el demandado, o más concretamente, la incompatibilidad de las medidas sanitarias o fitosanitarias del demandado contra las cuales reclama. Cuando ello se haya acreditado *prima facie*, la carga de la prueba se desplaza al demandado, que debe a su vez contrarrestar o refutar la incompatibilidad alegada.[37]

51. En suma, en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 incumbe al demandante acreditar una presunción de incompatibilidad de la medida de aplicación con los acuerdos abarcados. Las CE estiman que así lo han hecho, por lo que en este caso incumbe a los Estados Unidos refutar la alegación.

4.1.2 Criterios en materia de pruebas en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD

52. Las CE no aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que "en los casos centrados en una medida de aplicación general la carga de la prueba que incumbe a la parte reclamante debe ser más estricta".[38] De hecho, la tentativa de los Estados Unidos de establecer criterios más estrictos en materia de pruebas equivale a reconocer que las CE han logrado satisfacer el nivel inicial de prueba

---

[35] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD ("Brasil - Aeronaves, 21.5")*, WT/DS/46/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 66, donde dice: "el hecho de que la medida en cuestión fue 'adoptada para cumplir' 'las recomendaciones y resoluciones' del OSD no modifica la asignación de la carga de probar la 'defensa' del Brasil al amparo del punto k)". Véase también el informe del Órgano de Apelación 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, 21.5")*, donde el Órgano de Apelación añadió, en el párrafo 38, que "el examen de las 'medidas destinadas a cumplir' las recomendaciones y resoluciones se basa en los hechos pertinentes, acreditados por el reclamante en el momento del procedimiento de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21".

[36] Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camisas y blusas*, WT/DS33/AB/R, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 14 de la versión inglesa.

[37] Informe del Órgano de Apelación, *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y los productos cárnicos (hormonas) ("CE - Hormonas").* WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adoptado el 13 de febrero de 1998, párrafo 98.

[38] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 218.

necesario para establecer una "presunción" de incompatibilidad con una disposición en particular.[39] El término "presunción" establece el nivel probatorio mínimo "que si no es explicado ni impugnado es suficiente para mantener la proposición afirmada".[40] En el asunto *Estados Unidos - Camisas y Blusas*, el Órgano de Apelación abordó con más detalle los criterios en materia de pruebas sosteniendo que:

> En el contexto del GATT de 1994 y del Acuerdo sobre la OMC, la cuantificación precisa y la determinación del tipo de pruebas que se necesitará para establecer esa presunción variará necesariamente para cada medida, para cada disposición y para cada caso.[41]

Por tanto, la cuantificación y determinación precisa del tipo de pruebas que se necesitará para sostener una alegación tiene que establecerse caso por caso.

53. El asunto que el Grupo Especial tiene ante sí representa una situación específica por lo que se refiere a la prueba. La medida impugnada no es una medida concreta, sino la "legislación en sí". Además, el Grupo Especial está examinando una medida que supuestamente aplicaría las recomendaciones que formuló en el procedimiento original. El Programa de sustitución de las EVE aún no se ha definido mediante un reglamento ni se ha sometido a la consideración de los contribuyentes. Por tanto, no hay pruebas fácticas, por ejemplo, sobre si en la práctica los productores no estadounidenses podrán alguna vez beneficiarse de la subvención de sustitución de las EVE. Las CE estiman que para determinar los criterios en materia de pruebas que han de aplicarse en el presente asunto, el Grupo Especial debe tener en cuenta los siguientes principios y consideraciones.

54. En primer lugar, cuando no se dispone de muchas pruebas sobre los efectos de una disposición, los grupos especiales pueden verse forzados a resolver la diferencia basándose en la estructura y el diseño general de la medida. Así, por ejemplo, en el asunto *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, el Órgano de Apelación convino con el Grupo Especial en que "la estructura y el diseño" de la medida daban lugar a una violación del artículo II del GATT.[42] Más importante aún, el Órgano de Apelación no consideró necesario que la aplicación de la medida diera como resultado una violación del artículo II para *todas y cada una* de las transacciones de importación.[43]

55. La reciente resolución en el asunto *Corea - Carne de bovino* es un ejemplo más de la forma en que puede hacerse una acreditación *prima facie*. En ese asunto, el Órgano de Apelación rechazó el argumento de Corea de que la constatación del Grupo Especial sobre el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 estaba "seriamente viciado por apoyarse en gran medida en conjeturas en lugar del análisis fáctico", y afirmó que el sistema dual de venta al por menor infringía el párrafo 4 del

---

[39] Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camisas y blusas*, página 14 de la versión inglesa. Véase también el informe del Órgano de Apelación, *CE - Hormonas*, párrafo 98.

[40] *Kazazi*, Motjaba, "*Burden of Proof and Related Issues. A Study of Evidence Before International Tribunals*" (La Haya, Boston: Kluwer Law International, 1996), 328, con otras referencias.

[41] Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camisas y blusas*, página 14 de la versión inglesa.

[42] Informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos ("Argentina - Textiles y prendas de vestir")*, WT/DS56/AB/R, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 62.

[43] *Ibid*.

artículo III del GATT de 1994 sobre la base de un análisis "del sentido y el efecto fundamentales de la medida misma".[44]

56. En segundo lugar, el Grupo Especial tal vez recuerde asimismo que en el asunto *Canadá - Aeronaves* el Brasil no disponía de muchas pruebas sobre uno de los programas de subvenciones impugnados. Para superar esta falta de información por parte del demandante, el Órgano de Apelación aclaró que cada una de las partes está obligada a presentar las pruebas de que dispone, atendiendo a la solicitud del grupo especial con arreglo al párrafo 1 del artículo 13 del ESD.[45] De no facilitarse la información solicitada, el grupo especial podría extraer de ello inferencias adversas.[46] Aunque en aquel asunto el Grupo Especial prefirió no extraer inferencias adversas del hecho de que el Canadá no hubiera facilitado la información solicitada con arreglo al párrafo 1 del artículo 13 del ESD, aduciendo que el Brasil no había acreditado una presunción[47], el Órgano de Apelación hizo hincapié en que se podían hacer inferencias adversas con independencia de que se hubiera acreditado una presunción. En efecto:

> Es oportuno recordar que la acreditación *prima facie* es aquella que requiere, a falta de una falta refutación efectiva por la parte demandada, que el grupo especial, como cuestión de derecho, se pronuncie en favor del reclamante que efectúe la acreditación *prima facie*. No hay, como hemos indicado antes, en el ESD o en el *Acuerdo SMC* ninguna disposición que apoye la hipótesis del Canadá. Por el contrario, se atribuye a los grupos especiales una facultad discrecional amplia para determinar *cuándo* necesitan información para solucionar una diferencia y *qué* información necesitan. Es posible que un grupo especial necesite esa información antes o después de que un Miembro demandante o demandado haya acreditado *prima facie* su reclamación o su oposición. De hecho, un grupo especial puede necesitar la información que trata de obtener para evaluar pruebas que ya se le han presentado cuando procede a determinar si el Miembro reclamante o demandado, según los casos, ha acreditado *prima facie* una alegación o defensa.[48]

57. Por último, las características concretas de estos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 también influyen en la aplicación de los criterios en materia de pruebas. La principal prueba de que dispone el Grupo Especial es la Ley de sustitución del régimen de las EVE. En contraste con el procedimiento original, sólo hay una reunión del Grupo Especial en la que las partes puedan pedir y examinar pruebas fácticas distintas de la medida de aplicación en sí misma.

58. Al aplicar los criterios en materia de pruebas, el Grupo Especial debe tener en cuenta tanto el objetivo del ESD de lograr una rápida solución de las diferencias comerciales como, en particular, las disposiciones para acelerar la aplicación consagradas en el artículo 4 del *Acuerdo SMC*. El párrafo 5 del artículo 21 del ESD y el artículo 4 del *Acuerdo SMC* prevén que las medidas de aplicación se examinen tan pronto como se adopten. No hay tiempo para evaluar su aplicación en la práctica.

---

[44] Informe del Órgano de Apelación, *Corea - medidas que afectan a las importaciones de carne vacuna fresca, refrigerada y congelada*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001, párrafo 142.

[45] 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 186-196.

[46] *Ibid*, párrafos 197-205.

[47] Informe del Grupo Especial, *Canadá - Aeronaves*, confirmado por el informe del Órgano de Apelación, párrafo 9.181.

[48] Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Aeronaves*, párrafo 192.

Por consiguiente, las CE estiman que los principios reguladores de la evaluación y ponderación de las pruebas en los asuntos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 que entrañan subvenciones a la exportación prohibidas deben garantizar que la obligación de "retirar la subvención" estipulada en el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SCM no signifique en la práctica que la subvención se mantenga y que la supeditación a la exportación se enmascare de modo que no pueda establecerse hasta mucho después de la finalización del plazo establecido para la retirada.

4.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones

4.2.1 El significado de la frase "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían"

59. Los Estados Unidos estiman acertadamente que las palabras "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían" en el inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* son la clave para determinar si el Programa de sustitución de las EVE da lugar a una contribución financiera y por ende a una subvención.

60. Complace a las CE observar que los Estados Unidos reconocen, en particular, que

> Cuando las leyes fiscales de un país crean por sí mismas una excepción especial a las obligaciones fiscales generales, también ellas pueden quedar englobadas en el texto del inciso ii).[49]

61. Sin embargo, los Estados Unidos no entienden el fundamento o exponen erróneamente la interpretación que el Órgano de Apelación hizo de esos términos en el procedimiento original. Citan reiteradamente el párrafo 90 del informe del Órgano de Apelación[50], pero curiosamente olvidan señalar que el Órgano de Apelación estimó que la expresión "que en otro caso se percibirían" se refiere a ingresos que se habrían recaudado "*en una situación distinta*" o "*en otro caso*" con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión. Los Estados Unidos omiten esas palabras clave y en lugar de ello tratan de concluir que lo que hay que determinar es simplemente si los impuestos se habrían recaudado "si no fuera por" la medida en cuestión.[51]

62. Los Estados Unidos incurren en error cuando afirman que el Órgano de Apelación convino en que la aplicación del criterio "si no fuera por " era adecuada en el asunto EVE.[52] El Órgano de Apelación afirmó que *daba resultado* en el asunto EVE, pero que

> Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual *no* hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada. Observamos que, aunque el criterio de comparación aplicado por el Grupo Especial dé resultado en este caso, puede no resultar en otros.[53]

---

[49] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 63.

[50] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 63 y 64. Las CE citaron el párrafo 90 del informe del Órgano de Apelación correctamente y en su totalidad en el párrafo 30 de su Primera comunicación escrita.

[51] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 65.

[52] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 65.

[53] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 91.

63. El Programa de sustitución de las EVE es un régimen fiscal que trata de "eludir" precisamente en la forma que el Órgano de Apelación temía que permitiera el criterio "si no fuera por". Las CE observan que el Canadá comparte su opinión.[54]

64. El "punto de referencia normativo" citado por el Órgano de Apelación es, por tanto, el impuesto que se percibiría con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión *en alguna otra situación*, y no la disposición jurídica que sería aplicable si la disposición objeto de examen no existiera.

4.2.2 La "norma jurídica vigente" en los Estados Unidos

65. El segundo paso en el falso razonamiento de los Estados Unidos, tras el intento de pasar por alto la necesidad de tener en cuenta los ingresos que se percibirían en alguna otra situación (es decir, en caso de venta en el mercado interior), consiste en manipular las palabras "norma jurídica vigente".

66. Los Estados Unidos afirman que

> Con arreglo a la legislación de los Estados Unidos, la autoridad fiscal del Gobierno estadounidense está delimitada por la definición legal de "ingresos brutos".[55]
>
> y
>
> La definición de "ingresos brutos" es por consiguiente la "norma nacional vigente" a efectos de tributación en los Estados Unidos.[56]

67. Las CE disienten. Naturalmente, en primer lugar, el criterio adecuado, como se explica más arriba, consiste en comparar los ingresos que se percibirían en una situación con los que se percibirían en otra con arreglo al sistema fiscal de los Estados Unidos. Pero en segundo lugar, los Estados Unidos confunden los ingresos realmente sujetos a tributación con arreglo a la legislación de los Estados Unidos con la autoridad fiscal de los Estados Unidos. Llegan con ello a una conclusión ridícula que permitiría a los Miembros otorgar mediante el sistema impositivo cualquier subvención que deseen por el simple procedimiento de excluir los ingresos de que se trate de la definición de "ingresos brutos". De ese modo, la exclusión de "los ingresos derivados de la venta de productos textiles" o de "los ingresos derivados de las exportaciones" de la definición de "ingresos brutos" tampoco sería una subvención.

68. En realidad, la "norma nacional vigente" de los Estados Unidos aplicable al tipo de ingresos objeto de examen, es decir, los ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa, establece que esos ingresos son gravables si son obtenidos por una empresa de los Estados Unidos o están "efectivamente relacionados" con negocios o actividades mercantiles de los Estados Unidos. La denominada "exclusión" de los "ingresos extraterritoriales" del pago de impuestos en los Estados Unidos es una excepción a esta norma nacional vigente. El hecho de que existan "excepciones" a la exclusión no modifica esa situación.

69. En cualquier caso, la afirmación de los Estados Unidos de que

> la autoridad general para gravar ingresos extraterritoriales ha sido eliminada de la norma vigente en los Estados Unidos[57]

---

[54] Declaración de tercero del Canadá, párrafo 28.

[55] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 69.

[56] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 71.

es sencillamente errónea. Los Estados Unidos gravan "ingresos extraterritoriales". Los únicos excluidos son los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", y aun así con sujeción a determinadas condiciones, como han explicado las CE en la sección 3.2 *supra*.

4.2.3 Comparaciones intertemporales

70. En los párrafos 74 a 76 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos responden a un argumento que las CE nunca han formulado, alegando que los Miembros tienen que estar facultados para modificar sus sistemas fiscales y que al hacerlo no están dejando de recaudar ingresos que en otro caso percibirían.

71. El que los Estados Unidos no han comprendido la posición de las CE se observa aún más claramente en el párrafo 100 de su primera comunicación escrita, donde se afirma que:

> Como se indica más arriba, las CE aducen en lo fundamental que la determinación de si los ingresos se condonan depende de una comparación entre el sistema fiscal de los Estados Unidos antes de la aprobación de la Ley y el sistema fiscal de los Estados Unidos después de su aprobación.

72. Las CE confían en que el Grupo Especial comprenda claramente que no aducen tal cosa. Los Estados Unidos no habrían entendido mal la posición de las CE si hubieran descrito adecuadamente el criterio establecido por el Órgano de Apelación, es decir, que la comparación debe ser entre los ingresos que se percibirán en virtud del régimen especial y los que se percibirían "en alguna otra situación" con arreglo a la norma nacional *vigente* del Miembro en cuestión. Para las CE es evidente que la comparación debe hacerse entre situaciones que se dan al mismo tiempo, no entre el presente y el pasado (o entre el presente y el futuro).

73. De hecho, esto contribuye también a demostrar que no es adecuado aplicar simplemente el criterio "si no fuera por la medida" para establecer si se han dejado de recaudar ingresos que en otro caso se percibirían.

4.2.4 La respuesta de los Estados Unidos a los argumentos de las CE

74. Las CE responderán seguidamente en detalle a la réplica de los Estados Unidos a los argumentos sobre estas cuestiones que figuran en la primera comunicación escrita de las CE.

75. En primer lugar, por lo que se refiere a si el Programa de sustitución de las EVE es una exclusión o una exención, las CE observan que en lo esencial los Estados Unidos comparten su posición. Para que quede claro, las CE están de acuerdo en que

> … la determinación de si, en el marco de la legislación fiscal de los Estados Unidos, las nuevas modificaciones de la expresión "ingresos brutos" pueden considerarse más propiamente una "exclusión" que una "exención" es realmente algo que el Congreso de los Estados Unidos está en mejores condiciones de hacer que los funcionarios de las CE.[58]

76. Lo más importante es lo resaltado por los Estados Unidos en el párrafo 88 de su primera comunicación escrita, en el que afirman que

---

[57] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 82 *in fine*.

[58] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 87.

> … la distinción semántica entre una exclusión y una exención no sería en cualquier caso decisiva. Antes bien, lo que hay que determinar sobre la base del inciso ii) es si los impuestos aplicables a los ingresos ahora excluidos deberían en otro caso ser legalmente percibidos por el gobierno.

77. Las CE están de acuerdo y vinieron a decir lo mismo en el párrafo 53 de su primera comunicación escrita, donde afirman que:

> Las CE sostienen que el factor que determina si el Programa de sustitución de las EVE da lugar a una contribución financiera y, en consecuencia, a una subvención no es que las disposiciones legislativas sobre las cuales se basa empleen la palabra "excluir" o la palabra "eximir", o ninguna de las dos, sino que exista una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

78. Al menos en este punto, las partes están de acuerdo.

79. Seguidamente, los Estados Unidos responden a lo que llaman "varios argumentos [de las CE] en los que alegan que la Ley confiere una subvención porque la exclusión debería ser más amplia", aunque también reconocen que los argumentos de las CE no se refieren a la cuantía de la subvención sino a las condiciones en las que se otorga.[59] El argumento de los Estados Unidos es que si pueden hacer más, deberán estar facultados para hacer menos. En ese sentido, concluyen que

> El hecho de que una exclusión esté sujeta a matices o límites no la convierte en una subvención en el sentido del artículo 1.[60]

80. Una vez más, parece que los Estados Unidos proclaman el estatuto de un subvencionador. La esencia misma de una subvención es que un Gobierno dé a algunos pero no a otros. El principio "el que puede hacer más puede hacer menos" es tal vez aplicable a la *cuantía* de una exención, pero no al *alcance* de las exenciones (del mismo modo que no puede justificar la discriminación).

81. En defensa de su opinión de que están facultados para excluir del pago de impuestos cualquier "categoría" de ingresos definida arbitrariamente que deseen, en cualesquiera condiciones, sin que ello dé lugar a la existencia de una subvención, los Estados Unidos aducen que

> el argumento de las CE de que el inciso ii) sólo justifica la exención fiscal de una categoría "general" significaría que la mayor parte de los sistemas fiscales europeos son programas de subvenciones. Al interpretar el inciso ii), es razonable que el Grupo Especial estudie si la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay era adoptar un principio con arreglo al cual los sistemas fiscales de la mayoría de los países industrializados serían subvenciones.[61]

82. Evidentemente, aquí los Estados Unidos se apartan del texto del *Acuerdo SMC* e interpretan la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay. Las CE se permiten hacer dos observaciones.

83. En primer lugar, la medida en que se dejan de recaudar ingresos que en otro caso se percibirían depende principalmente del significado que se dé a las palabras "en otro caso". El Órgano de Apelación ha dicho que debe hacerse una comparación con un "punto de referencia normativo", es

---

[59] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 89.

[60] Párrafo 91.

[61] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 94.

decir, con los ingresos que se percibirían en alguna otra situación con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión. Las CE comparten esa opinión y estiman, además, que esa "otra situación" debe ser una situación comparable. Las CE creen, por ejemplo, que los premios de la lotería no pueden compararse con los ingresos derivados de actividades comerciales. El hecho de que esas clases de ingresos puedan gravarse en forma distinta no significa que se condonen ingresos públicos.

84. A ello se debe que las CE hayan aducido[62] que distintas categorías de ingresos pueden ser gravadas en forma distinta si las categorías se definen general y objetivamente y con neutralidad. Tal vez la palabra "categoría" no sea lo bastante precisa a estos efectos, porque puede definirse arbitrariamente (los Estados Unidos aducen que los "ingresos extraterritoriales", o más bien los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" constituyen una "categoría"). Quizá sea más exacto hablar de "clases" o "tipos" de ingresos. Lo importante, como las CE han indicado más arriba, es que lo similar se compare con lo similar. Los ingresos derivados de la venta de mercancías son un tipo o clase de ingresos. La exportación y la venta en el mercado interior no son sino *distintas situaciones* de las que pueden derivar o en las que pueden obtenerse esos ingresos.

85. En el caso del Programa de sustitución de las EVE, los ingresos obtenidos de la venta de mercancías por empresas comerciales se gravan de una manera si las mercancías son para consumo final fuera de los Estados Unidos y de otra si son para consumo final en los Estados Unidos. A juicio de las CE, éstas no son propiamente distintas categorías (en el sentido de clases o tipos) de ingresos. Además, como indicaron las CE en su primera comunicación escrita, el Programa de sustitución de las EVE excluye del pago de impuestos parte de los ingresos derivados de un solo hecho imponible, pero sólo si ese hecho imponible satisface determinadas condiciones estrictas.[63]

86. En segundo lugar, la definición de subvención en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* es, evidentemente, muy amplia. Aparte de la disposición sobre ingresos no recaudados, que nos interesa en el presente caso, la definición también está redactada en términos muy amplios a otros efectos, ya que abarca, por ejemplo, cualquier transferencia real o potencial de fondos, e incluso la adquisición de bienes por el Gobierno, cuando con ello se otorgue un beneficio. La limitación del alcance de las disciplinas se establece en el párrafo 2 del artículo 1, donde se estipula que esas disciplinas sólo son aplicables a las subvenciones que sean específicas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2. Naturalmente, el párrafo 2 del artículo 2 establece que las subvenciones incluidas en el artículo 3 *se considerarán* específicas. Por tanto, la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay de no someter todas las exenciones y condiciones especiales de las legislaciones fiscales (y, de hecho, las disposiciones de muchas otras medidas) a las disciplinas del *Acuerdo SMC* se expresa mas bien en el párrafo 2 del artículo 1 que en el párrafo 1 del mismo artículo.

87. Por consiguiente, las CE mantienen que, por todas las razones expuestas en los párrafos 46 a 61 de su primera comunicación escrita, el Programa de sustitución de las EVE tiene por consecuencia que se condonen ingresos públicos que en otro caso se percibirían.

4.2.5 Las alegaciones fácticas de los Estados Unidos

88. Por último, los Estados Unidos formulan otro argumento. En los párrafos 100 a 106 de su comunicación escrita, parecen aducir que las CE no han demostrado que se han perdido ingresos, e incluso sugieren que

> La existencia de la Ley como parte del sistema fiscal estadounidense podría inducir a las empresas extranjeras a estructurar parte de sus operaciones en los Estados Unidos

[62] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 57 a 61.

[63] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 57.

> con objeto de establecer una estructura de funcionamiento mundial eficiente en términos fiscales.[64]

89. Los Estados Unidos rechazan los argumentos de las CE basados en el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso contenido en la CE - Prueba documental 8 alegando que en él se comparan las consecuencias presupuestarias del Programa de sustitución de las EVE con las del Programa EVE en el marco del "anterior sistema fiscal de carácter mundial aplicado por los Estados Unidos".[65]

90. En primer lugar, las CE observan que los Estados Unidos no refutan las cifras sacadas por las CE del estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso. Si quisieran hacerlo, o quisieran refutar las conclusiones que el estudio parece justificar, deberían haber presentado las pruebas que sólo ellos tienen de las consecuencias presupuestarias del Programa de sustitución de las EVE. Si no lo hacen, el Grupo Especial deberá dar por supuesto que esas cifras significan lo que aparentemente significan.

91. Las CE ya han explicado que los Estados Unidos siguen aplicando un sistema impositivo de carácter mundial, y que su argumento en el sentido de que no se han condonado ingresos porque las "fronteras jurisdiccionales" del sistema fiscal estadounidense han cambiado carece de fundamento.[66] Parece, por tanto, que el argumento de los Estados Unidos según el cual las CE no han demostrado que se han perdido ingresos corre la misma suerte que su argumento de que no se han condonado ingresos.

92. Para el caso de que los Estados Unidos aduzcan que el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso es insuficiente porque compara la actual situación con la que prevalecía en virtud del Programa EVE, las CE adjuntan también, como CE - Prueba documental 11, un extracto de las estimaciones presupuestarias del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos para el ejercicio financiero de 2001 titulado *Total Revenue Loss Estimates in the Income Tax* (pérdidas de ingresos totales estimadas en el impuesto sobre la renta), donde se cuantifican las pérdidas de ingresos relacionadas con las EVE en los ejercicios financieros 1999 a 2005. Como las cifras de pérdidas de ingresos contenidas en el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso a las que las CE hicieron referencia en su primera comunicación escrita se basan en una comparación con la situación que prevalecía en virtud del Programa EVE, la cuantía total de ingresos públicos condonados en virtud del Programa de sustitución de las EVE se obtiene añadiendo a aquellas cifras las cantidades expuestas en el cuadro que figura en la CE - Prueba documental 11.

93. Mientras los Estados Unidos no presenten pruebas en contrario, es de suponer que las cifras sobre ingresos contenidas en el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso tenían en cuenta todo posible aumento de los ingresos derivado del pago por las empresas de impuestos estadounidenses que de otro modo no hubieran pagado. En cualquier caso, ese efecto sólo pueden representar una pequeña parte de los ingresos públicos condonados.

94. Una de las razones para ello es que las disposiciones sobre empresas extranjeras controladas ("CFC") del IRC de los Estados Unidos tienen precisamente por objeto evitar este tipo de selección de jurisdicciones. Una filial de ventas que estuviera constituida en el país X, comprara productos a la empresa matriz estadounidense y seguidamente realizara transacciones de venta en el país Y obtendría "ingresos por ventas de empresas basadas en el extranjero" con arreglo a la definición del artículo 954(d) del IRC. En términos generales, las disposiciones sobre las CFC obligarían a la

---

[64] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 102.

[65] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 106.

[66] Sección 3.2 *supra*.

empresa matriz estadounidense a incluir esa cantidad entre sus ingresos gravables aunque no se le hubiera transferido.

95. En cualquier caso, si el estudio no tuvo esto en cuenta, incumbiría a los Estados Unidos presentar pruebas en contrario, ya que sólo ellos disponen de esas pruebas. En la medida en que no lo han hecho, el Grupo Especial debe dar por supuesto que las cifras significan lo que aparentemente significan. Por lo demás, a efectos del presente procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, lo único importante es que se condonarán ingresos; no es preciso establecer la cantidad exacta.

4.3 La subvención de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación

96. Las CE ya han indicado que los Estados Unidos han respondido en forma incompleta a los argumentos expuestos en la primera comunicación escrita de las CE.[67] Éstas también han hecho referencia[68] a varias afirmaciones inexactas y engañosas de los Estados Unidos por lo que respecta al Programa de sustitución de las EVE. Esas afirmaciones se multiplican cuando los Estados Unidos tratan de sostener que el Programa de sustitución de las EVE no está supeditado a los resultados de exportación o no está específicamente relacionado con las exportaciones, alegando, por ejemplo, que "no guarda relación alguna con la exportación"[69] o que esa relación "es meramente accidental".[70]

97. Las CE no harán más comentarios sobre esas afirmaciones, pero en esta sección responderán al análisis que los Estados Unidos han hecho de su legislación en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y a las observaciones de los Estados Unidos sobre el análisis de las CE.

4.3.1 La diferencia fundamental entre las CE y los Estados Unidos

98. Los Estados Unidos tienen razón cuando dicen que hay una diferencia de "marco analítico"[71] entre las CE y los Estados Unidos. Sin embargo, lo que no corresponde al *Acuerdo SMC* es el marco analítico de los Estados Unidos, y no el de las CE.

99. Los Estados Unidos aducen que hay varias formas alternativas ("una amplia gama de transacciones") en las que una empresa pude obtener ingresos excluidos, por lo que esa exclusión no está supeditada a la exportación. Según los Estados Unidos, esas transacciones pueden incluir[72]:

- la venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas;
- el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos;

---

[67] Secciones 2.1 y 2.2. *supra*.

[68] Sección 3 *supra*.

[69] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 120.

[70] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 116.

[71] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 130.

[72] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 118.

- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllas;

- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier arrendamiento financiero o alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllos;

- la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos de construcción ubicados (o que está previsto ubicar) fuera de los Estados Unidos; o

- la prestación de servicios de gestión para una persona que no sea una persona vinculada con objeto de producir entradas brutas del comercio exterior.

100. Los Estados Unidos concluyen que esto permite "a muy diversos contribuyentes" obtener "ingresos extraterritoriales".[73]

101. El primer comentario de las CE que ello suscita es que la mayor parte de esta espectacular lista guarda relación con servicios. Como adujeron las CE en su primera comunicación escrita (y como se indica más arriba[74]), los Estados Unidos pasan por alto que una subvención para mercancías que esté supeditada a la exportación no puede dejar de estarlo simplemente porque también se ofrece en otras y distintas circunstancias, concretamente para el suministro de servicios en el extranjero.[75]

102. El argumento de las CE es que hay que comparar lo similar con lo similar. Para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos, la exportación es una condición para obtener los beneficios del programa por lo que respecta a esas mercancías.

103. En el mundo real (y esta es la perspectiva desde la que se elaboró el *Acuerdo SMC* y desde la que deben evaluarse las circunstancias) lo que mueve a las empresas no es el deseo de obtener ingresos excluidos, a partir del cual se estudian las diversas opciones disponibles a esos efectos. Lo que hacen las empresas es comparar las ventajas que ofrecen la venta en el mercado interior y la exportación de las mercancías que han producido o tienen intención de producir. Dadas determinadas mercancías, y dado el lugar donde se producen, para obtener las ventajas del programa las empresas no tienen más opción que la exportación.

104. Por otro lado, con arreglo al "marco analítico" de los Estados Unidos, se supone que las empresas compararán la posibilidad de obtener ingresos excluidos exportando las mercancías que han producido en los Estados Unidos con la de obtenerlos vendiendo en el extranjero mercancías fabricadas en el extranjero. Como el objetivo de las empresas no es simplemente obtener "ingresos excluidos", sino obtener beneficios de la venta de las mercancías que producen, esa no es realmente la alternativa que se les ofrece. Así lo pone también de manifiesto el hecho de que el marco analítico de los Estados Unidos lleva a preguntarse qué ocurre con las mercancías producidas en los Estados Unidos si los ingresos excluidos se obtienen mediante la venta de mercancías extranjeras en el extranjero. Dando por supuesto que las mercancías producidas en los Estados Unidos no van a destruirse, el productor sigue teniendo la posibilidad de exportarlas o de venderlas en el mercado interior. Si hace lo primero obtendrá (más) ingresos excluidos, si hace lo segundo no podrá

[73] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 119.

[74] Sección 2.1.

[75] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 102.

obtenerlos. El marco analítico de los Estados Unidos no corresponde a la opción que realmente hay que hacer.

105. Para demostrar que lo que requiere el *Acuerdo SMC* es la aplicación del criterio de las CE, éstas expusieron en su primera comunicación escrita varias razones, basadas en el texto, en virtud de las cuales la comparación debe hacerse con la venta de las mismas mercancías en el mercado interior (no con distintas mercancías en el extranjero).[76] Los Estados Unidos no han dado ninguna razón en virtud de la cual debiera usarse su marco analítico. Se limitan a criticar algunos de los argumentos de las CE basados en el texto (aunque ni mucho menos todos ellos). El argumento al que los Estados Unidos han decidido responder es la referencia de las CE a los párrafos d), f), g), h) y l) de la Lista ilustrativa como ejemplos en los que el punto de referencia es la venta de mercancías en el mercado interior. Los Estados Unidos alegan[77] que la comparación que se hace en esos párrafos de la Lista ilustrativa tiene por objeto determinar la contribución financiera.

106. Los Estados Unidos incurren en error. Por ejemplo, en el párrafo f) se comparan claramente la base impositiva para el consumo interno y las exportaciones con objeto de determinar si existe supeditación a la exportación. La contribución financiera es de por sí consecuencia de la necesidad de que haya "deducciones especiales".

107. El argumento de los Estados Unidos es en cualquier caso extraño, ya que la contribución financiera se define en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, mientras que la Lista ilustrativa del anexo I simplemente proporciona ejemplos de supeditación a la exportación. Como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - EVE*, la Lista ilustrativa es pertinente para determinar lo que constituyen subvenciones a la exportación prohibidas, no para determinar lo que constituye una subvención (y, por tanto, lo que constituye una contribución financiera). Antes bien, el hecho de que en muchos casos las comparaciones estén relacionadas con la cuestión de la contribución financiera simplemente ilustra que el punto de referencia para establecer si hay supeditación a la exportación debe ser el mismo que para establecer la contribución financiera.

108. Al igual que en los ejemplos de la Lista ilustrativa, el punto de referencia pertinente para determinar la existencia de una contribución financiera es en este caso el mismo que para establecer la supeditación a la exportación: la "otra situación" a que hizo referencia el Órgano de Apelación.

109. En el caso de la exportación de mercancías de los Estados Unidos, la "otra situación" para evaluar si hay una contribución financiera incluye una situación en la que las mercancías no se exportan, es decir, su venta en el mercado interior. La misma comparación debe hacerse para determinar si existe supeditación a la exportación.

110. El error de los Estados Unidos se refleja también en que consideran reiteradamente que las exportaciones son una subcategoría de "transacciones extranjeras"[78] y los ingresos derivados de las

---

[76] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 85 a 98.

[77] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 131.

[78] Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 114, donde se afirma que:

> A diferencia de las disposiciones relativas a las EVE, la Ley establece una exclusión de impuestos para los ingresos derivados de todas las transacciones extranjeras que reúnen las condiciones establecidas, y no simplemente de las exportaciones.

Otro ejemplo interesante se encuentra en el párrafo 126, donde se afirma que:

> Las transacciones de bienes utilizados o consumidos en los Estados Unidos no están comprendidas en la Ley porque no son transacciones extranjeras.

exportaciones una subcategoría de "ingresos extranjeros".[79] No lo son. En realidad, las exportaciones son una subcategoría del total de ventas de una empresa, y los ingresos derivados de las exportaciones una subcategoría del total de ingresos derivados de las ventas.

4.3.2 Si hay condiciones "alternativas" para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE

111. Los Estados Unidos demuestran que no han comprendido el argumento de las CE cuando alegan que según éstas la palabra "otras" en la frase "supeditada a los resultados de exportación … *como una entre otras varias condiciones*" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no significa "adicionales" sino "alternativas".[80]

112. Las CE no se pronuncian sobre el significado de la palabra "otras" en la frase arriba citada. Se limitan a afirmar que para su argumentación no es preciso que la palabra "otras" signifique "alternativas". Las CE simplemente aducen que una subvención que en determinadas circunstancias está supeditada a la exportación no deja de estarlo por el hecho de que también pueda obtenerse en otras situaciones que no obligan a exportar.[81] Las CE expusieron dos ejemplos de este principio[82], que los Estados Unidos, como se indica más arriba[83] han tenido buen cuidado en pasar por alto.

113. Un propietario de mercancías de los Estados Unidos no tiene medios alternativos de obtener la subvención que ofrece la Ley de sustitución del régimen de las EVE para la venta de sus productos. La exportación es condición *necesaria* para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE en esas circunstancias, por lo que el Programa está supeditado a la exportación. Esto se deduce directamente del sentido corriente de la palabra "supeditado", y no depende de las palabras "una entre varias otras condiciones", que en realidad sólo eran pertinentes por lo que respecta a la observación de las CE de que aparentemente los Estados Unidos consideran que existe supeditación a las exportaciones cuando la exportación es realmente una condición alternativa en las disposiciones sobre derechos compensatorios del Departamento de Comercio de los Estados Unidos.[84]

4.3.3 Las observaciones de los Estados Unidos sobre los argumentos de las CE relativos a la supeditación de facto a la exportación

114. En la sección V.C.4 (párrafos 137 a 150) de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos responden a los argumentos subsidiarios de las CE (sección 3.3.5, párrafos 131 a 145 de la

---

La Ley de sustitución del régimen de las EVE abarca las exportaciones tanto si son transacciones extranjeras como si no lo son.

[79] Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 25, donde se afirma que:

Al excluir los ingresos extraterritoriales de la definición de "ingresos brutos", la Ley modifica fundamentalmente la manera en que los Estados Unidos gravan los ingresos en el extranjero.

[80] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 134 y 135.

[81] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 123.

[82] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 124 a 126.

[83] Sección 2.1 *supra*.

[84] Las CE observan con satisfacción en la nota 117 de pie de página de la comunicación de los Estados Unidos que éstos consideran que las disposiciones sobre derechos compensatorios del Departamento de Comercio pueden cambiar la interpretación del *Acuerdo SMC*, pero no por ello dejan de preguntarse si las consideran compatibles con dicho Acuerdo.

primera comunicación escrita de las CE) en el sentido de que aun en el caso de que otros argumentos de las CE no se acepten, deberá considerarse que el Programa de sustitución de las EVE está supeditado *de facto* a la exportación porque no cabe esperar que el Programa ampliado se utilice mucho en la práctica.

115. Las CE fundamentaron su opinión en toda una serie de razones. Los Estados Unidos sólo responden parcialmente a su argumentación, como las CE procederán seguidamente a explicar.

116. Los Estados Unidos han hecho tres observaciones sobre los argumentos relativos a la supeditación *de facto* a la exportación, a las que las CE responderán seguidamente: que no siempre es necesaria una "opción de asimilación"; que las empresas extranjeras pueden hacer "opciones de asimilación" sin aumentar por ello su carga fiscal; y que el objetivo de la "opción de asimilación" era la igualdad fiscal.

4.3.3.1 El argumento de los Estados Unidos de que la "opción de asimilación" no es siempre necesaria

117. Las CE están de acuerdo con los Estados Unidos[85] en que una "opción de asimilación", es decir, el que una empresa extranjera opte por ser tratada como una empresa nacional estadounidense a efectos fiscales en los Estados Unidos, no es necesaria si quien fabrica en el extranjero es una sucursal de una empresa estadounidense. En esos casos, la empresa estadounidense ya está sujeta a tributación en los Estados Unidos como empresa nacional. Ya está "asimilada". Las CE nunca han presupuesto lo contrario.

118. Sin embargo, es esencial señalar que los casos en que quien fabrica en el extranjero es una sucursal de una empresa estadounidense tienen que ser, en términos relativos, mucho menos frecuentes que los casos en que la empresa estadounidense decide establecer una filial en la jurisdicción extranjera para realizar esas actividades. Evidentemente, la elección de la forma jurídica que han de adoptar las operaciones de manufactura en el extranjero depende de las circunstancias especiales de cada caso, pero suele haber no pocas razones, tanto fiscales como comerciales, para preferir la forma jurídica de una filial.

119. Lo primero, y tal vez más importante, que es indispensable tener en cuenta desde el punto de vista de una empresa estadounidense es que la mayor parte de los beneficios de las sucursales en el extranjero están actualmente sujetos al pago de impuestos por la empresa estadounidense. Las filiales en el extranjero sólo tienen que pagar impuestos sobre esos beneficios en su país de residencia, y la tributación en los Estados Unidos está aplazada hasta la repatriación de los beneficios (en forma de dividendos) al accionista estadounidense. El Programa de sustitución de las EVE no ha introducido a ese respecto ningún cambio fundamental, ya que la exclusión es meramente parcial y se refiere únicamente a los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Sin embargo, las empresas estadounidenses que deciden estructurar sus operaciones de manufactura en el extranjero adoptando la forma jurídica de una filial siguen teniendo acceso a los posibles beneficios del aplazamiento de la tributación hasta el momento en que esa filial en el extranjero distribuya dividendos.

120. En segundo lugar, a menudo uno de los principales factores que afectan a la opción entre una sucursal y una filial es que las sucursales no son entidades jurídicas separadas, y por tanto no están protegidas por una responsabilidad limitada independiente, es decir, distinta de la protección de la empresa de la que son parte integrante. Además, por lo que respecta a la comercialización, las filiales locales pueden ofrecer más ventajas que las sucursales, al estar más estrechamente identificadas con el mercado local.

[85] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 138 a 141.

121. En tercer lugar, la forma jurídica de entidad separada constituida en la jurisdicción extranjera puede ser a menudo una condición previa imprescindible para poder participar plenamente en todas las transacciones necesarias para el desarrollo de las operaciones de manufactura. No es infrecuente, por ejemplo, que las disposiciones jurídicas de la jurisdicción receptora impidan a una entidad extranjera adquirir cierto tipo de inmuebles, como los terrenos donde se quieren construir las instalaciones de fabricación.

122. En cuarto lugar, tampoco es infrecuente que las disposiciones jurídicas o la práctica normal de la jurisdicción receptora (donde está situada una sucursal) requieran la divulgación de los estados financieros anuales de toda la empresa. Esto a su vez puede conllevar nuevas cargas administrativas y generar engorrosas controversias sobre la adecuada atribución de los beneficios a la sucursal.

123. En quinto lugar, cuando se opera en forma de sucursal puede haber muchos campos en los que se planteen diferencias sobre la atribución adecuada de beneficios a la sucursal. Un ejemplo clásico es la asignación de los gastos en que se incurre a nivel de la oficina central, pero parcialmente para necesidades de la sucursal (por ejemplo, comercialización, publicidad, gastos generales de dirección y administración), y la consiguiente posibilidad de deducir esos gastos. Además, puede haber diferencias en las formas en que las dos jurisdicciones fiscales en cuestión tratan distintas clases de ingresos, por ejemplo diferencias en la conversión de divisas a efectos fiscales. La resolución de esas diferencias entre las jurisdicciones fiscales puede resultar difícil con arreglo (o, más propiamente, a pesar de) las disposiciones de acuerdo mutuo. Normalmente, en los tratados para evitar la doble imposición, las sucursales, en tanto que entidades no constituidas, no se consideran residentes en el Estado donde tienen un establecimiento permanente, por lo que generalmente no gozan de los beneficios derivados del tratado a no ser que existan disposiciones específicas a esos efectos.[86]

124. En sexto lugar, puede haber incentivos fiscales locales que sólo son aplicables a empresas constituidas en el país (es decir, sólo a las filiales, y no a las sucursales), y que también podrían influir en la elección de forma jurídica para las operaciones de manufactura en el extranjero.

125. Por todo ello, las CE consideran que la posibilidad de que las sucursales en el extranjero de empresas estadounidenses se beneficien de la subvención ampliada de sustitución de las EVE apenas se da en la práctica.

4.3.3.2 El argumento de los Estados Unidos de que las empresas extranjeras pueden hacer "opciones de asimilación" sin aumentar su carga fiscal

126. Las CE convienen asimismo en que puede haber circunstancias en las que una empresa extranjera puede hacer una "opción de asimilación" sin aumentar su carga fiscal. Los Estados Unidos incurren en error cuando afirman que las CE presuponen lo contrario.[87]

127. Lo que sostienen las CE es, sencillamente, que como

a) normalmente los Estados Unidos no gravan más a las empresas extranjeras que a las nacionales;

b) no puede esperarse que otros países graven menos a sus empresas simplemente porque hayan hecho una "opción de asimilación" en los Estados Unidos;

[86] Como la disposición sobre no discriminación que figura en el párrafo 3 del artículo 24 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

[87] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 137.

sólo en raras ocasiones una "opción de asimilación" reducirá la carga fiscal y resultará ventajosa.

128. Los Estados Unidos afirman, con razón, que las empresas extranjeras que hacen una "opción de asimilación" en los Estados Unidos tendrán derecho a obtener bonificaciones fiscales por los impuestos pagados en el extranjero en la misma forma que las empresas estadounidenses. Esto significa que cuando el tipo fiscal extranjero sea *más alto o igual* que el de los Estados Unidos, esas empresas podrían obtener bonificaciones por el total de los impuestos extranjeros. (Las CE utilizan la palabra "podrían" porque en realidad lo probable es que el asunto se complique debido a los distintos métodos utilizados para calcular los impuestos, por ejemplo las disposiciones sobre deducciones, las amortizaciones de capital deducibles, el hecho de que distintas clases de ingresos estén sujetos a tributación, y muchas otras disposiciones.)

129. Incluso cuando sea posible que una empresa llegue a la conclusión de que no es probable que el optar por la asimilación en los Estados Unidos dé lugar a un *aumento* de su carga fiscal global, esto simplemente significa que esa empresa no va a sufrir una *penalización* inmediata. Claramente no contribuirá en sí mismo a persuadir a la empresa de la conveniencia de hacer esa opción. Sólo en circunstancias especiales es probable que una "opción de asimilación" ofrezca *ventajas* fiscales, especialmente porque la posibilidad de acceder al Programa de sustitución de las EVE conllevará en primer lugar la pérdida de la posibilidad de *aplazar* la tributación de los ingresos extranjeros en los Estados Unidos.

130. Por lo demás, los Estados Unidos pasan por alto el aspecto más importante de la posición de las CE, es decir, que no cabe esperar que las pocas ventajas que una empresa puede a veces obtener si hace una "opción de asimilación" compensen las siguientes desventajas:

- las exigencias adicionales en materia de presentación de informes y las cargas administrativas derivadas de la plena sujeción a otra jurisdicción fiscal;
- la obligación de renunciar a *todos* los beneficios otorgados por los Estados Unidos con arreglo a *cualquier* tratado[88];
- el hecho de que en virtud de la asimilación los beneficios retenidos de la empresa extranjera (los beneficios no distribuidos de una filial extranjera de una empresa estadounidense) quedarán de inmediato sujetos a tributación en los Estados Unidos[89];
- el hecho de que la revocación de la "opción de asimilación" generaría nuevas e impredecibles cargas fiscales derivadas de la transferencia estimada de activos con arreglo a los artículos 367 y 354 del IRC[90];
- los conflictos que el cumplimiento de las prescripciones tributarias de los Estados Unidos pueden crear a las empresas extranjeras en sus propias jurisdicciones, y la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición[91];
- el que otros Estados puedan oponerse a que sus empresas queden así sujetas a la jurisdicción de los Estados Unidos y les prohiban que hagan "opciones de asimilación"[92];

[88] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 135.

[89] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 138.

[90] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 136 a 138.

[91] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 139 a 141.

[92] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 142 y 143.

- la necesidad de velar por que no se sobrepase el límite del 50 por ciento de contenido extranjero.[93]

131. Por todas esas razones, las CE sostienen que debido a la obligación de "asimilarse", la subvención ampliada de sustitución de las EVE rara vez se utilizará, por lo que el Programa de sustitución de las EVE está, al menos *de facto*, supeditado a los resultados de exportación.

4.3.3.3 El argumento de los Estados Unidos de que el objetivo de la "opción de asimilación" era la igualdad fiscal

132. En los párrafos 147 a 150 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos alegan que la finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE era "igualar el trato otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero, con independencia de que lo hagan como sucursales o como empresas". También alegan que las restricciones impuestas a la utilización del Programa por empresas extranjeras se deben a que:

> Al elaborar la Ley, el Congreso de los Estados Unidos quiso impedir que los contribuyentes invocaran inadecuadamente la exclusión establecida por la Ley en relación con los ingresos para los que está aplazado el pago de impuestos.[94]

Y a que

> Esos artículos no tenían por finalidad, como alegan las CE, desalentar la aplicación de la Ley a las empresas manufactureras extranjeras o a los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos.[95]

133. Aunque las CE no desean especular sobre la intención del Congreso de los Estados Unidos, se permiten poner de manifiesto algunos datos objetivos:

- la situación fáctica y jurídica de las sucursales y las filiales en el extranjero es compleja y diversa. Las CE han destacado una serie de factores que influyen en la opción por uno u otro sistema. La equiparación del trato fiscal aplicado a ambos sistemas sólo afectará parcialmente al equilibrio global. En cualquier caso, la Ley de sustitución del régimen de las EVE no lo consigue. Por no citar más que un ejemplo, sólo las empresas extranjeras que opten por la asimilación están obligadas a renunciar a todos los beneficios otorgados por los Estados Unidos en virtud de cualquier tratado;

- deliberadamente o no, los obstáculos que dificultan que los fabricantes extranjeros puedan beneficiarse de la subvención ampliada de sustitución de las EVE son, como se indica más arriba, considerables;

- el Programa EVE es mucho más importante para los exportadores de los Estados Unidos, que se aperciben de que el Programa EVE que se constató era incompatible con la OMC ha sido sustituido por un programa aritméticamente idéntico.

---

[93] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 144.

[94] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 148.

[95] Párrafo 150.

134. Las CE sostienen que objetivamente sólo puede considerarse que la finalidad esencial del Programa de sustitución de las EVE es la preservación de las ventajas ofrecidas por el Programa EVE a los exportadores de los Estados Unidos.

4.3.3.4 Pruebas

135. En el título de la sección V.C.5 de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos[96], se alega que las CE no han logrado *demostrar* que la subvención de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación. Aunque la argumentación de los Estados Unidos no es muy clara, las CE se permiten hacer dos observaciones.

136. En primer lugar, las CE estiman que con los argumentos expuestos en su primera comunicación escrita y desarrollados más arriba han demostrado que las subvenciones de sustitución de las EVE están supeditadas a la exportación.

137. Estos argumentos se basan en el texto y la estructura de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y en otras disposiciones. Incumbe a los Estados Unidos presentar argumentos refutatorios y, si procede, pruebas. En la sección 4.1 *supra* las CE han expuesto su opinión sobre la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas. No puede pedirse a las CE que presenten pruebas que estén en poder los Estados Unidos.

138. En segundo lugar, si lo que sugieren los Estados Unidos es que se necesitan pruebas *fácticas* de que empresas específicas están realmente obligadas a exportar, las CE rechazan esa sugerencia porque lo que están impugnando es la Ley de sustitución del régimen de las EVE *en sí misma*.

4.4 Las subvenciones de sustitución de las EVE están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa

139. En la sección 3.4 (párrafos 147 a 158) de su primera comunicación escrita, las CE adujeron que su conclusión de que las subvenciones de sustitución de las EVE eran subvenciones a la exportación prohibidas se veía confirmada por el párrafo e) de la Lista ilustrativa, que define como subvención a la exportación:

> La exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales (se omiten las notas de pie de página).

140. Los Estados Unidos responden indirectamente a este argumento en la introducción de su defensa basada en la doble imposición. Opinan[97] que la Lista ilustrativa no amplía la prohibición establecida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, y concluyen que

> Para que el párrafo e) pueda aplicarse, las desgravaciones fiscales en cuestión deben estar supeditadas a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.[98]

[96] Inmediatamente anterior al párrafo 151.

[97] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 158 a 161.

[98] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 161 *in fine*.

141. Por consiguiente, a juicio de los Estados Unidos, la Lista ilustrativa sólo puede *reducir* el alcance de la prohibición establecida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 mediante la aplicación de la nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*[99], y en ningún caso ampliarla.

142. Las CE rechazan esta opinión de los Estados Unidos. Nada obliga a interpretar que las palabras "con inclusión de" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* significan que la Lista ilustrativa no puede ampliar el sentido corriente de la primera parte de esa disposición. También pueden significar que se *estima* que las subvenciones a la exportación definidas en el anexo I están incluidas en la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación.

143. Los Estados Unidos sólo citan parcialmente el diccionario cuando afirman que

> la palabra "incluir" se define como "contener como parte de un todo" o "situar en una clase o categoría".[100]

144. Según el mismo diccionario, la palabra "incluir" también puede significar:

> contener por implicación, entrañar[101]
>
> y, lo que es aún más significativo, por "con inclusión de " se entiende
>
> teniendo en cuenta, inclusive.[102]

Por tanto, las palabras "con inclusión de" también pueden significar "teniendo en cuenta", "que contiene por implicación" y por ello "que incorpora". De hecho, el mismo diccionario también da "incluir" entre los significados de "incorporar".

145. El *contexto*, por su parte, confirma, y hasta requiere, dar ese último sentido a las palabras "con inclusión de" (es decir, "que incorporan" o "que tienen en cuenta"). La nota 5 de pie de página excluye expresamente del alcance de la prohibición las medidas a que se hace referencia en el anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación. Si la Lista ilustrativa sólo pudiera *reducir*, y en ningún caso *ampliar* la prohibición, no hubiera sido necesario utilizar en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 las palabras "con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I", que en ese caso habrían sido redundantes, cosa que el Órgano de Apelación ha considerado reiteradamente inaceptable.[103]

146. El *objeto y fin* del *Acuerdo SMC* imponen también ese significado de las palabras "con inclusión de".

147. Uno de los objetivos de la Ronda Uruguay, y precisamente uno de aquellos a los que los Estados Unidos atribuían especial importancia, era establecer disciplinas más eficaces para regular determinadas subvenciones que se consideraban especialmente perniciosas: las subvenciones a la

---

[99] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 156.

[100] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 160.

[101] New Shorter Oxford English Dictionary (1997 - versión CD-ROM).

[102] *Ibid*.

[103] Véase, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Estados Unidos - Prohibición de las importaciones de determinados camarones y productos del camarón*, WT/DS58/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 131 y las demás fuentes allí citadas.

exportación y las subvenciones de sustitución de la importación. Esto se deduce del hecho de que esas subvenciones, en contraste con todas las demás, están *prohibidas*, y del hecho de que pueden tomarse medidas contra ellas sin que sea necesario probar sus efectos perjudiciales.[104] Así lo demuestran también los plazos más estrictos[105] y los procedimientos[106] y remedios más expeditivos[107] establecidos en el artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

148. La intención de las partes al incorporar el anexo I no fue asegurarse de que todo lo que no estuviera anteriormente prohibido quedara ahora exento (lo que significaría *ningún progreso*). Fue asegurarse de que lo anteriormente prohibido siguiera prohibido (lo que significa *sin vuelta atrás*). Añadieron la nota 5 de pie de página para asegurarse de que sólo quedara exento aquello a lo que *se hacía referencia* (es decir, *se identificaba*) en la Lista ilustrativa como medida que no constituía subvención a la exportación. Si la Lista ilustrativa eximiera las medidas que simplemente no se identifican como subvenciones a la exportación, el texto general del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no cumpliría su función básica de introducir disciplinas más estrictas.

149. Por consiguiente, las CE sostienen que o bien

- el párrafo e) es pertinente como fuente separada de prohibición de subvenciones a la exportación; o bien

- requiere que se interprete que las palabras "subvenciones … supeditadas a los resultados de exportación" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 incluyen, al menos por lo que respecta a las medidas de tributación directa, las subvenciones que están relacionadas específicamente con exportaciones.

150. En ambos casos, los argumentos expuestos por las CE a este respecto en su primera comunicación escrita siguen siendo válidos, y el párrafo e) de la Lista ilustrativa confirma que el Programa de sustitución de las EVE establece subvenciones a la exportación prohibidas.

4.5 El Programa de sustitución de las EVE ofrece subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

4.5.1 La nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC

151. Los Estados Unidos hacen en primer lugar referencia a la nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*.[108] Con arreglo a esa nota de pie de página,

> Las medidas mencionadas en el anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo.

[104] Véase el artículo 5 del *Acuerdo SMC*.

[105] Los plazos son por lo general la mitad de los aplicables en otras diferencias.

[106] Por ejemplo, puede establecerse un grupo especial tras la primera solicitud (párrafo 4 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*).

[107] El párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* obliga a los Miembros a "retirar la subvención sin demora".

[108] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 196.

Esta referencia no es del todo clara. Los Estados Unidos no especifican qué párrafo del anexo I del *Acuerdo SMC* establecería que las subvenciones de sustitución de las EVE no están "prohibidas".

152. En la medida en que parece referirse al párrafo e) del anexo I, y en particular a la cuestión de la "doble imposición" en la nota 59 de pie de página, como suponen las CE, este asunto se aborda en la sección 4.6 *infra*.

4.5.2 El significado de "supeditadas" y del requisito de "contenido local"

153. Seguidamente, los Estados Unidos afirman que la palabra "supeditadas" es igualmente aplicable en el marco del apartado a) y el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y concretamente que significa "condicionadas" o "dependientes en cuanto a su existencia de otra cosa".[109]

154. De ello los Estados Unidos sacan la conclusión de que la subvención básica de sustitución de las EVE no está "supeditada" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 porque, a juicio de los Estados Unidos, no se exige positivamente la utilización de ningún artículo manufacturado en los Estados Unidos ni se impide que se utilice más de una cantidad fija de artículos importados.

155. El Grupo Especial ya habrá comprendido que las CE están de acuerdo en que "supeditadas" significa lo mismo en el apartado a) que en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, y especialmente que significa "dependientes en cuanto a su existencia".[110] En el anexo de su primera comunicación escrita, las CE han expuesto precisamente casos en los que la "limitación del contenido extranjero" establecida en la Ley de sustitución del régimen de las EVE hará necesario el uso de artículos estadounidenses. En su primera comunicación escrita lo han hecho por lo que respecta a determinados sectores de producción. En la presente comunicación ilustran esos datos con información relativa a las empresas.

156. Las CE observan que los Estados Unidos, en un intento por refutar las alegaciones de las CE, afirman de manera muy genérica que dentro de los límites del contenido extranjero establecidos "un producto puede satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento de su contenido sea extranjero".[111]

157. Es bastante curioso que en una sección posterior de su comunicación los Estados Unidos sostengan que las CE, para demostrar sus alegaciones en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, tienen que probar cómo se hace efectiva la limitación del contenido extranjero a nivel de cada empresa, al tiempo que se imponen a sí mismos criterios tan benévolos en materia de pruebas. En cualquier caso, la alegación de las CE no guarda relación con una "mercancía" hipotética y no especificada. Las CE no han aducido que la limitación del contenido extranjero requerirá el empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados con respecto a todos y cada uno de los productos que pudieran fabricar los beneficiarios del Programa de sustitución de las EVE. Sin embargo, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local con respecto a todos y cada uno de los productos que pueda producir un beneficiario de un programa de subvenciones. Por tanto, un Miembro de la OMC que adopte una medida de aplicación general no puede justificar la incompatibilidad con la OMC de esa medida por lo que respecta a algunos productos invocando la posible compatibilidad con la OMC de la misma medida por lo que respecta a otros.

[109] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 198.

[110] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 166, 83.

[111] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

158. Los Estados Unidos tratan además de enmascarar el verdadero alcance de la limitación del contenido extranjero sugiriendo que en cualquier caso sus normas de origen convierten insumos no estadounidenses en componentes de origen estadounidense, diluyendo así la repercusión real de la limitación del contenido extranjero.

159. Varios Miembros de la OMC tienen normas de origen que convierten los insumos extranjeros en productos nacionales cuando hay una cierta "transformación" o "elaboración", pero esto nunca ha afectado a la aplicación de las normas de la OMC, en especial las que prohíben los requisitos basados en el contenido local. Las normas de origen de los Estados Unidos pueden ofrecer a algunas empresas la posibilidad de organizar su negocio de modo que el requisito se cumpla, pero no por ello anulan lo anulan.

160. La Ley de sustitución del régimen de las EVE no hace ninguna distinción entre los componentes constituidos en su totalidad por insumos estadounidenses y los componentes constituidos por una mezcla de insumos estadounidenses y extranjeros. Más importante aún, esto es del todo irrelevante, y por buenas razones, por lo que respecta a las normas de las OMC aplicables. Si el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, al prohibir las subvenciones supeditadas al "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" hiciera una distinción entre componentes "puros" y componentes "mixtos", un Miembro de la OMC podría simplemente diluir la supeditación al contenido local en la medida necesaria, eludiendo así la prohibición del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.[112] En lugar de ello, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, e incluso una ligera preferencia por los productos nacionales. No hay en el *Acuerdo SMC* ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas.

161. Estas consideraciones se ven confirmadas por la práctica en el marco del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Si el origen de los insumos de los productos nacionales favorecidos por requisitos de "contenido local" fuera pertinente, lo probable es que no se hubiera podido entablar con éxito prácticamente ninguna acción en virtud de esa disposición. Cualquier país puede tener normas de origen que convierten insumos extranjeros en productos nacionales cuando tiene lugar una cierta "transformación" o "elaboración", pero la evaluación de los insumos subyacentes que componen un producto nacional no es un tipo de investigación requerido en virtud de las normas de la OMC objeto de la presente diferencia.

162. Además, si fuera cierto que la limitación del contenido extranjero tiene una repercusión tan limitada, los Estados Unidos no han explicado por qué han recurrido tan frecuentemente a ella en los últimos 15 años y por qué siguen haciéndolo, hasta el punto de reproducir exactamente con las mismas palabras el texto pertinente de la Ley relativa a las EVE en la Ley de sustitución del régimen de las EVE.[113]

4.5.3 La prueba de la "supeditación" en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3

163. Los Estados Unidos sostienen que las CE no han aportado prueba alguna que fundamente sus alegaciones relativas a la limitación del contenido extranjero.[114]

---

[112] Supóngase, por ejemplo, que, con objeto de satisfacer la limitación del contenido extranjero, se utiliza un producto nacional que a su vez está compuesto por insumos extranjeros en un 85 por ciento. Según las normas de origen del país, esos insumos extranjeros se transforman en un producto de origen nacional mediante la adición de un 10 por ciento de insumos nacionales y un 5 por ciento de valor añadido nacional. Si el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 no abarcara ese nuevo producto, existiría una norma *de minimis* del 10 por ciento.

[113] Véase la comparación que figura en la Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.5.

[114] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 207, 210, 216 y 217.

164. La respuesta de los Estados Unidos a las alegaciones de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 está relacionada principalmente con la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas, y es una adaptación de la respuesta dada en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Las mismas consideraciones expuestas por las CE sobre esas cuestiones en la sección 4.1 *supra* aportan la primera razón por la que los argumentos de los Estados Unidos no refutan la demostración de las CE.

165. La única forma de respaldar esa posición, como hacen los Estados Unidos en los párrafos 204 y 207 de su primera comunicación escrita, es proponer, para el presente asunto, un criterio en materia de pruebas que jamás se ha establecido ni aplicado a impugnaciones de medidas legislativas en sí mismas con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En lo fundamental, los Estados Unidos aducen que las CE tendrían que demostrar en qué forma la limitación del contenido extranjero tiene efectos prácticos al nivel de cada uno de los beneficiarios del Programa de sustitución de las EVE. Como se demostrará más abajo, esa posición se apoya en una exposición inexacta del informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, y debe rechazarse.

4.5.3.1 El asunto *Canadá - Automóviles*

166. Los Estados Unidos tratan de apoyar su posición en la forma en que el Órgano de Apelación interpretó el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* en el asunto *Canadá - Automóviles*.[115]

167. Las CE conocen esa interpretación, pero no creen que afecte a su posición, y señalan lo siguiente a la atención del Grupo Especial.

168. Las medidas sometidas a la consideración del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* eran, por su naturaleza y contenido, distintas de las impugnadas en el presente procedimiento. Las medidas objeto de aquel asunto eran diversas medidas específicas, cada una de ellas supeditada a una distinta prescripción en materia de contenido local, y cada una de ellas aplicable a un beneficiario en particular. Aunque durante cierto tiempo cualquier empresa tuvo la posibilidad de obtener las ventajas del régimen de franquicia (con sujeción al requisito de contenido local establecido para cada beneficiario), desde el 31 de julio de 1989 esa posibilidad desapareció, y la lista de beneficiarios se redujo a una pequeña categoría cerrada y se congeló.[116]

169. La alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* se refería a una "prescripción en materia de valor añadido" ("valor añadido en el Canadá" o "VAC") impuesta a los fabricantes de automóviles como condición para obtener una ventaja (en forma de derecho a importar automóviles en régimen de franquicia, lo que equivalía a la condonación de ingresos públicos por parte de las autoridades fiscales canadienses).[117]

170. La ventaja se concedía a las empresas incluidas en una lista cerrada de beneficiarios, sobre la base de distintas medidas específicas que establecían distintos niveles de VAC. Las medidas eran de dos tipos:

[115] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 204 y siguientes.

[116] Informe del Grupo Especial, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil ("Canadá - Automóviles")*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 2.10.

[117] *Ibid*, párrafo 10.202.

i) el "Pacto del Automóvil" de 1965, posteriormente sustituido por la Orden Arancelaria relativa a los vehículos de motor (MVTO) de 1998

La MVTO era una medida administrativa (Decreto) centrada en una categoría cerrada de beneficiarios (determinadas empresas, en total cuatro, que en un "año de referencia" anterior, concretamente 1963-1964, fabricaban automóviles en el Canadá).[118] En las "cartas de compromiso" presentadas por cada uno de los beneficiarios a las autoridades canadienses, así como en el Decreto, se fijó un VAC distinto.

ii) Las Órdenes Especiales de Remisión (SRO)

Las SRO eran también medidas individuales de carácter administrativo (Decretos). En virtud de esas medidas se habían otorgado posteriormente las mismas ventajas a determinadas empresas fabricantes de automóviles que no reunían las condiciones establecidas en el Pacto del Automóvil de 1965 porque no fabricaban en el "año de referencia". Esos beneficiarios adicionales constituían también una categoría cerrada[119] como consecuencia de la "congelación" de 1989. Por consiguiente, las SRO objeto de examen en el asunto *Canadá - Automóviles* eran medidas individuales, cada una de las cuales establecía su propia prescripción en materia de VAC.[120]

171. Por tanto, las medidas que el Órgano de Apelación tuvo ante sí en el asunto *Canadá - Automóviles* eran medidas individuales, cada una de las cuales aplicaba una prescripción específica en materia de contenido local a empresas específicas. Fue en ese contexto en el que el Órgano de Apelación determinó la necesidad de aportar pruebas que demostraran en qué modo las distintas prescripciones específicas en materia de contenido local se hacían efectivas en la práctica.

172. Al requerir información al nivel de cada empresa, el Órgano de Apelación trataba de evaluar la aplicación práctica de cada una de las prescripciones VAC, y con ello la de cada una de las medidas específicas por empresa.

173. En contraste, la medida impugnada en la presente diferencia es una medida legislativa que se aplica a una serie indeterminada e ilimitada de casos y de beneficiarios y establece un solo requisito en materia de contenido local. No corresponde, por consiguiente, a la hipótesis examinada por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*.

174. Además, las CE impugnan la compatibilidad con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 de la Ley de sustitución del régimen de las EVE *en sí misma*; no hacen alegación alguna por lo que respecta a su aplicación a un sector en particular o un producto en particular.

175. En consecuencia, las CE sólo tienen que demostrar, basándose en el texto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, que esa Ley, *en abstracto*, o *en algunos casos*, dará lugar al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados.

176. Es posible que en algunos sectores la limitación del contenido extranjero no obligue a utilizar productos estadounidenses. Sin embargo, esa circunstancia no hace que la limitación del contenido extranjero sea compatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en todos los casos en que esa prescripción obliga a utilizar productos nacionales con preferencia a los importados con objeto de obtener las ventajas fiscales. Por consiguiente, los Estados Unidos no pueden mantener una medida horizontal de carácter general que imponga esa limitación del contenido extranjero. El apartado b) del

[118] *Ibid*, párrafos 2.4, 2.21-22.

[119] *Ibid*, párrafo 2.31.

[120] *Ibid*, párrafo 2.32.

párrafo 1 del artículo 3 debe respetarse en todos y cada uno de los casos, y el hecho de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE pueda no ser causa en todos los casos de la utilización de productos nacionales con preferencia a los importados no compensa los casos en los que sí será causa de esa utilización.

177. De todas formas, las CE, en el anexo de su primera comunicación escrita, facilitaron información encaminada a *ilustrar* sus alegaciones jurídicas. Las CE observan que los Estados Unidos, aunque aducen que las CE deben facilitar información a nivel de empresa, ni siquiera han tratado de refutar la información relativa a determinados sectores presentada por las CE.

178. Por lo demás, las CE, aunque no se consideran obligadas a proporcionar información específica por empresas, por si el Grupo Especial estimara necesario que respondieran a las alegaciones de los Estados Unidos, han ampliado el anexo de su primera comunicación escrita facilitando explicaciones adicionales sobre las cifras que figuran en ese anexo. Esas explicaciones adicionales revisten la forma de ejemplos de empresas que operan en los sectores analizados en el anexo a las que la limitación del contenido extranjero obliga a utilizar productos estadounidenses con preferencia a los extranjeros. Para facilitar su comprensión, la información se añade al texto del anexo mismo, que se adjunta otra vez. Si el Grupo Especial deseara examinar esos datos, las CE se asegurarán de que los documentos confidenciales que establecen la exactitud de las cifras utilizadas en el anexo estén disponibles en la reunión con el Grupo Especial.

179. Por la razones arriba expuestas, los Estados Unidos no han refutado la alegación de las CE de que la limitación del contenido extranjero hace que el otorgamiento de la subvención de sustitución de las EVE esté supeditado al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Por consiguiente, las CE solicitan al Grupo Especial que confirme su alegación y constate que la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, y que los Estados Unidos no han retirado su subvención, contraviniendo así las recomendaciones y resoluciones del OSD.

4.6 La defensa basada en la doble imposición

4.6.1 Introducción - El alcance de la nota 59 de pie de página

180. Los Estados Unidos exponen con cierto detalle su opinión de que tanto la primera como la última frase de la nota 59 de pie de página hacen referencia a medidas que no son subvenciones a la exportación en el sentido de la nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*. Las CE observan que los Estados Unidos invocan como defensa la última frase de la nota 59 de pie de página.

181. A juicio de las CE, no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Sin embargo, por las razones que se explicarán más abajo, el Programa de sustitución de las EVE no es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

182. Por otro lado, la primera frase de la nota 59 de pie de página es más bien un recordatorio de que sólo hay subvención si se condonan ingresos públicos que una declaración relativa a las subvenciones a la exportación, y en cualquier caso utiliza las palabras "no constituye necesariamente". Sin embargo, como la primera frase de la nota 59 de pie de página no parece pertinente por lo que respecta a las cuestiones sometidas a la consideración del Grupo Especial, las CE no harán más comentarios al respecto.

183. Las CE observan que las palabras "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" son expresiones especiales con un sentido específico. Estiman, por consiguiente, que un análisis del sentido especial que esas *expresiones* han adquirido en la esfera de la tributación es un punto de partida más útil que las definiciones que da el diccionario de las palabras que las componen.

184. Las CE procederán a responder a la defensa basada en la doble imposición de la siguiente manera:

- refiriéndose al sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición";
- explicando que los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero";
- explicando por qué motivos la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es necesaria para evitar la doble imposición y puede dar lugar a doble imposición o a una "compensación excesiva" de la doble imposición;
- aduciendo que la Ley de sustitución del régimen de las EVE, aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, no por ello dejaría de infringir el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, ya que ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes.

185. Por último, las CE se referirán a la opinión del Canadá de que los ingresos exentos en virtud de la subvención ampliada de sustitución de las EVE pueden ser ingresos procedentes del extranjero.

4.6.2 El sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición"

186. Las medidas para evitar la doble imposición son una de las piedras angulares de la política fiscal internacional. Uno de los objetivos principales de las disposiciones fiscales internacionales es eliminar la carga que la duplicación no compensada de impuestos impone al comercio y las inversiones internacionales. En este contexto, las disciplinas fiscales internacionales se han establecido a diversos niveles, pero las normas internacionales para evitar la doble imposición más generalmente reconocidas son las que figuran en el Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE (en lo sucesivo denominado "el Convenio OCDE").[121] Los Estados Unidos utilizan en su propia práctica convencional una variante del Convenio OCDE.[122] En el Convenio OCDE se basa la inmensa mayoría de los tratados para evitar la doble imposición concluidos entre países que ejercen sus facultades tributarias, y los dos métodos básicos desarrollados en el Convenio para regular la cuestión de la doble imposición, el método de descuento y el método de exención, se utilizan también habitualmente como medios para evitar unilateralmente la doble imposición con arreglo a la legislación nacional de prácticamente todos los países industrializados.

187. Los Estados Unidos citan el Convenio OCDE como orientación sobre el sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición de los ingresos". Las CE destacarán en primer lugar un principio fundamental del que se hacen eco las disposiciones sobre doble imposición del Convenio OCDE.

188. Los primeros párrafos del artículo 23A y el artículo 23B del Convenio OCDE estipulan lo siguiente:

Artículo 23ª

MÉTODO DE LA EXONERACIÓN

1. Cuando un residente en un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio,

[121] Los Estados Unidos presentan extractos del Convenio OCDE en su EE.UU. - Prueba documental 7. Las CE incluyen el texto completo en la CE - Prueba documental 12.

[122] El Modelo de Convenio Fiscal de los Estados Unidos figura en la CE - Prueba documental 13.

puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primero de los Estados mencionados, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 2 y 3, eximirá de imposición esas rentas o elementos patrimoniales.

y

Artículo 23B

MÉTODO DEL CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente en un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primero de los Estados mencionados permitirá:

a) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en ese otro Estado;

b) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto sobre el patrimonio efectivamente pagado en ese otro Estado.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o el patrimonio que puedan someterse a imposición en ese otro Estado.

189. Un rasgo común de ambos párrafos es la presencia de las palabras:

que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante.

190. Las medidas para evitar la doble imposición guardan relación con ingresos que pueden gravarse legítimamente (de ahí la expresión "de conformidad con lo dispuesto en el presente Convenio") en otros Estados.[123] Si un país reduce la carga fiscal de ingresos que no pueden gravarse legítimamente en otro Estado, nos encontramos ante un caso de *compensación de una imposición única*, no de compensación de una doble imposición. Ninguna política basada en evitar la doble imposición requiere la aplicación de esas medidas, ya que, por definición, no existe doble imposición.

191. Esto pone de manifiesto una deficiencia fundamental en la defensa de los Estados Unidos, concretamente el hecho de que el Programa de sustitución de las EVE excluye del pago de impuestos determinados ingresos que *no* pueden gravarse en ningún otro país. En efecto, un principio reconocido internacionalmente es que ningún país puede gravar los beneficios comerciales de una empresa residente en otro país a no ser que esa empresa desarrolle actividades comerciales en el primer país citado mediante un establecimiento permanente ubicado en él.

[123] Las CE observan que en el párrafo 182 de su Primera comunicación escrita, los Estados Unidos olvidan referirse al principio crucial cuando citan selectivamente el Convenio OCDE indicando que:

… el comentario señala que "con arreglo al principio de exención, el estado de residencia R no grava los ingresos que … puedan ser gravados en [otro país]".

192. De hecho, el artículo 7 del Convenio OCDE[124] refleja este principio cuando estipula lo siguiente:

Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

193. El derecho a gravar los beneficios de las actividades comerciales de una empresa residente en otro país se hace depender, por consiguiente, de la existencia de un establecimiento permanente[125], noción que se define en el artículo 5 del Convenio OCDE[126];

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

[124] El texto completo figura en la CE - Prueba documental 12.

[125] En el comentario del artículo 7 del Convenio OCDE se explica además que "este artículo es en muchos sentidos continuación y corolario del artículo 5, donde se define la noción de establecimiento permanente. El criterio del establecimiento permanente se utiliza habitualmente en los convenios internacionales para evitar la doble imposición con objeto de determinar si un tipo particular de ingresos debe o no debe gravarse en el país de donde procede, pero este criterio no ofrece por sí mismo una solución completa del problema de la doble imposición de los beneficios empresariales; a fin de evitar esa doble imposición es preciso complementar la definición del establecimiento permanente añadiéndole una serie acordada de normas de referencia con respecto a las cuales han de calcularse los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente o por una empresa que comercia con un miembro extranjero del mismo grupo de empresas. Para exponerlo en forma ligeramente distinta, cuando una empresa de un Estado contratante desarrolla actividades comerciales en el otro Estado contratante, las autoridades de ese segundo Estado tienen que preguntarse dos cosas antes de gravar los beneficios de la empresa: la primera es si la empresa tiene un establecimiento permanente en su país; si la respuesta es afirmativa, la segunda pregunta es cuáles son, si los hubiera, los beneficios sobre los que ese establecimiento permanente debe pagar impuestos. El artículo 7 se centra en las disposiciones que han de aplicarse para determinar la respuesta a esta segunda pregunta. Las disposiciones para determinar los beneficios de una empresa de un Estado contratante que comercia con una empresa del otro Estado contratante cuando ambas empresas son miembros del mismo grupo de empresas o están sujetas al mismo control efectivo se abordan en el artículo 9." (Párrafo 1.)

[126] En el comentario del artículo 5 del Convenio OCDE se explica además que "la finalidad principal de la noción de establecimiento permanente es determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. Con arreglo al artículo 7, un Estado contratante sólo puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante si ésta realiza sus actividades comerciales por intermedio de un establecimiento permanente situado en el primero de esos Estados." (Párrafo 1.)

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres, y

las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

194. Con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, los ingresos excluidos derivan de[127]:

- la venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen la condiciones establecidas;

- el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos;

- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllas;

- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier arrendamiento financiero o alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllos;

- la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos de construcción ubicados (o que está previsto ubicar) fuera de los Estados Unidos; o

- la prestación de servicios de gestión para una persona que no sea una persona vinculada con objeto de producir entradas brutas del comercio exterior.

195. Todas esas transacciones pueden realizarse físicamente desde dentro de los límites territoriales de los Estados Unidos, y en la medida en que no se realicen por intermedio de un establecimiento permanente situado en otro país, ese otro país no estará legítimamente facultado para gravar los ingresos que están excluidos en virtud de las disposiciones del Programa de sustitución de las EVE. Por consiguiente, el Programa de sustitución de las EVE no evita una doble imposición, sino una imposición única.

196. En principio es posible, con sujeción a varias condiciones previas, que una empresa de los Estados Unidos se beneficie de la exclusión prevista en el Programa de sustitución de las EVE fabricando productos fuera de los Estados Unidos por intermedio de una sucursal situada en un país extranjero, pero, como se indica más arriba, en la práctica esas situaciones son raras.[128]

197. De manera análoga, en principio es posible que las actividades arriba enumeradas se realicen por medio de un establecimiento permanente situado en un país distinto de los Estados Unidos, pero

[127] Como se indica en el párrafo 118 de la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos.

[128] Véase la sección 4.3.3.2 *supra*.

también este caso debe recordarse que el hacerlo sólo entrañaría una carga administrativa adicional y de hecho podría tener repercusiones fiscales adversas para el contribuyente estadounidense en cuestión, por lo que es mucho más probable que esas operaciones se realicen dentro de los límites territoriales de los Estados Unidos.

198. Además, es importante señalar que el Programa de sustitución de las EVE en ningún caso requiere como condición previa de la exclusión los procesos económicos en el extranjero que con arreglo a los criterios internacionalmente aceptados constituirían un establecimiento permanente para una empresa estadounidense que deseara obtener esos ingresos excluidos.

4.6.3 Los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero"

199. La última frase de la nota 59 de pie de página se limita expresamente a la evitación de la doble imposición de *los impuestos procedentes del extranjero*.

200. Las CE sostienen que el sentido que debe darse a la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en tanto que término fiscal es la que tiene en la esfera tributaria.

201. Normalmente, en los tratados fiscales se hace referencia de manera indirecta al origen de los ingresos. Esos términos no se definen expresamente en el Convenio OCDE, pero su sentido puede deducirse de las disposiciones de ese Convenio.

202. Por ejemplo, el artículo 10 (Dividendos) del Convenio OCDE se aplica a los "dividendos pagados por una sociedad que sea residente en un Estado contratante". De ello se deduce que el lugar de residencia de la empresa determina el origen del dividendo. El párrafo 5 del mismo artículo del Convenio OCDE prohíbe gravar los dividendos en un Estado contratante únicamente sobre la base de que los beneficios de la empresa proceden de ese Estado.

203. En lo tocante a los beneficios empresariales, normalmente se entiende que el origen de los ingresos es el lugar donde se han desarrollado las actividades de las que esos ingresos derivan. El artículo 7 (Beneficios empresariales) arriba citado así lo aclara cuando se lee en conjunción con el artículo 5, también citado más arriba.

204. Por tanto, y como se ha explicado antes con mayor detalle, la facultad de gravar los beneficios empresariales depende de que las actividades se hayan realizado, y de la medida en que se hayan realizado, dentro de los límites geográficos de un determinado Estado contratante (y de que los beneficios sean imputables a esas actividades).

205. Los Estados Unidos tratan de establecer en la forma siguiente una definición de los ingresos procedentes del extranjero basada en su interpretación del diccionario:

> los ingresos procedentes del extranjero incluirían el dinero (u otros activos) que tengan su origen fuera de las fronteras o del territorio del Miembro de la OMC que aplica una medida para evitar la doble imposición.[129]

206. Sustituyendo la palabra "ingresos" por las palabras "dinero" y "activos", los Estados Unidos introducen un elemento de confusión que, al ponerse de manifiesto, ilustra claramente la falta de fundamento de su defensa. Los impuestos a los que afecta la Ley de sustitución del régimen de las EVE son impuestos sobre la renta en el sentido de beneficio. Aunque es cierto que el *dinero* con el que se pagan las exportaciones proviene (procede) de fuera de los Estados Unidos, no puede decirse

[129] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 167.

lo mismo de los *beneficios*. Los beneficios de las exportaciones derivan de la *actividad económica*, que tiene lugar en el país exportador. Por tanto, cuando se entiende, como debe entenderse, que la palabra "ingresos" en la expresión "ingresos procedentes del extranjero" se refiere a los *beneficios* y no al *precio*, es evidente que aunque sea indudable que la Ley de sustitución del régimen de las EVE se aplica únicamente a las ventas en el extranjero, los ingresos que excluye de tributación no son ingresos procedentes del extranjero.

207. En la primera comunicación escrita de los Estados Unidos hay muchos otros ejemplos de confusión entre beneficios y precio que en definitiva desembocan en la declaración, manifiestamente errónea, en el párrafo 192, de que:

> los "ingresos extraterritoriales" son ingresos derivados de fuentes no nacionales. Como tales, están englobados en el sentido corriente de la expresión "procedentes del extranjero".

208. Las CE destacan asimismo que los "ingresos extraterritoriales" y los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" tampoco son ingresos procedentes del extranjero tal como esa expresión se utiliza en la legislación de los Estados Unidos. Así lo evidencia claramente el artículo 943(c) del IRC, relativo a las normas para determinar la procedencia. Esa disposición establece un límite por lo que respecta a la cuantía de los ingresos derivados de las ventas de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas que pueden considerarse "procedentes de fuentes exteriores a los Estados Unidos", es decir, procedentes del extranjero.

4.6.4 El Programa de sustitución de las EVE no tenía por objeto evitar la doble imposición en los Estados Unidos ni es necesario a esos efectos, y puede dar lugar a doble imposición y en algunos casos a compensaciones excesivas de la "doble imposición"

209. Las CE han observado más arriba[130], en sus comentarios sobre los elementos de hecho, que el Congreso de los Estados Unidos no consideró entendió que la Ley de sustitución del régimen de las EVE fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y sólo se refirió a esa noción en relación con la exclusión de las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero.

210. En esta sección, las CE se limitarán a referirse a una serie de razones más objetivas que contribuyen a confirmar que la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

211. En primer lugar, los Estados Unidos no necesitan la Ley para evitar la doble imposición. Su sistema de bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero es un método de carácter global para evitar la doble imposición. De hecho, la Ley de sustitución del régimen de las EVE, al prever una exención tributaria parcial para los "ingresos extraterritoriales", y ello únicamente con arreglo a determinadas condiciones, no puede resolver problemas de doble imposición. Como la cuantía de los "ingresos excluidos" en virtud del Programa de sustitución de las EVE es limitada, en algunos casos las empresas seguirán estando obligadas a solicitar bonificaciones fiscales por impuestos pagados en el extranjero para compensar la doble imposición.

212. Las disposiciones sobre bonificaciones fiscales extranjeras del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos no han sido derogadas por la Ley de sustitución del régimen de las EVE, y siguen siendo el principal criterio utilizado por los Estados Unidos para mitigar la doble imposición por lo que respecta a los ingresos sujetos a imposición en otros países. Si, como alegan los Estados Unidos, la exclusión de los ingresos "extraterritoriales" es una medida para evitar la doble imposición, no

[130] Sección 3.6 *supra*.

podrá aducirse al mismo tiempo que la exclusión constituye "un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos de transacciones en el extranjero", ya que no puede haber dos puntos de referencia. El Canadá sostiene que la tributación en los Estados Unidos de los ingresos extranjeros objeto de bonificaciones fiscales en el extranjero sigue siendo el verdadero punto de referencia, a pesar de la promulgación de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, y que esta última no puede considerarse como un "nuevo" punto de referencia para la imposición de los ingresos extranjeros en los Estados Unidos.

213. De hecho, la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es del todo compatible con las disposiciones de los Estados Unidos para evitar la doble imposición. Aparte de que en determinadas circunstancias no logra evitar totalmente la doble imposición, en otras puede dar lugar a una compensación excesiva de la "doble imposición". Esto se produce en la forma siguiente:

214. La disposición de la Ley de sustitución del régimen de las EVE que se invoca como disposición para evitar la acumulación de las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero y los ingresos excluidos con arreglo a la Ley de sustitución del régimen de las EVE es el nuevo artículo 114(d) del IRC, que en términos generales descarta las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero por lo que respecta a los ingresos extraterritoriales excluidos de los ingresos brutos. Sin embargo, el nuevo artículo 943(d) del IRC estipula que, a efectos del artículo 114(d), ningún "impuesto retenido en la fuente" será tratado como impuesto pagado o adeudado sobre los ingresos excluidos.

215. Como consecuencia de ello, los contribuyentes de los Estados Unidos podrán pedir deducciones de sus impuestos en los Estados Unidos por los impuestos aplicados en el extranjero a sus ingresos excluidos, siempre que sean "impuestos retenidos en la fuente".

216. Con arreglo al nuevo artículo 943(d) del IRC, por "impuestos retenidos en la fuente" se entiende "cualquier impuesto que se aplique sobre una base distinta de la residencia y por el que puedan concederse bonificaciones en virtud de los artículos 901 ó 903".

217. Si una empresa estadounidense vende mercancías en otro país, generalmente cabría esperar que ese país sometiera esas ventas a los impuestos aplicables a los ingresos netos, no a un impuesto retenido en la fuente sobre los ingresos brutos, y que sólo lo hiciera si la empresa estadounidense realizaba sus transacciones comerciales por intermedio de un establecimiento permanente situado en ese país. Al mismo tiempo, la empresa estadounidense, aunque realice transacciones comerciales en ese país, normalmente no será considerada "residente" en él, y de hecho, a los efectos de los tratados de doble imposición, no se le reconocería esa condición de residente. En tales casos, el impuesto en el extranjero quedaría aparentemente englobado en la definición de "impuestos retenidos en la fuente" del nuevo artículo 943(d). Por consiguiente, la empresa estadounidense tendría derecho a pedir una bonificación por el pago de ese impuesto retenido en la fuente aunque una parte de los ingresos derivados de sus ventas esté excluida de los ingresos brutos en virtud nuevo artículo 114(a).

218. En ningún caso puede considerarse que la "doble" mitigación de la "doble imposición" constituye un medio de evitar la doble imposición, lo que demuestra una vez más que la finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es conceder ventajas fiscales a los exportadores estadounidenses.

219. En segundo lugar, la Ley de sustitución del régimen de las EVE, en lugar de evitar la doble imposición, en la práctica la crea, ya que obliga a las empresas extranjeras que están sujetas a la jurisdicción fiscal de otros países pero desean beneficiarse de la Ley a hacer una "opción de asimilación" para someterse a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos como si fueran empresas estadounidenses y a renunciar a todos los derechos conferidos por los tratados, y en particular por los tratados fiscales bilaterales.

220. Otra indicación de que el "evitar la doble imposición" de los ingresos procedentes del extranjero no puede ser el verdadero objetivo de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es que ésta aplica métodos basados en fórmulas para calcular la parte excluida de los ingresos. Al hacerlo, las cantidades excluidas no corresponden al prorrateo, en condiciones de libre competencia, de los beneficios que se considerarían relacionados con la parte de los beneficios que otros países tratarían de gravar si tuvieran la posibilidad de hacerlo. Las condiciones previas de los procesos económicos en el extranjero para que la exclusión sea aplicable son variables y requieren que se hagan distintos niveles de aportaciones fuera de los Estados Unidos, pero las normas para calcular la cuantía de los ingresos excluidos siguen siendo las mismas con independencia de la naturaleza de los procesos económicos en el extranjero. En cualquier caso, ninguno de los procesos económicos en el extranjero requeridos implicaría que el país de destino de las mercancías exportadas tendría derecho a gravar los ingresos derivados de las transacciones de exportación. No determinarán la existencia de una conexión efectiva con el comercio y las transacciones mercantiles, y con ello la existencia de un establecimiento permanente en ese país.

4.6.5 Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes

221. Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. Cuando se permite a las empresas exportadoras optar entre dos métodos distintos para evitar la doble imposición, se está dando a esas empresas una ventaja, supeditada a la exportación, que no se ofrece a otras empresas. Esa ventaja adicional sería también una subvención, pero no sería una "exención, remisión o aplazamiento" de los impuestos, único tipo de medidas reguladas por el párrafo e).[131]

222. Otra queja que puede formularse contra la Ley de sustitución del régimen de las EVE es que puede dar lugar a una "doble" mitigación de la doble imposición, como se explica en la sección anterior. Esta *compensación excesiva* e injustificada es también una subvención supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones.

4.6.6 Observaciones sobre la opinión del Canadá de que los ingresos exentos en virtud de la subvención ampliada de sustitución de las EVE pueden ser ingresos procedentes del extranjero

223. Como se indica más arriba, las CE se permiten hacer un comentario final sobre la defensa basada en la doble imposición. En su comunicación en calidad de tercero, el Canadá opinó que:

> el componente de "ingresos extranjeros" de los "ingresos extraterritoriales" es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición.[132]

224. Seguidamente, el Canadá añadió que:

[131] Como acertadamente observan los Estados Unidos, la nota 59 de pie de página está vinculada al párrafo e), y a ninguna otra disposición del *Acuerdo SMC*, por lo que no podría servir como excusa para las subvenciones EVE. Véanse, por ejemplo, los párrafos 103 y 110 de la comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos.

[132] Comunicación en calidad de tercero del Canadá, párrafo 33.

> Sin embargo, a juicio del Canadá, los Estados Unidos han añadido esta nueva categoría de ingresos a la medida en cuestión en un intento por oscurecer la situación fiscal interior que de otro modo se aplicaría al componente de "ingresos de exportación nacionales" de los "ingresos extraterritoriales.

225. Evidentemente, el Canadá opina que los ingresos regulados por la ampliación del Programa a las ventas en el extranjero de mercancías extranjeras son de distinta naturaleza que los obtenidos por la venta de mercancías estadounidenses. Las CE están de acuerdo, y precisamente por ello consideran que la Ley de sustitución del régimen de las EVE ofrece dos subvenciones.

226. Sin embargo, las CE no están de acuerdo con la opinión del Canadá de que los ingresos regulados por la subvención ampliada de sustitución de las EVE procederán del extranjero y podrían beneficiarse de lo dispuesto en la última frase de la nota 59 de pie de página.

227. Esto se debe a que, como indican los Estados Unidos en un contexto distinto, las empresas estadounidenses pueden obtener "ingresos extraterritoriales" vendiendo mercancías fabricadas en el extranjero por un productor extranjero (siempre que satisfagan las condiciones establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, especialmente la de optar por la asimilación y la de respetar la limitación del contenido extranjero). Los ingresos obtenidos por una empresa estadounidense que distribuye mercancías extranjeras pueden en buena medida obtenerse dentro de los Estados Unidos. De hecho, como se indica más arriba[133], el artículo 943(e)(4)(C) del IRC *limita* la medida en que esos ingresos pueden ser ingresos procedentes del extranjero a efectos fiscales en los Estados Unidos.

228. Por tanto, ni siquiera la subvención ampliada de sustitución de las EVE puede en ningún caso considerarse englobada en el ámbito de aplicación de la nota 59 de pie de página del *Acuerdo SMC*.

4.7 El Programa de sustitución de las EVE otorga a los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a los productos estadounidenses similares, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994

229. La respuesta de los Estados Unidos a la alegación de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se limita a dos puntos. El primero es una vez más el argumento de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE no obliga positivamente a utilizar productos estadounidenses. El segundo guarda relación con la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas.

4.7.1 El argumento basado en la "obligación positiva"

230. Como habrá observado el Grupo Especial, los Estados Unidos insisten a lo largo de su comunicación que la Ley de sustitución del régimen de las EVE no obliga a utilizar productos de origen estadounidense, ya que se limita a disponer que no más del 50 por ciento del valor de los productos puede ser imputable al contenido extranjero (artículos y mano de obra directa).

231. Como explicaron en su primera comunicación escrita[134], las CE sostienen que en todos los casos esa exigencia obrará como incentivo para buscar los insumos en el país, porque ello dará a los productores estadounidenses que tengan intención de exportar sus productos más posibilidades de acceder a las ventajas fiscales. Esto es suficiente para infringir el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, que garantiza la igualdad de oportunidades competitivas y la existencia de mercados extranjeros no distorsionados por reglamentos internos discriminatorios. Además, en algunos casos

[133] Al final de la sección 4.6.3.

[134] Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.7.

(como los expuestos en el anexo de la primera comunicación escrita de las CE), y en función de la estructura de los costos de un tipo de productos dado, la limitación del contenido extranjero *obligará* a utilizar productos nacionales.[135] Por consiguiente, constituirá incluso más que un *incentivo* para la utilización de productos estadounidenses, que es el criterio establecido por el párrafo 4 del artículo III.

232. En el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial analizó un argumento análogo. El Canadá adujo que las prescripciones en materia de valor añadido en el Canadá ("VAC") no otorgaban un trato menos favorable en el sentido del párrafo 4 del artículo III, ya que "esas prescripciones no afectan a 'la venta, … o uso en el mercado interior' de los productos importados, porque no requieren de hecho ni jurídicamente la utilización de productos nacionales y por consiguiente no desempeñan ningún papel en las decisiones sobre el origen de las piezas adoptadas por los fabricantes".[136] Sin embargo, el Grupo Especial, apoyándose en la amplitud de la interpretación dada por el Órgano de Apelación a la palabra "afectar"[137], concluyó que:

> una medida que establezca que una ventaja puede obtenerse utilizando productos nacionales pero no utilizando productos importados tiene efectos en las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y los productos importados y por ello afecta a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de los productos importados, *incluso si la medida permite que se utilicen otros medios* para obtener la ventaja, como el uso de servicios en lugar de productos nacionales. Por consiguiente, las prescripciones en materia de VAC, que confieren una ventaja por la utilización de productos nacionales y no la ofrecen en caso de utilización de productos importados, deben considerarse como medidas que "afectan" a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de productos importados *a pesar de que las prescripciones en materia de VAC no requieren jurídicamente* la utilización de productos nacionales.[138]

Esa parte del informe del Grupo Especial no fue objeto de apelación.

4.7.2 Las CE han acreditado una presunción que no se ha impugnado

233. Más importante aún, la respuesta de los Estados Unidos en nada menoscaba la posición de las CE, porque se basa en una interpretación errónea de los criterios en materia de pruebas aplicables a las acciones entabladas en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

234. Aparentemente, los Estados Unidos presuponen[139] que para fundamentar su posición las CE deben presentar pruebas de que se otorgará a una categoría específica de productos importados un trato menos favorable que a una categoría de "productos similares" nacionales.

235. Por lo demás, todo lo que parecen hacer los Estados Unidos es invocar un "criterio más estricto" que a su entender rige en los casos en que se impugna una medida de aplicación general.[140]

---

[135] Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.5; comunicación refutatoria de las CE, *supra*, sección 4.6.

[136] Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.79.

[137] *Ibid*, párrafo 10.80.

[138] *Ibid*, párrafo 10.82 (cursiva añadida).

[139] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 216.

[140] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 218.

236. Esto no encuentra fundamento en las normas de la OMC, así como tampoco en las resoluciones de los grupos especiales o el Órgano de Apelación sobre asuntos relacionados con alegaciones en virtud del párrafo 4 del artículo III, inclusive contra disposiciones *en sí mismas*, como ocurre en el presente procedimiento.

237. Lo único que las CE tienen que demostrar es que, con arreglo a sus propios términos, la Ley de sustitución del régimen de las EVE dispone que puede obtenerse una ventaja utilizando productos nacionales y no utilizando productos importados, aunque la medida permita recurrir a otros métodos para obtener la ventaja.[141]

238. Por lo demás, las CE no tienen que demostrar los "efectos" de la Ley EVE. El mero hecho de que sea más fácil satisfacer la limitación del contenido extranjero y con ello obtener las ventajas si se utilizan productos nacionales en lugar de productos importados es suficiente para constatar que esa prescripción afecta a la venta en el mercado interior.[142]

239. El que la mayor parte de las acciones planteadas en virtud del párrafo 4 del artículo III se haya centrado en medidas horizontales o en medidas específicas por productos carece de importancia. Lo que importa es que cuando se ha impugnado una medida horizontal los criterios aplicados no han sido distintos de los aplicados a las medidas específicas por productos.

240. A estos efectos cabe referirse al asunto *CE - Piezas y componentes*, ya citado por las CE.[143] La diferencia se centraba en una medida horizontal de aplicación general, el párrafo 10 del artículo 13 del reglamento básico antidumping de las CE a la sazón en vigor.

241. El Grupo Especial examinó el texto de esa disposición en sí mismo.[144] Observó que supeditaba el otorgamiento de una ventaja (la suspensión de determinados procedimientos antidumping contra productos acabados) a la limitación del uso de componentes extranjeros (japoneses), sin imponer limitaciones análogas al uso de productos similares de las CEE, por lo que otorgaba "a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos similares originarios [de las CEE]". Tras analizar el texto mismo de la ley, concluyó también que las medidas específicas adoptadas en aplicación del párrafo 10 del artículo 13 del reglamento antidumping básico infringían el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. El Grupo Especial desarrolló todo su análisis sin necesidad de comparar una clase determinada de productos nacionales con la misma clase de productos importados.[145]

---

[141] Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.82.

[142] *Ibid*, párrafo 10.83. En cualquier caso, el Grupo Especial ya dispone de pruebas, porque éstas figuran en el anexo de la Primera comunicación escrita de las CE. Las CE observan que los Estados Unidos en ningún momento han tratado de refutar esas pruebas, ni han aportado pruebas en contrario.

[143] Informe del Grupo Especial, *CE - Reglamento relativo a la importación de piezas y componentes*, IBDD 37S/147, adoptado el 16 de mayo de 1990 ("*CE - Piezas y componentes*").

[144] *Ibid*, párrafos 5.20 y 5.21.

[145] En este sentido, las CE desean referirse también a la frase extraída de su Primera comunicación escrita que los Estados Unidos citan completamente fuera de contexto (Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 217). Como es natural, esa frase tiene que leerse en su contexto. Las CE aducían que la inexistencia de una infracción con respecto a determinados productos no podía "compensar" o excusar casos en los que pueden preferirse o se preferirán los productos nacionales. El párrafo 4 del artículo III no protege únicamente la competencia efectiva, sino las posibilidades de competencia. Sin embargo, esto nada tiene que ver con lo que las CE han de probar, ya que, como se demuestra en el texto, no hay obligación alguna de mostrar los efectos de una medida impugnada en virtud del párrafo 4 del artículo III.

242. Por las razones arriba expuestas, los Estados Unidos no han conseguido refutar la alegación de las CE de que como consecuencia de la limitación del contenido extranjero se otorga a las piezas y materiales importados un trato menos favorable que a los productos nacionales por lo que respecta a su utilización en el mercado interior para la producción de mercancías, en contravención del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Por consiguiente, las CE solicitan al Grupo Especial que acepte su alegación y constate que la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringe el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

4.8 Las disposiciones transitorias de la Ley de sustitución del régimen de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000

243. En su primera comunicación escrita, las CE explicaron que la Ley de sustitución del régimen de las EVE permite a los exportadores estadounidenses seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, hasta el 31 de diciembre de 2001 por intermedio de las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 y, en determinadas circunstancias, por un *plazo indefinido*, con lo que perpetúa las infracciones que se constataron derivaban del Programa EVE más allá del período establecido en el informe del Grupo Especial y confirmado por el Órgano de Apelación.[146]

244. Los Estados Unidos no niegan esos hechos básicos, pero tratan de aducir que su incumplimiento de las obligaciones establecidas por el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y el artículo 21 del *ESD* es "razonable" debido a una serie de razones, a las que las CE se referirán seguidamente.

245. La primera de esas razones es la necesidad de "mitigar la carga administrativa y la repercusión en las operaciones comerciales de los contribuyentes que pudieran resultar de la derogación de las disposiciones relativas a las EVE", con arreglo a la práctica habitual en los Estados Unidos.[147]

246. Las CE no discrepan de los argumentos de política general en favor de las disposiciones transitorias, pero precisamente por esa razón en el procedimiento original aceptaron, y suponen que el Grupo Especial aceptó, conceder a los Estados Unidos un plazo relativamente largo para derogar el Programa EVE. Ese *fue* el período transitorio. El Grupo Especial especificó que "las subvenciones relativas a las EVE se deberán retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000".[148]

247. Los Estados Unidos tuvieron por primera vez noticia de las constataciones del Grupo Especial el 23 de julio de 1999 (en el informe provisional del Grupo Especial), y el resto del mundo las conoció el 8 de octubre de 1999 (al publicarse el informe definitivo del Grupo Especial). El informe del Grupo Especial no fue adoptado hasta el 20 de marzo de 2000 debido a la apelación, pero la fecha a partir de la cual (a más tardar) el Grupo Especial especificó que debían retirarse las subvenciones relativas a las EVE, es decir, el 1º de octubre, no fue objeto de apelación. El Grupo Especial recordará que esa fecha se escogió porque se adujo que sería demasiado perturbador modificar disposiciones fiscales en mitad de un ejercicio fiscal.

[146] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 234 a 241.

[147] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 224 a 227.

[148] Informe del Grupo Especial, párrafo 8.8.

248. El plazo habitualmente concedido para eliminar una subvención a la exportación prohibida es sólo de 90 días.[149] Los Estados Unidos dispusieron de más del doble de tiempo tras la adopción del informe del Grupo Especial por el OSD, y de ocho meses más para prepararse desde la fecha del informe provisional del Grupo Especial.

249. En consecuencia, la fecha límite del 1º de octubre de 2000 tenía en cuenta la necesidad de establecer un período transitorio, y los Estados Unidos no se opusieron a la duración de ese período. Por lo demás, aunque los Estados Unidos hubieran formulado más explícitamente en el procedimiento original los argumentos que ahora esgrimen sobre la necesidad de evitar la perturbación de las "operaciones comerciales", un período más largo no habría estado justificado.

250. En primer lugar, es bien sabido que las disposiciones fiscales se revisan por lo menos una vez al año, y las empresas saben perfectamente que no pueden dar por supuesto que disfrutarán indefinidamente de ventajas fiscales. Por consiguiente, organizan sus asuntos de una manera que reduzca al mínimo las perturbaciones que los cambios puedan originar. En el presente caso tuvieron un ejercicio fiscal prácticamente entero para adaptarse.

251. En segundo lugar, tanto el Órgano de Apelación como diversos grupos especiales han rechazado la perturbación de los contratos privados como justificación para no aplicar las normas de la OMC. En el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 relativo al asunto *Brasil - Aeronaves*, el Órgano de Apelación rechazó un argumento en el sentido de que las obligaciones contractuales privadas podían afectar a la cuestión del cumplimiento de la obligación de retirar una subvención a la exportación prohibida.[150] En el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 relativo al asunto *Australia - Cuero para automóviles*, el Grupo Especial resolvió, en términos más generales, que:

> Cabe imaginar muchas situaciones, y no sólo en la esfera de las subvenciones, en las que las medidas tomadas por un Miembro para dar cumplimiento a una resolución del OSD pueden llevar a alguna interferencia con derechos privados y hacer que se formulen reclamaciones jurídicas en el plano nacional. Esta posibilidad no limita, a nuestro juicio, nuestra interpretación del texto del Acuerdo SMC.[151]

252. Por último, y a este respecto, las CE se permiten destacar que los Estados Unidos son perfectamente capaces de adoptar disposiciones fiscales que afectan a derechos privados. Como posteriormente afirman los propios Estados Unidos[152], la Ley de sustitución del régimen de las EVE se adoptó el 15 de noviembre de 2000 e impidió, con carácter retroactivo al 1º de octubre de 2000, la creación de nuevas EVE. No hubo alaridos de protesta, porque los contribuyentes sabían que era probable que las disposiciones cambiaran y tomaron sus precauciones.

253. La segunda razón aducida por los Estados Unidos en virtud de la cual el Grupo Especial debía excusar el que no hubieran retirado las subvenciones EVE a partir del 1º de octubre de 2000 es que

---

[149] Informe del Grupo Especial, *Australia - Cuero para automóviles*, WT/DS126/R, adoptado el 16 de junio de 1999, párrafo 10.7: informe del Grupo Especial, *Canadá - Aeronaves*, WT/DS70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 10.4; informe del Grupo Especial, *Brasil - Aeronaves*, WT/DS46/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 8.5.

[150] Informe del Órgano de Apelación en virtud del párrafo 5 del artículo 21, *Brasil - Aeronaves*, WT/DS46/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 46.

[151] Informe del Grupo Especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Cuero para automóviles*, WT/DS126/RW, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 6.23.

[152] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 231.

según ellos las normas de la OMC deben "interpretarse con flexibilidad".[153] Los Estados Unidos citan el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas* como fundamento de su posición. Naturalmente, lo que están pidiendo no es que las normas se "interpreten con flexibilidad", sino que *se apliquen con lenidad*. En aquel caso, el Órgano de Apelación estaba examinando nociones flexibles como "producto similar" y "producto directamente competidor o sustituible", que evidentemente se pueden interpretar con flexibilidad. Sin embargo, en el presente caso las normas son perfectamente claras.

254. Los últimos argumentos que los Estados Unidos esgrimen es que las CE tardaron mucho tiempo en impugnar el Programa EVE, y que el año 2000 era un año de elección presidencial.[154] La primera alegación ya se hizo ante el Grupo Especial, y el Grupo Especial ya conoce su propia respuesta y la de las CE. Lo segundo es cierto, pero también era bien sabido cuando tuvo lugar el procedimiento original. Aun suponiendo que las elecciones puedan ser pertinentes, las CE opinan que el hecho de que el presidente saliente no se presentara a la reelección habría hecho más fácil, y no más difícil, pasar por alto los intereses comerciales adquiridos y cumplir las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.

255. Por consiguiente, las CE mantienen que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones pertinentes del OSD.

4.9 Los Estados Unidos no cumplieron las resoluciones y recomendaciones del OSD a más tardar el 1º de noviembre de 2000

256. La respuesta de los Estados Unidos a la alegación de las CE de que incumplieron las recomendaciones y resoluciones del OSD en los plazos fijados por éste, por lo que también han incumplido lo dispuesto en el artículo 21 del *ESD*, se basa en un error fundamental. En el párrafo 231 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos alegan que:

> El OSD recomendó a los Estados Unidos que retiraran las subvenciones EVE a partir del al 1º de octubre de 2000, fecha que el OSD prorrogó después al 1º de noviembre de 2000.

257. La primera parte de la frase citada es correcta, porque el OSD adoptó la resolución del Grupo Especial de que las subvenciones EVE se retiraran a más tardar a partir del al 1º de octubre de 2000. La segunda parte de la frase no es correcta. Con arreglo al párrafo 4 del artículo 16 y el párrafo 14 del artículo 17 del *ESD*, así como al párrafo 9 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, el OSD sólo está facultado para adoptar o no adoptar (es decir, rechazar) los informes de los grupos especiales y el Órgano de Apelación. No puede modificarlos.

258. Lo que hizo el OSD el 12 de octubre de 2000 fue modificar el plazo para aplicar las medidas que tenían que adoptarse, *no* la fecha desde la cual debían hacerse efectivas, que se especificaba en el informe del Grupo Especial.

259. Por consiguiente, la derogación retroactiva del Programa EVE a partir del al 1º de octubre de 2000 (si realmente hubiera derogado el Programa EVE, retirado las subvenciones EVE y no introducido medidas incompatibles con los acuerdos abarcados) estaría en conformidad con la resolución del Grupo Especial contenida en el párrafo 8.8 de su Informe, pero no con la prescripción

[153] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 227.

[154] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 228 y 229.

del artículo 21 del *ESD* de hacerlo dentro de un plazo prudencial, que el OSD había especificado finalizaría el 1º de noviembre de 2000.[155]

260. Los Estados Unidos aducen también que:

> Normalmente los grupos especiales se abstienen de examinar medidas que dejan de existir o de tener vigencia antes de la fecha de establecimiento del mandato del grupo especial.[156]

261. Las CE se limitarán a destacar que no solicitan al Grupo Especial que examine una medida que ya no está en vigor. Lo que piden es que se constate que *no* se actuó dentro de determinados plazos. Una constatación sobre esta cuestión es necesaria para asegurarse de que en el futuro todos los plazos de la OMC no se prorroguen *de facto* por el tiempo necesario para establecer un grupo especial y determinar su mandato.

5. Conclusión

262. Por las razones arriba expuestas, las CE reiteran las conclusiones que figuran en su primera comunicación escrita.

[155] En el párrafo 10 de su Comunicación en calidad de tercero, Australia afirma que las CE aceptaron la prórroga hasta el 1º de noviembre de 2000. Esto es inexacto. Las CE simplemente apoyaron el consenso alcanzado en el OSD para conceder la prórroga.

[156] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 232 y 233.

ANEXO

Costo de los materiales como porcentaje del valor equitativo de mercado de los productos

El artículo 943(1)(C) del IRC, introducido por la *Ley de Derogación de las Disposiciones relativas a las EVE y Exclusión de los Ingresos Extraterritoriales*, define los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como, entre otros,

los bienes -

C) 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 (determinados conforme a los principios del artículo 263A) realizados fuera de los Estados Unidos.

El costo de los materiales como porcentaje del precio final de cualquier producto varía en razón de diversos factores, por ejemplo el precio de mercado de los materiales, el costo relativo de otros factores de producción (por ejemplo mano de obra, gastos generales, depreciación), el nivel de integración del productor de que se trate y el nivel de beneficios previsto.

Sin embargo, hay algunos productos fabricados o montados en determinadas formas en los que los materiales constituyen un insumo tan importante que es difícil creer que su contribución al valor equitativo de mercado pueda ser alguna vez inferior al 50 por ciento.

El principal argumento jurídico de las CE con respecto a esta prescripción se detalla en el texto de su comunicación al Grupo Especial. Además, y exclusivamente con la finalidad de ilustrar esa argumentación general, las CE han reunido algunos datos relativos a la producción en determinados sectores (que han corroborado con información obtenida de ciertas industrias europeas y en el curso de varias investigaciones comerciales).

Los ejemplos más evidentes serán productos relativamente básicos, con poco o ningún valor de marca, con bajo nivel de elaboración y reducido margen de beneficios. A continuación se exponen algunos de ellos.

Para algunos productos (chapa de acero pesada, flejes de acero inoxidable, hojas de aluminio para uso doméstico y escamas de polietileno para botellas) se dan cifras de costos más precisas para empresas específicas. No se especifican las empresas en cuestión ni la moneda utilizada. Si el Grupo Especial desea examinar las fuentes de información, éstas pueden ponerse a su disposición en la reunión con el Grupo Especial.

En los cálculos para empresas específicas, el precio de venta se basa en un margen de beneficio del 10 por ciento. Esta es una cantidad generosa, ya que supera los beneficios previstos para cada uno de los productos en cuestión, y sobrepasa sobradamente el margen de beneficio realmente obtenido con esos productos. También está por encima del 8 por ciento utilizado en la Ley Arancelaria de los Estados Unidos de 1930. Normalmente, el margen de beneficio del 10 por ciento da lugar a un porcentaje de materias primas para las empresas específicas más moderado que el que figura en la sección sobre hipótesis generales de costo del producto.

1. La rama de producción de acero

a) Rollos laminados en caliente

Los rollos laminados en caliente se fabrican en acerías y son el material previo para muchos tipos de productos de acero, por ejemplo tiras anchas y estrechas, productos laminados en frío, tubos. El costo normal de producción (incluidos los gastos VAG) de los rollos laminados en caliente es de unos 207 euros por tonelada; sobre esa base, el valor equitativo de mercado es de unos 220 euros por tonelada.

El costo de los materiales utilizados en la producción es el siguiente:

Hierro	109 euros por tonelada
Chatarra de acero	15 euros por tonelada
Otros	8 euros por tonelada
Total	**132 euros por tonelada**

La contribución de los materiales al valor equitativo de mercado de los rollos laminados en caliente es del 60 por ciento.

b) Chapa de acero pesada

El costo normal de producción (incluidos los gastos VAG) de la chapa pesada es de 290 euros por tonelada; sobre esa base, el valor equitativo de mercado es de unos 310 euros por tonelada.

El costo de los materiales utilizados en la producción es el siguiente:

Chatarra de acero	200 euros por tonelada
Placas de acero	-10 euros por tonelada (recuperada)
Total	**190 euros por tonelada**

La contribución de los materiales al valor equitativo de mercado de la chapa de acero es del 61 por ciento.

A continuación figura un ejemplo específico de desglose de costos de un productor de chapa de acero pesada:

Costo de producción - Chapa de cero pesada	
1999	
A.. Alto horno*	51.017.593
Materias primas	55.324.999
Total de hierro	106.342.592
B. Instalaciones BOF*	57.743.638
Coeficiente de insumos (t)	0,8223
Acero líquido	164.086.230
C. Colada continua*	36.078.324
Coeficiente de insumos (t)	1,0386
Placas	200.164.554
D. Laminado en cuarto	
Laminadora*	30.427.365

Costo de producción - Chapa de cero pesada	
1999	
Coeficiente de insumos (t)	1,0132
Acabado*	43.509.319
Coeficiente de insumos (t)	1,1302
E. Costo total de manufactura	274.101.238
F. VG+A**	20.776.874
G. **Costo total de producción**	294.878.112
H. Cantidad producida con la que guardan relación estos costos	57.204
I. Costo unitario por tonelada	5.155

* Con inclusión de la mano de obra directa, la energía, el mantenimiento y las reparaciones.
** Con inclusión de los gastos de venta, los gastos generales + costos de administración, costos financieros, depreciación, etc.

Por tanto, el costo de las materias primas para las empresas en cuestión es de 200 millones. Con un coeficiente de recuperación del 5 por ciento para chatarra de acero, esto arroja un costo total neto de 190 millones para materiales. El costo total de producción es de 295 millones. Dado un beneficio del 10 por ciento, el precio de venta equivale a 325 millones. Esto significa que para esta empresa las materias primas representan el 58 por ciento del precio de venta final.

c) Flejes de acero inoxidable

La materia prima para fabricar flejes de acero inoxidable es el alambrón de acero inoxidable. El costo de la materia prima representa entre el 55 y el 61 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

El desglose de los costos en un ejemplo concreto para determinados productores de flejes de acero inoxidable es el siguiente:

Todas las empresas	1996	1997	1998	1999	Promedio
Costo total de todos los productos	81.134	94.133	102.566	99.691	94.502
Costo de las compras de materias primas	47.134	64.119	64.843	58.456	58.638
Costo de los salarios	8.585	9.696	10.721	10.584	
Costo de las prestaciones sociales	4.058	4.655	4.787	4.748	
Depreciación de los activos fijos tangibles	3.409	3.304	3.663	3.716	
Costo de las compras de materias primas como % del costo total	57,%	68,1%	63,2%	58,6%	
Costo de los salarios como % del costo total	10,%	10,3%	10,5%	10,6%	
Costo de las prestaciones sociales como % del costo total	5,0%	4,9%	4,7%	4,8%	
Depreciación de los activos fijos como % del costo total	4,2%	3,5%	3,6%	3,7%	
Total	77,4%	86,9%	81,9%	77,7%	

Por tanto, el costo medio de las materias primas para varias empresas a lo largo de un período de cuatro años es de 58,638. El costo total de producción es de 94,502. Dado un beneficio del 10 por ciento, el precio de venta equivale a 103,952. Esto significa que para esas empresas las materias primas representan el 56 por ciento del costo de venta final.

2. Otros productos metálicos

Hojas de aluminio para uso doméstico

La principal materia prima para la fabricación de las hojas de aluminio para uso doméstico es la chapa de aluminio. El costo de la materia prima representa entre el 58 y el 63 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

A continuación se desglosan los costos en un ejemplo concreto de un productor de hojas de aluminio para uso doméstico:

HOJAS DE ALUMINIO PARA USO DOMÉSTICO 1999

	CONVERTIDOR
VENTAS, TONELADAS	3.797
VENTAS BRUTAS	7.555
DEDUCCIONES	357
VENTAS NETAS	7.198
COSTO 0 Materiales	**4.900**
COSTO 0, TONELADA	1.290
CONT 0	2.298
CONT 0, TONELADA	605
COSTO 1 Variables	1.713
COSTO 1 TONELADA	451
CONT 1	586
CONT 1 TONELADA	154
COSTO 2A Fijo manufactura	303
COSTO 2B Depreciación	447
COSTO 3A Venta	61
COSTO 3B Investigación y Desarrollo	3
COSTO 3C Administración	114
CONT 3 (Antes de honorarios de administración)	(343)
HONORARIOS DE ADMINISTRACIÓN	55
CONT 3	(397)
Otros	
Beneficios (pérdidas)	**(397)**

Por consiguiente, el costo de las materias primas para la empresa en cuestión es de 4.900. El costo total de producción (la suma de las partidas 1, 2 y 3) es 7.596. Dado un beneficio del 10 por ciento, el precio de venta equivale a 8.356. Esto significa que para esta empresa las materias primas representan un 59 por ciento del precio de venta final.

3. Tejidos de fibra de vidrio

La materia prima para producir tejidos de fibra de vidrio es el hilo de fibra de vidrio. El costo de la materia prima representa entre el 55 y el 60 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

4. Productos químicos y fibras sintéticas

Resina para botellas de politereftalato de etileno

Las materias primas utilizadas en la fabricación de este producto, que se utiliza para producir botellas de plástico, son el ácido tereftálico purificado, el monoetilenglicol, el dietilenglicol y el ácido isoftálico. Representan conjuntamente hasta el 70 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

Se desglosan los costos en un ejemplo específico de un productor de escamas de polietileno para botellas:

Costo de producción del producto, resina de polietileno para botellas

EJERCICIOS FINANCIEROS	**IP. 01/10/98-30/09/99**
Materias primas:	
Acido tereftálico	59.236.670
Etilenglicol	19.844.039
Otros	3.862.167
Total materias primas	**82.942.876**
Electricidad y energía	5.025.906
Mano de obra directa	2.378.949
Total de costos directos (a)	90.347.731
Gastos generales de manufactura	
Mano de obra indirecta	9.488.430
Mantenimiento	1.437.219
Depreciación	7.508.704
Otros	154.976
Total de gastos generales (b)	18.589.329
Costo total de manufactura (a+b)	108.937.061
Gastos VAG	
Transporte	3.789.123
Otros gastos de venta	2.282.316
Gastos generales y administrativos	2.484.857
Costos financieros	1.551.716
Total de gastos VAG (c)	10.108.013
Investigación y desarrollo (d)	1.435.111
Costo total (a+b+c+d)	**120.480.185**
Cantidad producida	25596
Costo unitario por tonelada	4706.992703

Por tanto, el costo de las materias primas para la empresa en cuestión es de 82,9 millones, y el costo total de producción (incluidos los gastos VAG, los costos financieros y los de investigación y desarrollo) es de 120,5 millones. Dado un margen de beneficio del 10 por ciento, el precio de venta de las escamas de polietileno para botellas equivale a 132,6 millones. Esto significa que para esa empresa las materias primas representan el 63 por ciento del precio de venta de este producto.

5. Aeronaves

Aun sin tener en cuenta el aluminio y las aleaciones utilizadas para la producción de estructuras de aeronaves, los motores de una aeronave pueden representar el 30 por ciento del precio final del producto acabado. De manera análoga, la aviónica de una aeronave moderna puede también costar un 30 por ciento del valor final.

Normalmente, los motores, la aviónica y otros equipos se compran a proveedores externos. Conjuntamente pueden representar el 60 por ciento del precio final.

NOTA

El montaje siempre conlleva costos directos de mano de obra que pueden ser muy altos. Esto significa que, utilizando como ejemplo las aeronaves donde los motores y la aviónica procedentes de otras fuentes representan el 60 por ciento del valor final, el 10 por ciento que debe obtenerse en los Estados Unidos o de éstos con objeto de no superar el límite del 50 por ciento se ve aumentado por la cuantía de los costos directos de la mano de obra extranjera en que también incurre el productor.

Lista de Pruebas documentales

EC-10 Artículo: *US Treasury Official Denies FSC Repeal Signals Move to Territoriality*, Tax Notes International, 18 de diciembre de 2000, páginas 2749 a 2752.

EC-11 Extracto de las estimaciones presupuestarias del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos para el ejercicio financiero 2001, titulado *Total Revenue Loss Estimates in the Income Tax* (donde figuran las cifras de pérdidas de ingresos públicos como consecuencia del Programa EVE en los ejercicios financieros 1999 a 2005).

EC-12 Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE.

EC-13 Modelo de Convenio Fiscal de los Estados Unidos.

ANEXO C-2

Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos

(27 de febrero de 2001)

ÍNDICE

Página

I. INTRODUCCIÓN 64

II. APARTADO a) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC 64

A. AUSTRALIA Y EL CANADÁ INCURREN EN ERROR EN SU ANÁLISIS DE LA SUBVENCIÓN 64

1. La argumentación de Australia 64

2. La argumentación del Canadá 65

a) El Canadá no ha justificado sobre la base de principios la aplicación del artículo 1 65

b) No pueden sacarse conclusiones adversas del hecho de la Ley satisfaga el criterio de "si no fuera por" 66

c) El análisis de la Ley efectuado por el Canadá es deficiente 67

i) El hecho de que sólo determinadas categorías de ingresos extraterritoriales estén excluidas de tributación carece de importancia 67

ii) A los efectos del artículo 1, el que la Ley excluya los ingresos relacionados con las exportaciones o sea una medida para evitar la doble imposición carece de importancia 68

iii) El que la Ley dependa de los "cálculos aritméticos" de las disposiciones relativas a las EVE carece de importancia 68

B. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ESTÁ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN EN EL SENTIDO DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 69

1. El requisito de uso en el extranjero no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación 69

2. La posibilidad de aplicar la exclusión a los ingresos extraterritoriales obtenidos por entidades extranjeras es pertinente en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 70

3. La inaplicabilidad de la exclusión establecida por la Ley a los ingresos derivados de las transacciones en el mercado interior es irrelevante en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 71

4. La norma del 50 por ciento no hace que la exclusión establecida en la Ley esté supeditada a la exportación 71

C. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SENTIDO DE LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA 72

1. Argumentación de Australia 72

a) Los Miembros de la OMC pueden aplicar distintos métodos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero 73

b) Las medidas para evitar la doble imposición no tienen por qué estar limitadas a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero 74

i) El método de exención está vinculado a los tipos impositivos de los países involucrados 74

ii) Un ejemplo 74

iii) El método de descuento no ofrece resultados perfectos 75

2. Argumentación del Canadá 76

a) El Canadá hace una distinción falsa entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales" 76

b) Los Estados Unidos no incluyeron las transacciones totalmente extranjeras para "oscurecer la situación" 77

c) El Canadá restringe inaceptablemente la quinta frase de la nota 59 de pie de página 77

i) La definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por el Canadá es inexacta 78

ii) Nada requiere que exista un "establecimiento permanente" 79

iii) Las decisiones sobre el asunto EVE arrojan dudas sobre la idoneidad del criterio basado en los procesos económicos en el extranjero para determinar lo que constituye "ingresos procedentes del extranjero" 80

III. LA NORMA DEL 50 POR CIENTO NO INFRINGE EL APARTADO b) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC 81

IV. LOS ESTADOS UNIDOS HAN CUMPLIDO LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD 82

V. CONCLUSIÓN 82

Lista de pruebas documentales de los Estados Unidos 83

I. INTRODUCCIÓN

1. De conformidad con el calendario establecido por el Grupo Especial, los Estados Unidos presentan su segunda comunicación en el procedimiento derivado del recurso de las Comunidades Europeas ("CE") al párrafo 5 del artículo 21 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* ("ESD"). Como las observaciones refutatorias de las CE deben presentarse al mismo tiempo que estas observaciones, los Estados Unidos responderán a la réplica de las CE en la reunión del Grupo Especial. Por tanto, estas observaciones se circunscriben a lo sucedido en este procedimiento desde la presentación de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos ("*primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*"). Concretamente, abordan argumentos contenidos en las comunicaciones de terceros.

2. Varios argumentos y opiniones expresados en las comunicaciones de terceros son iguales o parecidos a los argumentos presentados por las CE, a los que los Estados ya han respondido. Los argumentos formulados por terceros que no han sido presentados por las CE no pueden contribuir a satisfacer las obligaciones probatorias de las CE en el presente procedimiento. A la luz de esta consideración básica, los Estados Unidos se referirán seguidamente a determinados argumentos y cuestiones planteados en las comunicaciones de tercero.

II. APARTADO a) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

3. Al exponer sus opiniones sobre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, Australia y el Canadá tratan primero de determinar si la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC, y proceden seguidamente a exponer su opinión sobre si la exclusión está supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Por tanto, los Estados Unidos abordarán en primer lugar la cuestión de la subvención, y después examinarán la supeditación a la exportación.

A. AUSTRALIA Y EL CANADÁ INCURREN EN ERROR EN SU ANÁLISIS DE LA SUBVENCIÓN

1. La argumentación de Australia

4. Australia aduce que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1 porque, a su juicio, *todas* las exclusiones fiscales constituyen subvenciones. Australia afirma que las "entradas brutas del comercio exterior están excluidas de los ingresos brutos sobre los que se calcula la cuota tributaria. Como consecuencia de la exclusión, la cuota tributaria de la empresa beneficiaria queda reducida".[1] Australia llega a esa conclusión basándose en la premisa de que la reducción de la carga fiscal derivada de la exclusión de los ingresos extraterritoriales "representa una desviación de las normas fiscales que en otro caso se aplicarían a esos ingresos brutos".[2]

5. El análisis de Australia adolece de varias deficiencias. En primer lugar, Australia no reconoce que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es parte integral de la definición de "ingresos brutos", concepto que configura la frontera exterior de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. En palabras del Órgano de Apelación, la exclusión es la "norma nacional vigente" o el "punto de referencia normativo" de la legislación de los Estados Unidos en relación con

[1] *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 14.

[2] *Ibid.*

el cual debe evaluarse cualquier medida específica.[3] Por tanto, la alegación de Australia de que la exclusión establecida por la Ley "representa una desviación de las normas fiscales que en otro caso se aplicarían" es sencillamente incorrecta.

6. En segundo lugar, la exposición errónea que Australia hace de los efectos de la Ley parece deberse a que no entiende bien el funcionamiento del sistema tributario de los Estados Unidos. Australia sostiene en su comunicación que "como norma general, los Estados Unidos afirman que tienen derecho a gravar todos los ingresos obtenidos en cualquier parte del mundo por sus ciudadanos y residentes".[4] Al hacerlo, Australia no reconoce que la Ley alteró fundamentalmente la forma en que los Estados Unidos tratan los ingresos extranjeros. No es correcto aducir que "como consecuencia de la exclusión, la cuota tributaria … queda reducida", porque para empezar el sistema fiscal de los Estados Unidos no impone esa carga tributaria a los ingresos extraterritoriales excluidos.

7. En tercer lugar, parece que los criterios aplicados por Australia para determinar si existen subvenciones condenarían cualquier reforma fiscal que redujera la base imponible establecida por un Miembro. Según Australia, cualquier medida que reduzca los impuestos aplicables a una categoría de ingresos confiere una subvención. Llevado a su conclusión lógica, ese argumento transformaría una simple reducción de los tipos impositivos en una subvención, porque los ingresos condonados por la reducción de los tipos "se habrían percibido en otro caso" antes de que la reducción entrara en vigor. Ese razonamiento es incompatible con la aseveración del Órgano de Apelación, en el asunto *EVE*, de que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no obligan a los Miembros a elegir un tipo determinado de sistema fiscal, por lo que los Miembros tienen la potestad soberana de gravar o no gravar cualquier categoría de ingresos que deseen.[5]

2. La argumentación del Canadá

a) El Canadá no ha justificado sobre la base de principios la aplicación del artículo 1

8. El Canadá comienza su análisis sobre si la exclusión establecida por la Ley confiere una subvención en el sentido del artículo 1 reconociendo que la Ley satisface el criterio de "si no fuera por" adoptado por el Grupo Especial *EVE*.[6] El Canadá aduce seguidamente que ese criterio no permite determinar si el Gobierno de los Estados Unidos ha condonado ingresos que en otro caso se percibirían, y sostiene que "para determinar qué situación se aplicaría a esos ingresos a falta de la medida impugnada es preciso realizar un análisis más completo de la disposición fiscal nacional".[7]

9. Sin embargo, el Canadá no invoca ningún principio ni marco jurídico para realizar ese análisis, ni explica qué factores llevarían a determinar que se han condonado ingresos "que de otro modo se percibirían". Aparentemente, en lugar de ello se limita a destacar aspectos de la Ley que no

[3] *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"* ("*EVE (Órgano de Apelación)*"), WT/DS108/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 90.

[4] *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 4.

[5] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90. En este sentido, Australia parece presuponer que si la exclusión establecida por la Ley no existiera los impuestos excluidos necesariamente se gravarían. Sin embargo, como se demuestra en los párrafos 100 a 106 de la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, esa hipótesis no está justificada.

[6] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 27 y 28.

[7] *Ibid.*, párrafo 29.

le complacen, o que no le parecen habituales, y de ello saca la conclusión de que la exclusión establecida por la Ley está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1.

10. Ese razonamiento específico no puede constituir una base para interpretar y aplicar las disposiciones de los Acuerdos de la OMC. El Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* aclararon que lo que ha de determinarse es si ingresos que no se gravan en virtud de una medida impugnada "se percibirían en otro caso" con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal del país en cuestión.[8] Para determinar si los impuestos "en otro caso se percibirían" es preciso comparar la medida impugnada con un "punto de referencia normativo".[9] El criterio aplicado específicamente a este caso por el Canadá es especialmente inadecuado en el presente contexto, dada la afirmación del Órgano de Apelación de que "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".[10] Por tanto, la Ley debe evaluarse en relación con un criterio claro y articulado, y no sobre la base de razonamientos que conducen necesariamente a una determinada conclusión.

b) No pueden sacarse conclusiones adversas del hecho de que la Ley satisfaga el criterio de "si no fuera por"

11. El Canadá no trata de hacer la comparación prevista en las decisiones sobre el asunto *EVE*. En lugar de ello, en la práctica deplora que los Estados Unidos, al revisar su legislación, hayan tenido demasiado éxito al satisfacer el criterio de "si no fuera por".[11] Aunque aparentemente no discute que los Estados Unidos, al excluir los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos", redefinieron las fronteras exteriores de su sistema fiscal, el Canadá alega que por alguna razón esa redefinición constituye una "elusión" del criterio de "si no fuera por". El Canadá aduce que como en los Estados Unidos "no existe una norma formal que grave los ingresos en cuestión", el Grupo Especial debe examinar la naturaleza y magnitud de la exclusión.[12]

12. El Canadá está totalmente equivocado. En primer lugar, era perfectamente aceptable que los Estados Unidos elaboraran la Ley de modo que evitara crear una situación en la que "si no fuera por"

---

[8] El Grupo Especial encargado del asunto *EVE* explicó que "en el Acuerdo sobre la OMC no hay ningún patrón teóricamente 'correcto' de impuestos que represente la norma para los impuestos y derechos 'que en otro caso se percibirían'". *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"* ("*EVE (Grupo Especial)*"), WT/DS108/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.43.

[9] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (la determinación de si los impuestos "en otro caso se percibirían" requiere "un 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"); *véase también EVE (Grupo Especial)*, párrafo 7.43 ("para determinar si en otro caso se percibirían unos ingresos condonados hay que comparar el trato fiscal aplicado por un Miembro en una situación determinada y el régimen fiscal aplicado en otro caso por ese Miembro … .").

[10] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (cursiva en el original).

[11] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 27.

[12] El Canadá aduce que las bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero eran un punto de referencia preexistente, y que los Estados Unidos no pueden crear un punto de referencia "nuevo". *Ibid*., nota 19 de pie de página. Sin embargo, las bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero no son aplicables en los Estados Unidos a los ingresos extraterritoriales excluidos, por lo que no pueden ser un punto de referencia pertinente en este contexto. Los Estados Unidos explican en esta sección los motivos por los que los Miembros de la OMC pueden modificar sin restricciones sus sistemas fiscales, estableciendo así un punto de referencia "nuevo".

la existencia de la Ley, se percibirían ingresos que se han condonado. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, una de las finalidades subyacentes en la Ley era el cumplimiento de las decisiones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*.[13] De lo contrario, los Estados Unidos hubieran hecho caso omiso de la declaración básica del Grupo Especial por lo que respecta a la definición de subvención. Los Miembros de la OMC que aplican decisiones de la OMC deben estar facultados para estructurar específicamente las nuevas medidas de modo que cumplan esas decisiones.[14]

13. En segundo lugar, también era perfectamente aceptable que los Estados Unidos modificaran su sistema fiscal redefiniendo sus fronteras jurisdiccionales. Como ha indicado el Órgano de Apelación, las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no determinan el tipo de sistema fiscal que los Miembros deben adoptar. Siempre que no infrinjan obligaciones específicamente asumidas en el marco de la OMC, los Miembros tienen "la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos", y tienen también "la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos".[15] Al excluir los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos, éstos se limitaron a ejercitar esa potestad soberana.

14. En tercer lugar, aunque el Canadá sugiera lo contrario, la falta de "una norma formal *que grave* los ingresos en cuestión" indica que la Ley no otorga una subvención. Dicho de otro modo, lo que importa en el presente contexto es si la medida impugnada condona ingresos cuando se compara con un "punto de referencia normativo" de la legislación estadounidense. El Canadá no ha identificado ningún punto de referencia de esa naturaleza, y, al igual que Australia, no ha especificado qué disposición de la legislación estadounidense se aplicaría necesariamente a los ingresos que están excluidos en virtud de la Ley.

c) El análisis de la Ley efectuado por el Canadá es deficiente

15. El Canadá se refiere a varios aspectos de la Ley que no son pertinentes para determinar si ésta otorga subvenciones en el sentido del artículo 1.

i) El hecho de que sólo determinadas categorías de ingresos extraterritoriales estén excluidas de tributación carece de importancia

16. El Canadá considera inaceptable que "sólo … determinadas categorías de 'ingresos extraterritoriales'" estén excluidas del pago de impuestos.[16] Sin embargo, no hay en el texto del artículo 1 nada que sugiera que la magnitud o el alcance de una exclusión fiscal permitan determinar si se ha otorgado una subvención. Muchos sistemas de exención, por ejemplo, someten la no imposición de los ingresos extranjeros a condiciones complejas. El Canadá no explica por qué motivos el alcance de la exclusión es pertinente para determinar si los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales "en otro caso se habrían percibido".

17. Además de irrelevante, la afirmación del Canadá de que la exclusión establecida por la Ley no es suficientemente amplia es también errónea. La exclusión de los ingresos extraterritoriales se aplica ampliamente a particulares, asociaciones y empresas, con independencia de que se encuentren en los Estados Unidos o en el extranjero. La exclusión se aplica a una amplia gama de transacciones

[13] *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 22 y 23.

[14] Lo contrario se opondría a los objetivos del sistema de solución de diferencias como elemento crucial para la seguridad y predecibilidad del sistema multilateral de comercio.

[15] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (cursiva en el original).

[16] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 30.

extranjeras, por ejemplo ventas en el extranjero, alquileres en el extranjero y arrendamientos financieros en el extranjero.

ii) A los efectos del artículo 1, el que la Ley excluya los ingresos relacionados con las exportaciones o sea una medida para evitar la doble imposición carece de importancia

18. El Canadá sostiene seguidamente que la Ley concede subvenciones en el sentido del artículo 1 porque la exclusión que establece se aplica a los ingresos relacionados con las exportaciones y porque la exclusión de esos ingresos no es, a juicio del Canadá, una medida para evitar la doble imposición.[17] Esas consideraciones son del todo irrelevantes para determinar si una medida otorga subvenciones en el sentido del artículo 1. El Órgano de Apelación ha establecido claramente que la definición de subvención es independiente, es decir, que se aplica a todo el Acuerdo SMC y no depende de que la medida impugnada esté relacionada con la exportación.[18] Además, el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, que es la disposición del Acuerdo SMC centrada específicamente en la exportación, sólo se aplica a las subvenciones "en el sentido del artículo 1". La supeditación a la exportación contemplada en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 sólo afecta a las medidas que para empezar otorguen subvenciones en el sentido del artículo 1.

19. En lo tocante a la afirmación del Canadá de que la exclusión establecida en la Ley no es una medida para evitar la doble imposición, cabe señalar que tampoco esa cuestión afecta a la determinación de si la exclusión constituye una subvención. Los Estados Unidos formularon un argumento análogo en la diferencia *EVE*, sosteniendo que la nota 59 de pie de página, incluida la quinta frase (que se refiere a las medidas para evitar la doble imposición), forma parte del contexto para interpretar las palabras "que en otro caso se percibirían" en el artículo 1. Sin embargo, el Órgano de Apelación rechazó ese argumento, por considerar que la nota 59 de pie de página se refiere al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y no al artículo 1.[19] Por tanto, el que la Ley constituya o no constituya una medida para evitar la doble imposición carece de importancia para determinar si puede o no puede considerarse que es una subvención.[20]

iii) El que la Ley dependa de los "cálculos aritméticos" de las disposiciones relativas a las EVE carece de importancia

20. Por último, el Canadá sostiene que la Ley constituye una subvención porque "corresponde aritméticamente a los ingresos de comercio exterior exentos en el Programa EVE".[21] Si lo que sugiere es que las disposiciones relativas a las EVE no se derogaron, el Canadá incurre en error, porque la Ley las derogó. Si lo que realmente aduce es que la Ley utiliza los mismos porcentajes que las disposiciones relativas a las EVE, lo que está haciendo es insistir en algo que carece de importancia. Ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* pusieron objeciones a los porcentajes utilizados en las disposiciones relativas a las EVE. Además, esa comparación entre las

[17] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 31 a 35.

[18] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 89.

[19] *Ibid.*, párrafos 93 y 94. Los Estados Unidos responden en la sección II C.2 *infra* a la afirmación del Canadá de que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición.

[20] En el caso de que el Grupo Especial estimara que el argumento basado en la doble imposición tiene importancia para determinar si la Ley confiere una subvención, los Estados Unidos reiteran su argumento de que la Ley no confiere una subvención en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 1 porque es una medida para evitar la doble imposición.

[21] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 32, donde se cita el párrafo 35 de la *primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*.

disposiciones y la Ley es inexacta y carece de sentido. En términos generales, las medidas impugnadas pueden modificarse para remediar su incompatibilidad con la OMC. En el presente caso, las disposiciones relativas a las EVE se han derogado, y la Ley es significativamente distinta.[22]

B. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ESTÁ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN EN EL SENTIDO DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

21. El Canadá y Australia aducen que la exclusión establecida por la Ley está supeditada a los resultados de exportación, por lo que infringe el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. En conjunto, el Canadá y Australia formulan cuatro argumentos principales en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En primer lugar, ambos países aducen que el requisito de uso en el extranjero establecido por la Ley hace, por sí mismo, que la Ley y la exclusión de los ingresos extraterritoriales en ella estipulada constituyan una subvención supeditada a la exportación. En segundo lugar, el Canadá aduce que la aplicación de la exclusión a transacciones que no son de exportación no es suficiente para proteger a la Ley de la prohibición del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En tercer lugar, el Canadá y Australia alegan que la inaplicabilidad de la exclusión a los ingresos obtenidos mediante transacciones en el mercado interior demuestra que la Ley está supeditada a la exportación. En cuarto lugar, Australia alega que la norma del 50 por ciento de determinado valor extranjero establecida por la Ley hace que la exclusión de los ingresos de entidades extranjeras esté supeditada a la exportación. Sin embargo, ninguno de esos argumentos encuentra fundamento en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 tal como lo interpreta el Órgano de Apelación.

1. El requisito de uso en el extranjero no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación

22. Australia y el Canadá alegan que el requisito de uso en el extranjero -es decir, el que los bienes objeto de una transacción de la que deriven ingresos extraterritoriales excluidos deban estar destinados "a uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos"- hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación.[23] Contrariamente a esos argumentos, el requisito de uso en el extranjero no hace que la exclusión esté supeditada a la exportación.

23. La Ley dispone con carácter general la exclusión de los ingresos derivados de transacciones extranjeras. Como se observa en la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, el requisito de uso en el extranjero no es sino una de las características de una transacción "extranjera", y la exclusión se aplica con independencia de que los productos de que se trate se hayan manufacturado o producido en los Estados Unidos. Aunque las transacciones extranjeras de las que derivan ingresos extraterritoriales excluidos incluyen las transacciones de exportación, también incluyen las que tienen lugar enteramente dentro de otro país, o aquellas en las que participan varios países distintos de los Estados Unidos. La aplicabilidad de la exclusión a los ingresos derivados de una amplia gama de transacciones extranjeras refleja el principio de neutralidad por lo que respecta a la exportación subyacente en la exclusión. La exclusión no es sino uno de los medios para satisfacer ese principio.

24. Por tanto, el requisito de uso en el extranjero establecido en la Ley no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación. De lo contrario, el Grupo Especial estaría en la práctica sosteniendo que una exención fiscal aplicable a los ingresos derivados de ventas

[22] Véase la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 47 a 55, donde se analizan las diferencias entre la Ley y las disposiciones relativas a las EVE.

[23] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 40; *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 16.

en el extranjero es necesariamente una subvención a la exportación. Ese resultado sería muy sorprendente para los países que aplican sistemas fiscales territoriales o sistemas fiscales que prevén exenciones territoriales.

2. La posibilidad de aplicar la exclusión a los ingresos extraterritoriales obtenidos por entidades extranjeras es pertinente en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

25. Como se indica más arriba, el Canadá se centra en las transacciones de exportación en el contexto del requisito de uso en el extranjero, aduciendo que la posibilidad de aplicar la exclusión a los ingresos obtenidos en transacciones extranjeras que no sean de exportación es irrelevante.[24] Sin embargo, esta bifurcación de la Ley no es compatible con la forma en que ésta se aplica, y da lugar a un análisis distorsionado en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

26. Por lo que respecta a las transacciones de venta en el extranjero, la Ley no hace distinciones entre las transacciones de exportación y las transacciones que no son de exportación, ni entre exportadores y no exportadores. Con una sola excepción, no se hacen distinciones en la presentación de informes por los contribuyentes, ya sean sucursales o filiales de empresas estadounidenses o empresas extranjeras. La única distinción basada en la identidad de los contribuyentes es que para obtener ingresos excluidos los contribuyentes extranjeros deben estar sujetos a tributación en los Estados Unidos por lo que respecta a sus ingresos de manufactura. Como se explica en la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, esa distinción simplemente iguala el trato fiscal otorgado por los Estados Unidos a las sucursales en el extranjero y las filiales de las empresas. La Ley se aplica ampliamente y con neutralidad a los ingresos derivados de transacciones extranjeras, es decir, siempre que los productos objeto de las transacciones se compran y utilizan fuera de los Estados Unidos.

27. Contrariamente a lo argumentado por el Canadá, el Órgano de Apelación encargado del asunto *Canadá - Aeronaves* no determinó que las subvenciones concedidas a entidades que no exportan son irrelevantes a efectos de evaluar una medida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.[25] El asunto *Canadá - Aeronaves* era un caso de supeditación *de facto* a la exportación. Como observó el Grupo Especial encargado de aquel asunto, el Brasil no alegó que "el programa TPC esté supeditado *de jure* a la exportación sino … que las contribuciones otorgadas en el marco del TPC al sector de las aeronaves regionales están "supeditadas [...] *de facto* [...] a la exportación", en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC".[26] En apoyo de su alegación de supeditación *de facto* a la exportación, el Brasil facilitó amplia información fáctica relacionada con contribuciones TPC específicas, y estableció que esas contribuciones al sector aeronáutico regional canadiense no se hubieran hecho de no haber sido porque el sector estaba orientado a la exportación. En consecuencia, el Órgano de Apelación, cuando examinó la decisión del Grupo Especial sobre aquel asunto, confirmó que en un caso de supeditación *de facto* a la exportación sólo las subvenciones que se alega están supeditadas a la exportación son pertinentes para el examen por el Grupo Especial.

28. El asunto *Canadá - Aeronaves* se diferencia del presente asunto. Las CE no han hecho una alegación de supeditación *de facto* a la exportación, ni presentado prueba alguna que pudiera fundamentar esa alegación. La única prueba presentada por las CE es la Ley misma. Pasar por alto el aspecto de neutralidad con respecto a la exportación de la definición de los ingresos extraterritoriales

[24] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 41; *véase también Ibid.*, párrafo 44.

[25] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 45 a 47.

[26] *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, WT/DS70/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 9.330.

sería pasar por alto uno de los elementos más importantes del presente asunto. En contraste con la constatación del Órgano de Apelación encargado del asunto *Canadá - Aeronaves* de que el programa TPC no habría contribuido al sector aeronáutico regional "si no fuera" porque ese sector estaba orientado a la exportación, la Ley es indiferente por lo que respecta al modo en que *cualquier* contribuyente obtiene ingresos extraterritoriales. La Ley no crea ninguna subcategoría de contribuyentes cuya capacidad para obtener ingresos extraterritoriales esté "vinculada" a la exportación efectiva o prevista o a los ingresos derivados de la exportación. Por consiguiente, el Grupo Especial debe examinar la Ley en su conjunto para determinar si la exclusión de los ingresos extraterritoriales está supeditada a la exportación.

3. La inaplicabilidad de la exclusión establecida por la Ley a los ingresos derivados de las transacciones en el mercado interior es irrelevante en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

29. El Canadá y Australia sostienen que la inaplicabilidad de la exclusión a los ingresos obtenidos de transacciones puramente internas hace que la exclusión esté supeditada a la exportación.[27] En su comunicación, el Canadá sostiene que "la comparación debe hacerse necesariamente con el régimen fiscal aplicable a las ventas nacionales de productos nacionales".[28]

30. Este argumento no encuentra fundamento en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 tal como lo ha interpretado el Órgano de Apelación. El que una transacción interna reúna las condiciones necesarias para una exclusión fiscal en nada influye en que esa exclusión "esté supeditada a", "esté condicionada a", o "dependa para su existencia de" los resultados de exportación. Al establecer un marco para evaluar una medida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, el Órgano de Apelación nunca ha indicado que sea precisa una comparación, y mucho menos una comparación entre el régimen fiscal aplicable a las transacciones de exportación y el régimen fiscal aplicable a las transacciones internas. Si los redactores del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 hubieran querido adoptar un criterio para determinar la supeditación a la exportación consistente en comparar el régimen aplicado a las ventas en el extranjero con el aplicado a las ventas nacionales, lo habrían hecho en el texto del Acuerdo. Sin embargo, no hicieron tal cosa.

4. La norma del 50 por ciento no hace que la exclusión establecida en la Ley esté supeditada a la exportación

31. Aunque aparentemente el Canadá opina que la exclusión establecida en la Ley no está supeditada a la exportación por lo que respecta a las ventas de mercancías producidas en el extranjero, Australia aduce que la norma del 50 por ciento "obliga … a exportar productos de los Estados Unidos" en esas transacciones. El argumento de Australia se basa enteramente en la premisa falsa de que "al menos el 50 por ciento del valor equitativo de mercado [de los productos] debe ser imputable a contenido estadounidense y a costos directos de la mano de obra en los Estados Unidos".[29]

32. La norma del 50 por ciento establecida en la Ley no exige *ningún* contenido estadounidense. Los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas pueden ser bienes con un contenido extranjero del 100 por ciento. Además, la norma del 50 por ciento no requiere que ninguna porción del valor equitativo de mercado de un producto final sea imputable a insumos producidos en los Estados Unidos y costos directos de la mano de obra en los Estados Unidos. En lugar de ello, la

---

[27] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 43 y 44. *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 16.

[28] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 44.

[29] *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 18.

Ley limita la cuantía del valor equitativo de mercado de un producto que es imputable a los insumos y la mano de obra *extranjeros*. Por tanto, el argumento de Australia se basa en una comprensión fundamentalmente errónea de la aplicación de la Ley. Como refleja la declaración adjunta de un contribuyente de los Estados Unidos ("X") que tiene intención de que se le aplique la Ley, la norma del 50 por ciento no obliga a incluir contenido estadounidense en los productos sujetos a la Ley. Este contribuyente explica que no tendrá que incluir contenido estadounidense en productos cuya venta generará ingresos extraterritoriales:

> Las [mercancías] vendidas por las sucursales en el extranjero de esta filial suiza [X] se consideran "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" con arreglo a la Ley. [Estas mercancías] no contienen ningún insumo producido en los Estados Unidos y no están manufacturadas por mano de obra directa en los Estados Unidos. La norma del 50 por ciento establecida en la Ley se satisface mediante la cuantía significativa del valor equitativo de mercado del producto que es imputable a derechos de propiedad intelectual en los Estados Unidos, en especial las patentes de procedimientos [de X] para las que se han concedido licencias a fabricantes extranjeros. La capacidad [de X] para excluir los ingresos extraterritoriales no está en ningún caso condicionada a la utilización de productos estadounidenses exportados fuera de los Estados Unidos, ni depende de esa utilización.[30]

Por consiguiente, la norma del 50 por ciento no obliga a exportar productos estadounidenses, y no puede decirse que la Ley esté supeditada por ello a los resultados de exportación.

C. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SENTIDO DE LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA

33. Tanto Australia como el Canadá aducen que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página del Acuerdo SMC.[31] Sin embargo, para llegar a esa conclusión se basan en condiciones y limitaciones de lo que constituye una medida para evitar la doble imposición que no encuentran fundamento en el texto de la nota 59 de pie de página y que no son compatibles con los métodos para evitar la doble imposición utilizados en todo el mundo.

1. Argumentación de Australia

34. Australia basa su argumentación en dos puntos. En primer lugar, afirma que la exclusión establecida en la Ley no puede ser una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59 de pie de página porque "la legislación fiscal general de los Estados Unidos ya ofrece descuentos del impuesto sobre la renta para reducir al mínimo la doble imposición" y porque "los Estados Unidos han concertado acuerdos con otros países para evitar la doble imposición de los ingresos".[32] En segundo lugar, Australia alega que la Ley no es una medida para evitar la doble

[30] Prueba documental US-9, párrafo 8. De conformidad con el párrafo 3 de los *Procedimientos de Trabajo del Grupo Especial*, los Estados Unidos declaran confidencial la prueba documental US-9. En la cita de esa prueba que figura en el texto, los Estados Unidos han suprimido material -identificado entre corchetes- con objeto de resumir la información en forma que pueda divulgarse al público.

[31] Aparentemente, ni Australia ni el Canadá niegan las consecuencias jurídicas que derivarían de constatar que la exclusión establecida por la Ley está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 de pie de página, es decir que, en virtud de la nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC, la exclusión no estaría prohibida por ninguna disposición del Acuerdo.

[32] *Comunicación de Tercero de Australia en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 21.

imposición porque las exenciones "no se calculan sobre la base de la cuantía de los impuestos extranjeros pagados sobre los 'ingresos extraterritoriales' ni se limitan a ella".[33]

a) Los Miembros de la OMC pueden aplicar distintos métodos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero

35. En el contexto del comercio internacional, la compensación de la doble imposición generalmente se consigue mediante una exención de los ingresos en el extranjero, mediante una bonificación por impuestos pagados en el extranjero, o en virtud de un convenio fiscal sobre los ingresos con arreglo al cual cada jurisdicción cede derechos fiscales sobre categorías específicas de ingresos. Como han reconocido las CE, la mayoría de los Miembros, cuando no todos, emplean los tres mecanismos, en distintas proporciones, para evitar la doble imposición.

36. Como demuestran sus antecedentes legislativos, la Ley establece una medida alternativa para evitar la doble imposición de una categoría específica de ingresos definida por la Ley. Con arreglo a esos antecedentes legislativos, "los ingresos extraterritoriales excluidos por esta legislación del alcance del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos son análogos a los ingresos procedentes del extranjero excluidos de impuestos en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales".[34] En otras palabras, la Ley pone en vigor determinados aspectos de los sistemas de exención utilizados por otros países, incluidos Estados miembros de las CE. Obedeciendo a su naturaleza de mecanismo alternativo para evitar la doble imposición, la Ley descarta las bonificaciones y deducciones por impuestos pagados en el extranjero de otro modo aplicables a los ingresos extraterritoriales excluidos.[35]

37. No hay en el Acuerdo SMC nada que prohíba a los Miembros utilizar ese tipo de mecanismo alternativo para evitar la doble imposición. Por el contrario, tanto la OCDE como las Naciones Unidas respaldan su utilización.[36] La nota 59 de pie de página deja al arbitrio de los Miembros de la OMC la elección del mecanismo al afirmar que la prohibición de la exención, remisión o aplazamiento, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos establecida en el párrafo e) de la Lista Ilustrativa de Subvenciones a la Exportación "*no tiene por objeto coartar la posibilidad* de un Miembro de adoptar *medidas* destinadas a evitar la doble imposición … ." (cursiva añadida). Este texto es particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC *ningún límite* para adoptar *medidas* destinadas a evitar la doble imposición.[37]

---

[33] *Ibid.*, párrafo 22.

[34] *Informe del Senado* (US-2), página 5.

[35] Artículo 3 de la Ley, por el que se enmienda el artículo 114 (c)-(d) del IRC.

[36] *Convenio Modelo sobre la Doble Imposición de los Ingresos y del Capital* (OCDE, 1992) ("Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE") (prueba documental US-7), *véase también* la *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollos y Países en Desarrollo*, Publicación Nº ST/ESA/102 (1980).

[37] Es instructivo que los redactores del Acuerdo SMC utilizaran la palabra "medidas" en la nota 59 de pie de página y no intentaran identificar métodos específicos para evitar la doble imposición. En otros contextos se ha observado que la palabra "medida" es un término bastante amplio. Como explicó el Grupo Especial encargado del asunto *Japón - Películas*, "varios grupos especiales del GATT que se han ocupado de la cuestión conexa de qué puede considerarse que abarca la expresión "las leyes, reglamentos y prescripciones"… del párrafo 4 del artículo III del GATT … los grupos especiales han adoptado un enfoque amplio al determinar si una medida gubernamental es una ley, reglamento o prescripción … Habida cuenta de que el alcance del término *prescripción* parece menos amplio que el de *medida*, la interpretación amplia dada al primero de esos términos … apoya una interpretación aún más amplia del término *medida* del párrafo 1 b) del artículo XXIII". *Japón - Medidas que afectan a las películas y el papel fotográficos de consumo*, WT/DS44/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 10.51.

Además, en el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación no sometió la potestad soberana de los Miembros de eximir una categoría de ingresos al requisito de que sólo lo hicieran mediante una medida unitaria. Por tanto, los Estados Unidos pueden adoptar mecanismos alternativos para evitar la doble imposición.[38]

38. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a los tratados fiscales bilaterales de los Estados Unidos. Esos tratados mitigan la doble imposición en conjunción o en paralelo con las disposiciones jurídicas internas de los Estados Unidos, aunque con arreglo a sus cláusulas están restringidos a las circunstancias en las que los dos Estados signatarios pueden invocar el derecho a gravar los mismos ingresos. Como norma general, los tratados fiscales bilaterales se conciertan para complementar las medidas jurídicas internas destinadas a evitar la doble imposición. Prácticamente todos los países que han concertado algún tratado de esa naturaleza tienen su propio mecanismo para evitar la doble imposición, y esos mecanismos nacionales a menudo son hasta cierto punto -por ejemplo en función de su metodología o su ámbito de aplicación- distintos de los establecidos en el tratado. En ese sentido, un tratado puede eximir del pago de impuestos a los contribuyentes cuando la legislación de una de las partes en el tratado no lo hace. Sin embargo, los tratados no hacen innecesarias las medidas internas para evitar la doble imposición.

b) Las medidas para evitar la doble imposición no tienen por qué estar limitadas a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero

39. Seguidamente, Australia aduce que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición porque la exclusión no está limitada a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero. Tampoco este argumento está justificado.

i) El método de exención está vinculado a los tipos impositivos de los países involucrados

40. La premisa subyacente en el método de exención es que los mismos ingresos de un contribuyente no deben estar sujetos a los sistemas fiscales de dos naciones soberanas. Esto contrasta con el método de descuento fiscal, que parte de la base de que los mismos ingresos de un contribuyente se gravan dos veces, pero dispone la compensación posterior de los impuestos pagados en el extranjero.

41. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, una consecuencia natural del método de exención es que los efectos globales sobre la carga fiscal de un contribuyente dado están determinados por el tipo fiscal aplicado por el país de origen de los ingresos procedentes del extranjero exentos. Si el tipo impositivo aplicado por el país de origen es *más alto* que el del país de residencia, el contribuyente *pagará más* impuestos sobre los ingresos en cuestión que si esos ingresos se obtuvieran en el país de residencia. Por el contrario, si el país de origen aplica un tipo *más bajo*, el contribuyente *pagará menos* que si los ingresos se obtuvieran en el país de residencia.

ii) Un ejemplo

42. El comentario del Modelo de Convenio de la OCDE demuestra que el ahorro global de impuestos es un producto secundario natural del método de exención, pero que a pesar de ello es aceptable. El Comentario lo hace mediante un ejemplo en el que un contribuyente ahorra impuestos porque el país donde reside impone un tipo más alto que el otro país implicado. El ejemplo es el siguiente: 1) los ingresos totales de un contribuyente son de 100.000 dólares, 2) los primeros 80.000 de los 100.000 dólares sólo son gravables en el país de residencia, 3) los otros 20.000 dólares

[38] En este sentido, las CE han reconocido anteriormente que tanto el método de descuento como el método de exención son métodos adecuados para evitar la doble imposición, y que a nivel internacional se acepta que ambos métodos pueden combinarse. Anexo EC-2, página 2 (US-5).

están sujetos al pago de impuestos en ambos países, 4) el tipo impositivo del país de residencia es del 35 por ciento para 100.000 dólares y del 30 por ciento para 80.000 dólares, y 5) el tipo impositivo del otro país es del 20 por ciento. Si no existe una medida para evitar la doble imposición, el contribuyente estaría sujeto al pago de impuestos por una cuantía de 35.000 dólares sobre sus ingresos mundiales de 100.000 dólares en el país de residencia, y al pago de un impuesto de 4.000 dólares aplicado por el país de origen a los 20.000 dólares obtenidos en él, lo que arroja un impuesto total de 39.000 dólares.[39]

43. El Comentario de la OCDE explica seguidamente que con arreglo al método de exención[40], los 20.000 dólares de ingresos procedentes del extranjero no se tendrían en cuenta a efectos fiscales en el país de residencia. Como consecuencia de ello, ese país gravaría los restantes 80.000 dólares a un tipo del 30 por ciento, lo que daría lugar a un impuesto de 24.000 dólares, mientras que el otro país gravaría con 4.000 dólares los 20.000 dólares obtenidos en su territorio. En consecuencia, el método de exención arrojaría un impuesto total de 28.000 dólares, liberando al contribuyente del pago de 11.000 dólares de impuestos (el impuesto doble de 39.000 dólares menos la cantidad revisada de 28.000 dólares).

44. El Comentario expone gráficamente este ejemplo en la forma siguiente:

Impuestos en el país de residencia (30% de US$ 80.000)	US$ 24.000
Más impuestos en el otro país	US$ 4.000
Total de impuestos	US$ 28.000
Compensación otorgada por el país de residencia	US$ 11.000

45. Resumiendo esos resultados, con arreglo al método de exención el contribuyente sólo tendría que pagar 28.000 dólares en impuestos combinados y 24.000 dólares en impuestos del país de residencia. Esto supone un ahorro de 11.000 dólares de impuestos globales y en el país de residencia.

46. A pesar del ahorro impositivo global, la OCDE aprueba el método de exención. Aparentemente, las CE están de acuerdo, ya que comunicaron al Grupo Especial encargado del asunto *EVE* que cuando los impuestos extranjeros son más bajos que los nacionales, los contribuyentes residentes con ingresos procedentes del extranjero exentos reciben un trato más favorable que otros residentes.[41]

iii) El método de descuento no ofrece resultados perfectos

47. Es importante señalar que si bien el método de descuento puede en teoría ser más adecuado para calibrar el impacto de la doble imposición e impedir más fácilmente que se produzca un ahorro de impuestos[42], en la práctica las bonificaciones fiscales no son un método infalible para evitar la doble imposición. La aplicación de descuentos fiscales es a menudo compleja y plantea importantes cuestiones por lo que respecta a sus efectos en casos en que las empresas tienen pérdidas en el

[39] US-7, páginas C (23)-5 a C (23)-7.

[40] Este ejemplo se basa en lo que la OCDE denomina método de "exención plena". Un método distinto, "exención con progresión", arrojaría resultados distintos pero similares.

[41] Anexo EC-2 (US-5), página 2. Las CE añadieron que algunos países aplican un sistema de exención parcial con objeto de limitar las ventajas que pueden obtener los contribuyentes. Esos países sólo eximen los ingresos si "provienen de países que se han comprometido a aplicar impuestos a tipos y en condiciones aproximadamente comparables a sus propios tipos y condiciones". *Ibid.*

[42] Esto se debe a que las bonificaciones fiscales se aplican *ex ante*, por lo que en teoría pueden calcularse con precisión para compensar impuestos efectivamente pagados en el país de origen.

extranjero, arrastran bonificaciones a posteriores ejercicios fiscales o pagan en una jurisdicción extranjera impuestos que no son bonificables (por ejemplo, impuestos especiales o sobre el valor añadido en lugar de impuestos sobre la renta). Al igual que la exención, el descuento puede no dar lugar a una compensación exacta, dólar por dólar, de los impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, en contraste con la exención, los descuentos pueden tener como consecuencia que los contribuyentes sigan sujetos al pago de impuestos sobre los mismos ingresos en los dos países.

48. Dada la complejidad de ambos métodos, no es sorprendente que los países hayan adoptado uno u otro, o ambos, y que los principales modelos de tratados hayan aprobado los dos. En este sentido, los modelos de tratados se hacen eco de la tradicional y amplia aceptación de ambos métodos por naciones de todo el mundo, incluidos muchos Estados miembros de las CE y muchos otros Miembros de la OMC.

2. Argumentación del Canadá

49. El Canadá comienza su análisis para determinar si la Ley es una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 de pie de página haciendo una distinción entre el trato otorgado a lo que denomina "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales". El Canadá señala que "está de acuerdo en que el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición".[43] Sin embargo, el Canadá afirma que "los Estados Unidos han añadido esta nueva categoría de ingresos a la medida en cuestión en un intento por oscurecer la situación fiscal interior que de otro modo se aplicaría al componente de 'ingresos de exportación nacionales' de los 'ingresos extraterritoriales'".[44] Seguidamente, el Canadá afirma que "los ingresos obtenidos de transacciones de exportación son ingresos que generalmente sólo serán gravables en los Estados Unidos. El hecho de que el producto de las ventas proceda del extranjero no transforma los ingresos de exportación en 'ingresos extranjeros' a efectos fiscales".[45] Finalmente, el Canadá aduce que "La exportación de productos en un país extranjero no establece un nexo suficiente para activar la imposición en el país importador, aunque se tengan en cuenta los 'procesos económicos en el exterior' requeridos con arreglo [a la Ley]."[46]

50. Estas afirmaciones, que no se han probado, no encuentran fundamento en el texto del Acuerdo SMC y ponen de manifiesto que no se ha comprendido la forma en que las medidas para evitar la doble imposición se utilizan en todo el mundo.

a) El Canadá hace una distinción falsa entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales"

51. En definitiva, lo que el Canadá aduce es que la mera aplicación de la exclusión establecida en la Ley a los ingresos derivados de ventas de exportación hace que la exclusión esté supeditada a la exportación, a pesar de que se aplica a una categoría de ingresos mucho más amplia. Como han explicado los Estados Unidos, los ingresos extraterritoriales excluidos pueden derivar de muy distintas transacciones extranjeras. El que los ingresos extraterritoriales puedan ser consecuencia de la exportación deriva simplemente del hecho de que las ventas de exportación son una forma de transacción extranjera. La Ley en ningún caso otorga un trato distinto o más generoso a las

[43] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 33.

[44] *Ibid.*

[45] *Ibid.*, párrafo 34.

[46] *Ibid.*

exportaciones que a otros tipos de ventas extranjeras. Así lo pone de manifiesto una declaración de un contribuyente estadounidense ("X"):

> Ninguno de los ingresos extraterritoriales obtenidos por la filial suiza [de X] proviene de exportaciones de los Estados Unidos. La cantidad de ingresos que [X] excluirá en virtud de la Ley no depende en absoluto de que [X] realice transacciones de exportación ni de la medida en que las realice. De hecho, la decisión de la empresa de convertirse en contribuyente estadounidense no depende en absoluto de que [X] realice transacciones de exportación ni de la medida en que las realice.[47]

Por tanto, la distinción que hace el Canadá entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales" es, en el mejor de los casos, ilusoria.

b) Los Estados Unidos no incluyeron las transacciones totalmente extranjeras para "oscurecer la situación"

52. El Canadá reconoce que "el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida para evitar la doble imposición". Sin embargo, se opone a la aplicación de la exclusión establecida en la Ley a los ingresos extranjeros derivados de transacciones de exportación. Entre otras cosas, esa afirmación pasa por alto el hecho de que los contribuyentes estadounidenses pueden beneficiarse de la exclusión establecida en la Ley cuando realizan transacciones que no son de exportación.

53. En su primera comunicación, y en esta misma, los Estados Unidos han explicado que la Ley se aplica a una amplia gama de transacciones extranjeras.[48] Todas esas transacciones pueden realizarse sin que ninguna mercancía o servicio provenga de los Estados Unidos; es decir, esas transacciones en ningún caso requieren la exportación de los Estados Unidos. Como ha explicado una empresa, las sociedades extranjeras pueden obtener ingresos extraterritoriales, y pueden obtenerlos "exclusivamente mediante transacciones no estadounidenses o extranjeras".[49]

54. Por tanto, y contrariamente a lo que alega el Canadá, la Ley evita en medida significativa la doble imposición de las transacciones que no son de exportación. Se aplica con todo su vigor a transacciones que no son de exportación, y será utilizada por contribuyentes estadounidenses, incluidas empresas extranjeras, que obtienen ingresos de ventas que tienen lugar en su totalidad fuera de los Estados Unidos.

c) El Canadá restringe inaceptablemente la quinta frase de la nota 59 de pie de página

55. En su comunicación, el Canadá trata de restringir el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página o de añadirle condiciones que no figuran en su texto. El Canadá aduce en primer lugar que a los efectos de la nota 59 de pie de página *sólo* son ingresos procedentes del extranjero los ingresos imputables a procesos económicos que tienen lugar fuera del país de residencia de un contribuyente. El Canadá aduce asimismo que las medidas para evitar la doble imposición sólo pueden aplicarse a contribuyentes que tengan "establecimientos permanentes" en jurisdicciones distintas de su país de residencia. Como los Estados Unidos demuestran más abajo, ninguna de esas afirmaciones es correcta.

---

[47] US-9, párrafo 7.

[48] El artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 941 (a) (1) del IRC, describe los tipos de transacciones abarcados.

[49] Prueba documental US-9, párrafo 6.

i) La definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por el Canadá es inexacta

56. Aparentemente, el Canadá no está de acuerdo con la definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por los Estados Unidos, que se basa en una evaluación de todos los hechos y circunstancias que pueden contribuir a caracterizar los ingresos como extranjeros. Al parecer, el Canadá aduce que los ingresos sólo son "procedentes del extranjero" en la medida en que puedan imputarse a procesos económicos que tengan lugar fuera del país de residencia del contribuyente. El Canadá llega incluso a afirmar que los Estados Unidos aducen que los ingresos extraterritoriales son "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 de pie de página simplemente cuando el producto de las ventas procede del extranjero.[50] El Canadá simplifica excesivamente la posición de los Estados Unidos, y no explica en qué forma su definición es coherente con el texto aplicable.

57. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, una fuente de pagos extranjera no es sino uno de los muchos factores en virtud de los cuales los ingresos "proceden del extranjero". El sentido corriente de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de la nota 59 de pie de página es el de beneficios o réditos que proceden de fuera de las fronteras o el territorio del Miembro de la OMC que establece una medida para evitar la doble imposición.[51] Los Estados Unidos explicaron asimismo que las características esenciales que indicarían si los beneficios o réditos tienen su origen fuera de las fronteras o el territorio de un país podrían ser, entre otras: que las mercancías o servicios en cuestión se vendan fuera del territorio de la autoridad fiscal, que el comprador esté fuera del territorio de la autoridad fiscal, que el título de propiedad de la mercancía se transfiera fuera del territorio de la autoridad fiscal, que el pago se haga o se emita fuera del territorio de la autoridad fiscal, o que las actividades económicas que den lugar a la venta tengan lugar (al menos en parte) fuera del territorio de la autoridad fiscal. Estos atributos son factores que pueden someter los ingresos a imposición en dos jurisdicciones. Es importante tener en cuenta que esta definición incluye los ingresos imputables a procesos económicos en el extranjero, pero que del texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página no parece deducirse que los procesos económicos en el extranjero sean el único factor determinante de lo que constituye o no constituye "ingresos procedentes del extranjero".

58. Los "ingresos extraterritoriales" a que se hace referencia en la Ley tienen todos los atributos extranjeros en virtud de los cuales pueden estar sujetos a doble imposición.[52] La premisa central de la Ley es la exclusión fiscal de los ingresos derivados de transacciones extranjeras. Por lo que respecta a los tipos de transacciones que pueden generar ingresos excluidos, la Ley establece que los productos de que se trate deben utilizarse, consumirse o enajenarse fuera de los Estados Unidos.[53] Como tal, los compradores de esos productos normalmente estarán fuera de los Estados Unidos, por lo general autorizarán o efectuarán el pago de los productos en otro país, y en muchos casos el título de propiedad se transferirá también en ese país. Los productos pueden haberse fabricado fuera de los

[50] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 34.

[51] Véase la primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 166 y 167.

[52] Por ejemplo, una empresa ha indicado que "los ingresos extraterritoriales obtenidos por esta filial suiza [de X] están sujetos al pago de impuestos en Suiza. La opción de la filial suiza de convertirse en contribuyente en los Estados Unidos no excluye que esa filial pague impuestos al Gobierno de Suiza. Sin embargo, como los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos en virtud de la Ley de Exclusión ETI, los ingresos excluidos obtenidos por la filial suiza [de X] no estarán sujetos a doble imposición, sino únicamente a tributación en Suiza". US-9, párrafo 10.

[53] Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943 (a)(1)(B) del IRC.

Estados Unidos[54], y habrán de realizarse actividades económicas de un determinado nivel en el extranjero por lo que respecta a las funciones de venta y distribución asociadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.[55]

59. Para constatar que la exclusión establecida por la Ley no es una medida para evitar la doble imposición hace falta algo más que una simple afirmación de que los procesos económicos en el extranjero son la condición *sine qua non* determinante de los "ingresos procedentes del extranjero". Tendrá que demostrarse por qué razón ingresos extraterritoriales que presentan diversas características extranjeras no pueden estar sujetos al pago de impuestos en dos jurisdicciones, no pueden dar lugar a doble imposición, y no pueden, a su vez, ser protegidos de esa doble imposición mediante la aplicación de la Ley.

ii) Nada requiere que exista un "establecimiento permanente"

60. Aparentemente, el Canadá aduce que los ingresos extraterritoriales, aunque sean de naturaleza suficientemente extranjera, no están sujetos a doble imposición porque los contribuyentes estadounidenses a los que se aplica la Ley no están obligados a mantener un "establecimiento permanente" en una jurisdicción fiscal extranjera. El Canadá aduce que al no exigirse que exista un "establecimiento permanente", los procesos económicos en el exterior requeridos por la Ley "no crean una base imponible en el extranjero, por lo que no pueden considerarse ingresos comerciales o industriales en el extranjero sujetos a doble imposición".[56]

61. El argumento del Canadá no tiene en cuenta que, así como no hay un consenso internacional sobre lo que constituye ingresos procedentes del extranjero, hay en los países opiniones y prácticas divergentes con respecto a lo que somete a una empresa no residente a la autoridad tributaria de un país. Los Estados Unidos, por ejemplo, no consideran generalmente necesario que las empresas no residentes tengan un "establecimiento permanente" dentro de los Estados Unidos para estar sujetas al pago de impuestos en los Estados Unidos. En lugar de ello, tratan de establecer si dentro de su territorio, y con respecto a una transacción o serie de transacciones dadas, tienen lugar actividades comerciales de un nivel suficiente para determinar que un contribuyente ha realizado "actividades comerciales o mercantiles en los Estados Unidos".[57] Los ingresos "efectivamente vinculados" con esas actividades mercantiles o comerciales están sujetos a tributación en los Estados Unidos. En suma, los Estados Unidos no exigen que exista una operación comercial fija o duradera.

---

[54] Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

[55] Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 942 (b) del IRC.

[56] *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 34.

[57] Todo lo que se requiere para establecer que existen actividades comerciales o mercantiles en los Estados Unidos es una actividad económica "considerable, continua y regular". Por ejemplo, se ha determinado que tienen lugar actividades comerciales o mercantiles en los Estados Unidos cuando el negocio de exportación de un particular extranjero en los Estados Unidos hizo pedidos, inspeccionó mercancías, hizo compras, completó ventas y mantuvo una oficina y una cuenta en un banco. *United States v. Balanovski*, 236 F. 2d 298 (2nd Cir. 1956), cert. denied, 352 U.S. 968 (1957) (prueba documental US-10). Se ha estimado que la mera propiedad y administración activa de bienes raíces en los Estados constituye actividad comercial o mercantil en los Estados Unidos. Véase *De Amodio v. Commissioner*, 34 T.C. 894 (1960), aff'd, 299 F.2d 623 (3rd Cir. 1962) (prueba documental US-11); *Lewenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953), aff'd, 221 F.2d 227 (9th Cir. 1955) (prueba documental US-12). Además, la jurisdicción fiscal estadounidense generalmente abarca una categoría de ingresos más amplia, por lo que respecta a las actividades mercantiles o comerciales en los Estados Unidos (ingresos "efectivamente vinculados"), que la categoría de ingresos gravables imputable a un establecimiento permanente en los Estados Unidos. Véase Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107 (prueba documental US-13); Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604 (prueba documental US-14), ampliado por Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308 (prueba documental US-15).

62. Los Estados Unidos no son los únicos que aplican un criterio más flexible que la existencia de algo equivalente a un "establecimiento permanente". El artículo 253 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Canadá estipula que podrá considerarse que, a efectos fiscales, el hacer pedidos o el ofrecer artículos para la venta en el Canadá por intermedio de un agente o servidor (con independencia de que el contrato o transacción se perfeccionen dentro o fuera del Canadá) constituyen actividades comerciales en el Canadá.[58] De manera análoga, para utilizar como ejemplo un Estado miembro de las CE, las leyes fiscales del Reino Unido tienen en cuenta diversos factores, incluido el lugar donde se concluye un contrato, para determinar si los "ingresos comerciales" son gravables en el Reino Unido.[59]

63. La Ley tiene en cuenta los distintos métodos aplicados para determinar la jurisdicción fiscal en todo el mundo. Reconoce que otros países aplican criterios distintos, de los que pueden derivarse sutiles distinciones fácticas para determinar si los ingresos están sujetos a los respectivos regímenes fiscales. En consecuencia, la Ley requiere que las transacciones que generen ingresos extraterritoriales tengan diversos atributos extranjeros que puedan entrañar un nexo con el régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses se vean sujetos a tributación en el extranjero.

64. Es cierto, como afirma el Canadá, que algunos tratados fiscales bilaterales concluidos por los Estados Unidos se basan en el criterio OCDE de que los no residentes no están sujetos a imposición si no existe un "establecimiento permanente". Sin embargo, como se explica más arriba, los tratados fiscales bilaterales son un estrato más que se añade a la legislación nacional para evitar la doble imposición. Son varias las naciones que, con arreglo a su legislación fiscal nacional, tienen una jurisdicción más amplia que la prescrita por la mayoría de los tratados fiscales por lo que respecta a los ingresos de los no residentes. De hecho, una de las razones por las que los países conciertan tratados fiscales bilaterales es para asegurarse una defensa frente a la doble imposición derivada de esos criterios más agresivos. El hecho de que las naciones concierten tratados fiscales bilaterales para evitar que sus empresas se vean sujetas al pago de impuestos en el extranjero si no disponen de un "establecimiento permanente" en ningún caso significa que las medidas internas para evitar la doble imposición no puedan establecer límites más bajos (especialmente para situaciones no reguladas por tratados de esa naturaleza).

iii) Las decisiones sobre el asunto EVE arrojan dudas sobre la idoneidad del criterio basado en los procesos económicos en el extranjero para determinar lo que constituye "ingresos procedentes del extranjero"

65. Una de las razones por las que los Estados Unidos adoptaron el enfoque arriba expuesto -y prefirieron no depender exclusivamente de los procesos económicos en el extranjero como criterio para determinar lo que constituye "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de la nota 59 de pie de página- es que las decisiones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre el asunto *EVE* arrojan dudas sobre la idoneidad de un criterio tan estricto.

66. Como recordará el Grupo Especial, en el asunto *EVE* los Estados Unidos fundamentaron en buena medida sus argumentos en el Entendimiento de 1981 del Consejo del GATT. El Entendimiento comienza con las siguientes palabras:

[58] Véase la prueba documental US-16.

[59] *Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom*, 989-2nd (1999 Oficina de Asuntos Nacionales), A-80 a A-81 (prueba documental US-17).

> "El Consejo adopta estos informes en el entendimiento de que con respecto a estos casos, y de una manera general, *los procesos económicos* (*incluidas las operaciones relativas a mercancías exportadas) situados fuera de los límites territoriales del país exportador no necesitan ser objeto de imposición fiscal por parte del país exportador, ni deben considerarse como actividades de exportación* en el sentido del párrafo 4 del artículo XVI del Acuerdo General."[60]

Los Estados Unidos citaron este texto en apoyo de su opinión de que la nota 59 de pie de página permite a los Miembros de la OMC abstenerse de gravar ingresos relacionados con las exportaciones atribuibles a procesos económicos en el extranjero, y de que el hecho de no gravar esos impuestos no constituye una subvención a la exportación.

67. Sin embargo, en el asunto *EVE*, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación resolvieron que el Entendimiento no es pertinente por lo que respecta al Acuerdo SMC en general o a la nota 59 de pie de página en particular. En palabras del Órgano de Apelación, "Dicha disposición del Consejo se refería a una norma diferente, la del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947, y no a las normas sobre subvenciones a la exportación establecidas por el párrafo 1 del artículo 1 y el párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC".[61]

68. Como consecuencia de ello, la idea que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se refiere la nota 59 de pie de página pueden equipararse directamente a los ingresos derivados de procesos económicos en el extranjero, como aparentemente sostiene el Canadá, no puede deducirse del texto del Entendimiento de 1981. Esa interpretación debe emanar del texto mismo de la nota 59 de pie de página. Sin embargo, como los Estados Unidos han explicado en su primera comunicación y anteriormente en esta misma, el texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página no admite una interpretación tan estricta.

III. LA NORMA DEL 50 POR CIENTO NO INFRINGE EL APARTADO b) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

69. Australia aduce que la Ley supedita la exclusión de los ingresos extraterritoriales al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, y que por ello infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.[62] Como se indica más arriba, este argumento se basa en una descripción inexacta de la Ley. Australia sostiene que:

> Para que los bienes se consideren "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" a los que pueda aplicarse la exención fiscal, al menos el 50 por ciento de su valor equitativo de mercado debe ser imputable a artículos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos *dentro de los Estados Unidos* … . Como sólo es aplicable si se satisface el requisito del 50 por ciento de contenido local, la exención fiscal está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.[63]

---

[60] Ejemplo de legislación fiscal, adoptado los días 7 y 8 de diciembre de 1981, IBDD 28S/121 (1982) (cursiva añadida).

[61] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 119.

[62] *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 19.

[63] *Ibid.* (cursiva en el original)

70. Sin embargo, y contrariamente a lo aducido por Australia, la Ley no requiere que alguna parte del valor de un producto final sea "imputable a artículos manufacturados … dentro de los Estados Unidos". Además, la Ley no contiene una "prescripción de contenido local".

71. La Ley define los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" como "bienes de los que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado sea imputable a artículos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y a costos directos de la mano de obra … realizados fuera de los Estados Unidos".[64] Al parecer, Australia interpreta mal ese texto, lo que le lleva a afirmar que el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los bienes debe ser imputable a artículos manufacturados dentro de los Estados Unidos. Por el contrario, la norma del 50 por ciento sólo tiene en cuenta el valor de los artículos extranjeros y la mano de obra directa extranjera utilizados para producir un producto acabado. La norma no limita otro valor extranjero. Por consiguiente, los bienes pueden satisfacer la norma del 50 por ciento aunque el 100 por ciento de su contenido sea extranjero.

IV. LOS ESTADOS UNIDOS HAN CUMPLIDO LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

72. Australia aduce que los Estados Unidos no habían retirado las subvenciones EVE en la fecha límite del 1º de noviembre de 2000, ya prorrogada por el OSD. En su primera comunicación, los Estados Unidos han explicado que la Ley cumple las recomendaciones y resoluciones del OSD porque deroga las disposiciones relativas a las EVE con efectos al 30 de septiembre de 2000, y establece que después de esa fecha no podrán crearse EVE.

73. La Ley contiene disposiciones de compensación transitorias para mitigar la carga administrativa y la repercusión en las transacciones comerciales de los contribuyentes que pudiera tener la derogación de las disposiciones relativas a las EVE. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, el establecimiento de normas transitorias limitadas para que los contribuyentes puedan adaptarse a un nuevo régimen es práctica habitual en los Estados Unidos y en otros países cuando se derogan disposiciones fiscales importantes. Además, el permitir que se establezcan normas de transición limitadas es en este caso razonable, dada la confianza de los contribuyentes en la vigencia de las disposiciones relativas a las EVE, debida, en parte, al hecho de que las CE no las impugnaron hasta pasados 13 años desde su promulgación.

74. Australia hace caso omiso de los argumentos sobre la idoneidad de las disposiciones transitorias de la Ley formulados por los Estados Unidos en su primera comunicación. Por consiguiente, los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a esos argumentos.[65]

V. CONCLUSIÓN

75. Por las razones expuestas más arriba y en la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, los Estados Unidos solicitan respetuosamente al Grupo Especial que rechace las alegaciones y argumentos de las CE y haga las constataciones solicitadas en el párrafo 239 de la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*.

[64] Artículo 2 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943 (a)(1)(C) del IRC.

[65] *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 37-38, 223-239.

LISTA DE PRUEBAS DOCUMENTALES DE LOS ESTADOS UNIDOS

Número	Documento
9	Declaración confidencial de un contribuyente
10	*United States v. Balanovski*, 236 F.2d 298 (2nd Cir. 1956)
11	*De Amodio v. Commissioner*, 34 T.C. 894 (1960)
12	*Lowenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953)
13	Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107
14	Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604
15	Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308
16	Artículo 253 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Canadá
17	*Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom*, 989-2nd (1999, Oficina de Asuntos Nacionales), páginas A-80 a A-81

ANEXO D

Declaraciones orales de las partes

Índice		Página
Anexo D-1	Declaración oral de las Comunidades Europeas	D-2
Anexo D-2	Declaración oral final de las Comunidades Europeas	D-18
Anexo D-3	Declaración oral de los Estados Unidos	D-26
Anexo D-4	Declaración final de los Estados Unidos	D-62

ANEXO D-1

DECLARACIÓN ORAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(13 a 15 de marzo de 2001)

ÍNDICE

Página

1. Lo que estamos examinando 3
2. Exclusión o exención 4
3. ¿Qué es una categoría de ingresos? 4
4. El que puede hacer más no siempre puede hacer menos 5
5. ¿Cuál es el marco (o punto de referencia) analítico adecuado para determinar la supeditación a la exportación? 6
6. Puede haber subvenciones supeditadas a la exportación dentro de un programa más amplio 7
7. Es preciso dar sentido al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* 8
8. La defensa basada en la doble imposición - práctica internacional 9
9. La finalidad de la última frase de la nota 59 de pie de página 10
10. El hecho de que algunos países puedan gravar algunos ingresos extraterritoriales no es una excusa para utilizar ese sistema contra Miembros de la OMC que no lo hacen 10
11. La última frase de la nota 59 de pie de página se refiere únicamente a los ingresos procedentes del extranjero 12
12. El párrafo 4 del artículo III del GATT prohíbe los incentivos a los productos nacionales 12
13. Prueba documental confidencial EE.UU.-9 15

Lista de Pruebas documentales 17

Señor Presidente, señores miembros del Grupo Especial,

1. Las CE saben que el Grupo Especial ha estudiado cuidadosamente las comunicaciones presentadas en este caso, por lo que expondrán brevemente sus observaciones introductorias.

2. Trataremos de ayudar al Grupo Especial poniendo de relieve los puntos que consideramos más importantes.

1. Lo que estamos examinando

3. En primer lugar, para poner las demás cuestiones en contexto, las CE se permiten recordar que el asunto sometido a la consideración de este Grupo Especial es si los Estados Unidos han aplicado adecuadamente las recomendaciones del Grupo Especial en el procedimiento original -concretamente, si han **retirado la subvención**- dentro de los plazos establecidos por el OSD.

4. La respuesta fácil e inmediata a esa pregunta es claramente negativa. No se han retirado las subvenciones EVE a partir del 1º de octubre de 2000, y de hecho siguen estando disponibles en su forma original … y seguirán estándolo indefinidamente. No está claro que alguien haya recurrido ya al Programa de sustitución de las EVE. Las pautas y reglamentos de aplicación aún no se han publicado, y no se ha fijado una fecha para que esto suceda.

5. Las últimas noticias de que las CE disponen figuran en un informe fiscal de BNA *Daily*, fechado el 8 de marzo de 2001, en el que se atribuye a Dirk Suringa, de la Oficina del Asesor Fiscal Internacional del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, la siguiente afirmación[1]:

> … aún era pronto para decir cuándo se publicarían los reglamentos previstos, pero los interesados podían tener la seguridad de que el Tesoro los consideraba un proyecto importante y recabaría la aportación del público para elaborarlos.

6. Las CE recuerdan que en el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 relativo al caso *Australia - Salmón*, el Grupo Especial afirmó que:

> "En nuestra opinión, puede decirse que '*existe*' un nuevo régimen de medidas de aplicación cuando en él se establecen todas las prescripciones y criterios conforme a los cuales el producto de que se trate puede entrar en el mercado del Miembro que procede al cumplimiento. Para que los productos puedan entrar en el mercado, es necesario, además, que estén en vigor las nuevas medidas que establecen esas prescripciones y criterios. *No estimamos que el hecho de que una reglamentación general establezca algunos de esos criterios y prescripciones básicos -pero no todos- sea suficiente para que 'exista' un nuevo régimen …*"[2]

7. Esa es la razón por la que las CE entienden que las subvenciones EVE no se han retirado.

8. No obstante, el mandato del Grupo Especial también engloba la compatibilidad de las nuevas medidas con la OMC, por lo que también se plantea al Grupo Especial una cuestión menos inmediata, pero a juicio de las CE, no mucho más difícil: si el nuevo Programa de sustitución de las EVE, cuando realmente esté en vigor, será compatible con la OMC.

---

[1] Se adjunta como Prueba documental CE-14.

[2] Informe del Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón ("Australia - Salmón")*, WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.28 (cursiva añadida).

9. Si uno se distancia de los detalles y examina lo que los Estados Unidos han hecho, esta pregunta puede plantearse de otra forma. Concretamente: ¿Prohíbe simplemente la OMC las subvenciones a la exportación que se presentan en un determinado **envoltorio**? ¿Puede una subvención a la exportación prohibida **envolverse** de otra manera -o **reembalarse**- para que sus efectos sean los mismos pero ya no esté prohibida? ¿Prevalece en la OMC la forma sobre el contenido? Las respuestas a estas preguntas son, a juicio de las CE, obvias. El resto de la presente exposición se dedicará a explicar que si uno se centra en los detalles obtiene las mismas respuestas.

2. Exclusión o exención

10. Las CE opinan que los Estados Unidos no tratan de aducir que la mera presentación del Programa de sustitución de las EVE como una "exclusión" en lugar de una "exención" es determinante por lo que respecta a su condición de subvención. En el párrafo 88 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos afirman que:

> … la distinción semántica entre una exclusión y una exención no sería en cualquier caso decisiva. Antes bien, lo que hay que determinar sobre la base del inciso ii) es si los impuestos aplicables a los ingresos ahora excluidos deberían en otro caso ser legalmente percibidos por el gobierno.

11. Tal es, en efecto, el criterio, como han reiterado las CE en sus comunicaciones escritas. Las CE están interesadas en ver si los Estados Unidos reconocerán finalmente la existencia de una subvención cuando respondan a la primera pregunta que les ha formulado el Grupo Especial, en la que éste indica acertadamente que la expresión "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" -y con ello la exclusión tributaria- se define como una cantidad "que, si se excluye, resultará en una reducción de los ingresos imponibles del contribuyente" en una cuantía definida. (Como las CE han explicado[3], esas cuantías son aritméticamente idénticas a las excluidas en virtud del Programa EVE.)

3. ¿Qué es una categoría de ingresos?

12. La Ley de sustitución del régimen de las EVE se estructura en torno a la aseveración del Órgano de Apelación[4] de que:

> En principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee. También tiene la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos.

13. El Grupo Especial habrá observado que los Estados Unidos omiten[5] las palabras "en principio" cuando citan al Órgano de Apelación, y que también se abstienen de señalar que el Órgano de Apelación seguidamente dijo "pero en ambos casos el Miembro debe respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC".

14. Por consiguiente, lo que los Estados Unidos sostienen es que los "ingresos extraterritoriales" son una categoría de ingresos y que tienen la potestad soberana de no gravarlos.

15. Las CE no están de acuerdo en que pueda considerarse que los "ingresos extraterritoriales" son una "categoría de ingresos" en el sentido en que el Órgano de Apelación utilizó esa expresión. No

[3] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 35 a 37; Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 23 y 24.

[4] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

[5] Véase, por ejemplo, la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 64 y 74.

están de acuerdo en que cualquier categoría de ingresos definida arbitrariamente pueda excluirse del pago de impuestos, ya que de lo contrario el inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, que hace de los "ingresos condonados" una forma de subvención, quedaría desprovisto de todo sentido.

16. Como hemos observado en nuestra segunda comunicación escrita[6], el verdadero sentido de "categoría" en este contexto es "clases de ingresos" o "tipos de ingresos". Para las CE, esto significa ingresos generados en distintas formas.

17. Esta posición encuentra fundamento en el texto del *Acuerdo SMC*, donde se enumeran, como distintos tipos de impuestos directos:

> los impuestos sobre los salarios, beneficios, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles[7];

18. Las CE observan que el artículo 61 del IRC contiene una clasificación similar de distintos tipos de ingresos.[8]

19. Estos son los distintos tipos de ingresos que los Miembros de la OMC tienen *en principio* la facultad soberana de gravar o *no* gravar.

20. Por ejemplo, si un Miembro decide no gravar la propiedad de bienes inmuebles -o incluso los beneficios de las empresas- no estaría por ello creando una subvención.

21. Sin embargo, los "ingresos extraterritoriales" no son tales categorías de ingresos. Aun menos lo son los "ingresos excluidos" y los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". En realidad, los Estados Unidos han introducido una exención -o exclusión- condicional de los impuestos aplicables a algunos de los beneficios de las empresas que en otro caso serían gravables con arreglo al sistema estadounidense.

4. El que puede hacer más no siempre puede hacer menos

22. El siguiente error fundamental de los Estados Unidos es dar por sentado que si pueden excluir en su totalidad una categoría de ingresos -en su opinión "ingresos extraterritoriales", a juicio de las CE beneficios de las empresas- también podrán excluir parte de esa categoría. Esto lleva a los Estados Unidos a proclamar un principio fundamentalmente erróneo cuando afirman que

> El hecho de que una exclusión esté sujeta a matices o límites no la convierte en una subvención en el sentido del artículo 1.[9]

---

[6] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 84.

[7] Nota 58 de pie de página del *Acuerdo SMC*, que dice así:

A los efectos del presente Acuerdo:

> Por "impuestos directos" se entenderán los impuestos sobre los salarios, beneficios, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles.

[8] Véase la Prueba documental EE.UU.-4.

[9] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 91.

23. Como han señalado las CE, el fundamento mismo de una subvención es que un gobierno da a algunos pero no a otros. El principio "el que puede hacer más puede hacer menos" es tal vez aplicable a la *cuantía* de una subvención, pero no al *alcance* de las exenciones, ni, ciertamente, a las condiciones de las que una exención depende (del mismo modo que no puede justificar la discriminación).[10]

5. ¿Cuál es el marco (o punto de referencia) analítico adecuado para determinar la supeditación a la exportación?

24. Los Estados Unidos tienen razón cuando afirman que las CE y los Estados Unidos utilizan distintos "marcos analíticos"[11] para determinar si el nuevo programa está supeditado a los resultados de exportación o no lo está.

25. Como las CE han explicado en su segunda comunicación escrita, lo que no corresponde al *Acuerdo SMC* no es el marco analítico de las CE, sino el de los Estados Unidos.[12]

26. De la misma manera que el fundamento de una subvención es la diferencia de trato, por lo que es necesario comparar una situación con un punto de referencia pertinente, la supeditación sólo puede entenderse si una situación se compara con otra.

27. Los Estados Unidos alegan que en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* no hay nada que fundamente el enfoque propugnado por las CE, consistente en comparar el trato otorgado a una transacción de exportación con el concedido a una venta en el mercado interior. Sin embargo, también el enfoque de los Estados Unidos requiere una comparación. La que los Estados Unidos sugieren al Grupo Especial es una comparación entre la venta de mercancías producidas en los Estados Unidos para exportación y la venta de mercancías producidas en el extranjero para consumo final fuera de los Estados Unidos. Las CE se preguntan en qué parte del texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se dice que esa es la comparación adecuada.

28. Es evidente que tiene que haber una comparación. De hecho, ambas partes lo aceptan.

29. El criterio adecuado debe establecerse interpretando correctamente el *Acuerdo SMC* y aplicándolo correctamente a las circunstancias del caso.

30. Las CE no repetirán sus argumentos detallados y se limitarán a explicar su opinión de que es preciso comparar lo similar con lo similar. Los Estados Unidos están comparando cosas distintas. Permítanme explicarme.

31. El Programa de sustitución de las EVE es una subvención *basada en transacciones*. La subvención se otorga mediante la reducción de la cuantía de impuestos pagaderos sobre los beneficios derivados de una transacción en particular. Además, los contribuyentes tienen derecho a decidir, transacción por transacción, si desean recurrir o no al Programa de sustitución de las EVE[13], y el método que utilizarán para calcular la cuantía de los "ingresos excluidos".[14]

---

[10] Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 79 y 80.

[11] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 130.

[12] Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.3.2 (párrafos 74 a 103) y Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.3.1 (párrafos 98 a 110).

[13] Véase el nuevo artículo 942(a)(3) del IRC.

[14] Véase el nuevo artículo 941(a)(2) del IRC.

32. Por consiguiente, es imprescindible tener en cuenta la transacción que el contribuyente está realizando. En el curso de sus operaciones comerciales normales, un productor de mercancías estadounidense puede optar por venderlas a un comprador nacional o a un comprador extranjero. En el primer caso no recibe una subvención, en el segundo sí. Este es el análisis adecuado, que pone claramente de manifiesto la supeditación a la exportación de la subvención; la subvención sólo se recibe si los productos se exportan.

33. Los Estados Unidos pretenden que el Grupo Especial compare la venta por el contribuyente estadounidense de una mercancía que ha producido en los Estados Unidos a un comprador extranjero con la venta por el contribuyente estadounidense de una mercancía producida en el extranjero a un comprador extranjero, para llegar así a la conclusión de que no existe supeditación a la exportación.

34. El que esto no es la comparación adecuada se deduce claramente del hecho de que, si el contribuyente estadounidense opta por vender la mercancía producida en el extranjero, todavía dispondrá de la mercancía producida en los Estados Unidos. ¿Qué hará con ella? La respuesta es sencilla. La venderá en el mercado interior o la exportará, afrontando así la verdadera opción … que es precisamente la que las CE consideran pertinente. Por consiguiente, la subvención está supeditada a los resultados de exportación.

6. Puede haber subvenciones supeditadas a la exportación dentro de un programa más amplio

35. Los Estados Unidos pretenden que creamos que al haber, al menos en teoría, varias formas de obtener la subvención de sustitución de las EVE sin necesidad de exportar, el programa en su totalidad queda protegido de una constatación de supeditación a la exportación. Sin embargo, el *Acuerdo SMC* no sólo prohíbe los programas de subvenciones, sino también las "subvenciones" que estén supeditadas a los resultados de exportación. En el caso de la subvención de sustitución de las EVE, las CE no discuten la posibilidad teórica de acceder a los beneficios sin necesidad de exportar. No obstante, el hecho de que esa posibilidad exista no significa que ninguna subvención otorgada al amparo de la Ley esté supeditada a la exportación.

36. En el asunto *Canadá - Aeronaves*[15], el Órgano de Apelación afirmó que los beneficios no existen en abstracto. Del mismo modo, la supeditación a la exportación no existe en abstracto; debe analizarse en relación con el receptor, con la transacción y con el producto de que se trate. El criterio propugnado por los Estados Unidos privaría de toda eficacia a las disciplinas de SMC.

37. Las CE han citado el programa *Technology Partnerships Canada*, objeto del procedimiento *Canadá - Aeronaves*, como ejemplo de un caso en el que una subvención supeditada a la exportación estaba incluida dentro de un programa más amplio. Los Estados Unidos, tras hacer caso omiso de ese argumento al responder a la primera comunicación escrita de las CE, respondieron al mismo argumento formulado por el Canadá diciendo que el programa TPC era una subvención supeditada *de facto* a la exportación y afirmando, erróneamente, que las CE no han hecho una alegación de supeditación *de facto*.[16] Pero en cualquier caso el argumento de los Estados Unidos está mal planteado. Para empezar, el Órgano de Apelación ha dicho que el criterio para determinar la supeditación es el mismo en los casos de supeditación *de jure* que en los de supeditación *de facto*. Además, cabe preguntarse cómo habrían analizado los Estados Unidos el programa *Technology Partnerships Canada* si los fabricantes de aeronaves hubieran estado obligados *de jure* a exportar.

---

[15] Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá - Aeronaves")*, WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 154.

[16] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 28.

38. El Grupo Especial recordará que las CE, en su primera comunicación escrita, presentaron otros ejemplos hipotéticos para ilustrar hasta qué punto es insostenible la posición de los Estados Unidos.

7. Es preciso dar sentido al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

39. El aspecto principal de la alegación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es que **es imprescindible dar sentido a esa disposición en todas** sus partes constitutivas.

40. El sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 tiene que determinarse a la luz del objetivo perseguido por sus redactores cuando propusieron incluirlo en el *Acuerdo SMC*, a saber, evitar que se utilizaran subvenciones para promover la sustitución de productos importados por productos nacionales.[17]

41. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en la noción de "supeditación", y las CE han explicado el significado de ese término.[18] Sin embargo, la pregunta crucial a la que debe responder el Grupo Especial es la siguiente: **¿supeditación a qué?**

42. En el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, la palabra "supeditadas" no figura aislada, sino por el contrario inmediatamente matizada por la frase "al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

43. Esa frase, a la que los Estados Unidos no dan importancia, significa que deben preferirse los productos nacionales ("de préférence à des produits importés" en la versión francesa, "con preferencia a los importados" en la versión española del *Acuerdo SMC*). Las CE también han aclarado esto último en su primera comunicación escrita.[19]

44. Por consiguiente, "supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" significa que para que un programa de subvenciones esté sujeto a lo dispuesto en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, ese programa debe *estar supeditado a una prescripción que dé preferencia* al empleo de productos nacionales.

45. En el presente caso, la limitación del contenido extranjero es una prescripción que origina una preferencia.

46. Como consecuencia de la limitación del contenido extranjero, la utilización de productos estadounidenses será **necesaria en algunos casos**. Esto es simplemente consecuencia lógica de las palabras, la estructura y el diseño de la medida impugnada. Como constató el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*, la supeditación *de jure* "se demuestra a partir del texto de la Ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente".[20] Por tanto, el hecho de que la utilización de productos estadounidenses sea en algunos casos necesaria es suficiente para constatar la existencia de una infracción *de jure* del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Además, las CE han demostrado mediante los ejemplos que figuran en el anexo de su primera comunicación escrita que hay casos en los que la utilización de productos estadounidenses será sin duda necesaria.

---

[17] Véase MTN/GNG/NG10/W/29, 22 de noviembre de 1989; MTN/GNG/NG10/W/25, 28 de junio de 1989; MTN/GNG/NG10/W/27, 6 de octubre de 1989.

[18] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 199 y 83.

[19] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 165.

[20] Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Aeronaves*, párrafo 167.

47. Además de los casos en que la estructura de costos de los productos acabados es tal que obliga a utilizar artículos estadounidenses, hay otros en los que, **para reducir al mínimo el riesgo** de no satisfacer la limitación del contenido extranjero, por ejemplo porque el precio del producto final puede disminuir, o porque el precio de los "artículos" que son componentes extranjeros puede aumentar, la limitación del contenido extranjero hará que los productores estadounidenses prefieran "artículos" estadounidenses.

48. Esta "preferencia" se contempla también en la prohibición del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando éste se refiere al "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

49. Las CE han dado un sentido a todos los aspectos del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, como requieren la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* y el principio de interpretación efectiva de los tratados, mientras que los Estados Unidos no han dado ningún sentido a la frase "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". Se han limitado a responder que (en algunos casos) la Ley de sustitución de las EVE no obliga a utilizar productos nacionales[21], y que esto, en su opinión, es suficiente para rechazar toda alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

50. Si se constatara que la imposición de un límite máximo a la utilización de "artículos" extranjeros no está regulada por el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, se estaría dando a los Miembros de la OMC una clara indicación de los medios para eludir la prohibición que ellos mismos quisieron se incluyera en el *Acuerdo SMC*. No sería nada difícil transformar una prescripción "positiva" de utilizar productos nacionales en una prescripción de no utilizar más de una determinada cuantía o valor de productos extranjeros.

8. La defensa basada en la doble imposición - práctica internacional

51. Pasamos ahora a la defensa de los Estados Unidos basada en la doble imposición. En su primera comunicación escrita, las CE expusieron toda una serie de razones que demuestran que el Programa de sustitución de las EVE es una medida para evitar una sola imposición, y no la doble imposición. Aunque no las repetirán ahora, procederán a responder a los argumentos añadidos por los Estados Unidos en su segunda comunicación escrita.

52. En primer lugar, los Estados Unidos sugieren en su segunda comunicación escrita que la OCDE, las Naciones Unidas, la OMC y las CE aprueban o "respaldan" la utilización tanto del método de descuento como del método de exención para evitar la doble imposición, por lo que los Estados Unidos están facultados para aplicarlos combinándolos como les parezca oportuno.[22]

53. Los Estados Unidos olvidan mencionar el contexto en el que la utilización de esos métodos es aceptada o "respaldada". Ninguna de las partes citadas respalda la utilización de ninguno de esos dos métodos en situaciones en las que no hay doble imposición internacional. El objetivo de los métodos "respaldados" es evitar esa doble imposición cuando en dos o más jurisdicciones fiscales soberanas se gravan los mismos ingresos, y no conceder subvenciones utilizando uno u otro método o ambos métodos.

54. Lo que no tiene precedentes en el Programa de sustitución de las EVE y lo convierte en una subvención es que compensa la doble imposición en casos en que esa doble imposición no existe.

[21] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

[22] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 35 a 37.

Como han explicado las CE en sus comunicaciones escritas, la Ley de sustitución de las EVE excluye del pago de impuestos ingresos que otros países no pretenden gravar.[23]

55. Es cierto que los ingresos excluidos del pago de impuestos como consecuencia de la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE pueden en algunos casos estar sujetos a tributación en el extranjero. El aspecto de la subvención de sustitución ampliada de las EVE que no tiene precedentes es no sólo que se aplica igualmente cuando la actividad económica tiene lugar en los Estados Unidos, sino que también puede dar lugar a una *compensación excesiva* de los impuestos pagados en el extranjero, por lo cual, además de constituir una subvención, tampoco puede considerarse como una medida para evitar la doble imposición.[24]

56. Además, aunque los países a veces consideran más adecuado utilizar uno u otro método para distintos tipos de ingresos o en distintas circunstancias, no parece que haya precedentes de que se haya autorizado a los contribuyentes a decidir, *transacción por transacción*, si desean utilizar uno u otro método.

9. La finalidad de la última frase de la nota 59 de pie de página

57. La última frase de la nota 59 de pie de página del párrafo e) del Anexo I del *Acuerdo SMC* se refiere a las "medidas *destinadas a* evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero", y no a "medidas *que* evitan la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Las palabras "destinadas a" significan que la medida tiene una *finalidad*, y a juicio de las CE, huelga decir que debe ser una finalidad de buena fe.

58. Las CE se preguntan cuál podría ser la finalidad de buena fe subyacente en el hecho de permitir a los contribuyentes que opten, *transacción por transacción*, entre dos sistemas para evitar la doble imposición. Y, si hubiera alguna buena razón para ello, ¿por qué someter el derecho a optar a condiciones como la obligación de vender "para uso final que no sea en los Estados Unidos" y la obligación de no superar un 50 por ciento de contenido extranjero, y por qué excluir del programa las ventas de gas de petróleo o de madera de construcción sin elaborar? Los Estados Unidos no han respondido a esas preguntas, lo que confirma que la finalidad del Programa de sustitución de las EVE no es evitar la doble imposición sino conceder una exención fiscal, es decir, evitar una imposición única.

10. El hecho de que algunos países puedan gravar algunos ingresos extraterritoriales no es una excusa para utilizar ese sistema contra Miembros de la OMC que no lo hacen

59. Otro argumento al que los Estados Unidos han tratado de responder es que el Programa de sustitución de las EVE no puede ser una medida para evitar la doble imposición porque excluye la tributación de los beneficios de las empresas que no están generados por un "establecimiento permanente" en el extranjero (criterio utilizado en los tratados de doble imposición), y que por tanto no pueden estar sujetos a tributación en la otra jurisdicción.[25]

60. Los Estados Unidos aducen que "hay en los países opiniones y prácticas divergentes con respecto a lo que somete a una empresa no residente a la autoridad tributaria de un país", y que por

[23] Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.6.2 (párrafos 186 a 198).

[24] Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.6.4 (párrafos 213 a 218 y 220).

[25] Comunicación en calidad de tercero del Canadá, párrafo 34; Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 193 a 198.

tanto están facultados para eximir del pago de impuestos una amplia categoría de ingresos, tal vez por el mero hecho de que puedan estar sujetos a tributación en alguna parte.[26]

61. Las CE observan que los Estados Unidos no han citado un solo ejemplo de país que gravaría los "ingresos extraterritoriales" obtenidos por empresas estadounidenses. Las referencias que hacen a los regímenes fiscales del Reino Unido y del Canadá no son convincentes, ya que esos dos países tienen tratados fiscales bilaterales con los Estados Unidos.

62. En cualquier caso, las disposiciones legales del único Estado miembro de la UE mencionado, el Reino Unido, no le llevarían a gravar los "ingresos extraterritoriales" aunque no hubiera concluido un tratado fiscal con los Estados Unidos.

63. Una lectura más cuidadosa del extracto de la publicación que los Estados Unidos han adjuntado a su segunda comunicación escrita[27] nos llevará a concluir que, fuera cual fuera la situación que prevalecía en el siglo XIX:

> "El criterio que por lo general adoptan actualmente los tribunales es preguntar si 'las actividades de las que fundamentalmente derivan los beneficios' tienen lugar en el Reino Unido."

64. Por consiguiente, el principio aplicado en el Reino Unido es que una entidad no residente puede estar sujeta al pago de impuestos sobre los beneficios de las empresas si sus beneficios "derivan fundamentalmente de actividades" en el Reino Unido. La conclusión de contratos de venta en el Reino Unido puede seguir siendo *un indicador* del comercio, y con ello de la obligación de pagar impuestos sobre los beneficios empresariales en el Reino Unido, pero la misma publicación del tratado añade que:

> si una empresa extranjera establece una oficina en el Reino Unido que simplemente realiza actividades administrativas (por ejemplo, la preparación de las cuentas internas de la empresa extranjera por lo que respecta a las ventas y las compras) o actividades de representación (por ejemplo, el proporcionar información a posibles clientes, pero no la formulación de ofertas de venta o la negociación o ejecución de contratos), no se considerará que la empresa extranjera realiza actividades comerciales en el Reino Unido.

65. No parece, por tanto, que los "ingresos extraterritoriales" estadounidenses serían gravables en el Reino Unido aunque desapareciera el tratado de doble imposición.

66. Por último, las CE se permiten señalar que aunque los Estados Unidos puedan encontrar en alguna parte del mundo algún país que grave los ingresos extraterritoriales, ello sólo justificaría la adopción de medidas para evitar la doble imposición con respecto a ese país -y no con respecto a la inmensa mayoría de países que se han comprometido por tratado a no gravar los beneficios de las empresas a no ser que exista un nexo en forma de establecimiento permanente en su territorio.

---

[26] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 61 a 64.

[27] Prueba documental EE.UU.-17.

11. La última frase de la nota 59 de pie de página se refiere únicamente a los ingresos procedentes del extranjero

67. Una razón aún más evidente del por qué el Programa de sustitución de las EVE no puede beneficiarse de la defensa basada en la última frase de la nota 59 de pie de página es que en cualquier caso esa frase sólo se aplica a los *ingresos procedentes del extranjero*.

68. Obviamente, la limitación de la aplicación de la nota 59 de pie de página a los ingresos procedentes del extranjero no es accidental. Los ingresos procedentes del extranjero son los únicos que pueden estar sujetos a doble imposición, por lo que éste es el único caso en el que la aclaración es necesaria.

69. Es interesante observar que la definición estadounidense de los ingresos procedentes del extranjero[28] está inspirada precisamente en el deseo de describir una categoría de ingresos generados en el extranjero que *probablemente estará sujeta a tributación* en otros países. De ahí que en la Explicación General de la Ley de Reforma Fiscal de 1986 elaborada por el Personal del Comité Mixto de Tributación del Congreso de los Estados Unidos se indique que la intención del Congreso era:

> asegurarse de que … con respecto a personas estadounidenses, [los Estados Unidos] sólo tratarán como ingresos procedentes del extranjero los ingresos que se hayan generado en otro país y que probablemente quedarán sujetos al pago de impuestos en el extranjero.[29]

70. Al responder a los argumentos de Australia y el Canadá, los Estados Unidos siguen confundiendo los ingresos con los pagos.[30] El hecho de que el precio de los productos vendidos "para uso final que no sea en los Estados Unidos" se reciba del extranjero puede significar que los pagos son extranjeros, pero no que los ingresos, es decir, los beneficios de esas ventas, sean extranjeros.

71. Esta confusión es aún más enigmática si se tiene en cuenta que la propia Ley de sustitución de las EVE hace una distinción entre ingresos y pagos al establecer en el nuevo artículo 941(a)(1) que la exclusión fiscal puede calcularse ya sea como el 1,2 por ciento de los pagos o como el 15 (o 30) por ciento de los ingresos, es decir, de los beneficios.

72. Esta confusión deliberada entre ingresos y pagos permite a los Estados Unidos simular que los beneficios a los que está protegiendo del pago de impuestos de algún modo tienen su *origen* fuera de los Estados Unidos. Lo cierto es que sólo los pagos pueden tener origen extranjero (porque derivan de ventas "que no sean para uso final en los Estados Unidos"), mientras que los beneficios están generados en su totalidad por actividades económicas realizadas en los Estados Unidos.

12. El párrafo 4 del artículo III del GATT prohíbe los incentivos a los productos nacionales

73. Señor Presidente, distinguidos miembros del Grupo Especial, dado que a nuestro entender la limitación del contenido extranjero infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, podemos ser relativamente breves en nuestro análisis del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

74. No creemos que haya mucho que añadir a la alegación de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Los Estados Unidos apenas han respondido a ella. En la medida en

[28] Aunque en la legislación de los Estados Unidos no hay una definición expresa de esta noción, la definición está implícita en los artículos 861 a 865 del IRC.

[29] Véase la Prueba documental CE-15, página 918.

[30] Los Estados Unidos llegan incluso a decir que "las ventas de exportación son una forma de transacción extranjera", Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 57.

que lo han hecho, no han abordado el contenido de la alegación de las CE, sino más bien 1) alegado que las CE incurren en error al describir la limitación del contenido extranjero -lo que a su vez falsea los argumentos de las CE, y 2) alegado que faltan pruebas- estableciendo así un criterio en materia de pruebas tan vago como injustificado. Nos limitaremos, por ello, a mencionar lo siguiente:

- el párrafo 4 del artículo III **se aplica a los incentivos** para la utilización de productos nacionales;

- en las alegaciones relativas a una medida de aplicación general, según el párrafo 4 del artículo III, las **condiciones probatorias no tienen por qué ser más estrictas**;

- la **limitación del contenido local es una prescripción relativa a los productos**, no a las empresas. Como esta última cuestión es objeto de una de las preguntas del Grupo Especial, nos referiremos a ella con más detalle en nuestra respuesta.

75. Los Estados Unidos opinan que la Ley de sustitución de las EVE no "requiere" el empleo de productos manufacturados estadounidenses.[31]

76. Sin embargo, los Estados Unidos no niegan que existe una limitación del contenido extranjero, que ellos mismos denominan "norma del 50 por ciento"[32], o incluso "requisito".[33] Los Estados Unidos tampoco han negado que las ventajas fiscales que proporciona la Ley de sustitución de las EVE sólo pueden obtenerse si esa norma se satisface.

77. Como hemos recordado en la primera comunicación escrita de las CE, el término "prescripción" en el párrafo 4 del artículo III no abarca únicamente las medidas en virtud de las cuales una empresa está jurídicamente obligada a cumplir una obligación, sino también los casos en los que "una empresa acepta voluntariamente [hacer algo] con objeto de obtener una ventaja del gobierno".[34] Las prescripciones englobadas en este último grupo se examinaron, por ejemplo, en los asuntos *CEE - Piezas y componentes*, *Canadá - FIRA* y, más recientemente, *Canadá - Automóviles*.[35]

78. Dado que no se discute que la "norma del 50 por ciento" tiene que satisfacerse para obtener las ventajas fiscales, las partes están de acuerdo en que existe una "prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

79. Para que quede constancia, queremos corregir las citas que los Estados Unidos han hecho de la primera comunicación escrita de las CE.[36] Las dos primeras citas utilizan la palabra "prescripción" en el sentido que se le da en el párrafo 4 del artículo III. La tercera cita no hace referencia a la Ley de sustitución de las EVE, como indican los Estados Unidos, sino a uno de los elementos del Anexo del *Acuerdo sobre las MIC*.

---

[31] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

[32] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, secciones E y F.

[33] Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

[34] Informe del Grupo Especial *CEE - Piezas y componentes*, citado en la nota 69 de pie de página de la Primera comunicación escrita de las CE; párrafos 191 a 195.

[35] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 201.

[36] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 213, donde se hace referencia a los párrafos 203, 206 y 217 de la Primera comunicación escrita de las CE.

80. En cualquier caso, las CE han hecho saber claramente que a su juicio la Ley no contiene una obligación expresa de que los productores estadounidenses utilicen "artículos" estadounidenses.[37] Por tanto, no puede sostenerse que los argumentos de las CE citados por los Estados Unidos signifiquen lo contrario.

81. La limitación del contenido extranjero es una prescripción que **afecta** a la "venta … compra … o uso" de productos y otorga a los productos importados un trato menos favorable que a los estadounidenses. Las CE han demostrado, en relación con sus alegaciones en virtud de los apartados a) y b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, que la limitación del uso de artículos extranjeros obligará en la práctica a utilizar productos estadounidenses para las mercancías en las que el valor de las materias primas y los componentes represente más del 50 por ciento del precio total. Sin embargo, recuerdan que el párrafo 4 del artículo III también abarca las hipótesis en las que, sin que sea estrictamente necesario utilizar productos nacionales, **se inducirá a los productores** a hacerlo. Toda prescripción que "afecte" a la venta … compra … o utilización de productos está englobada en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III. Como indicó el Órgano de Apelación en el asunto *CE - Bananos*, la palabra "afectar" "denota una medida que tiene 'un efecto sobre', y ello indica un amplio campo de aplicación".[38]

82. La limitación del contenido extranjero otorga un "trato menos favorable" a los "artículos" extranjeros que pueden componer "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", porque concede a los "artículos" de origen estadounidense una ventaja competitiva frente a los productos similares de origen extranjero. En caso de igualdad de todas las demás condiciones de la competencia, la compra de productos nacionales ofrecerá la ventaja adicional de facilitar que los productos estadounidenses se consideren "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y obtengan las ventajas del Programa de sustitución de las EVE.

83. El Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - FIRA* tuvo que analizar una situación análoga. El objeto de su examen eran determinados compromisos de compra que debían asumirse como condición para que se autorizaran las inversiones de los inversores extranjeros en el Canadá.[39] Algunos de esos compromisos conllevaban ofertas de adquirir productos canadienses sólo si, en comparación con los productos importados similares, estaban disponibles en condiciones competitivas. El Grupo Especial constató que esos compromisos contravenían el párrafo 4 del artículo III porque

> en los casos en que el producto importado y el producto nacional se ofrecen en condiciones equivalentes, la observancia del compromiso implicaría **dar la preferencia** al producto nacional. La cuestión de que el inversor extranjero opte o no por comprar bienes canadienses en situaciones concretas determinadas no está en discusión.[40]

84. Esas consideraciones pueden aplicarse *a fortiori* al presente caso. Como se ha indicado, el hecho de que los productores estadounidenses, si utilizan insumos nacionales, puedan estar seguros de que no se les privará de la posibilidad de obtener las ventajas fiscales, es una ventaja otorgada por el Gobierno a los productos estadounidenses y que discrimina contra los productos importador similares.

---

[37] Véase, por ejemplo, el párrafo 194 de la Primera comunicación escrita de las CE.

[38] Informe del Órgano de Apelación, *CE - Bananos*, párrafo 220.

[39] Informe del Grupo Especial, *Canadá - FIRA*, párrafo 5.4.

[40] Informe del Grupo Especial, *Canadá - FIRA*, párrafo 5.4 (negrita añadida).

85. La única otra respuesta de los Estados Unidos a la alegación de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III consiste en inventar un nuevo criterio en materia de pruebas para los casos centrados en medidas de aplicación general (en contraste con las medidas específicas por productos). Sin embargo, contrariamente a lo que sostienen los Estados Unidos, el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 **no impone "condiciones probatorias más estrictas"** cuando se impugnan medidas de carácter general.

86. Las CE se limitarán a remitir al Grupo Especial a anteriores informes de grupos especiales en los que se han apoyado en su primera comunicación escrita[41] y en los que también se analizaban medidas de aplicación general. Son los siguientes:

- *Canadá - FIRA*
- *Estados Unidos - Artículo 337*
- *CEE - Piezas y componentes*

87. En ninguno de los casos arriba citados estableció un grupo especial un criterio en materia de pruebas distinto, y mucho menos "más estricto", del tipo propugnado por los Estados Unidos en su primera comunicación escrita. En cualquier caso, los grupos especiales que han analizado alegaciones en virtud del párrafo 4 del artículo III se han remitido de manera indiferenciada a asuntos anteriores en los que se examinaban medidas de carácter general o específicas por productos. Además, han señalado que

> la prescripción del párrafo 4 del artículo III se refiere a "las oportunidades de competencia relativas que crea el Gobierno en el mercado …";
>
> y que
>
> "para determinar si se ha producido o no una infracción del párrafo 4 del artículo III no es necesario examinar por separado si una medida confiere protección a la producción nacional".[42]

No es casual que los Estados Unidos no hayan podido remitirse a ningún antecedente que justifique el criterio en materia de pruebas que acaban de crear.

88. Aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que tuviera que hacerse alguna referencia al modo en que una "prescripción" de carácter general se aplica a distintas clases de productos, las CE han presentado en su anexo pruebas sobre sectores donde el uso de insumos estadounidenses es imprescindible. Estas pruebas son *a fortiori* suficientes para sostener más allá de toda duda que la "prescripción" objeto de examen otorga un trato menos favorable, ya que, si las demás condiciones son iguales, hace que los insumos nacionales sean más atractivos que los extranjeros.

13. Prueba documental confidencial EE.UU.-9

89. La reacción inmediata de las CE a la prueba documental confidencial EE.UU.-9 es: ¿Y qué?

90. Las CE no dudan de que habrá en el mundo alguna empresa que podría estudiar la posibilidad de asimilarse a las empresas estadounidenses, en función de las condiciones exactas que en su momento establezcan los Estados Unidos. Como a estas alturas el Grupo Especial sabe

[41] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 191 y siguientes.

[42] Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.78; Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 201 y nota 73 de pie de página.

perfectamente, las CE no alegan, en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, que ninguna empresa extranjera utilizará la subvención ampliada de sustitución de las EVE, sino que la subvención básica de sustitución de las EVE sigue estando supeditada a la exportación, y que en muchos casos la utilización de la subvención ampliada de sustitución de las EVE obligará a las empresas extranjeras a utilizar artículos estadounidenses.

91. Si el Grupo Especial estima que la información contenida en la prueba documental EE.UU.-9 es pertinente para su decisión sobre el presente asunto, las CE deberían recabar ciertas aclaraciones y respuestas que solicitarían que el Grupo Especial transmitiera a los Estados Unidos y a la empresa que ha hecho la declaración contenida en la citada prueba documental, en ejercicio de las facultades que otorga al Grupo Especial el artículo 13 del *ESD*.

92. Por el momento, las CE se limitarán a indicar que los Estados Unidos sólo han presentado una declaración de una empresa que tiene intención de utilizar la subvención ampliada de sustitución de las EVE, y que esa empresa no es sino una de las 50 filiales extranjeras importantes[43] de la empresa matriz estadounidense.

Muchas gracias por su atención.

[43] Fuente: Informe de la empresa matriz estadounidense a la Comisión de Bolsa y Valores, expediente, 29 de marzo de 2000.

Lista de Pruebas documentales

EC-14 Extracto del informe fiscal de BNA *Daily*, 8 de marzo de 2001 (donde se cita a Dirk Suringa, de la Oficina del Asesor Fiscal Internacional del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos).

EC-15 Extracto de la Explicación General de la Ley de Reforma Fiscal de 1986 elaborada por el Personal del Comité Mixto de Tributación del Congreso.

ANEXO D-2

DECLARACIÓN FINAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(16 de marzo de 2001)

Señor Presidente, señores miembros del Grupo Especial,

1. Permítanme expresarles nuestro agradecimiento por habernos escuchado tan atentamente estos últimos días y por sus estimulantes preguntas. Adjuntamos una versión escrita de nuestras respuestas, y les daremos respuestas más plenas y detalladas a más tardar el 27 de marzo, fecha límite establecida por el Grupo Especial.

2. Deseamos ahora hacer algunas observaciones finales para poner de relieve varias cuestiones cruciales suscitadas por el debate.

1. Los objetivos y efectos de la Ley de sustitución de las EVE

3. Una característica frustrante - pero reveladora - de nuestro debate ha sido las veces que los Estados Unidos han respondido que no conocen las razones ni los efectos de muchas disposiciones de la Ley de sustitución de las EVE.

4. Merece la pena pasar revista a estas confesiones de falta de justificación, explicación y análisis hechas por los Estados Unidos:

- los efectos estimados de la nueva legislación en los ingresos fiscales;[1]
- los factores que se consideró daban lugar al aumento de gastos impositivos;[2]
- las razones por las que determinados productos no pueden dar lugar a ingresos excluidos;[3]
- las razones por las que el Presidente está autorizado para excluir otras categorías de productos cuya oferta escasea;[4]
- las razones y los efectos previstos de la denominada norma del 50 por ciento;[5]

[1] [Pregunta 2] ¿De dónde deriva el aumento de gastos, en comparación con las disposiciones relativas a las EVE, indicado por la Oficina Presupuestaria del Congreso? Respuesta: los Estados Unidos no lo saben.

[2] [Pregunta 3] ¿Qué parte del aumento de los gastos impositivos se atribuye a la mayor cobertura de productos de la Ley vigente (productos de defensa) y qué parte a otros factores (por ejemplo, transacciones de mercancías manufacturadas en el extranjero). Los Estados Unidos no lo saben.

[3] [Pregunta 6a] ¿Por qué hay cinco categorías de productos (por ejemplo, el petróleo y la madera blanda de construcción) que no pueden dar lugar a ingresos excluidos? Los Estados Unidos no lo saben.

[4] [Pregunta 6b] ¿Por qué está el Presidente autorizado a excluir otras categorías de productos cuya oferta escasea? Los Estados Unidos no lo saben.

[5] [Pregunta 12] ¿Cuáles son los objetivos de la norma del 50 por ciento? Los Estados Unidos no lo saben.

- si la Ley de sustitución de las EVE se aplica a los productos agropecuarios producidos en el extranjero, en particular los cultivos y los productos básicos, y en qué forma se aplica.[6]

5. Sin embargo, los antecedentes legislativos ponen de manifiesto que la Administración estadounidense participó estrechamente en el proceso de aprobación del proyecto de ley y debía haber sido capaz de dar explicaciones sobre la finalidad y los efectos de la Ley de sustitución de las EVE. Esto es algo que se observa claramente en la siguiente declaración del Presidente de los Estados Unidos, Sr. Clinton, cuando firmó la Ley de sustitución de las EVE:

> … La promulgación de esta Ley es posible gracias a la extraordinaria cooperación de ambos partidos entre el Congreso y mi Administración y a la fuerte participación de la comunidad empresarial.[7]

6. Habida cuenta de esta falta de colaboración de los Estados Unidos, las CE facilitan al Grupo Especial los siguientes elementos de los antecedentes legislativos, contenidos en los documentos que adjuntamos a esta declaración, que ponen más claramente de manifiesto la atención que se prestó a las disposiciones, sus objetivos y los efectos previstos.

7. En primer lugar, un comunicado de prensa titulado "El Comité aprueba la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", 27 de julio de 2000 (Prueba documental EC-17).

> "Estamos estudiando uno de los proyectos de ley más importantes de este Congreso. El proyecto es crucial para garantizar la competitividad de los Estados Unidos en el mercado mundial. Es crucial para nuestra economía. Y, más importante, es crucial para preservar decenas de miles de empleos para trabajadores americanos y sus familias. A mi juicio, el criterio adoptado en la Ley es la mejor manera de cumplir tanto la decisión como las obligaciones derivadas de nuestros acuerdos comerciales, preservando al mismo tiempo nuestra competitividad mundial. La cuestión es compleja, pero hay motivos fundamentales para solucionarla", dijo el Presidente Bill Archer (Republicano-Texas).
>
> "Un grupo de grandes especialistas fiscales y comerciales encabezado por el Secretario Adjunto Eizenstat ha trabajado sin descanso durante meses para encontrar un modo de satisfacer la decisión del Órgano de Solución de Diferencias de la OMC", dijo el prominente miembro de la minoría Charles Rangel (Demócrata-Nueva York).[8]

8. En segundo lugar, un extracto de la publicación *Worldwide Tax Daily*, 24 de julio de 2000, "*US Congressional taxwriters discuss FSC legislation*", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J; analistas fiscales (Prueba documental EC-18).

> [Pregunta 13] ¿Cuáles son entonces los <u>efectos</u> de la norma del 50 por ciento? Los Estados Unidos no lo saben.

[6] [Pregunta 16] ¿Hay alguna pauta sobre la manera en que la Ley de sustitución de las EVE se aplica a los productos agropecuarios producidos en el extranjero, en particular los cultivos y los productos básicos? Los Estados Unidos no tienen conocimiento de pauta alguna.

[7] Prueba documental EC-16: declaración de Clinton con ocasión de la firma de la Ley de sustitución de las EVE, Oficina del Secretario de Prensa de la Casa Blanca, Hanoi (Vietnam), 17 de noviembre de 2000.

[8] Prueba documental EC-17 - Comunicado de prensa del Gobierno, "el Comité aprueba la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", 27 de julio de 2000.

> Funcionarios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos se reunieron con legisladores fiscales del Congreso a última hora del día 21 de julio para examinar el proyecto de ley que modificaría la legislación relativa a las empresas de ventas en el extranjero (EVE) para compatibilizarla con el régimen fiscal de la OMC.
>
> La finalidad de las conversaciones, que se celebraron a puerta cerrada, era asesorar a los principales asistentes legislativos sobre los detalles del proyecto EVE antes de que el Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara examinara la medida…
>
> El proyecto de ley se basa en buena medida en el proyecto de sustitución del régimen aplicable a las EVE presentado en mayo a los funcionarios comerciales de la Unión Europea por el Secretario Adjunto Stuart Eizenstat. En el curso de la semana pasada, el Comité Mixto de Tributación de los Estados Unidos ha traducido a terminología jurídica la propuesta del Departamento del Tesoro…[9]

9. A continuación, la prueba documental que distribuimos esta mañana, un extracto de las Actas del Congreso, Cámara de Representantes, 14 de noviembre de 2000 (Prueba documental EC-19).

En la página H11891, el congresista Levin explica lo siguiente:

> "Al mismo tiempo, y quiero subrayarlo, del propio proyecto de ley tal como figura en el informe del Comité se desprende claramente que el proyecto no ofrece incentivos para que los productores estadounidenses trasladen sus operaciones al extranjero. Define cuidadosamente los bienes que pueden ser objeto de transacciones reguladas por el nuevo régimen fiscal. No más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de esos bienes puede consistir en a) componentes que no sean estadounidenses, más b) mano de obra directa que no sea estadounidense. La disposición ha sido cuidadosamente analizada por quienes formamos parte del Comité de Medios y Arbitrios y por el Departamento del Tesoro, y además, si me permiten añadirlo, por el jefe de la minoría."

En la página H11893, el congresista Rangel explica lo siguiente:

> "Sr. Presidente, permítame expresar mi agradecimiento al Presidente del Comité de Medios y Arbitrios, al caballero de Texas (Sr. Archer), y a mis compañeros demócratas, y unirme a mis colegas presentes para pedir su apoyo a esta disposición legislativa, que está respaldada por el Presidente y en la que han trabajado el Secretario en funciones Stuart Eizenstat, el Secretario auxiliar Jon Talisman, y el Senado, que ha introducido algunos cambios."

En la página H11894, el congresista English explica que:

> "Esta es una disposición legislativa crucial para proteger los empleos de familias de trabajadores de las que forman parte personas que desempeñan algunos de los empleos orientados a la exportación mejor pagados de América…"

En la página H11896, el congresista Defazio afirma que:

> "Sin que al parecer les preocupara la hipocresía, inmediatamente después de la resolución del Órgano de Apelación de la OMC, la Administración Clinton, algunos miembros del Congreso y la comunidad empresarial expresaron abiertamente la

[9] Prueba documental EC-18 - *Worldwide Tax Daily*, 24 de julio de 2000, "*US Congressional taxwriters discuss FSC legislation*", Goulder, Robert, Donmoyer, Ryan J; analistas fiscales.

necesidad de mantener en alguna forma la subvención y empezaron a reunirse en secreto para determinar con detalle la manera de eludir la resolución de la OMC y mantener estos incentivos fiscales valorados en muchos miles de millones de dólares."

2. La existencia de una subvención

10. Los Estados Unidos piden al Grupo Especial que acepte que los Miembros de la OMC tienen aparentemente un derecho ilimitado a eximir de tributación cualquier tipo de ingresos y después alegar que no están otorgando una subvención porque han modificado el punto de referencia vigente con arreglo al cual debe determinarse la existencia de una subvención. Llevado a su conclusión lógica, este criterio significaría que jamás se condonarían ingresos como se contempla en el artículo 1 del Acuerdo SMC, porque esos ingresos nunca "se percibirían en otro caso", ya que a esos efectos el Gobierno en cuestión habría desplazado la "frontera exterior" de su jurisdicción fiscal. En esas circunstancias, no existirían subvenciones derivadas de exenciones fiscales, lo que sería una sorpresa desagradable para mucha gente en los Estados Unidos, y especialmente para la Administración de Importación del Departamento de Comercio, que impone con regularidad derechos compensatorios contra esas medidas cuando las adoptan otros países. En sus preguntas a los Estados Unidos, las CE han presentado ejemplos de esas medidas.

11. Los Estados Unidos alegan que al excluir los ingresos extraterritoriales (o al menos parte de ellos) de tributación en los Estados Unidos están ejercitando su potestad soberana de no gravar determinados ingresos. Lo que de hecho están haciendo es ejercitar su autoridad soberana para otorgar una subvención. No hay en ello nada inherentemente ilícito, salvo que, como se explicará más adelante, esas subvenciones son de la categoría de las subvenciones prohibidas.

3. La supeditación a la exportación

12. La Ley requiere que los productos vendidos estén destinados a uso final fuera de los Estados Unidos. Los Estados Unidos siguen pasando por alto la evidencia de que por lo que respecta a las transacciones de productos estadounidenses sólo hay una forma de obtener la subvención: la exportación. En su declaración oral, los Estados Unidos llegaron incluso a decir que los productores estadounidenses no están obligados a exportar para obtener la subvención, ya que podrían, por ejemplo, decidir producir en el extranjero y así generar ingresos excluidos.

13. Con arreglo a esa argumentación, todas las disciplinas del Acuerdo SMC quedarían reducidas a la inutilidad. Para empezar, ninguna subvención sería jamás específica. No habría especificidad regional, ya que cualquier empresa podría trasladarse a una región que reúna las condiciones establecidas. No habría especificidad sectorial, porque cualquier empresa podría diversificarse introduciéndose en el sector que reúna las condiciones establecidas. Sin embargo, el Departamento de Comercio, en su práctica en materia de derechos compensatorios, mantiene que las subvenciones limitadas a determinadas regiones o sectores son específicas. No vemos razones para discrepar de su criterio.

14. Como ya hemos dicho, la supeditación, como el beneficio, no existe en abstracto. La supeditación a la exportación tiene que determinarse en relación con los receptores efectivos de la subvención.

15. Al adoptar esta Ley, los Estados Unidos sabían que estaban adoptando una medida para promover las exportaciones, como ponen de manifiesto las declaraciones arriba citadas. Esto se desprende con la misma claridad del texto de la Ley. Los Estados Unidos no han podido explicar por qué motivo se excluyen los productos cuya oferta escasea. La respuesta que sugerimos es sencilla: porque los Estados Unidos no quieren promover la exportación de esos productos.

4. La limitación del contenido extranjero

16. Ya hemos indicado más arriba que se puede encontrar una explicación a la limitación del contenido extranjero en los antecedentes legislativos, como la declaración del Sr. Levin de que:

> "…el proyecto no ofrece incentivos para que los productores estadounidenses trasladen sus operaciones al extranjero. Define cuidadosamente los bienes que pueden ser objeto de transacciones reguladas por el nuevo régimen fiscal. No más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de esos bienes puede consistir en a) componentes que no sean estadounidenses, más b) mano de obra directa que no sea estadounidense. La disposición ha sido cuidadosamente analizada por quienes formamos parte del Comité de Medios y Arbitrios y por el Departamento del Tesoro, y además, si me permiten añadirlo, por el jefe de la minoría."

5. La Ley obliga a otorgar subvenciones prohibidas

17. Esto nos lleva a una cuestión de carácter más jurídico, concretamente que la Ley es incompatible con el Acuerdo SMC porque obliga a otorgar las subvenciones prohibidas si los contribuyentes satisfacen las condiciones. El texto no impide otorgar esas subvenciones. Las autoridades fiscales estadounidenses no están facultadas para prohibirlas cuando, por ejemplo, infrinjan el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

6. La defensa basada en la doble imposición

18. Lo primero que han destacado las CE en relación con la defensa de los Estados Unidos basada en la doble imposición es la total ausencia, en los antecedentes legislativos, de cualquier referencia a problemas de doble imposición. Las CE remiten de nuevo al Grupo Especial a los extractos de los antecedentes legislativos que figuran en las pruebas documentales; en ninguno de ellos se habla de problemas de doble imposición.

19. Una de las razones por las que la defensa es insostenible es porque con arreglo a la Ley de sustitución de las EVE un exportador estadounidense no tiene necesariamente que realizar ninguna actividad fuera de los Estados Unidos que pueda generar ingresos que otros países tratarían de gravar.

20. En este contexto, las CE han resaltado la significación de la norma internacionalmente reconocida de que los beneficios mercantiles de las empresas no residentes sólo pueden gravarse si se obtienen en relación con un "establecimiento permanente".

21. De la existencia de esa norma son prueba los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, que tanto las CE como los Estados Unidos utilizan como prueba de la práctica internacional.

22. Como los ingresos excluidos sólo pueden derivar de actividades comerciales, los países que no son el país de residencia del contribuyente sólo pueden gravar legítimamente los beneficios de esas actividades si derivan de actividades comerciales realizadas por medio de un establecimiento permanente.

23. Los Estados Unidos han sugerido que el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio podría de algún modo establecer un límite más bajo para determinar la existencia de un establecimiento permanente, aunque las actividades extranjeras no tengan carácter permanente. En apoyo de esos argumentos, los Estados Unidos han hecho citas incompletas del párrafo del artículo 5 arriba mencionado y de su Comentario. Las CE consideran que merece la pena leer en su totalidad el párrafo 5 del artículo 5 y su Comentario.

> No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6 , actúe por cuenta de una empresa del otro Estado contratante y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado (párrafo 5 del artículo 5, subrayado añadido).

24. Además, el Comentario del párrafo 5 del artículo 5[10] indica claramente que

> El uso de la expresión "establecimiento permanente" en este contexto presupone, naturalmente, que la persona (el agente dependiente) hace uso de sus facultades reiteradamente y no sólo en casos aislados.[11]

25. En el Comentario se indica asimismo que

> Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el apartado 5 simplemente ofrece un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado.[12]

26. Por tanto, el párrafo 5 del artículo 5 sólo establece un criterio alternativo al que ofrecen los párrafos 1 y 2, y en ningún caso sugiere que pueda existir un establecimiento permanente sin un considerable grado de permanencia.

27. Contrariamente a la alegación de los Estados Unidos de que las CE, en su Segunda Comunicación escrita, han omitido parte del artículo 5 y sugerido que el concepto de establecimiento permanente en esa disposición está limitado a la existencia de un lugar fijo de negocios, las CE, al hacer su Segunda Comunicación escrita, tuvieron cuidadosamente en cuenta todo el alcance de los artículos 5 y 7 del Convenio y concluyeron que la Ley de sustitución de las EVE en ningún caso requiere, para que un contribuyente estadounidense tenga acceso a la subvención, que se realicen actividades en el extranjero que por su naturaleza constituirían un establecimiento permanente.

28. En efecto, es de capital importancia tener en cuenta que la prescripción relativa a los procesos económicos en el extranjero de la Ley de sustitución de las EVE se basa en un criterio de costo porcentual, y puede satisfacerse sin realizar ninguna actividad fuera de los Estados Unidos. En este contexto es igualmente importante tener en cuenta que los contribuyentes estadounidenses que quieran acceder a la subvención pueden encargar a terceros independientes todas las actividades que haya que realizar fuera de los Estados Unidos, si hubiera que realizar alguna. De ello se sigue que las jurisdicciones extranjeras no tratarían de afirmar sus derechos impositivos sobre los ingresos excluidos tal como se definen en la Ley de sustitución de las EVE, y se sigue igualmente que ésta no tiene por objeto servir como medida para evitar la doble imposición.

---

[10] Prueba documental US-18.

[11] Comentario del párrafo 5 del artículo 5 (párrafo 32).

[12] Comentario del párrafo 5 del artículo 5 (párrafo 35).

7. La nota 59

29. Las CE han explicado que en el presente caso no es necesario establecer la condición y el sentido exactos de la nota 59. Basta con tener en cuenta que la Ley de sustitución de las EVE no es una medida para evitar la doble imposición y no está limitada a los ingresos procedentes del extranjero.

30. Tanto si se considera que esto es una referencia a un criterio de la OMC como si se opina que debe evaluarse, al igual que los ingresos condonados, por referencia al sistema fiscal del país de que se trate, la Ley de sustitución de las EVE no satisface esa condición.

8. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el apartado 4 del artículo III del GATT de 1994

31. La mejor manera de sintetizar lo relativo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es recordar lo que el Grupo Especial ha preguntado a los Estados Unidos en la pregunta 9.

32. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, como hemos indicado, prohíbe las condiciones que den preferencia a los productos nacionales en *cualquier* caso.

33. Los propios Estados Unidos han reconocido que puede haber casos en los que sea necesaria la utilización de artículos estadounidenses.

34. Esto significa *a fortiori* que la limitación del contenido extranjero ofrecerá un incentivo a los productos nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III.

Lista de Pruebas documentales

35. EC-16 Declaración del Presidente Clinton con ocasión de la firma de la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE - Oficina del Secretario de Prensa de la Casa Blanca, Hanoi (Vietnam), 17 de noviembre de 2000.

36. EC-17 Comunicado de prensa del Gobierno "el Comité aprueba la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", 27 de julio de 2000.

EC-18 *Worldwide Tax Daily*, 24 de julio de 2000, "*US Congressional taxwriters discuss FSC legislation*", Goulder, Robert, Donmoyer, Ryan J; analistas fiscales.

EC-19 Actas del Congreso, Cámara de Representantes, 14 de noviembre de 2000.

EC-20 Reglamento de los Estados Unidos sobre el funcionamiento del Programa EVE, 6 de marzo de 2001.

ANEXO D-3

DECLARACIÓN ORAL DE LOS ESTADOS UNIDOS

(13 de marzo de 2001)

I. INTRODUCCIÓN

1. Sr. Presidente, señores miembros del Grupo Especial: en nombre de la delegación de los Estados Unidos quiero darles las gracias por la oportunidad de comparecer hoy ante ustedes. Somos conscientes del gran número de cuestiones sometidas a la consideración del Grupo Especial, del volumen de la documentación que se le ha presentado y de la gravedad de las cuestiones que debe ponderar. Les expresamos nuestro reconocimiento por la buena disposición que les ha llevado a aceptar este importante desafío y les agradecemos sus servicios para tratar de resolver esta diferencia y contribuir a la consecución de los objetivos del sistema multilateral.

2. A estas alturas, el Grupo Especial sabe perfectamente que los Estados Unidos no creen que las CE hayan conseguido demostrar que la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 -que en adelante denominaré "la Ley"- es incompatible con las obligaciones asumidas por los Estados Unidos en la OMC. A nuestro entender, las CE consideran que la Ley es algo inhabitual, y por ello mantienen que de algún modo debe ser incompatible con las normas de la OMC. Aparentemente, las CE creen que la Ley es distinta de otras medidas con las que están familiarizadas y que tratan de alcanzar los mismos objetivos. Las CE no aceptan que la Ley sólo reproduzca parcialmente algunos aspectos de los regímenes fiscales europeos, o que sólo siga parcialmente las directrices de la OCDE. Por último, las CE no creen que la Ley sea suficientemente distinta de las disposiciones relativas a las EVE.

3. Sin embargo, ninguna de esas razones basta para constatar que una medida es incompatible con las obligaciones asumidas en los tratados. Se trata simplemente de justificaciones específicas *ex post facto* para llegar al resultado apetecido.

4. El enfoque del tipo "lo conozco cuando lo veo" propugnado por las CE, aunque les resulte conveniente en función de sus objetivos inmediatos, no puede contribuir al objetivo del ESD de aportar "seguridad y previsibilidad al sistema multilateral de comercio".[1] Tampoco es el más apropiado para "lograr una solución satisfactoria de la cuestión".[2]

5. Por esas razones, el ESD requiere que las diferencias se resuelvan "de conformidad con las normas usuales de interpretación del derecho internacional público".[3] Es ciertamente curioso que en la primera ronda de esta diferencia las CE insistieran en una adhesión estricta al texto de los acuerdos pertinentes interpretados de conformidad con las normas usuales de interpretación del derecho internacional público. Las CE reprocharon a los Estados Unidos que se apoyaran en materiales distintos del texto, como el Entendimiento de 1981. En lo fundamental, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación se mostraron de acuerdo con las CE.

6. Ahora parece que la situación ha cambiado, y que son los Estados Unidos, y no las CE, quienes se adhieren al texto. Como se explica en las comunicaciones de los Estados Unidos, éstos se

[1] ESD, párrafo 2 del artículo 3.

[2] ESD, párrafo 4 del artículo 3.

[3] ESD, párrafo 2 del artículo 3.

atuvieron al texto y a la decisión de este Grupo Especial y del Órgano de Apelación al elaborar la Ley. Sin embargo, después de haberlo hecho, los Estados Unidos tienen que hacer frente a argumentos que no se basan en el texto o que por su propia naturaleza no son textuales. Esos argumentos tratan de ensanchar el alcance de las normas de la OMC más allá de su sentido corriente, y si se aceptaran añadirían a las disposiciones de la OMC nuevas prescripciones y condiciones que sencillamente no existen.

II. CUESTIONES FUNDAMENTALES PLANTEADAS POR EL PRESENTE CASO

7. Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que para llegar a una decisión en el presente asunto que sea acorde con los métodos de interpretación adecuados y contribuya a la consecución de los objetivos del sistema de solución de diferencias, el Grupo Especial deberá dar respuesta a ciertas cuestiones esenciales relacionadas con el sentido de las disposiciones pertinentes de la OMC que el presente asunto ha planteado. Los Estados Unidos expondrán brevemente esas cuestiones cruciales, para responder después a algunos de los argumentos específicos formulados por las CE en sus comunicaciones.

8. A juicio de los Estados Unidos, las principales cuestiones son las siguientes:

En primer lugar, si la Ley otorga una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC porque, aunque en general excluye de tributación a los ingresos extraterritoriales, grava algunos ingresos extraterritoriales.

En segundo lugar, si la Ley está supeditada a la exportación con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC porque la exportación es una forma, aunque no la única, de generar ingresos extraterritoriales excluidos.

Y en tercer lugar, si la Ley <u>no</u> constituye una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 de pie de página del Acuerdo SMC porque no limita su exclusión a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero.

9. Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que la respuesta a estas preguntas es negativa en cada uno de los casos.

A. UNA EXCLUSIÓN FISCAL PUEDE SER PARCIAL Y NO SER UNA SUBVENCIÓN

10. En relación con el carácter parcial de la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley, parece indiscutible que los Miembros de la OMC pueden abstenerse de gravar cualquier categoría de ingresos que deseen. Como ha explicado el Órgano de Apelación, los Miembros tienen "la potestad soberana … de no gravar determinadas categorías de ingresos".[4] Sin embargo, la cuestión sometida a la consideración del Grupo Especial es si los Miembros pueden decidir no gravar parcialmente una categoría de ingresos.

11. La dificultad para resolver esa cuestión reside en la definición de lo que constituye una categoría de ingresos y en las circunstancias en las que una exclusión parcial de una categoría puede equivaler al otorgamiento de una subvención. El Órgano de Apelación observó que estos casos son difíciles de resolver en abstracto, afirmando que "las palabras 'se condonen' sugieren que el Gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que 'en otro caso' se percibirían. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto, porque todos los gobiernos pueden en teoría gravar *todos* los ingresos".[5] El Órgano de Apelación explicó que una exclusión tributaria debe compararse con "la

[4] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (cursiva en el original).

[5] *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (cursiva en el original).

norma nacional vigente" del Miembro en cuestión para determinar si se han condonado ingresos "que en otro caso se percibirían".[6] Por tanto, si la "norma nacional vigente" del sistema fiscal de un Miembro no gravaría una categoría de ingresos que está excluida por una medida impugnada, no puede decirse que "en otro caso se percibirían" ingresos.

12. La Ley no condona ingresos si se compara con cualquier norma vigente en los Estados Unidos. No hay ningún "punto de referencia normativo" en virtud del cual se gravarían los ingresos extraterritoriales, a no ser que se presuponga, en contravención del razonamiento del Órgano de Apelación, que los Estados Unidos gravan *todos* los ingresos. La Ley define los ingresos extraterritoriales excluidos, y esa definición, como todas las definiciones, engloba una categoría de elementos que satisfacen sus condiciones y una categoría de elementos que no la satisfacen. Sin embargo, el mero hecho de que la definición legal de los ingresos extraterritoriales excluidos no incluya todos los ingresos que los Estados Unidos teóricamente podrían gravar no convierte la Ley en una subvención. Si el Grupo Especial llegara a otra conclusión, cualquier categoría de ingresos definida que no estuviera sujeta a tributación constituiría una subvención. Una exención de participación del 95 por ciento aplicable a los dividendos en el extranjero repatriados sería una subvención, ya que conlleva la tributación del restante 5 por ciento. Y evidentemente una exención del 75 por ciento aplicable a los ingresos de sucursales en el extranjero parecería una subvención, porque el restante 25 por ciento está sujeto al pago de impuestos.

13. Si el Grupo Especial adoptara el criterio circular consistente en contraponer la "norma general" a la "excepción" propugnado por las CE, las consecuencias serían de largo alcance. Por consiguiente, si aceptara el razonamiento de las CE, el Grupo Especial tendría que articular algún criterio para determinar cuándo una norma tributaria es una "norma general" y cuándo no lo es.

14. Por lo que respecta a la Ley, tanto su estructura como sus antecedentes legislativos indican que los Estados Unidos trataron de hacer de la exclusión de los ingresos extraterritoriales una parte de su "norma general" aplicable a la tributación de los ingresos en los Estados Unidos. Por tanto, el Grupo Especial tendría que explicar por qué razón los Estados Unidos no enmendaron, o no podían enmendar, su legislación nacional en esa forma. En otras palabras, incumbiría al Grupo Especial orientar a los Estados Unidos -y a otros Miembros de la OMC- sobre los criterios aplicables a la elaboración de la legislación fiscal nacional que permitan garantizar que las medidas sean lo bastante "generales" para evitar que involuntariamente queden clasificadas como subvenciones. Sólo así podrían los Estados Unidos y otros Miembros de la OMC comprender dónde empiezan y dónde terminan las fronteras del artículo 1 a este respecto.

B. LA EXPORTACIÓN PUEDE SER UNA FORMA DE SATISFACER UN PRINCIPIO NEUTRAL

15. Por lo que se refiere a si la exportación puede ser una forma de satisfacer un principio neutral sin dar lugar a una supeditación a la exportación, los Estados Unidos han explicado que la Ley se aplica a una amplia gama de transacciones extranjeras de productos destinados a uso o consumo fuera de los Estados Unidos, con independencia del lugar donde esos productos se manufacturen. Parece en principio que ese aspecto de la Ley, sin más, no sería suficiente para aplicar el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. La exportación puede ser una forma de satisfacer los requisitos previos de diversas subvenciones que, probablemente a juicio de todos los Miembros de la OMC, no son subvenciones a la exportación prohibidas.

16. No está claro en qué medida una empresa tendría necesariamente que exportar para satisfacer las prescripciones de la Ley, pero eso es una característica de la exclusión fiscal de los ingresos extranjeros o extraterritoriales. El hecho de que la exportación pueda ser una forma de satisfacer las

[6] *Ibid*.

condiciones, neutrales con respecto a la exportación, de la Ley no hace que ésta esté "condicionada" a los resultados de exportación ni que "dependa de ellos para existir".

17. Sin embargo, las CE han sugerido que el grupo de empresas que exportarán con objeto de obtener ingresos extraterritoriales es relativamente grande, porque las CE creen que las transacciones que no son de exportación reguladas por la Ley están limitadas por la norma del 50 por ciento del valor. Los Estados Unidos han rebatido esa afirmación injustificada. No obstante, si el Grupo Especial aceptara las alegaciones de las CE y constatara que se ha producido una infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, los Estados Unidos sostienen que deberá aclarar si esa infracción es consecuencia de la aplicación de la regla del 50 por ciento o si la exclusión de los ingresos extraterritoriales está en sí y de por sí supeditada a la exportación.

18. Con respecto a la supeditación a la exportación es preciso plantear una última cuestión. Las CE han alegado, alternativamente, que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es inaceptable porque, a juicio de las CE, los Estados Unidos se han limitado a añadir una clase restringida de transacciones que no son transacciones de exportación a las exportaciones reguladas por las disposiciones relativas a las EVE. Las CE sostienen que esto es inaceptable porque los Miembros de la OMC no pueden subsanar una subvención a la exportación simplemente ampliando su ámbito de aplicación. Al mismo tiempo, las CE alegan que la Ley también es deficiente porque no es lo bastante amplia, ya que no se aplica a las importaciones.

19. Evidentemente, uno de esos argumentos no puede ser correcto. Los Estados Unidos han explicado que ninguno de ellos lo es. La Ley no obliga en absoluto a exportar, por lo que no está supeditada a la exportación. Como estas cuestiones afectan al fondo del presente asunto, los Estados Unidos solicitan al Grupo Especial que aclare: a) si el hecho de que la exportación sea únicamente una forma de obtener ingresos excluidos con arreglo a la Ley no es bastante para rechazar la Ley en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3; o b) si el hecho de que la Ley no se aplique a las importaciones justifica el rechazo de la Ley en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

C. UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PUEDE SER DE CARÁCTER PREVENTIVO

20. Otra esfera que requiere un análisis completo y razonado por parte del Grupo Especial es el significado de la nota 59 de pie de página cuando esta hace referencia a las medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Al igual que en lo relativo a las subvenciones y la supeditación a la exportación, para llegar a una solución rápida y final de la presente diferencia es indispensable disponer de pautas claras sobre esta importante cuestión.

21. Las CE han pedido al Grupo Especial que imponga a lo que constituye una medida para evitar la doble imposición diversas condiciones que no figuran en el texto de la nota 59 de pie de página. Han afirmado que ese tipo de medidas debe obligar a los contribuyentes a tener un "establecimiento permanente" en la jurisdicción extranjera. Han alegado que esas medidas sólo pueden aplicarse a los ingresos directamente imputables a procesos económicos de los contribuyentes en el extranjero. Han aducido que los Miembros de la OMC no pueden utilizar al mismo tiempo exenciones y descuentos. Han llegado incluso a mantener que los Miembros deben demostrar la "necesidad" de establecer esas medidas y que los Miembros deben seguir exactamente el Modelo de Convenio OCDE.

22. Los Estados Unidos se referirán más adelante a estas cuestiones, pero, aun a riesgo de simplificar excesivamente las cosas, sugieren que el asunto puede reducirse a lo siguiente: ¿Impide el Acuerdo SMC a los Miembros que adopten medidas preventivas para evitar que sus contribuyentes se vean sujetos a tributación tanto en su país como en una jurisdicción extranjera? El texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página sugiere que ese criterio preventivo es aceptable, porque la frase comienza diciendo que el párrafo e) de la Lista ilustrativa no "coarta la posibilidad de un Miembro" de "evitar" la doble imposición.

23. Los Estados Unidos no sostienen que la Ley ofrece una compensación de los ingresos pagados en el extranjero perfectamente ajustada dólar por dólar. Sin embargo, esa estricta compensación no es lo único que permite la nota 59 de pie de página, y tampoco las medidas para evitar la doble imposición adoptadas en todo el mundo son tan estrictas. Los Estados Unidos han explicado que el método de exención es de carácter prospectivo y ofrece la exención con independencia de la cuantía de los impuestos realmente pagados en el extranjero. Los Estados Unidos no tiene noticia de que ningún país que aplique el método de exención obligue a los contribuyentes a demostrar que han tenido que tributar sobre todos los ingresos que reúnen las condiciones establecidas para la exención, y que la aplicación de la exención no dará lugar a un ahorro global de impuestos. Es instructivo observar que en la presente diferencia sólo Australia -tercero participante- ha propuesto una interpretación tan estricta. Los Estados miembros de las CE no impiden a sus contribuyentes que consigan ahorros fiscales globales, y por eso no es sorprendente que las CE no hayan apoyado la argumentación de Australia. En lugar de ello, han tratado de atribuir a la nota 59 de pie de página condiciones restrictivas que no cabe deducir del sentido corriente de su texto.

24. La cuestión clave en este contexto es si una medida está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 de pie de página si excluye de tributación ingresos que podrían estar sujetos a tributación en el extranjero y por ello a doble imposición. Los Estados Unidos opinan que los ingresos extraterritoriales excluidos pueden estar legítimamente sujetos a tributación en una jurisdicción extranjera. Al mismo tiempo, la Ley es lo bastante flexible para satisfacer los diversos criterios que otros países aplican para hacer valer su jurisdicción fiscal. Por consiguiente, los Estados Unidos opinan que la Ley está englobada en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 de pie de página.

25. Si el Grupo Especial estimara que la nota 59 de pie de página no permite a los Miembros adoptar medidas preventivas para evitar la doble imposición, los Estados Unidos le solicitan respetuosamente que indique qué condiciones o limitaciones encuentra en la nota. En particular, los Estados Unidos solicitan al Grupo Especial que explique si los Miembros de la OMC deben determinar, transacción por transacción, si los ingresos han estado realmente sujetos a tributación en el extranjero, y si la compensación de la doble imposición tiene por límite la cuantía de impuestos pagados en el extranjero.

III. LOS ESTADOS UNIDOS HAN RESPONDIDO A TODAS LAS ALEGACIONES DE LAS CE

26. Los Estados Unidos se referirán ahora a cuestiones específicamente planteadas por las CE, comenzando por una refutación de la alegación injustificada de las CE, en su segunda comunicación, de que los Estados Unidos no han abordado algunos de sus argumentos y alegaciones.

A. LA POSIBILIDAD QUE LOS CONTRIBUYENTES NO EXPORTADORES TIENEN DE BENEFICIARSE DE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES DEMUESTRA QUE LA LEY ES NEUTRAL POR LO QUE RESPECTA A LAS EXPORTACIONES

27. Las CE incurren en error cuando alegan que los Estados Unidos no han respondido a su argumento de que la inclusión de los ingresos no derivados de exportaciones en la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no deja a ésta fuera del alcance del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

28. Por el contrario, los Estados Unidos explicaron, en su primera comunicación, que el hecho de que tanto los exportadores como los no exportadores pudieran beneficiarse de la exclusión de los ingresos extraterritoriales pone de manifiesto la neutralidad de la Ley por lo que respecta a la exportación, y que esa neutralidad significa que la Ley no está supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Más concretamente, los Estados Unidos explicaron, en los párrafos 115 a 127 de la su primera comunicación, que la Ley se aplica a una

amplia gama de transacciones extranjeras, y que la exclusión establecida por la Ley se fundamenta en un trato igual para todas las transacciones extranjeras, con independencia del lugar de manufactura de los productos objeto de esas transacciones. Los Estados Unidos explicaron asimismo que la cuantía de la exclusión en ningún caso dependía de la existencia de ventas de exportación.

29. Además, en los párrafos 133 a 136 de su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron que no basta con que las CE aleguen que la exportación puede ser un medio de obtener ingresos excluidos. Como la Ley prevé la exclusión aunque no exista exportación, la exclusión establecida por la Ley no está supeditada, "como condición única o entre otras varias condiciones", a los resultados de exportación. Por tanto, los Estados Unidos respondieron claramente a la alegación de las CE de que la aplicación de la exclusión a los no exportadores en nada afectaba a la supeditación a la exportación.

B. LAS PERSONAS ESTADOUNIDENSES PUEDEN OBTENER INGRESOS EXTRATERRITORIALES SIN NECESIDAD DE EXPORTAR

30. Las CE alegan además que los Estados Unidos no respondieron al argumento de las CE de que "las mercancías producidas en los Estados Unidos sólo pueden obtener el beneficio de una forma; si se exportan".[7]

31. Los Estados Unidos han explicado que los contribuyentes estadounidenses no están obligados a exportar para obtener ingresos extraterritoriales. En los párrafos 118 a 120 y las correspondientes notas de la primera comunicación de los Estados Unidos se describe la amplia gama de transacciones extranjeras de las que pueden derivar ingresos extraterritoriales. En ese sentido, los Estados Unidos explicaron que los contribuyentes con sede en los Estados Unidos pueden obtener ingresos extraterritoriales mediante ventas de exportación *y* transacciones enteramente extranjeras de sucursales en el extranjero de esos contribuyentes con sede en los Estados Unidos.

32. En los párrafos citados, los Estados Unidos explicaron también que el mero hecho de que los exportadores pudieran beneficiarse de la exclusión de los ingresos extraterritoriales no hace que la Ley esté supeditada a la exportación. Los Estados Unidos ilustraron ese punto mediante una analogía, explicando que la inclusión de exportadores en el universo de beneficiarios de una subvención general a la producción o a las ventas no transforma esa subvención a la producción o a las ventas en una subvención supeditada a la exportación. De hecho, la nota 4 del Acuerdo SMC confirma ese análisis, ya que aclara que el mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será suficiente para considerarla supeditada a la exportación.

C. LOS ESTADOS UNIDOS DEMOSTRARON QUE LA NORMA DEL 50 POR CIENTO NO HACE QUE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES OBTENIDOS POR EMPRESAS EXTRANJERAS ESTÉ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN

33. Las CE alegan que los Estados Unidos no han hecho ninguna observación sobre el argumento de las CE de que la norma del 50 por ciento hace que la exclusión fiscal para los fabricantes extranjeros esté supeditada a la exportación. Sin embargo, los Estados Unidos, en la nota 102 de su primera comunicación, respondieron directamente a esa alegación afirmando que la norma del 50 por ciento no supone la supeditación a la exportación, porque no obliga a utilizar ningún producto exportado de los Estados Unidos. Los Estados Unidos se refirieron con más detalle a la interpretación errónea de la norma del 50 por ciento por parte de las CE en los párrafos 199 a 203 de su primera comunicación, donde explicaron por qué no es preciso incluir insumos estadounidenses en los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y, por consiguiente, por qué la norma no requiere la exportación de productos estadounidenses.

[7] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 125.

D. LOS ESTADOS UNIDOS REFUTARON LAS ALEGACIONES DE LAS CE EN VIRTUD DEL ACUERDO SOBRE LA AGRICULTURA

34. La afirmación final de las CE con respecto a las cuestiones a las que supuestamente los Estados Unidos no respondieron se centra en las alegaciones de las CE en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura. Las CE aducen que la defensa de los Estados Unidos es "limitada" porque los Estados Unidos no discuten la alegación de las CE de que el análisis en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura es, a los efectos del presente asunto, igual que el análisis en virtud del Acuerdo SMC.

35. Con independencia de la forma en que se interprete la respuesta de los Estados Unidos, éstos dejaron en claro en los párrafos 220 y 221 de su primera comunicación que la Ley no es una subvención a la exportación en el sentido del artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo sobre la Agricultura. Sin embargo, los Estados Unidos están de acuerdo con las CE en que el análisis en virtud del Acuerdo SMC es aplicable al Acuerdo sobre la Agricultura.

IV. LAS ALEGACIONES DE LAS CE SOBRE LOS ANTECEDENTES FÁCTICOS EXPUESTOS POR LOS ESTADOS UNIDOS

36. Los Estados Unidos se permiten ahora señalar a la atención del Grupo Especial algunos errores en la segunda comunicación de las CE, donde se critica la descripción de la Ley contenida en la primera comunicación de los Estados Unidos.

A. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ES EN LO FUNDAMENTAL LA MISMA SUBVENCIÓN QUE LA ESTABLECIDA EN LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EVE

37. El primer error es uno ya señalado anteriormente por los Estados Unidos. Las CE siguen alegando que la Ley establece "en lo fundamental la misma subvención" que las disposiciones relativas a las EVE. En apoyo de su posición, las CE se refieren a la magnitud de la exclusión y a la existencia de disposiciones transitorias.

38. Los Estados Unidos observan, en primer lugar, que las decisiones en el asunto *EVE* no se refieren a la cuantía de las "subvenciones" otorgadas por las disposiciones relativas a las EVE, y que en ningún caso sugieren que las fórmulas contenidas en esas disposiciones permiten determinar si los ingresos se percibirían en otro caso o si el programa está supeditado a la exportación. En consecuencia, aun suponiendo que los cálculos de las CE sean correctos, las fórmulas utilizadas en la Ley no hacen que la exclusión sea una subvención a la exportación.

39. Los Estados Unidos se permiten también señalar que las fórmulas establecidas en las disposiciones relativas a las EVE tenían una finalidad distinta de la que tienen en la Ley. Las fórmulas de las disposiciones relativas a las EVE distribuían los ingresos entre partes vinculadas en las mismas transacciones. Seguidamente, los impuestos se calculaban en relación con los ingresos asignados, sobre la base de los tipos aplicables. En la Ley se utilizan fórmulas para determinar qué porción de los ingresos extraterritoriales de un contribuyente puede estar sujeta a tributación. Si en la transacción intervienen partes vinculadas, se aplica la práctica de los Estados Unidos en materia de fijación de precios en condiciones de libre competencia consagrada en el artículo 482 del Código de Rentas Internas.[8]

40. Por lo que respecta a las disposiciones transitorias, las CE afirman que su mera presencia en la Ley demuestra que ésta "sustituye a las disposiciones relativas a las EVE". En la medida en que los Estados Unidos derogaron esas disposiciones y promulgaron en su lugar normas fiscales distintas y compatibles con la OMC, los Estados Unidos no niegan que la Ley "sustituyó a las disposiciones

[8] *Véase, por ejemplo, el Informe del Senado*, página 4 (US-2).

relativas a las EVE". Dicho de forma más sencilla, los Estados Unidos sustituyeron una medida que se había constatado constituía una subvención a la exportación por una exclusión tributaria que no es una subvención a la exportación. De hecho, si los Estados Unidos realmente hubieran promulgado "fundamentalmente la misma subvención", las disposiciones transitorias habrían sido innecesarias.

B. LA LEY MODIFICA FUNDAMENTALMENTE EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS UNIDOS

41. Las CE impugnan también la alegación de los Estados Unidos de que la Ley introduce un "cambio fundamental" en la legislación tributaria estadounidense al enmendar la definición de la expresión clave "ingresos brutos" para excluir de ella los ingresos extraterritoriales. En apoyo de esa alegación, las CE afirman que los Estados Unidos siguen manteniendo, en lo fundamental, un criterio mundial a efectos de tributación, y sólo excluyen, con sujeción a determinadas condiciones, parte de los ingresos extraterritoriales.

42. En primer lugar, los Estados Unidos no han aducido que ahora han adoptado un sistema tributario territorial, sino únicamente que han incorporado elementos del sistema territorial de tributación. El cambio fundamental consagrado en la Ley fue la incorporación de limitaciones territoriales a la autoridad fiscal mundial de los Estados Unidos cuando antes no había prácticamente ninguna. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, el Congreso aclaró, en dos informes legislativos, que la imposición de limitaciones territoriales entrañaba cambios "fundamentales" en la autoridad fiscal de los Estados Unidos.

43. En segundo lugar, el que una exclusión sea parcial y el que esté sujeta a determinadas condiciones en nada afecta a la determinación de si la exclusión en sí misma representa un cambio fundamental en el sistema tributario estadounidense. Como explicaremos más adelante, el que una exclusión sea limitada o condicional no la convierte en una subvención.

44. Además, las CE citan un artículo publicado en *Tax Notes International* en apoyo de su alegación de que la exclusión establecida en la Ley "es una excepción restringida del tradicional modelo fiscal de los Estados Unidos que engloba los ingresos en cualquier parte del mundo de cada contribuyente, con independencia del lugar donde se obtengan".[9] Las CE incurren en error al apoyarse en esta cita cuidadosamente escogida.

45. En primer lugar, la cita utilizada por las CE es una cita de un comentario editorial de un periodista, y no una cita del representante del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, que en ningún caso hizo la declaración citada por las CE. En segundo lugar, las CE sacan la cita de contexto. Como se indica en el artículo, el representante del Departamento del Tesoro en cuestión estaba tratando de refutar la sugerencia "de que la nueva Ley sustitutiva del régimen fiscal aplicable a las empresas de venta en el extranjero debía interpretarse en el sentido de que los Estados Unidos abandonarían su estructura tributaria mundial para convertirla en un sistema *exclusivamente* territorial".[10] Por consiguiente, lo que el representante del Departamento del Tesoro estaba diciendo es que los Estados Unidos no tienen en la práctica la intención de abolir el sistema tributario basado en la bonificación de los impuestos pagados en el extranjero y adoptar un sistema exclusivamente territorial. En consecuencia, la declaración del funcionario del Departamento del Tesoro no respalda la opinión de que la Ley representa una excepción a la legislación fiscal estadounidense en otro caso aplicable.

46. En tercer lugar, las observaciones de las CE sugieren que éstas prohibirían a los Miembros adoptar aspectos tanto de sistemas tributarios "mundiales" como de sistemas tributarios "territoriales",

[9] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 29.

[10] EC-10, página 2749 (cursiva añadida).

a pesar de que anteriormente han reconocido que sus propios Estados miembros tienen sistemas mixtos. Al parecer, si un Miembro adoptara aspectos de ambos sistemas, las CE considerarían que uno constituye una "excepción" al otro, y por ello una posible subvención. Sin embargo, el Órgano de Apelación ha rechazado este criterio, reconociendo que los Miembros pueden adoptar cualquier sistema tributario que deseen, incluido un sistema tributario híbrido.

C. LA LEY EXCLUYE EQUITATIVAMENTE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES

47. Las CE también rechazan la afirmación de los Estados Unidos de que todas las ventas en el extranjero reciben el mismo trato, y consideran que los Estados Unidos confunden expresiones como "transacciones extranjeras", "ventas en el extranjero", "productos extranjeros", "exportaciones" e "ingresos procedentes del extranjero". Son las CE, por el contrario, quienes tratan de introducir un elemento de confusión.

48. Los Estados Unidos han aclarado que la exclusión de los ingresos extraterritoriales se aplica a los obtenidos de una amplia gama de transacciones extranjeras, con independencia del lugar donde los productos se hayan fabricado. La Ley trata por igual a todos los contribuyentes estadounidenses que obtienen esos ingresos. La Ley se aplica igualmente a los particulares, las asociaciones y las empresas que obtienen ingresos extraterritoriales excluidos. La Ley se aplica a esos contribuyentes con independencia de que se encuentren en los Estados Unidos o en el extranjero, con la única condición de que estén sujetos a tributación en los Estados Unidos y obtengan ingresos extraterritoriales.[11]

49. Por lo que respecta a la afirmación de las CE de que los Estados Unidos tratan de enmascarar la distinción entre "ingresos extraterritoriales" e ingresos "excluidos", los Estados Unidos han explicado que todos los ingresos excluidos en virtud de la Ley son ingresos extraterritoriales, y que todos los ingresos extraterritoriales, salvo los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas, están excluidos de los ingresos brutos. Los Estados Unidos no han tratado de confundir ninguna categoría de ingresos, y estiman que su posición es clara.

D. LAS CE NO HAN COMPRENDIDO LA DESCRIPCIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EUROPEOS HECHA POR LOS ESTADOS UNIDOS

50. Tras malinterpretar la posición de los Estados Unidos por lo que respecta a su propio sistema tributario, las CE proceden a falsear la descripción de los sistemas tributarios territoriales europeos hecha por los Estados Unidos. En particular, las CE impugnan la afirmación de los Estados Unidos de que los fabricantes europeos sólo pueden obtener las ventajas de una exención territorial si exportan. Las CE tratan de demostrar que esa afirmación es errónea describiendo la manera en que "una filial de distribución extranjera de un productor holandés" puede beneficiarse de una exención territorial enviando productos a los Países Bajos.

51. Esa argumentación deja perplejos a los Estados Unidos. En primer lugar, lo que éstos afirman es que si las CE tienen razón y un fabricante estadounidense tiene que exportar si quiere beneficiarse de la Ley, también las empresas que realicen transacciones comerciales en el marco de un sistema de exención de las CE tendrán que exportar para conseguir las ventajas de la exención. Por tanto, el marco de referencia adecuado sería una empresa holandesa que operara en las Antillas Neerlandesas, en cuyo caso sería preciso exportar para obtener ingresos exentos. La utilización por las CE de una empresa de las Antillas que envía productos a los Países Bajos simplemente no viene a cuento. Si los productos en cuestión se exportaron inicialmente de los Países Bajos a las Antillas, habría dos exportaciones. En cualquier caso, el ejemplo de las CE sólo sirve para reforzar la opinión de que la Ley, al aplicarse, se parece al sistema de exención utilizado por muchos Estados miembros de las CE.

[11] Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 942 a) 2) del IRC.

52. Sin embargo, lo que las CE no reconocen es que con arreglo a sus propios argumentos un fabricante europeo en un país con un sistema territorial sólo puede obtener ingresos procedentes del extranjero exentos si exporta. Esto no es algo que los Estados Unidos hayan inventado. El Grupo Especial encargado del asunto *Ejemplos de legislación fiscal* estableció, *como cuestión de hecho*, que Bélgica, Francia y los Países Bajos otorgaban a las exportaciones un trato fiscal más favorable que el concedido a las transacciones nacionales comparables, patrón preferido por las CE en la presente diferencia. Esta *constatación fáctica* del Grupo Especial nunca fue realmente impugnada por ninguno de los países europeos participantes en las deliberaciones del Consejo General que finalmente desembocaron en el Entendimiento de 1981. Que nosotros sepamos, hasta la fecha la *constatación fáctica* del Grupo Especial sigue siendo válida.

53. Los Estados Unidos han explicado por qué razón los argumentos de las CE están desencaminados, ya que la decisión de exportar queda al arbitrio de los agentes privados, y la exportación no es sino una de las formas de obtener ingresos excluidos. Pese a ello, las CE no han explicado en qué se diferencian sus sistemas de la Ley por lo que se refiere a la comparación entre el trato otorgado a las transacciones de exportación y el concedido a las transacciones internas. Los Estados Unidos reiteran su opinión de que los redactores del Acuerdo SMC nunca pudieron tener la intención de desaprobar medidas fiscales que, como la Ley, se parecen al sistema de exención utilizado por muchos Estados miembros de las CE.

V. LA CARGA DE LA PRUEBA

54. Al analizar los argumentos jurídicos en su segunda comunicación, las CE tratan en primer lugar de aminorar la carga de la prueba que les incumbe e incluso de desplazarla a los Estados Unidos. Hoy en día, en el marco de la OMC está claramente establecido que son las CE, como parte demandante, quienes están obligadas a presentar argumentos adecuados y pruebas justificativas para acreditar una presunción con respecto a cada uno de los elementos de cada una de las infracciones que presuntamente se han producido. Si no lo hacen, los Estados Unidos, como parte demandada en el presente procedimiento, no están obligados a refutar las alegaciones. El Órgano de Apelación ha explicado que "sólo después de que el Grupo Especial hubiera hecho una determinación *prima facie* de ese tipo, podría desplazarse a las Comunidades Europeas la carga de presentar pruebas y argumentos que refutaran la alegación del reclamante".[12]

55. Esa prescripción se ha aplicado en recientes procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21[13], y aparentemente las CE así lo reconocen en el párrafo 51 de su segunda comunicación. Sin embargo, las CE alegan que los Estados Unidos están tratando de acrecentar la carga probatoria de las Comunidades, y que al hacerlo en cierto modo reconocen que las CE ya han acreditado una presunción. Las CE fundamentan su posición en la declaración de los Estados Unidos de que "en los casos centrados en una medida de aplicación general la carga de la prueba que incumbe a la parte reclamante debe ser más estricta".

56. El análisis de las CE es deficiente por varias razones. En primer lugar, las CE no tienen en cuenta que los Estados Unidos sólo hicieron esa declaración en el contexto del párrafo 4 del artículo III del GATT, y no como proposición general. Las mismas CE reconocieron que la

[12] *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y los productos cárnicos (Hormonas) ("CE - Hormonas")*, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 13 de febrero de 1998, párrafo 109. *Véase Estados Unidos - Medida que afecta a las importaciones de camisas y blusas de lana ("Estados Unidos - Camisas y blusas")*, WT/DS33/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 14 de la versión inglesa.

[13] *Véase, por ejemplo, Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles - Recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS70/RW, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 5.14.

cuantificación de las pruebas requeridas para cada alegación puede variar. Citaron el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Estados Unidos - Camisas y blusas* para fundamentar su afirmación de que "la cuantificación precisa y la determinación del tipo de pruebas que se necesitará para establecer esa presunción variará necesariamente para cada medida, para cada disposición y para cada caso".[14] Por tanto, la cuantificación de las pruebas necesarias para acreditar una presunción en virtud de los artículos 1 ó 3 del Acuerdo SMC puede ser distinta de la cuantificación de las pruebas necesarias en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. En consecuencia, la argumentación de las CE sobre la carga de prueba carece de fundamento y debe ser rechazada por el Grupo Especial.

57. En segundo lugar, las CE aducen que, de conformidad con el informe sobre el asunto *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, para satisfacer la carga de la prueba sólo están obligadas a demostrar que la "estructura y el diseño" de la Ley infringen una disposición de la OMC.[15] Sin embargo, las CE citan mal la decisión del Órgano de Apelación en aquel asunto. Concretamente, el Órgano de Apelación afirmó que "estamos de acuerdo con el Grupo Especial en que hay razones suficientes para llegar a la conclusión de que la estructura y el diseño de los DIEM darán como resultado, *en relación con una gama determinada de precios de importación respecto de una categoría arancelaria pertinente*, una violación de las obligaciones contraídas por la Argentina en virtud del párrafo 1 del artículo II …".[16] El Órgano de Apelación hizo esa declaración basándose en una cantidad sustancial de pruebas presentadas por los Estados Unidos que demostraban que la Argentina había infringido sus consolidaciones arancelarias porque se habían asignado a los productos anteriormente importados, y necesariamente se asignarían a futuras importaciones, derechos superiores a las cantidades máximas permitidas. Por consiguiente, aunque la estructura y el diseño de las medidas adoptadas por la Argentina eran factores que podían tenerse en cuenta en aquel asunto, las alegaciones de los Estados Unidos se apoyaban en pruebas específicas y pertinentes que el Grupo Especial consideró creíbles.

58. En tercer lugar, las CE vienen a sostener implícitamente que con independencia de que hayan logrado establecer una presunción, el Grupo Especial puede hacer inferencias adversas para los Estados Unidos en la medida en que éstos no han presentado información solicitada por el Grupo Especial. Lo hacen en el párrafo 56 de su segunda comunicación, donde analizan esas inferencias adversas extraídas en el asunto *Canadá - Aeronaves*. Sin embargo, hasta la fecha este Grupo Especial no ha solicitado información alguna a los Estados Unidos. Por tanto, es del todo inaceptable que las CE le sugieran que haga inferencia adversas contra los Estados Unidos.

59. Por último, las CE se equivocan cuando alegan que los Estados Unidos han "han aceptado … que les incumbe probar sus alegaciones en virtud de la nota 59 de pie de página".[17] Esa afirmación es claramente incorrecta. Hay casos en los que la carga de la prueba para establecer una defensa afirmativa incumbe a la parte demandada; por ejemplo, en virtud del artículo XX del GATT. Sin embargo, la relación entre las infracciones de otras disposiciones del GATT y el artículo XX del GATT es fundamentalmente distinta de la relación entre la nota 59 de pie de página y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. La nota 59 de pie de página "simplemente excluye de su ámbito de aplicación los tipos de situaciones abarcadas por el [apartado a) del párrafo 1 del

[14] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 52, donde se cita el asunto *Estados Unidos - Camisas y blusas*, página 14 de la versión inglesa.

[15] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 54.

[16] *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos ("Argentina - Textiles")*, WT/DS56/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 62 (cursiva añadida).

[17] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 45.

artículo 3] de ese Acuerdo".[18] Aunque la nota 59 de pie de página se caracterizase como una "excepción", esa caracterización no desplazaría la carga de la prueba ni requeriría un criterio más restringido o estricto para la interpretación de los tratados.[19] Además, la nota 59 de pie de página simplemente "reconoce el derecho autónomo del Miembro"[20] a tomar medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Por tanto, en contraste con el artículo XX del GATT, que sólo es aplicable cuando se ha establecido una infracción de otro artículo del GATT, la nota 59 de pie de página restringe el ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, en lugar de ofrecer la posibilidad de justificar una infracción. En consecuencia, las CE siguen estando obligadas a probar todos los aspectos de sus alegaciones sobre subvenciones a la exportación.

60. Los Estados Unidos sugieren respetuosamente al Grupo Especial que siga las pautas marcadas por el Órgano de Apelación en lo tocante a la carga de la prueba y requiera a las CE que acrediten una presunción para cada uno de los elementos de cada una de las presuntas infracciones objeto de examen.

VI. LOS ESTADOS UNIDOS NO OTORGAN UNA SUBVENCIÓN POR MEDIO DE LA LEY

61. A continuación nos referiremos a los principales argumentos jurídicos, empezando por la determinación de si la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC.

62. En su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron que la definición de los ingresos brutos representa la frontera exterior de la jurisdicción fiscal estadounidense. La exclusión de los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos constituye, por tanto, el "punto de referencia normativo" o la "norma jurídica vigente" pertinente para determinar si la exclusión constituye una subvención en el sentido del artículo 1. Como ese punto de referencia establece que los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales no "se percibirían en otro caso", la exclusión de esos ingresos no conlleva la condonación de ingresos públicos, por lo que no constituye una subvención.

63. Los argumentos en contrario de las CE no encuentran fundamento en el texto del artículo 1. A juicio de los Estados Unidos, esos argumentos son meras tentativas para demostrar que aunque los Estados Unidos se han adherido a la letra del Acuerdo SMC y han cumplido las decisiones sobre el asunto *EVE*, por alguna razón no satisfacen el "espíritu" del Acuerdo y de las decisiones, tal como lo interpretan exclusivamente las CE.

A. LA LEY NO "ELUDE" EL CRITERIO DE "SI NO FUERA POR"

64. La primera forma en que las CE tratan de fundamentar su posición aduciendo que los Estados Unidos, por medio de la Ley, han tratado de eludir el criterio de "si no fuera por" establecido por el Grupo Especial. Los Estados Unidos han explicado que la Ley tenía por objeto cumplir las decisiones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *EVE*. Contrariamente a lo sugerido por las CE, el Órgano de Apelación no excluyó la aplicación de un criterio "si no fuera por" a cualquier disposición nueva. Como consecuencia, los Estados Unidos trataron de asegurarse de que la Ley satisficiera el criterio de "si no fuera por".

---

[18] *CE - Hormonas*, párrafo 104.

[19] *Ibid*.

[20] *Ibid*.

65. La Ley satisface ese criterio porque la exclusión en ella establecida es el "punto de referencia normativo" de los Estados Unidos por lo que respecta al trato fiscal otorgado a los ingresos extraterritoriales. Las CE no han logrado demostrar que si no fuera por la exclusión los Estados Unidos gravarían los ingresos extraterritoriales, y se han limitado a afirmar, con carácter general, que si los Estados Unidos no hubieran tomado medidas para limitar su jurisdicción tributaria, esa jurisdicción podría ser más amplia de lo que realmente es.

66. Los Estados Unidos no ven con claridad por qué motivo es inaceptable un intento de buena fe de adherirse al texto de la decisión del Grupo Especial. Aunque el Órgano de Apelación haya expresado reservas sobre el texto, no lo ha rechazado en todos los casos. En efecto, si los Estados Unidos no hubieran tratado de satisfacer el criterio "si no fuera por", lo probable es que las CE estuvieran alegando que ello representaba una infracción de las disposiciones de la OMC.

67. La verdadera cuestión que las CE dejan de lado es la razón por la que el criterio de "si no fuera por" no es cuando menos una consideración pertinente por lo que respecta a la Ley. Con un argumento del tipo "cara yo gano, cruz tu pierdes", las CE han dado la impresión de que cualquier disposición legislativa de los Estados Unidos que satisfaga el criterio de "si no fuera por" en el presente caso constituiría una "elusión". Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que el hecho de que la Ley satisfaga el criterio de "si no fuera por" es una prueba pertinente de que la Ley no otorga una subvención en el sentido del artículo 1.

B. LOS INGRESOS BRUTOS REPRESENTAN LA FRONTERA EXTERIOR DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS UNIDOS

68. Tras intentar desembarazarse del criterio de "si no fuera por" establecido por el Grupo, las CE distorsionan seguidamente la declaración del Órgano de Apelación de que lo adecuado es comparar el trato fiscal otorgado en virtud de la medida impugnada con el trato fiscal que se otorgaría en "alguna otra situación". Las CE, aunque observan acertadamente que el trato fiscal en "alguna otra situación" tiene que ser el trato fiscal en virtud de un punto de referencia normativo pertinente, no aceptan la aseveración de los Estados Unidos de que la definición de los ingresos brutos, que incluye la exclusión de los ingresos extraterritoriales, representa en este caso el punto de referencia pertinente.

69. Las CE sostienen que la clasificación de ingresos como ingresos brutos no puede ser el punto de referencia adecuado porque "permitiría a los Miembros otorgar mediante el sistema impositivo cualquier subvención que deseen por el simple procedimiento de excluir los ingresos de que se trate de la definición de "ingresos brutos".[21] Los Estados Unidos consideran que la Ley es distinta de una medida que, por ejemplo, rebaje los impuestos de una empresa o una rama de producción en particular. Sin embargo, al mismo tiempo, las conjeturas de las CE sobre "pendientes resbaladizas" deben conciliarse con el texto del artículo 1 y con el reconocimiento por parte del Órgano de Apelación de que los Miembros tienen la potestad soberana de "no gravar determinadas categorías de ingresos" sin que ello equivalga necesariamente a otorgar una subvención.

70. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, la distinción semántica entre una exclusión y una exención no permite determinar si una Ley otorga subvenciones en el sentido del Acuerdo SMC. Antes bien, el criterio establecido por el artículo 1 es si los impuestos sobre los ingresos excluidos serían en otro caso legalmente pagaderos al Estado. Con arreglo a ese criterio, las CE deben identificar alguna "norma nacional vigente" que gravaría los ingresos extraterritoriales. La única disposición de la legislación fiscal de los Estados Unidos que las CE citan es la excepción a la regla general de que los ingresos extraterritoriales están excluidos de tributación en los Estados Unidos. Dado que la Ley redefine específicamente la norma nacional vigente, las CE no destacan ninguna otra medida específica de la que la Ley constituya una excepción. Antes bien,

[21] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 67.

las CE aparentemente aducen que la norma nacional vigente para los Estados Unidos es la tributación de los ingresos en todo el mundo, con independencia de lo que dispongan las leyes de los Estados Unidos. Visto desde esta perspectiva, los Estados miembros de las CE tienen ciertamente la gran fortuna de haberse beneficiado del accidente histórico de haber optado desde el principio por gravar los ingresos utilizando el método de exención.

71. Lo que las CE pasan por alto es que el Órgano de Apelación escogió "las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión" como base para determinar la existencia de una subvención. En la práctica, lo que solicitan al Grupo Especial no es sólo que convierta la excepción recaudatoria en la regla general, sino también que aplique el concepto estadounidense de "ingresos brutos" sin tener en cuenta una parte integral de su definición.

C. LAS CE IDENTIFICAN UN PUNTO DE REFERENCIA FALSO

72. Alternativamente, parece que las CE aducen que el punto de referencia adecuado en el presente caso es que "los ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa … son gravables si son obtenidos por una empresa de los Estados Unidos o están "efectivamente relacionados" con negocios o actividades mercantiles de los Estados Unidos".[22] El "punto de referencia" en el que las CE piden al Grupo Especial que se base es una combinación de dos conceptos distintos: la tributación de las empresas estadounidenses y la tributación de los ingresos efectivamente relacionados con una actividad comercial o mercantil en los Estados Unidos, ninguno de los cuales es aquí aplicable.

73. La referencia a los ingresos obtenidos por empresas estadounidenses mediante actividades comerciales pone de manifiesto que las CE basan sus alegaciones en el sistema fiscal mundial de los Estados Unidos tal como existía antes de la Ley. Antes de la Ley, los ingresos obtenidos en cualquier parte del mundo por empresas estadounidenses estaban en términos generales sujetos a tributación en los Estados Unidos, con independencia de que la fuente de ingresos fuera extranjera o nacional. La Ley, sin embargo, impone limitaciones al sistema fiscal mundial estadounidense. Con arreglo a la Ley, los ingresos extraterritoriales obtenidos por empresas de los Estados Unidos no están sujetos a tributación en los Estados Unidos, porque en términos generales quedan fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. Por consiguiente, el punto de referencia identificado por las CE -la tributación general de los ingresos obtenidos por empresas estadounidenses en cualquier parte del mundo- ya no existe.

74. Por tanto, las CE incurren en error cuando aducen que el punto de referencia adecuado en el presente caso es la tributación de los ingresos obtenidos por empresas estadounidenses en cualquier parte del mundo o los ingresos efectivamente vinculados con una actividad comercial o mercantil estadounidense.

D. LAS CE INCURREN EN ERROR CUANDO TRATAN DE ATRIBUIR ESPECIFICIDAD AL ARTÍCULO 1

75. En su segunda comunicación, las CE siguen aduciendo que la Ley otorga una subvención porque el alcance de la exclusión es demasiado limitado. Este argumento se basa en una forma fundamentalmente equivocada de entender el artículo 1, que tal vez se refleja con mayor claridad en la declaración de las CE de que "la esencia misma de una subvención es que un gobierno da a algunos pero no a otros".[23] Simplemente desde un punto de vista técnico, esta afirmación es incorrecta, porque un gobierno podría conceder una donación a todas y cada una de las personas jurídicas de su territorio, y cada una de esas donaciones seguiría siendo una subvención en el sentido del artículo 1, si

[22] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 68.

[23] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 80.

bien una subvención no específica. En términos más generales, las CE sostienen que la Ley es una subvención porque supuestamente no se aplica con limpieza y claridad, es decir, sin condiciones, a una categoría de ingresos.

76. Sin embargo, la posición de las CE por lo que respecta al alcance de la exclusión establecida en la Ley es incompatible con el texto del Acuerdo SMC. La definición de subvención en el artículo 1 en nada afecta a la amplitud o limitación de una medida gubernamental. La especificidad sólo es pertinente en virtud del artículo 2 del Acuerdo SMC cuando se ha determinado, en virtud del artículo 1, que existe una subvención.

E. LA ALEGACIÓN DE LAS CE DE QUE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES DEBEN DEFINIRSE GENERAL Y OBJETIVAMENTE Y CON NEUTRALIDAD NO ENCUENTRA FUNDAMENTO EN EL TEXTO DEL ARTÍCULO 1

77. Las CE tratan de respaldar su argumento relativo a la especificidad alegando que los ingresos extraterritoriales son una categoría de ingresos arbitrariamente definida. Afirman que sólo las categorías de ingresos excluidos que se definan "general y objetivamente y con neutralidad" pueden evitar ser consideradas como subvenciones. Esa posición, además de no encontrar fundamento alguno en el Acuerdo SMC, choca frontalmente con la declaración del Órgano de Apelación de que "en principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee". El Órgano de Apelación, al declarar que ésta no es una cuestión que pueda resolverse "en abstracto, porque los gobiernos pueden en teoría gravar todos los ingresos", aclaró que la tributación de "categorías en particular" no es una cuestión de derecho internacional, y compete exclusivamente a los Estados Miembros. Una medida que no grava una categoría de ingresos -con independencia de la forma en que éstos se definan- sólo es una subvención si esos ingresos serían gravados en virtud de una "norma nacional vigente" de la legislación fiscal de ese Miembro. El que esa categoría, a juicio de las CE o de cualquier otro Miembro, se haya o no se haya definido "general y objetivamente y con neutralidad" carece de importancia.

78. Por lo demás, las CE, aunque tuvieran razón al aducir que sólo pueden gravarse de forma distinta las categorías de ingresos definidas "general y objetivamente y con neutralidad", no han demostrado que la Ley no lo haga al definir los ingresos extraterritoriales. Los Estados Unidos han explicado que se obtienen ingresos extraterritoriales en todas las transacciones extranjeras de productos utilizados o consumidos fuera de los Estados Unidos, con independencia de su lugar de fabricación. Las CE no han demostrado por qué motivo esta categoría no es "general", "objetiva", o "neutral".

F. LOS INFORMES DE LA OFICINA PRESUPUESTARIA DEL CONGRESO Y EL DEPARTAMENTO DEL TESORO CITADOS POR LAS CE NO INDICAN QUE SE HA OTORGADO UNA SUBVENCIÓN

79. Los Estados Unidos reiteran su objeción a la utilización indebida por las CE del estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso en apoyo de la alegación de que la Ley condona ingresos que en otro caso se percibirían. El "costo" citado por las CE es en realidad una comparación de las consecuencias presupuestarias de la Ley con las consecuencias de las disposiciones relativas a las EVE y el anterior sistema tributario mundial de los Estados Unidos. Como los Estados Unidos han establecido un nuevo punto de referencia normativo para la tributación de los ingresos extraterritoriales, el costo citado por las CE no refleja "ingresos condonados". Este argumento viciado no resulta más válido por el mero hecho de que las CE lo reiteren.

VII. LA EXCLUSION DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES NO ESTÁ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN

80. En lo tocante a la supeditación a la exportación, las CE, de la misma manera que malinterpretan la definición de subvención en el artículo 1, incurren en error en su interpretación del

apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Resulta significativo que los argumentos de las CE no contengan referencias al texto de esa disposición o a la interpretación reiterada de la palabra "supeditadas" por el Órgano de Apelación. Aun después de que los Estados Unidos, en su primera comunicación, hubieran puesto de relieve esas deficiencias, las CE han seguido haciendo caso omiso del sentido corriente del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. El hecho de que las CE no tengan en cuenta los criterios jurídicos aplicables al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 priva de toda validez a sus alegaciones en virtud de esa disposición.

A. EL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 NO REQUIERE, A EFECTOS DE DETERMINAR LA SUPEDITACIÓN A LA EXPORTACIÓN, UNA COMPARACIÓN ENTRE EL RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS INGRESOS DE EXPORTACIÓN Y EL APLICABLE A LOS INGRESOS DERIVADOS DE VENTAS EN EL MERCADO INTERIOR

81. Uno de los principales argumentos de las CE es que el criterio para determinar si una subvención está supeditada a la exportación es si esa subvención otorga a los ingresos de exportación un trato más favorable que a los ingresos obtenidos de transacciones comparables en el mercado interior.

82. Sin embargo, el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no contempla esa comparación, y las CE no han podido invocar nada en el texto de esa disposición que indique que sea preciso hacerla. De hecho, las CE tratan incluso de desviar el análisis del texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 alegando que el sentido corriente de la palabra "exportación" "no es de mucha ayuda".[24] Las CE tampoco han citado ningún informe de un grupo especial de la OMC o del Órgano de Apelación en el que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se interprete en la forma propuesta por las CE.

83. El texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se centra en la determinación de si un Miembro de la OMC *supedita* la disponibilidad de una subvención a los resultados de exportación. Por esa razón, el Órgano de Apelación ha explicado que la supeditación a la exportación se demuestra cuando el otorgamiento de una subvención está "condicionado" a la exportación o "depende de ella para su existencia". Además, el Órgano de Apelación ha afirmado que una subvención está supeditada a la exportación cuando "sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación".

84. Las CE destacan varios párrafos de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación en los que efectivamente se indica que para determinar la existencia de una subvención a la exportación puede ser pertinente una comparación entre los ingresos de exportación y los obtenidos en el mercado interior. Sin embargo, la parte de la Lista ilustrativa pertinente a efectos de la presente diferencia, el párrafo e), no contiene tal comparación. No hay ninguna base para dar por sentado, como hacen las CE, que el criterio de la comparación puede aplicarse generalmente al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 por el hecho de que *algunos* párrafos de una Lista *ilustrativa* así lo hagan.

85. En cualquier caso, como indicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, varios de los párrafos de la Lista ilustrativa en los que las CE apoyan sus argumentos parecen proponer una comparación cuya finalidad, más que determinar si una categoría de beneficiarios indiscutiblemente relacionada con la exportación recibe una subvención, es determinar si una subvención está supeditada a la exportación. Evidentemente, la exención o remisión de impuestos indirectos sobre productos exportados a que se hace referencia en el párrafo g) de la Lista estaría específicamente relacionada con la exportación, pero el requerimiento de que esa exención o remisión sea "por una cuantía que exceda" de la aplicable a los productos en el mercado interior tiene claramente la finalidad de determinar si realmente existe una subvención.

[24] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 86.

B. LA EXPORTACIÓN NO ES "UNA ENTRE OTRAS VARIAS CONDICIONES"

86. Haciendo una vez más caso omiso del sentido corriente del texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, las CE comunicaron al Grupo Especial que "no opinan sobre el significado de la palabra 'otras'" en la frase "una entre otras varias condiciones".[25] Los Estados Unidos sostienen que esto no es una respuesta adecuada al argumento de los Estados Unidos sobre el sentido de la prescripción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 de que una subvención esté supeditada "a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones" para que constituya una subvención a la exportación prohibida. En su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron que la frase "una entre varias otras condiciones" significa que los resultados de exportación pueden ser una condición *adicional* a otras también aplicables, pero que para obtener la subvención es preciso que haya resultados de exportación. El requisito de supeditación a la exportación establecido en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no puede satisfacerse simplemente demostrando que la exportación es una entre varias posibles formas de obtener una subvención.

87. La falta de respuesta de las CE a esta cuestión es una deficiencia crucial en sus alegaciones.

C. LOS FABRICANTES ESTADOUNIDENSES NO ESTÁN OBLIGADOS A EXPORTAR

88. En vez de intentar ceñirse al texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, las CE se limitan a alegar que los fabricantes estadounidenses están obligados a exportar sus productos para obtener ingresos extraterritoriales excluidos, y que eso es suficiente para demostrar que la exclusión está supeditada a la exportación. Sin embargo, las CE pasan por alto que los fabricantes estadounidenses pueden fabricar y a menudo fabrican en el extranjero mediante sucursales extraterritoriales que prestan servicios en mercados extranjeros, obteniendo así ingresos extraterritoriales sin necesidad de exportar. Los fabricantes estadounidenses pueden producir y vender fuera de los Estados Unidos. En la medida en que la Ley ofrece incentivos que podrían influir en el lugar donde una empresa decide producir sus mercancías, la Ley ofrece los mismos incentivos a la producción de mercancías fuera de los Estados Unidos que a la producción dentro de los Estados Unidos. Esta es otra manifestación de la neutralidad de la Ley por lo que respecta a las exportaciones y del trato igualitario que otorga a los contribuyentes.

89. Las CE tratan de desviar este argumento diciendo que, si bien los fabricantes estadounidenses pueden elegir dónde fabricar y por ello no necesitan exportar para beneficiarse de la Ley, esto no ocurre cuando las partes pueden vender productos en los Estados Unidos. Sin embargo, este argumento adolece de los mismos vicios. Las partes que venden productos en los Estados Unidos pueden optar por obtenerlos de fuera de los Estados Unidos, y optar por realizar transacciones totalmente ajenas a los Estados Unidos. Además, como explicó el Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - Barras de plomo*, las subvenciones se otorgan a personas físicas o jurídicas y no a operaciones productivas, o, cabe suponer, a las mercancías resultantes de esas operaciones.[26]

90. Por consiguiente, lo que en este caso hay que determinar es si la Ley impone a las personas o las empresas de los Estados Unidos la condición de exportar a fin de obtener ingresos extraterritoriales excluidos. Sostenemos que tal condición no se impone. La Ley no obliga a ningún contribuyente a exportar para invocar su derecho a la exclusión de los ingresos extraterritoriales.

---

[25] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 112.

[26] *Véase Estados Unidos - Establecimiento de derechos compensatorios sobre determinados productos de acero al carbono aleado con plomo y bismuto y laminado en caliente originarios del Reino Unido*, WT/DS138/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 7 de junio de 2000, párrafo 58.

91. Es importante observar que la interpretación de las CE significaría que las exenciones territoriales establecidas en la mayor parte de los países europeos facilitan subvenciones supeditadas a la exportación, circunstancia ésta a la que las CE se han negado obstinadamente a responder. Ello se debe a que, con arreglo al análisis de las CE, los fabricantes de los países europeos que utilizan el método de exención sólo pueden beneficiarse de esa exención si exportan. Los ingresos derivados de las ventas de esos fabricantes en el mercado interior no reúnen las condiciones exigidas para una exención comparable. Con arreglo al método escogido por las CE para analizar la supeditación a las exportaciones, es irrelevante que las exenciones territoriales de las CE se apliquen a los ingresos obtenidos mediante transacciones totalmente extranjeras y mediante importaciones porque, según las CE, las transacciones de exportación se gravan más favorablemente que las transacciones en el mercado interior comparables.

D. LAS CE NO PUEDEN FUNDAMENTAR UNA ALEGACIÓN DE SUPEDITACIÓN *DE FACTO* A LA EXPORTACIÓN

92. En el contexto de lo que las CE ahora denominan "argumentos subsidiarios"[27], las CE alegaron, en su primera comunicación, que la Ley estaba supeditada *de facto* a la exportación porque las empresas extranjeras rara vez optarían por convertirse en contribuyentes en los Estados Unidos, por lo que sólo los exportadores se beneficiarían de la exclusión de los ingresos extraterritoriales. Los Estados Unidos respondieron que esa opción no es necesaria cuando la empresa que fabrica y vende los productos en el extranjero es una sucursal extraterritorial de una empresa estadounidense.

93. Conscientes probablemente de la grave deficiencia de su argumentación, las CE sostienen ahora que los casos en los que una empresa estadounidense optará por establecer una sucursal "tienen que ser, en términos relativos, mucho menos frecuentes que los casos en que la empresa estadounidense decidirá establecer una filial en la jurisdicción extranjera".[28] Por consiguiente, el argumento "*de facto*" de las CE se ha ampliado tanto que ahora las CE alegan que sólo los exportadores pueden beneficiarse y se beneficiarán de la exclusión porque, por distintas razones, ni las sucursales ni las filiales en el extranjero aprovecharán en la práctica la exclusión. Sin embargo, tanto los argumentos de las CE relativos a las sucursales como los relativos a las filiales son falsos y carecen de fundamento.

1. Sucursales

94. Las CE no sostienen que las empresas estadounidenses no pueden establecer sucursales que fabriquen y vendan en el extranjero y obtengan ingresos extraterritoriales, y tampoco sostienen que la Ley limita la posibilidad de que las empresas estadounidenses establezcan sucursales en el extranjero. En lugar de ello, simplemente afirman, sin fundamento, que "generalmente hay diversas razones, tanto fiscales como comerciales, para preferir la forma jurídica de una filial".[29]

95. En los párrafos 117 a 125, las CE enumeran una serie de factores que supuestamente indican que las empresas estadounidenses rara vez, o jamás, optarán por operar por intermedio de sucursales en lugar de hacerlo por intermedio de filiales. Las CE reconocen que "evidentemente la elección de la forma jurídica que han de adoptar las operaciones de manufactura en el extranjero depende de las circunstancias especiales de cada caso"[30], pero seguidamente, despreciando su propia advertencia, hacen amplísimas generalizaciones sobre decisiones comerciales específicas.

---

[27] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 114.

[28] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 118.

[29] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 118.

[30] *Ibid*.

96. Las CE no fundamentan su sesgada enumeración de factores, y se abstienen cuidadosamente de mencionar las muchas consideraciones opuestas. Contrariamente a lo afirmado por las CE, hay diversos factores que aconsejan la utilización de una sucursal. Entre ellos cabe mencionar los siguientes:

- las operaciones realizadas por medio de una sucursal en el extranjero ofrecen mucha más flexibilidad que las realizadas por intermedio de una filial. A menudo, las sucursales pueden establecerse y disolverse sin ninguna formalidad. En contraste, el establecimiento de una empresa conlleva significativos costos de transacción, como requisitos mínimos en materia de capital y cuotas de constitución y registro como sociedad. Es frecuente que la satisfacción de estos requisitos genere gastos de asistencia jurídica.

- El mantenimiento de una empresa genera otros costos de transacción, como el pago de un conjunto distinto de gerentes y directivos, la celebración de reuniones periódicas del consejo de administración y el mantenimiento de un conjunto separado de libros y registros. El desarrollo del negocio por intermedio de una sucursal no está sujeto a ninguna de esas exigencias.

- Aparte de los costos de transacción derivados del establecimiento y el mantenimiento de una empresa separada, las empresas están a menudo sujetas a requisitos en materia de información más engorrosos que los aplicables a las sucursales. Deben, por ejemplo, preparar sus propias declaraciones de impuestos y sus estados de cuentas.

97. Desde una perspectiva fiscal, la utilización de una empresa genera dos segmentos tributarios, uno a nivel empresarial y uno a nivel de accionista. La adición de nuevas capas de empresas puede multiplicar este problema, a no ser que la legislación tributaria prevea mecanismos de compensación como la consolidación de grupos. Por lo general, la legislación de los Estados Unidos no permite la consolidación de grupos para las empresas extranjeras. Además, por lo que respecta a las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero, una empresa estadounidense tendría derecho a una bonificación directa por el pago de esos impuestos aplicable a los ingresos de la sucursal que no estén excluidos en virtud de la Ley. En contraste, una empresa estadounidense sólo tendría derecho a obtener una bonificación indirecta por impuestos pagados en el extranjero si recibiera dividendos de su filial en el extranjero.

98. La lista de factores de las CE, además de incompleta, es engañosa. Por ejemplo, las CE observan que las filiales en el extranjero de empresas de los Estados Unidos generalmente pueden aplazar el pago de impuestos estadounidenses sobre sus ingresos activos. Sin embargo, el aplazamiento del pago de impuestos en los Estados Unidos carece de importancia si la jurisdicción extranjera grava los beneficios de la filial en el extranjero. El aplazamiento carece también de importancia si la empresa matriz estadounidense necesita en ese momento el efectivo generado por sus filiales en el extranjero. Por último, el aplazamiento no puede obtenerse para ingresos que sean ingresos de la subparte F. Por tanto, los presuntos beneficios del aplazamiento, de los que tanto partido se saca, no son tan significativos como las CE sugieren.

99. Las CE también hacen referencia a la responsabilidad limitada propia de las empresas. Sin embargo, en el mundo real de los negocios, la única protección efectiva en materia de responsabilidad es la derivada de la protección soberana resultante del mantenimiento de la sede central en otra jurisdicción, y no de la operación local por intermedio de una filial. Además, las jurisdicciones a menudo brindan protección mediante responsabilidad limitada a entidades que no son sociedades anónimas, como las sociedades de responsabilidad limitada en los Estados Unidos. Por tanto, es frecuente que una empresa estadounidense pueda operar en una jurisdicción extranjera en forma de sucursal a efectos fiscales en los Estados Unidos preservando al mismo tiempo la protección derivada de la responsabilidad limitada que le brinda la legislación local.

100. Las CE alegan que la fijación de los precios de transferencia plantea más problemas a las sucursales que a las empresas. Esto es falso. La fijación de los precios de transferencia es igualmente significativa entre entidades constituidas por separado que entre una empresa y sus sucursales. Por lo que respecta a los incentivos, la forma de sucursal también ofrece algunas ventajas fiscales. Por ejemplo, las sucursales en Francia de empresas estadounidenses generalmente pueden deducir de sus ingresos en Francia la parte que les corresponde de los gastos en la oficina central, mientras que las filiales francesas de empresas estadounidenses no pueden hacer esa deducción.

101. En suma, la lista de razones por las que las empresas estadounidenses preferirían operar por intermedio de filiales que por intermedio de sucursales presentada por las CE es demasiado simplista y en algunos casos totalmente errónea.

2. Filiales en el extranjero

102. Las CE se muestran ahora de acuerdo con los Estados Unidos en que las empresas extranjeras pueden optar y optarán por convertirse en contribuyentes en los Estados Unidos. Aunque las CE mantienen que esos casos serán "raros"[31], los Estados Unidos observan complacidos que ahora las CE reconocen que las empresas extranjeras son una categoría legítima de contribuyentes que pueden excluir ingresos extraterritoriales. Naturalmente, queda por ver si esto es realmente raro o habitual, y las CE no han presentado ninguna prueba que fundamente de un modo u otro sus argumentos.

103. En contraste, los Estados Unidos han presentado pruebas que indican que las empresas extranjeras optarán por convertirse en contribuyentes en los Estados Unidos y excluir ingresos extraterritoriales. La declaración de una empresa extranjera adjunta a la segunda comunicación de los Estados Unidos como EE.UU. - Prueba documental 9 describe un caso en el que una empresa extranjera optaría por la asimilación y excluiría los ingresos extraterritoriales. Esa declaración es tanto más significativa cuanto que ha sido hecha por una de las empresas más grandes del mundo, y además antes de que el Gobierno de los Estados Unidos publicara pautas administrativas reguladoras del proceso por el que en definitiva se permitirá a esas empresas hacer tales opciones.

104. El argumento de las CE en el sentido de que no se les puede pedir que faciliten al Grupo Especial pruebas en apoyo de su teoría de la supeditación *de facto* es inaceptable. Si no tienen o no pueden obtener pruebas suficientes para fundamentar lo que por lo demás parece ser una mera suposición y predicción, deberían haberse abstenido de hacer esas alegaciones. Como indicó el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*, lo que caracteriza precisamente a las alegaciones de supeditación *de facto* a la exportación es que tienen que demostrarse con pruebas distintas de la medida impugnada en sí misma. No basta con que las CE hagan afirmaciones no fundamentadas y seguidamente pidan a los Estados Unidos que las refuten. A falta de pruebas suficientes, el Grupo Especial debe rechazar los argumentos *de facto* de las CE.

E. EL PÁRRAFO e) DE LA LISTA ILUSTRATIVA NO AMPLÍA EL ALCANCE DEL APARTADO a) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

105. En su primera comunicación, las CE afirmaron que el párrafo e) de la Lista ilustrativa amplía el alcance de la frase "supeditadas … a los resultados de exportación" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En respuesta, los Estados Unidos demostraron que el párrafo e) no puede ampliar el sentido de la supeditación a la exportación, porque ese concepto sirve para definir el alcance y la aplicabilidad del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Los casos incluidos en la Lista ilustrativa no son sino ejemplos de subvenciones a la exportación prohibidas. Aclaran el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, pero no identifican subvenciones prohibidas que no están supeditadas a la exportación en el sentido de dicha disposición.

[31] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 131.

106. Aparentemente, en su segunda comunicación las CE renuncian a su posición inicial, reconociendo que el párrafo e) simplemente identifica un tipo especial de subvención a la exportación que es pertinente por lo que respecta a los impuestos directos. Las CE han reconocido que la Lista ilustrativa está vinculada al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 al utilizar la frase "con inclusión de las [subvenciones a la exportación] citadas a título de ejemplo en el Anexo I", y el sentido corriente de las palabras "con inclusión" es el de estar contenidas, el de tener en cuenta en forma que incluye o el de incorporar. Todas esas definiciones sugieren precisamente lo que los Estados Unidos han mantenido desde el primer momento, es decir, que la Lista ilustrativa ofrece ejemplos de subvenciones que satisfacen el criterio establecido en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

107. A pesar de reconocerlo, las CE siguen aferrándose a la idea de que el párrafo e) "es pertinente como fuente separada de prohibición de subvenciones a la exportación".[32] Si lo que las CE sugieren es que una medida puede estar englobada en el párrafo e) pero no en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y constituir una subvención a la exportación prohibida, los Estados Unidos discrepan. Si así fuera, la Lista ilustrativa haría mucho más que *ilustrar* subvenciones supeditadas a los resultados de exportación.

108. Además, los Estados Unidos no comprenden cómo puede decirse que una medida que, como la Ley, no hace referencia alguna a la exportación, no requiere la exportación, y se aplica a una amplia gama de transacciones que no son de exportación, está "relacionada específicamente con las exportaciones". Una vez más, las CE esgrimen argumentos que no guardan la menor relación con el texto de la disposición objeto de examen.

VIII. LAS CE NO HAN DEMOSTRADO QUE LA LEY NO ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

109. Hasta el momento, los Estados Unidos han puesto de relieve diversas esferas en las que las CE han formulado argumentos que no encuentran fundamento en el texto de las disposiciones de la OMC pertinentes y que son incompatibles con los métodos adecuados de interpretación del derecho internacional público. En ninguna parte se pone mejor de manifiesto el carácter heurístico de los métodos de interpretación propugnados por las CE que en el contexto de sus argumentos para determinar si la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página. Las CE piden al Grupo Especial que haga caso omiso del texto de la nota 59 de pie de página, y tratan de introducir en la OMC principios fiscales que no han sido considerados y adoptados por sus Miembros. El Grupo Especial debe rechazar la tentativa de las CE de modificar el texto de la nota 59 de pie de página.

A. EL CRITERIO VICIADO DE LAS CE PARA INTERPRETAR LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA

110. El método utilizado por las CE para adivinar el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página es tan extraordinario que merece repetirse aquí. En su segunda comunicación, las CE afirman que "las palabras 'doble imposición' e 'ingresos procedentes del extranjero' son expresiones especiales con un sentido específico".[33] De ello sacan la conclusión de que "un análisis del sentido especial que esas expresiones han adquirido en la esfera de la tributación es un punto de partida más útil que las definiciones que da el diccionario de las palabras que las componen".[34]

---

[32] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 149.

[33] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 183.

[34] *Ibid*.

111. Las CE se equivocan en todo. En primer lugar, aunque tal vez sea cierto que las expresiones "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" se utilizan frecuentemente en la esfera tributaria, no está claro que sean objeto de aceptación universal en tanto que "significados específicos". Más importante aún, la OMC no ha aceptado ningún "significado específico" para esas expresiones. Si los Miembros de la OMC hubieran llegado a un acuerdo sobre esos "significados específicos", esas definiciones se habrían reflejado de algún modo en el texto del Acuerdo SMC o de otros Acuerdos de la OMC. Naturalmente, no se ha incluido para esas expresiones ninguna definición de esa naturaleza.

112. La afirmación de las CE de que el "sentido especial que esas expresiones han adquirido en la esfera de tributación es un punto de partida más útil que las definiciones que da el diccionario de las palabras que las componen"[35], además de representar una desviación radical de los principios de interpretación establecidos por el Órgano de Apelación, es también engañosa. Las CE no se remiten en ningún momento de su análisis, y mucho menos como punto de partida, al sentido corriente del texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página.

113. Al empezar -y terminar- por definiciones "especiales" que no figuran en el texto, las CE pasan por alto numerosos pronunciamientos del Órgano de Apelación sobre la interpretación de los tratados. El Órgano de Apelación ha explicado que "hay que atribuir a los términos de un tratado … su sentido corriente, en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".[36] El Órgano de Apelación ha explicado asimismo que "el texto del tratado constituye la base del proceso interpretativo: 'la interpretación se basará fundamentalmente en el texto del tratado'".[37]

114. Además, con arreglo al párrafo 4 del artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, para que el "sentido especial" prevalezca sobre el sentido corriente de un término, tendrá que establecerse que "tal fue la intención de las partes". Por consiguiente, las CE, al propugnar un "sentido especial", están obligadas a demostrar que los redactores de la nota 59 de pie de página tuvieron la intención de dar a los términos el "sentido especial" que sugieren. Las CE ni siquiera han intentado demostrar tal cosa.

115. Una interpretación que comienza por un "sentido especial" extrínseco y sin fundamento -y que en ningún momento trata de analizar el sentido corriente del texto- nunca puede ser acertada.

B. LAS CE INCURREN EN ERROR CUANDO TRATAN DE BASARSE EN NORMAS DE LA OCDE PARA DAR SENTIDO A DOS DISPOSICIONES DE LA OMC

116. Aparentemente, las CE alegan que el "sentido especial" que adscriben a las expresiones "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" emana del Modelo de Convenio OCDE. Sin embargo, las CE atribuyen al Convenio una importancia que no puede tener en relación con la OMC. Además, las CE malinterpretan el propio Convenio.

---

[35] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 183.

[36] *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional ("Gasolina reformulada)*, WT/DS2/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 29 de abril de 1996, página 23. Los grupos especiales y el Órgano de Apelación de la OMC deben basarse en "las normas usuales de interpretación del derecho internacional público". Párrafo 2 del artículo 3 del ESD.

[37] *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas ("Japón - Bebidas alcohólicas")*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 15.

1. La pertinencia del Convenio OCDE

117. Los Estados Unidos hicieron referencia al Convenio OCDE para ilustrar distintos métodos para evitar la doble imposición y, más concretamente, para señalar a la atención del Grupo Especial el hecho de que el método de exención (o no tributación) se utiliza comúnmente y es ampliamente aceptado para evitar la doble imposición.[38] Al hacerlo, los Estados Unidos tomaron la precaución de poner de manifiesto que no consideraban que esos convenios (o, ciertamente, ningún otro acuerdo) pudieran sustituir el texto de las disposiciones de la OMC pertinentes. Los Estados Unidos se refirieron al Convenio únicamente como ejemplo.[39] También podían haberse referido perfectamente al Modelo de Convenio de las Naciones Unidas, o haber pasado revista a diversas medidas para evitar la doble imposición aplicadas en distintas partes del mundo, para llegar a los mismos resultados.

118. En contraste, las CE invocan el Convenio OCDE literalmente para crear definiciones de términos utilizados en el Acuerdo SMC. En efecto, las CE piden al Grupo Especial que acepte en todos sus detalles el Convenio OCDE como si éste estuviera integrado en el Acuerdo SMC. No hay razón alguna para hacer tal cosa. El Acuerdo SMC no prevé en ninguna parte que las normas de otra organización puedan aportar la definición de una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero a los efectos de la nota 59 de pie de página. Por muchas que sean las ventajas del Convenio OCDE, sus disposiciones no puede injertarse *in toto* en el Acuerdo SMC cuando no hay indicación alguna de que tal fuera la intención de los redactores del Acuerdo. El que la segunda frase del párrafo k) del Anexo I contenga una referencia al *Acuerdo relativo a las directrices para los créditos a la exportación concedidos con apoyo oficial de la OCDE* indica que los redactores del Acuerdo SMC sabían cómo integrar criterios de la OCDE cuando deseaban hacerlo.

119. Además, sólo *algunos* Miembros de la OMC han acordado atenerse a las disposiciones del Convenio. El hecho de que "prácticamente todos los países *industrializados*" sigan las pautas del Convenio, como afirman las CE[40], no es una base sobre la cual puedan alterarse los derechos y obligaciones de los Miembros de la OMC. Es indudable que no pocos Miembros de la OMC se sorprenderían de saber que al adherirse a la Organización, se comprometían a aplicar y cumplir el Convenio OCDE. Entre ellos estarían los Estados Unidos. Como observaron las CE en su segunda comunicación, los Estados Unidos basan sus propios tratados fiscales en algunos conceptos de la OCDE, pero no en todos.[41]

120. Como medio para introducir el Convenio OCDE "por la puerta de atrás", las CE proponen que se recurra a medios de interpretación complementarios. Sin embargo, ese recurso sólo es adecuado cuando se ha establecido el sentido corriente del texto, y exclusivamente cuando esa interpretación deja el sentido de la disposición de que se trate "ambiguo u oscuro" o conduce a un resultado "manifiestamente absurdo o irrazonable".[42] Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que no hay en palabras como "evitar", "doble", "imposición", "extranjeros" o "procedentes" nada que convierta la quinta frase de la nota 59 de pie de página en algo incompatible con la norma general de interpretación, haciendo necesario el recurso a medios complementarios. Para decirlo simplemente, el sentido corriente de esos términos es fácilmente discernible, y debe orientar al Grupo Especial en sus deliberaciones.

---

[38] *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 178 a 186.

[39] *Ibid*, nota 153.

[40] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 187.

[41] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 186.

[42] *Convención de Viena*, artículo 32.

121. Aunque se necesitaran esos medios complementarios, el Convenio OCDE no sería la fuente en la que habría que apoyarse. Los medios complementarios podrían incluir "los trabajos preparatorios del tratado o las circunstancias de su celebración", o tal vez otras fuentes pertinentes de la intención de los redactores.[43] Sin embargo, no hay en los antecedentes de negociación indicación alguna de que los redactores estuvieran pensando en el Convenio OCDE, que no es uno de los acuerdos de la OMC abarcados y que como tal no puede considerarse parte del contexto para interpretar la nota 59 de pie de página.[44]

122. Además, el Convenio OCDE sólo sirve como modelo para tratados bilaterales entre naciones que tratan de establecer normas comunes para evitar la imposición de los ingresos obtenidos por sus nacionales. El Convenio no es un acuerdo multilateral que cumplan directamente todos sus signatarios, sino un modelo que se sigue parcialmente en los tratados fiscales bilaterales en él basados. Es significativo que el Convenio no tenga necesariamente por objetivo ser un modelo para la legislación nacional. A menudo, las medidas nacionales para evitar la doble imposición no siguen el modelo de la OCDE. Los tratados fiscales bilaterales se conciertan frecuentemente, al menos en parte, para limitar el alcance de las prácticas fiscales nacionales.

2. Las CE citan erróneamente la definición de establecimiento permanente en el Convenio OCDE

123. El Convenio OCDE, aunque fuera un modelo para las leyes fiscales nacionales, y aunque ofreciera pautas para interpretar las disposiciones de la OMC, no respaldaría la interpretación estricta de la nota 59 de pie de página propugnada por las CE.

124. Las CE observan que el Convenio OCDE requiere la existencia de un "establecimiento permanente" en un país para que ese país pueda ejercer su jurisdicción tributaria sobre los ingresos de las transacciones mercantiles de un contribuyente. Las CE mantienen que un "establecimiento permanente" es en realidad una sede comercial fija y que opera con continuidad.[45]

125. Sin embargo, las CE sólo citan una parte de la definición de "establecimiento permanente" de la OCDE, concretamente los párrafos 1 y 2 del artículo 5 del Convenio, donde se identifican los tipos más complejos de "establecimiento permanente". Esas disposiciones se refieren a un "establecimiento" comercial que es en cierto sentido "permanente" -es decir, un "lugar fijo de negocios". También enumeran los tipos de establecimientos comerciales más "permanentes" que podrían generar ingresos gravables: las oficinas, las fábricas, los talleres o las minas.

126. Lo que las CE omiten en su examen es que el Convenio establece también otro límite, más bajo, para determinar la existencia de un "establecimiento permanente". Ese criterio alternativo refleja las diferencias de opinión entre los países sobre lo que puede constituir un "establecimiento permanente". El párrafo 5 del artículo 5 del Convenio estipula que puede existir un "establecimiento permanente" cuando una persona actúa por cuenta de una empresa no residente y esa persona está autorizada a "concluir contratos en nombre de la empresa". El Comentario del Convenio explica, con respecto al párrafo 5 del artículo 5, que "es un principio generalmente aceptado que una empresa debe ser tratada como si tuviera un establecimiento permanente en un Estado si en determinadas condiciones hay una persona que actúa por cuenta de ella, aunque esa empresa pueda no tener un

[43] *Ibid*.

[44] *Véase Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la importación de determinados productos avícolas*, WT/DS69/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafos 79 a 81 (el Acuerdo sobre Semillas Oleaginosas no era un "acuerdo abarcado", y como tal no contenía las obligaciones pertinentes de las Comunidades Europeas de conformidad con el Acuerdo sobre la OMC).

[45] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 193 a 197.

lugar fijo de negocios en ese Estado …".[46] El Comentario explica seguidamente que la parte que actúa por cuenta de una empresa no residente puede ser una persona o una sociedad, y que sólo es preciso que sus facultades se ejerciten en más de un caso aislado.[47] Por tanto, es claro que lo que constituye un "establecimiento permanente" con arreglo a las normas de la OCDE puede no ser del todo permanente y carecer incluso de un lugar fijo de negocios.

3. La Ley requiere acertadamente que existan suficientes contactos con una jurisdicción fiscal extranjera

127. Aunque los Estados Unidos y algunos otros países aplican el concepto de "establecimiento permanente" en sus tratados fiscales bilaterales, no aplican necesariamente el mismo criterio para determinar si una empresa ha de estar sujeta a sus respectivos impuestos sobre la renta. Como explicaron los Estados Unidos en su segunda comunicación, los tratados fiscales bilaterales sirven como estrato *adicional* para evitar la doble imposición, complementando la legislación nacional. La legislación fiscal de diversas naciones establece una jurisdicción fiscal para abarcar los ingresos de los no residentes que es más amplia que la derivada del concepto de "establecimiento permanente" utilizado en algunos tratados fiscales. Los tratados fiscales bilaterales que requieren un "establecimiento permanente" ofrecen una doble compensación frente a esos criterios más agresivos. El hecho de que las naciones recurran a tratados fiscales bilaterales para evitar que sus empresas se vean sometidas al pago de impuestos en el extranjero a falta de un "establecimiento permanente" en ningún caso significa que no puedan fijarse niveles más bajos al establecerse la jurisdicción tributaria nacional y, como consecuencia de ello, al promulgarse medidas nacionales para evitar la doble imposición.

128. Los países tienen distintas opiniones y prácticas sobre lo que somete a las empresas no residentes a la autoridad tributaria de un país. Los Estados Unidos, por ejemplo, no consideran generalmente necesario requerir que las empresas no residentes tengan un "establecimiento permanente" dentro de los Estados Unidos para estar sujetas a tributación en ese país. En lugar de ello, procuran determinar si un contribuyente tiene suficientes contactos con los Estados Unidos, por lo que respecta a una transacción o una serie de transacciones dadas, para constatar que ha realizado "actividades mercantiles o comerciales en los Estados Unidos". Los ingresos "efectivamente vinculados" con esas actividades comerciales o mercantiles están sujetos a tributación en los Estados Unidos. En suma, los Estados Unidos no consideran necesario que exista una operación comercial fija o duradera. Como explicaron en su segunda comunicación, otros países, por ejemplo el Canadá, tampoco consideran necesario que exista un "establecimiento permanente" para gravar a las empresas no residentes.[48]

129. La Ley tiene en cuenta que, al igual que los Estados Unidos, otros países de otras partes del mundo pueden tratar de aplicar impuestos a las empresas extranjeras aunque no mantengan un "establecimiento permanente" en el país que grava. Reconoce que los países aplican distintos criterios que pueden dar lugar a sutiles distinciones fácticas para determinar si los ingresos están sujetos a sus regímenes fiscales. En consecuencia, la Ley requiere que las transacciones que generan ingresos extraterritoriales tengan diversos atributos extranjeros que puedan crear un nexo con un régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses puedan verse sujetos a tributación en el extranjero.

---

[46] Párrafo 5 del artículo 5 y Comentario del Modelo de Convenio OCDE, C (5)-13. Se adjunta, como EE.UU. - Prueba documental 18, una copia del Comentario.

[47] *Ibid*.

[48] *Segunda comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 62.

130. Las CE afirman sin más que los procesos económicos en el extranjero y otros atributos extranjeros a que se hace referencia en la Ley no pueden dar lugar a doble imposición.[49] Sin embargo, incurren en error cuando afirman que la Ley "excluye del pago de impuestos ingresos que *no* pueden gravarse en ningún otro país".[50] Las transacciones y actividades de las que pueden derivar ingresos extraterritoriales pueden, por el contrario, someter a los contribuyentes estadounidenses al pago de impuestos en el extranjero. De hecho, algunas transacciones en el marco de la Ley pueden tener lugar totalmente fuera de los Estados Unidos. Para probar lo contrario, las CE tienen que hacer algo más que expresar su opinión.

131. Las CE, en efecto, se apoyan en suposiciones que son inexactas. En el párrafo 197 de su segunda comunicación, afirman que "en principio es posible que las actividades arriba enumeradas se realicen por medio de un establecimiento permanente situado en un país distinto de los Estados Unidos, pero … es mucho más probable que esas operaciones se realicen dentro de los límites territoriales de los Estados Unidos". Sin embargo, como los Estados Unidos han destacado reiteradamente, la Ley requiere que un nivel mínimo de procesos económicos extranjeros tenga lugar fuera de los Estados Unidos para todas y cada una de las transacciones.[51]

C. EL CONVENIO OCDE NO DEFINE LOS "INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO"

132. Las CE no sólo tratan de atribuir a los detalles del Convenio OCDE más importancia de la que tienen, sino también de extrapolar del Convenio normas que éste ni siquiera contiene. Dando un giro de 180 grados a su anterior posición en la presente diferencia en el sentido de que los "ingresos procedentes del extranjero" y las "actividades económicas en el extranjero" no son una y la misma cosa, las CE aducen ahora que, como consecuencia del Convenio OCDE, los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página significan los ingresos directa y exclusivamente imputables a actividades económicas en el extranjero.[52] Las CE reconocen que el Convenio no contiene esa definición, pero sostienen que ésta puede "deducirse de las disposiciones de ese Convenio".[53]

133. Los Estados Unidos han explicado al Grupo Especial que discrepan de ese enfoque restringido. Remiten respetuosamente al Grupo Especial a los párrafos 190 a 192 de su primera comunicación y a los párrafos 56 a 59 de su segunda comunicación, donde explican por qué motivos la expresión "ingresos procedentes del extranjero", tal como se emplea en la quinta frase de la nota 59 de pie de página, no está exclusivamente limitada a los ingresos imputables a actividades económicas en el extranjero. Los Estados Unidos han explicado que el texto de la nota 59 de pie de página no requiere una interpretación tan estricta, y en lugar de ello propugnan un enfoque más flexible que tenga en cuenta distintos tipos de ingresos, así como la complejidad derivada de la determinación de lo que puede hacer que los ingresos sean "extranjeros".

134. Curiosamente, las disposiciones del Convenio OCDE citadas por las CE, lejos de respaldar la interpretación estricta por ellas propugnada, confirman la posición de los Estados Unidos. El artículo 10, que se refiere a los ingresos por dividendos, regula el método para evitar la doble imposición de una forma de ingresos pasivos, es decir, de ingresos que no están directamente relacionados con procesos económicos en el extranjero. Al igual que los ingresos por intereses y otras

---

[49] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 196 a 198.

[50] *Ibid*, párrafo 191.

[51] Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 942 b) 3) del IRC.

[52] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 203 y 204.

[53] *Ibid*, párrafo 201.

formas de ingresos pasivos, los ingresos por dividendos pueden eximirse para evitar la doble imposición con arreglo al párrafo 5 del artículo 10 (y al párrafo 2 del artículo 23) del Convenio aunque la parte que obtenga esos ingresos no realice ninguna actividad económica relacionada con ellos, tanto en el ámbito nacional como en el extranjero. Lo que puede hacer que los dividendos y otros tipos de ingresos pasivos sean "extranjeros" es que se reciban de una empresa o un banco extranjeros. En otras palabras, lo extranjero es el origen de los pagos. El Convenio OCDE no específica dónde han de tener lugar las actividades comerciales de una empresa que paga dividendos.

135. Lo mismo cabe decir por lo que respecta al trato dado por la OCDE a los "beneficios empresariales" con arreglo al artículo 7 del Convenio. Esa disposición se aplica en lo fundamental a todos los beneficios de una empresa, y no sólo a los directamente imputables a los procesos económicos de la propia empresa que tengan lugar fuera del país donde reside.

136. Por consiguiente, la alegación de las CE de que sólo los ingresos imputables a procesos económicos en el extranjero pueden ser "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de la nota 59 de pie de página no encuentra fundamento en las disposiciones de la OCDE citadas por las CE.

D. EL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS QUISO QUE LA LEY SIRVIERA COMO MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

137. Llevadas de su celo por conseguir que la Ley se suprima, las CE no se limitan a reelaborar disposiciones de la Ley, normas de la OMC y artículos del Convenio OCDE, sino que incluso se permiten, por lo que respecta a la intención legislativa subyacente en la Ley, sustituir la opinión del Congreso de los Estados Unidos por su propia opinión. Las CE afirman no una sino dos veces que el Congreso de los Estados Unidos no tenía intención de que la Ley sirviera como medida para evitar la doble imposición.[54]

138. Los Estados Unidos reconocen que discernir las intenciones concretas de un órgano legislativo no siempre es fácil, pero en el presente caso hay pruebas sólidas e indiscutibles sobre esta cuestión. Los dos comités del Congreso encargados de examinar la política fiscal de los Estados Unidos y elaborar las leyes fiscales de los Estados Unidos afirmaron inequívocamente que la Ley tenía por objeto servir como medida para evitar la doble imposición, y que se había diseñado a esos efectos. El informe del Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos, que se ha facilitado al Grupo Especial como EE.UU. - Prueba documental 3, indica, en las páginas 10, 19 y 21, que "la exclusión de … ingresos extraterritoriales es un medio para evitar la doble imposición". El informe contiene también, en la página 11, un análisis en el que se observa que la exclusión establecida en la Ley tiene hasta cierto punto el objetivo de apartar a los Estados Unidos de su dependencia predominante de los descuentos fiscales como medio de evitar la doble imposición para acercarlos al modelo de exención europeo. De manera análoga, el informe del Comité de Finanzas del Senado de los Estados Unidos, que se ha facilitado como EE.UU. - Prueba documental 2, indica, en las páginas 2, 6 y 8, que la exclusión establecida por la Ley sirve para evitar la doble imposición.

139. Además, la estructura de la Ley demuestra en qué modo ésta sirve como medida para evitar la doble imposición. En el artículo 114 (d), la Ley descarta la aplicación de bonificaciones fiscales a los ingresos excluidos con objeto de evitar lo que las CE denominan "doble mitigación" de la "doble imposición".[55] Como consecuencia de ello, la exclusión es el único método para evitar la doble imposición aplicable a los ingresos extraterritoriales excluidos en virtud de la legislación de los Estados Unidos. Si la Ley no descartara las bonificaciones fiscales, los contribuyentes

[54] *Ibid*, párrafos 41 y 209.

[55] *Ibid*, párrafo 218.

estadounidenses podrían recurrir a la exclusión y a las bonificaciones con respecto a los mismos ingresos, con lo que la compensación podría resultar excesiva. Con la misma finalidad, los Estados Unidos limitan la cuantía de las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero que los contribuyentes estadounidenses pueden aplicar a los ingresos no excluidos en virtud de la Ley mediante las normas relativas a las fuentes de los ingresos establecidas en el artículo 943. Esto impide lo que las CE denominan "compensación excesiva" a los contribuyentes.[56] Aunque es cierto que como consecuencia de la aplicación de esas normas la compensación de la doble imposición puede ser menos completa que si se aplica el método de descuento, los Estados Unidos han explicado que normalmente las bonificaciones sólo compensan parcialmente la doble imposición.

E. EL HECHO DE QUE LOS ESTADOS UNIDOS UTILICEN TAMBIÉN BONIFICACIONES FISCALES CARECE DE IMPORTANCIA

140. En un esfuerzo más por crear una norma que no existe en los acuerdos de la OMC, las CE alegan que los Estados Unidos no pueden recurrir a la exclusión como método para evitar la doble imposición porque también utilizan bonificaciones fiscales. Esta es otra aseveración que no encuentra fundamento alguno en el texto pertinente del Acuerdo SMC ni en la práctica fiscal internacional habitual.

141. Como han explicado anteriormente los Estados Unidos, se acepta ampliamente que, en términos generales, la compensación de la doble imposición puede lograrse mediante una exención de los ingresos extranjeros, mediante una bonificación por los impuestos pagados en el extranjero o mediante la aplicación de un convenio fiscal en virtud del cual los países participantes ceden facultades tributarias sobre categorías concretas de ingresos. Como las CE han reconocido, la mayoría de sus miembros, si no todos, emplean estos tres mecanismos, en distinto grado, para evitar la doble imposición.[57] De ello se hace eco el Comentario del artículo 23 del Convenio OCDE por lo que respecta al uso alternativo de exenciones y descuentos: "los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de ambos métodos".[58] El Comentario va aún más lejos, ya que afirma que hay casos en los que deben utilizarse descuentos aunque la exención sea la norma general de un régimen fiscal dado.[59]

142. El Comentario de la OCDE sólo es pertinente en la medida en que refleja el hecho de que muchos países, al igual que los Estados Unidos, establecen una mezcla de exenciones y exclusiones, así como bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero. Incluso Francia, que supuestamente tiene el sistema fiscal más territorial de las CE, ofrece a sus contribuyentes la posibilidad de optar entre una exención territorial o la bonificación por impuestos pagados en el extranjero. Si ofrecer esa opción fuera de por sí un motivo de infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, como alegan las CE, muchas opciones disponibles en virtud de legislaciones fiscales de todo el mundo serían inaceptables.

143. Sin embargo, esta circunstancia no se da, porque no hay en el Acuerdo SMC nada que prohíba a los Miembros utilizar este tipo de mecanismo alternativo para evitar la doble imposición. La nota 59 de pie de página permite a los Miembros de la OMC escoger el mecanismo, ya que estipula que la prohibición de las exenciones, remisiones o aplazamientos de impuestos directos relacionados específicamente con las exportaciones a que se refiere el párrafo e) de la Lista ilustrativa de Subvenciones a la Exportación "*no tiene por objeto coartar* la posibilidad de un Miembro de

[56] *Ibid*, párrafo 213.

[57] Anexo EC-2, página 2 (US-5).

[58] US-7, página C (23)-10.

[59] *Ibid*.

adoptar *medidas* destinadas a evitar la doble imposición" (cursiva añadida). Este texto es particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC ningún *límite* por lo que respecta a la adopción de *medidas* para evitar la doble imposición.

144. Contrariamente a lo alegado por las CE, la nota 59 de pie de página no permite a los Miembros establecer medidas para evitar la doble imposición únicamente cuando esas medidas son "necesarias".[60] La nota 59 de pie de página no condiciona en absoluto a la necesidad el derecho a evitar la doble imposición. No es una disposición, como el artículo XX del GATT, que sólo permite determinadas prácticas si se demuestra que una medida es "necesaria". La nota 59 de pie de página deja en claro que este derecho no está sujeto a limitaciones, y que cada Miembro puede optar por el método que desee para alcanzar ese objetivo aceptable.

F. EL ARGUMENTO DE LAS CE BASADO EN EL PRINCIPIO DE LA PLENA COMPETENCIA ESTA FUERA DE LUGAR

145. Las CE hacen, por lo que respecta a la doble imposición, otra observación que requiere respuesta. Aducen que la Ley es inaceptable porque, a su entender, no se fundamenta en el principio de la plena competencia para calcular los impuestos aplicables a los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas. Las CE confunden dos conceptos distintos.

146. El principio de la plena competencia sólo es pertinente a efectos de la OMC para asignar ingresos entre partes vinculadas en transacciones de exportación. Esto es consecuencia de la segunda frase de la nota 59 de pie de página, donde se estipula que " los Miembros reafirman el principio de que los precios de las mercancías en transacciones entre empresas exportadoras y compradores extranjeros bajo su control o bajo un mismo control deberán ser, a efectos fiscales, los precios que serían cargados entre empresas independientes que actuasen en condiciones de plena competencia". El principio de la plena competencia no es aplicable a la forma en que se calcula la cuantía de los impuestos o se fija el tipo impositivo una vez establecidos los ingresos de un contribuyente dado.

147. Sin embargo, en el presente caso las CE se quejan precisamente de eso. Estiman que los cálculos fiscales que figuran en el artículo 3 de la Ley, por el que se enmienda el artículo 941 a) 1) del IRC, son de algún modo incompatibles con el principio de la plena competencia. Sin embargo, esos cálculos se limitan a establecer la cuantía de los ingresos que pueden someterse a tributación. No guardan relación alguna con la forma en que los ingresos se asignan a distintas partes vinculadas. Cuando esa asignación es pertinente o necesaria en relación con ingresos extraterritoriales, se hace de conformidad con un criterio estricto de plena competencia con arreglo al artículo 482 del IRC. Como se explica en un informe legislativo adjunto a la Ley, aunque ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación dictaron resoluciones sobre la idoneidad de las fórmulas administrativas de fijación de precios establecidas en las disposiciones relativas a las EVE para asignar ingresos entre partes vinculadas, "al no requerirse entidades separadas, no se requieren transferencias entre empresas nacionales y empresas extranjeras vinculadas. Si hubiera transferencias entre partes vinculadas, se aplicarán los principios generales de la plena competencia".[61]

G. LA LEY NO OFRECE UNA DOBLE EXENCIÓN TRIBUTARIA

148. En los párrafos 214 a 218 de su segunda comunicación, las CE sostienen que la Ley permite "acumular" las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero y la exclusión por lo que respecta a unos mismos ingresos, los que están sujetos a impuestos retenidos en la fuente en el extranjero. Esto es falso.

---

[60] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, sección 4.6.4.

[61] *Informe de la Cámara* (US-3), página 18.

149. Las CE incurren en error al definir los impuestos retenidos en la fuente. Esos impuestos son impuestos directos aplicables a determinados tipos de ingresos pasivos; por ejemplo, intereses, dividendos y regalías. El artículo 943 d) del IRC es coherente con esa definición porque: a) los impuestos retenidos en la fuente son impuestos directos, y los artículos 901 y 903 del IRC regulan las bonificaciones por el pago de impuestos directos; y b) los impuestos retenidos en la fuente son impuestos en origen, por lo que se aplican sobre "una base distinta de la residencia". La expresión "impuestos retenidos en la fuente" en el artículo 943 d) no se refiere a los impuestos aplicables a los beneficios empresariales, como se observa en los antecedentes legislativos de la Ley, que indican que los impuestos retenidos en la fuente regulados por el artículo 943 d) "serían de naturaleza análoga a los impuestos sobre ingresos brutos descritos en los artículos 871 y 881". Los artículos 871 y 881 del IRC regulan impuestos retenidos en la fuente sobre ingresos brutos aplicables en los Estados Unidos a los ingresos pasivos. Por consiguiente, la hipótesis desarrollada por las CE en el párrafo 217 se basa en una premisa falsa.

150. Aunque las CE hubieran definido correctamente los impuestos retenidos en la fuente, cosa que no han hecho, la Ley no permite la doble exención de los ingresos sujetos a impuestos retenidos en la fuente. En materia de ingresos extraterritoriales excluidos, la Ley representa el *único* método para evitar la doble imposición. Por consiguiente, la Ley descarta la bonificación por impuestos pagados en el extranjero en lo que respecta a los ingresos extraterritoriales excluidos. Sin embargo, los ingresos extraterritoriales no excluidos pueden estar sujetos a tributación tanto en los Estados Unidos como en el extranjero. En consecuencia, pueden obtenerse bonificaciones por pago de impuestos en el extranjero sobre los ingresos que no están excluidos.

151. El artículo 943 d) estipula que los impuestos retenidos en la fuente son imputables a ingresos extraterritoriales que no sean ingresos extraterritoriales excluidos. De ese modo, los contribuyentes pueden pedir bonificaciones por el pago en el extranjero de los impuestos retenidos en la fuente aplicados a esos ingresos. No hay una acumulación de "beneficios", como alegan las CE, porque los ingresos con respecto a los cuales se solicita la bonificación no son ingresos extraterritoriales excluidos.

IX. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ESTÁ SUPEDITADA AL EMPLEO DE PRODUCTOS NACIONALES CON PREFERENCIA A LOS IMPORTADOS EN INFRACCIÓN DEL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

152. En lo tocante a los argumentos formulados por las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, cabe señalar que esa disposición sólo es pertinente si el Grupo Especial antes constata: a) que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención; y b) que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página. Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que, por las razones antes expuestas, ninguna de esas constataciones estaría justificada.

153. Con todo, por si el Grupo Especial decidiera examinar la alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, los Estados Unidos han demostrado que la exclusión establecida en la Ley no está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. La norma del 50 por ciento no obliga a sustituir productos extranjeros por productos estadounidenses. De hecho, los productos objeto de transacciones que generan ingresos extraterritoriales no tienen necesariamente que incluir insumos producidos en los Estados Unidos, y pueden estar totalmente compuestos por insumos extranjeros. Dicho simplemente, la exclusión de los ingresos extraterritoriales no está supeditada ni condicionada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, ni depende de ese empleo para existir.

154. Las CE han impugnado la posición de los Estados Unidos en cuatro formas distintas. En primer lugar, aducen que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 no obliga a la parte demandante a

probar que exista supeditación al contenido local en todos los casos. En segundo lugar, sostienen que la decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* no es aplicable al presente asunto. En tercer lugar, sostienen que la información contenida en su Anexo fundamenta su alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En cuarto lugar, rechazan el argumento de los Estados Unidos de que el principio del origen atenúa los efectos de la norma del 50 por ciento.

A. LA ALEGACIÓN DE LAS CE EN VIRTUD DEL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 SE BASA EN UN CRITERIO JURÍDICO INADECUADO

155. En lo tocante a la primera alegación de las CE -que no están obligadas a demostrar la supeditación al contenido local producto por producto-, las Comunidades Europeas afirman que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, e incluso una ligera preferencia por los productos nacionales".[62] Las CE afirman seguidamente que "sólo tienen que demostrar, basándose en el texto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, que esa Ley, *en abstracto*, o *en algunos casos*, dará lugar al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados".[63]

156. Esas afirmaciones de las CE son claramente incompatibles con el criterio jurídico aplicable consagrado en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. El Órgano de Apelación ha confirmado que esa disposición obliga al demandante a demostrar que una subvención está supeditada o condicionada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados y depende de ese empleo para existir. El demostrar que existe una "ligera preferencia" por los productos nacionales, o que en algunos casos se emplearán productos nacionales con preferencia a los importados, no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté "supeditada" al empleo de esos productos nacionales.

157. El hecho de que las CE impugnen la Ley "en sí misma" y no hagan "alegación alguna por lo que respecta a su aplicación a un sector en particular o un producto en particular" en nada menoscaba la obligación de las CE de demostrar la supeditación en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Las CE están obligadas a demostrar que la norma del 50 por ciento, tal como es, hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. El hecho de que la norma del 50 por ciento esté redactada de modo que desde cualquier punto de vista es tan aceptable que se empleen productos extranjeros como que se empleen productos nacionales confirma que la Ley no está supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

B. EL ASUNTO *CANADÁ - AUTOMÓVILES* ES DIRECTAMENTE APLICABLE A LA PRESENTE DIFERENCIA

158. Las CE sostienen que el asunto *Canadá - Automóviles* no es aplicable al presente caso porque las medidas impugnadas en aquél se referían a una categoría cerrada de beneficiarios, y no a la "serie indeterminada e ilimitada de casos y de beneficiarios"[64] regulada por la Ley. Por tanto, aunque reconocen que el Órgano de Apelación tuvo en cuenta la forma en que las prescripciones locales se aplicaban a nivel de cada empresa, las CE alegan que ello es irrelevante porque el alcance de las medidas impugnadas en aquel caso difiere del ámbito de aplicación de la Ley.

159. La argumentación de las CE pasa por alto la característica más significativa de la decisión en el asunto *Canadá - Automóviles*. En él, el Órgano de Apelación concluyó que no podía determinar si

[62] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 160.

[63] *Ibid*, párrafo 175.

[64] *Ibid*, párrafo 173.

una prescripción basada en el valor estaba supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados sin saber cómo se aplicaba en la práctica esa medida. A falta de "esta información decisiva" un grupo especial no puede tener "suficientes conocimientos acerca de la medida para determinar si las prescripciones [en materia de valor nacional] estaban supeditadas '*de jure*' al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".[65] En ese sentido, el Órgano de Apelación concluyó que una medida que requiere un valor nacional del 60 por ciento no lleva necesariamente a concluir que existe supeditación *de jure*.

160. Por tanto, la decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* pone de manifiesto que no basta con que las CE simplemente demuestren que la Ley "en abstracto o en algunos casos, dará lugar a la utilización de productos estadounidenses con preferencia a los importados".

C. EL ANEXO DE LAS CE NO SIRVE COMO FUNDAMENTO DE UNA ALEGACIÓN EN VIRTUD DEL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

161. La información facilitada en el Anexo de las CE para fundamentar su alegación de supeditación *de jure* es insuficiente.

162. Las "pruebas" presentadas por las CE no describen la forma en que la norma del 50 por ciento se aplica en la práctica a los contribuyentes estadounidenses que están facultados para excluir ingresos extraterritoriales. En segundo lugar, las CE se apoyan en datos de empresas europeas que incluyen datos sobre costos de las CE y meras estimaciones de beneficios. En ningún caso se demuestra por qué razón esa información podría ser representativa de los costos y beneficios de un contribuyente estadounidense que probablemente pudiera recurrir a la exclusión establecida en la Ley. Además, tampoco hay motivo alguno para concluir que un fabricante dado tendría necesariamente que utilizar productos nacionales con preferencia a los importados.

163. Dadas las limitaciones de las "pruebas" presentadas, el Grupo Especial debe oponerse a la tentativa de las CE de atenuar su obligación de demostrar la supeditación *de jure* a la exportación.

D. LAS NORMAS DE ORIGEN ATENÚAN AÚN MÁS LOS EFECTOS DE LA NORMA DEL 50 POR CIENTO

164. Las CE rechazan la afirmación de los Estados Unidos de que las normas de origen aplicables atenúan los efectos prácticos de la norma del 50 por ciento en los componentes incorporados a productos manufacturados. Los Estados Unidos han explicado que un insumo procedente de un proveedor estadounidense puede considerarse originario de los Estados Unidos a los efectos de la norma del 50 por ciento aunque los productos a partir de los cuales ese componente se haya fabricado sean en su mayor parte, o incluso en su totalidad, productos importados. Las CE replican que esto es irrelevante, pero al mismo tiempo reconocen que, como consecuencia de las normas de origen, las empresas pueden satisfacer el requisito del 50 por ciento aunque incorporen a los productos valor extranjero en una cuantía superior al 50 por ciento.[66]

165. Aunque a las CE no les guste el que la norma del 50 por ciento pueda satisfacerse de esa manera, esa es la manera en que el Gobierno de los Estados Unidos la aplica. Como consecuencia de ello, insumos que nominalmente son de naturaleza estadounidense en realidad pueden estar totalmente compuestos por contenido extranjero. De ese modo, las normas de origen y su relación con la norma del 50 por ciento demuestran una vez más que no hay fundamento para concluir que la Ley está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

---

[65] *Canadá - Automóviles*, párrafo 131.

[66] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 162.

X. LA LEY NO INFRINGE EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III DEL GATT

166. Por lo que respecta a la alegación de las CE de que los Estados Unidos han infringido el párrafo 4 del artículo III del GATT, los Estados Unidos se remiten a su argumentación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, en la que se aduce que las CE no entienden cómo se aplica la norma del 50 por ciento ni las razones por las que dicha norma no hace necesaria la sustitución de productos importados por productos estadounidenses. Los mismos argumentos pueden aplicarse al párrafo 4 del artículo III del GATT. Se otorga a los productos importados un trato no menos favorable porque la norma del 50 por ciento no modifica las condiciones de competencia. Los contribuyentes no están obligados a utilizar contenido nacional, y las CE no han demostrado que algún fabricante estadounidense vaya a hacerlo.

167. Además, los Estados Unidos explicaron en su primera comunicación que la Ley es una disposición de aplicación general, y que por ello las partes demandantes, para acreditar una presunción, deben demostrar la existencia de un nexo significativo entre la medida y los efectos perjudiciales para las condiciones de competencia. Esto, a su vez, obliga a demostrar que la medida ha tenido algo más que una repercusión *de minimis* en el trato otorgado a los productos importados.[67]

168. En respuesta a esta argumentación, las CE citan una serie de casos para tratar de persuadir al Grupo Especial de que la Ley infringe por sí misma el párrafo 4 del artículo III. Alternativamente, las CE afirman que, si están obligadas a presentar pruebas, ya han presentado las suficientes para fundamentar su alegación. Sin embargo, los Estados Unidos estiman que en el presente caso no puede acreditarse una presunción de infracción del párrafo 4 del artículo III basada exclusivamente en la Ley en cuanto tal, y que las CE no han presentado pruebas fácticas suficientes para fundamentar sus alegaciones.

A. LA LEY EN SÍ MISMA NO INFRINGE EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III

169. Las CE aducen que todas las leyes, reglamentos y prescripciones están sujetas al mismo análisis en virtud del párrafo 4 del artículo III, con independencia de que la medida sea de aplicación general o afecte únicamente a una clase o categoría de importaciones en particular. En consecuencia, las CE sólo están obligadas a demostrar que, con arreglo a los propios términos de la Ley, puede obtenerse una ventaja utilizando productos nacionales.[68]

170. Sin embargo, las CE no pueden refutar la jurisprudencia citada por los Estados Unidos, que demuestra que las medidas de aplicación general conllevan una mayor carga probatoria que las leyes aplicables a una categoría específica de productos importados.[69] De hecho, en lugar de responder a los casos citados por los Estados Unidos, las CE invocan el asunto *CEE - Piezas y componentes* para alegar que las medidas de aplicación general están sujetas a los mismos criterios del párrafo 4 del artículo III que las medidas centradas en categorías o productos específicos.

171. Sin embargo, el hecho de que las CE invoquen ese asunto demuestra que no han entendido lo esencial de la argumentación de los Estados Unidos. El citado asunto se refería claramente a una categoría específica de productos importados, concretamente las piezas y componentes importados sujetos a una medida antidumping. Esa disposición, al igual que la inmensa mayoría de los casos planteados a grupos especiales del GATT y la OMC al amparo del párrafo 4 del artículo III (incluido

---

[67] *Japón - Medidas que afectan a las películas y el papel fotográficos de consumo ("Japón - Películas")*, WT/DS44/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafos 10.381, 10.84.

[68] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 237.

[69] *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 217 y 218.

el asunto *Canadá - Automóviles*) tenía efectos claros y directos sobre determinados productos importados. Alternativamente, cabe añadir que las leyes de aplicación general tienen como mucho una repercusión indirecta en los productos importados, por lo cual, como en el asunto *Japón - Películas,* es preciso aportar más pruebas para demostrar una infracción del párrafo 4 del artículo III.

B. LAS CE NO HAN PRESENTADO PRUEBAS SUFICIENTES PARA FUNDAMENTAR SU ALEGACIÓN EN VIRTUD DEL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III

172. Además de su argumentación jurídica, las CE alegan que han presentado pruebas fácticas suficientes para sustentar su alegación, aunque sostienen que pueden satisfacer sus obligaciones sin presentar esas pruebas. Sin embargo, las "pruebas" que se presentaron en el Anexo de la primera comunicación de las CE no reflejan sino conclusiones generales sobre procesos de producción en varios sectores basadas en "algunos datos relativos a la producción en determinados sectores" en la Unión Europea.[70] Aparte de que no hay pruebas que fundamenten esas conclusiones, los datos facilitados por las CE sólo reflejan los costos en la Unión Europea, y no los costos en los Estados Unidos o en otros países en los que puedan producirse bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Tales datos tienen poco o ningún valor en el presente caso.

173. El Grupo Especial debe abordar con el mayor escepticismo la alegación de las CE al amparo del párrafo 4 del artículo III, que carece de apoyo fáctico adecuado, y rechazarla sin más trámites.

XI. LOS ESTADOS UNIDOS HAN CUMPLIDO LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

174. Como sin duda sabe el Grupo Especial, las medidas impugnadas por las CE en el asunto *EVE* ya no existen. Sin embargo, los Estados Unidos explicaron en su primera comunicación que la Ley contempla una reparación transitoria limitada permitiendo a las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 que sigan funcionando durante un ejercicio fiscal.[71] Además, la Ley no modifica el régimen fiscal aplicable a los contratos de carácter vinculante y a largo plazo entre EVE y partes no vinculadas concertados antes del 30 de septiembre de 2000.[72] Esas disposiciones son estrictas y sólo se aplican en circunstancias muy especiales.

175. Sin embargo, las CE sostienen que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD porque: 1) la Ley contiene disposiciones transitorias que prorrogan el régimen aplicable a las EVE más allá del 30 de octubre de 2000 y 2) la Ley no se promulgó como tal hasta después del 1º de noviembre de 2000. No obstante, los Estados Unidos han cumplido plenamente las recomendaciones y resoluciones del OSD.

A. LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY SON UN MÉTODO RAZONABLE PARA CUMPLIR LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

176. Las CE alegan que las disposiciones transitorias de la Ley permiten a los exportadores estadounidenses beneficiarse de las disposiciones relativas a las EVE por un "período indefinido"[73], y que el Grupo Especial encargado del asunto *EVE* ya concedió a los Estados Unidos un período "transitorio", hasta el 1º de octubre de 2000, para modificar su legislación. En apoyo de su opinión de que este Grupo Especial no puede tener en cuenta la realidad comercial para determinar si los Estados

[70] *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, Anexo, párrafo 4.

[71] Artículo 5 (c) (1) (A) de la Ley.

[72] Artículo 5 (c) (1) (B) de la Ley.

[73] *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 243.

Unidos han cumplido sus obligaciones, las CE citan casos planteados anteriormente en el marco de la OMC.

177. Sin embargo, ninguna de esas afirmaciones menoscaba los argumentos formulados por los Estados Unidos en el presente asunto. Los Estados Unidos han solicitado debidamente al Grupo Especial que constate que la Ley cumple las recomendaciones del OSD, y el Grupo Especial está facultado para hacer esa constatación.

178. En primer lugar, la Ley no ofrece a los exportadores estadounidenses un período transitorio "indefinido". Los exportadores sólo estarán facultados para invocar las disposiciones relativas a las EVE más allá del 31 de diciembre de 2001 cuando hayan concertado contratos de largo plazo en el marco del régimen aplicable a las EVE. Ese régimen *sólo* seguirá vigente *para esos contratos*.

179. En segundo lugar, las CE reconocen las sólidas razones de política general subyacentes en la promulgación de disposiciones transitorias cuando se derogan leyes fiscales importantes. Habida cuenta de ello, sería injusto que los Estados Unidos no establecieran un período transitorio desde la fecha de derogación del régimen fiscal aplicable a las EVE. Las CE alegan que la decisión de la OMC advertía por sí misma a los contribuyentes que las disposiciones relativas a las EVE podían derogarse, pero hasta la promulgación de la nueva ley los contribuyentes no sabían exactamente a qué nuevas normas tendrían que ajustar su actuación.

180. Los casos citados por las CE no limitan las facultades de este Grupo Especial para confirmar las disposiciones transitorias de la Ley. Esos casos se centraban en disposiciones jurídicas específicas que sólo afectaban a algunas entidades privadas. La repercusión global de la derogación de esas disposiciones era relativamente pequeña.

181. Esta situación no se da en el presente procedimiento. El alcance del régimen aplicable a las EVE era amplio, y su derogación afectaba a un número muy considerable de empresas. Por consiguiente, las deliberaciones del Grupo Especial para evaluar si los Estados Unidos han aplicado adecuadamente las recomendaciones del OSD no deben circunscribirse a los casos citados por las CE.

182. Por último, merece la pena recordar que las disposiciones relativas a las EVE han estado en vigor durante mucho tiempo, y que las CE tardaron 13 años en impugnarlas. Durante ese tiempo, los contribuyentes estadounidenses se acostumbraron a confiar en esas disposiciones al estructurar sus transacciones extranjeras. Además, los Estados Unidos promulgaron y mantuvieron las disposiciones fiscales aplicables a las EVE basándose en el Entendimiento de 1981 adoptado por el Consejo del GATT. Esa confianza no estaba injustificada.

B. LOS ESTADOS UNIDOS CUMPLIERON LOS PLAZOS ESTABLECIDOS POR EL OSD

183. Las CE aducen también que los Estados Unidos no cumplieron las recomendaciones del OSD en el asunto *EVE* porque la Ley no se firmó hasta el 15 de noviembre de 2000. Los argumentos de las CE deben rechazarse por dos razones.

184. En primer lugar, el OSD no recomendó a los Estados Unidos que promulgaran disposiciones a más tardar el 1º de octubre de 2000, sino que retiraran las subvenciones EVE con efectos al 1º de octubre de 2000, fecha que posteriormente el OSD prorrogó al 1º de noviembre de 2000. Las disposiciones de la Ley se aplican retroactivamente y derogan las disposiciones relativas a las EVE antes del 1º de noviembre de 2000. De hecho, la Ley establece que "las enmiendas introducidas por la presente Ley se aplicarán a las transacciones que hayan tenido lugar después del 30 de septiembre de 2000".[74] Por tanto, los Estados Unidos cumplieron la recomendación del OSD al derogar las

[74] Artículo 5 (a) de la Ley.

disposiciones relativas a las EVE con efectos al 1º de octubre de 2000. Ninguno de los argumentos contrarios de las CE permite llegar a una conclusión distinta.

185. En segundo lugar, los argumentos de las CE sobre si los Estados Unidos cumplieron las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de un plazo razonable son inútiles. Como se deduce del párrafo 1 del artículo 19 del ESD, la OMC no prevé la reparación retroactiva de actos ilícitos pasados.

186. En el presente caso, las CE alegan que los Estados Unidos no tomaron medidas a más tardar el 1º de noviembre de 2000. Sin embargo, desde el 15 de noviembre de 2000, fecha en que los Estados Unidos promulgaron oficialmente la Ley, la alegación de que los Estados Unidos "no tomaron medidas" perdió toda su validez. En otras palabras, en las fechas en que las CE pidieron que se estableciera un grupo especial para iniciar este procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21, la infracción -es decir, la presunta "falta de actuación"- que abiertamente estaban impugnando ya no existía. Normalmente, los grupos especiales se abstienen de examinar medidas que ya no existen o no están en vigor cuando se establece el mandato del grupo especial.[75] En consecuencia, la alegación de las CE de que los Estados Unidos no han cumplido debidamente los plazos establecidos por el OSD debe rechazarse.

XII. CONCLUSIÓN

187. Finalmente, los Estados Unidos agradecen al Grupo Especial la paciencia con la que ha escuchado un análisis bastante detallado de estas cuestiones, y se permiten finalizar esta declaración del mismo modo que empezó: centrándose en las cuestiones más importantes sometidas a la consideración del Grupo Especial.

188. Los Estados Unidos reiteran que a su juicio el Grupo Especial debe determinar si la exclusión parcial de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1. Los Estados Unidos sostienen que no es así.

189. El Grupo Especial debe también determinar si el hecho de que la exportación sea un medio, pero no el único medio, de generar ingresos extraterritoriales excluidos hace que la exclusión esté supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Los Estados Unidos sostienen que no es así.

190. Y, por último, el Grupo Especial debe determinar si el hecho de que la exclusión establecida por la Ley no esté limitada a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero impide que la Ley sea una medida para evitar la doble imposición con arreglo a la nota 59 de pie de página del Acuerdo SMC. Los Estados Unidos sostienen que no es así.

191. Los Estados Unidos instan al Grupo Especial a que, sean cuales sean sus resoluciones, rechacen el criterio "lo conozco cuando lo veo" aplicado por las CE, e instan encarecidamente al Grupo Especial a que en lugar de ello oriente a las partes sobre el significado de las disposiciones pertinentes y sobre lo que éstas permiten y no permiten. Sólo así podrán las partes hacer algo más que conocer el resultado cuando lo vean. Podrán comprender y aplicar los principios en los que ese resultado se fundamenta. Muchas gracias.

[75] *Véase, por ejemplo, Argentina - Textiles*, párrafos 6.13-15.

ANEXO D-4

DECLARACIÓN FINAL DE LOS ESTADOS UNIDOS

(16 de marzo de 2001)

1. Sr. Presidente, señores miembros del Grupo Especial, en nombre de los Estados Unidos deseo en primer lugar expresarles nuestro agradecimiento por su contribución a la resolución de la presente diferencia y por la paciencia y atención con que han escuchado nuestros argumentos. De las preguntas que han hecho en los últimos días se deduce claramente que comprenden los elementos del problema y la posición de los Estados Unidos en relación con esos elementos.

2. Por lo que respecta a la declaración final de las Comunidades Europeas, en nuestras respuestas escritas a las preguntas del Grupo Especial nos referiremos a las cuestiones planteadas y a la nueva información adjunta a la declaración, en la medida en que esas cuestiones e información sean pertinentes. La única observación específica que me permito hacer en este momento se refiere al párrafo 33 de la declaración final de las CE, donde éstas afirman que los Estados Unidos han reconocido que puede haber casos en los que sea necesaria la utilización de artículos estadounidenses. Naturalmente, todo lo que los Estados Unidos han dicho es que si bien es posible desarrollar hipótesis con arreglo a las cuales se necesitaría utilizar artículos de los Estados Unidos, no tenemos conocimiento de ninguna situación real en la que dicha utilización sería necesaria.

3. El presente procedimiento se centra en las disposiciones adoptadas por los Estados Unidos en respuesta a las constataciones de este Grupo Especial y el Órgano de Apelación y para cumplir sus resoluciones. Ésta ha sido la primera vez que una decisión de la OMC obliga a los Estados Unidos a cambiar una de sus leyes, y la derogación de las disposiciones relativas a las EVE y la adopción de la Ley actualmente objeto de examen se realizaron bajo la presión de un plazo relativamente corto, durante un año electoral, como legislación fiscal independiente casi sin precedentes y ante la constante negativa de las CE a hacer alguna aportación sobre los tipos de modificaciones que les resultarían aceptables y serían, a su juicio, compatibles con la OMC. Aunque el caso se planteó en circunstancias que muchos consideraron sospechosas, los Estados Unidos actuaron expeditivamente y de buena fe para cumplir las resoluciones.

4. Este caso es complejo no sólo porque las disposiciones y principios fiscales son complejos, sino también porque las decisiones en la presente diferencia podrían tener repercusiones muy importantes. La medida que en el procedimiento original se consideró incompatible con la OMC se había adoptado, como la que la había precedido, para compensar una ventaja fiscal subyacente creada por la diferencia de sistemas fiscales. El desafío para los Estados Unidos había sido elaborar una medida de sustitución que solucionara esa cuestión económica subyacente sin dejar por ello de ser compatible con la OMC. Sostenemos respetuosamente que uno de los desafíos que este Grupo Especial afronta es el de dictar una resolución que aplique equitativamente los principios de la OMC, incluido el principio, reflejado en el preámbulo mismo del Acuerdo sobre la OMC, de que los arreglos sean recíprocos y ofrezcan mutuas ventajas. Los Estados Unidos sostienen que una decisión no satisface ese principio si produce un resultado que discrimine entre sistemas fiscales aunque los sistemas generen un resultado económico similar.

5. Al preparar su medida de sustitución, los Estados Unidos tuvieron en cuenta no sólo las reglas habituales de interpretación consagradas en la *Convención de Viena* y la importancia que en esas reglas se otorga al sentido corriente de los textos pertinentes, sino también las decisiones de este Grupo Especial y del Órgano de Apelación. Esas decisiones se atenían rigurosamente a las prescripciones textuales del *Acuerdo SMC*, con exclusión de los antecedentes en los que los Estados Unidos se habían basado y a los que al menos los Estados Unidos atribuían no poca importancia.

6. Como consecuencia de ello, la defensa que los Estados Unidos hacen de la Ley se basa estrictamente, al igual que las críticas de las disposiciones que la precedieron, en el texto. En el presente procedimiento son las CE quienes invocan principios que no figuran en el texto de los acuerdos aplicables y formulan argumentos que no encuentran fundamento en el texto pertinente. Al haber estado en una posición parecida en esta misma diferencia, los Estados Unidos entienden el problema con el que tropiezan las CE, pero todos comprenderán que no se solidarizan con ellas.

7. La insistencia en el sentido corriente del texto de los acuerdos -característica constante de la decisión original del Grupo Especial y de los argumentos originales de las CE- nos lleva en primer lugar al artículo 1 y a la determinación de si la Ley constituye una subvención en el sentido de dicha disposición. Ese análisis se basa en una definición de la expresión "contribución financiera", que en tres de sus cuatro aspectos se caracteriza por actuaciones gubernamentales positivas mediante la aportación de dinero o de bienes y servicios. El cuarto aspecto, que es aquí el pertinente, es el de las contribuciones financieras que conllevan la no recaudación o la condonación de ingresos pendientes y pagaderos al Gobierno, como ocurre con una bonificación sobre impuestos pagaderos al Gobierno.

8. Al redefinir el concepto de "ingresos brutos" en la legislación fiscal estadounidense, el Congreso de los Estados Unidos rediseñó la frontera exterior de su propia autoridad tributaria, e indicó expresamente que eso era lo que estaba haciendo. Modificó expresamente la "norma nacional vigente" de la legislación estadounidense, y cambió conscientemente el "punto de referencia normativo" con arreglo al cual el Grupo Especial y el Órgano de Apelación opinaron que debían evaluarse las disposiciones reguladas por el inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1. El resultado es una nueva medida que no es una "contribución financiera" con arreglo al sentido corriente de esa expresión en el texto del inciso ii). Por mucho que las CE critiquen esa solución, lo cierto es que se atiene fielmente al texto del Acuerdo y a las constataciones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación.

9. Además, el Congreso de los Estados Unidos elaboró una medida de sustitución que no está "supeditada" a la exportación en el sentido en que esa expresión se utiliza en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Siguiendo las pautas dadas por el Órgano de Apelación sobre esta misma cuestión en decisiones recientes donde se hace hincapié en la definición de "supeditada", el Congreso creó una exclusión que no está "supeditada" a los resultados de exportación. Por el contrario, los contribuyentes estadounidenses pueden beneficiarse de la nueva exclusión sin necesidad alguna de exportar. De hecho, no hay ningún contribuyente estadounidense que *sólo* pueda beneficiarse de la exclusión exportando, porque cualquiera de esos contribuyentes podría también beneficiarse de la exclusión produciendo en el extranjero y vendiendo en el extranjero. Por si fuera poco, hay incluso algunas transacciones nacionales (ventas nacionales de productos para uso final fuera de los Estados Unidos) a las que la exclusión es aplicable. Aunque evidentemente los exportadores están entre los contribuyentes que pueden utilizar la exclusión, ésta escapa al sentido corriente del criterio establecido en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

10. En relación con esta cuestión, las CE piden al Grupo Especial que haga caso omiso del texto aplicable del Acuerdo. En lugar de examinar si la exclusión establecida por los Estados Unidos está "supeditada" a los resultados de exportación -criterio estipulado en el propio apartado a) del párrafo 1 del artículo 3-, las CE propugnan un criterio comparativo que no figura en parte alguna del texto de esa disposición. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no pide ni requiere una comparación; el criterio no es otro que el expresado por la disposición, es decir, si una subvención está "supeditada" a los resultados de exportación, circunstancia que no se da en la exclusión establecida por los Estados Unidos.

11. La conclusión de que la nueva exclusión establecida por los Estados Unidos no vulnera el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 puede confirmarse recordando, como hemos hecho en nuestra respuesta preliminar a la pregunta 21 del Grupo Especial, que las subvenciones a la exportación constituyen un tipo de subvenciones específicas. El párrafo 3 del artículo 2 lo establece

expresamente. Por tanto, aun suponiendo por el momento que la exclusión sea una subvención en el sentido del artículo 1, al analizar si está supeditada a la exportación es preciso tener en cuenta cómo se haría el análisis si la pregunta fuera la siguiente: ¿Es específica una subvención por el hecho de que algún subconjunto de sus usuarios sea, por ejemplo, un grupo específico de industrias, mientras que los restantes usuarios no son un grupo específico? A nuestro juicio, en ese contexto es probable que a todos nos resulte imposible considerar que una subvención es específica por el hecho de que un conjunto de sus beneficiarios sea un grupo específico de industrias. La respuesta tendrá que ser la misma si un subconjunto de los beneficiarios está compuesto por exportadores.

12. La tercera cuestión principal objeto de la presente diferencia es la relativa al principio, enunciado en la nota 59 a pie de página del *Acuerdo SMC*, de que el párrafo e) del Anexo del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 "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". Esta cuestión, que no se abordó en el anterior procedimiento relativo a las EVE, está claramente sometida a la consideración del Grupo Especial, y lo está porque fue un objetivo declarado expresamente por el Congreso cuando éste aprobó la nueva medida adoptada por los Estados Unidos.

13. Las CE pretenden que el Grupo Especial resuelva que esa no fue la finalidad del Congreso de los Estados Unidos cuando aprobó la nueva ley, afirmación que tal vez podría sostenerse si el Congreso no hubiera dicho nada sobre sus intenciones, pero que no deja de ser extraordinaria a la vista de la finalidad claramente expresada por el Congreso. Las CE sostienen además que aun en el caso de que esa fuera la finalidad, sería una finalidad innecesaria, porque hay otros medios para evitar la doble imposición, lo que constituye una afirmación más adecuada para un debate de política general que para un análisis de la nota 59 a pie de página. Y las CE aducen, por último, que las medidas para evitar la doble imposición sólo pueden justificarse mediante la determinación, país por país, de la existencia de un impuesto extranjero aplicable, afirmación que sería irrisoria si alguien sugiriera de manera análoga que los límites territoriales impuestos por los sistemas fiscales de los Estados miembros de las CE deben ser aceptables por lo que respecta a determinados países, pero no a otros.

14. De hecho, la exclusión es un método ampliamente reconocido para evitar la doble imposición. Los principios de la OCDE ponen de manifiesto que las exclusiones o exenciones no tienen que proporcionar una protección dólar por dólar o libra por libra frente a la doble imposición, como demuestran los sistemas de exención europeos. El texto de la nota 59 a pie de página, que no limita las medidas a la mera compensación y no utiliza la expresión "establecimiento permanente", permite adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los "impuestos procedentes del extranjero", expresión más amplia en la que se basa la exclusión establecida por la Ley.

15. Como cuestión de hecho, es evidente que los ingresos abarcados por la exclusión establecida por la Ley son ingresos que pueden estar legítimamente sujetos a tributación fuera de los Estados Unidos. Se aplicarán impuestos en el extranjero a los ingresos excluidos de los productores extranjeros que se beneficien de la nueva exclusión de los Estados Unidos, tanto si hay un establecimiento permanente en el extranjero como si hay una actividad económica en el extranjero que no satisfaga la definición estricta de establecimiento permanente. Muchos países, entre ellos los Estados Unidos, el Canadá, algunos países europeos y muy diversas naciones en desarrollo, no circunscriben su autoridad tributaria a los "establecimientos permanentes". Los ingresos derivados de transacciones de comercio electrónico no son sino un ejemplo reciente de ingresos que pueden estar sujetos a tributación con total independencia del criterio del "establecimiento permanente". Y tampoco el hecho de que un país haya concertado tratados fiscales con determinados otros países reduce a la inutilidad la frase final de la nota 59 a pie de página, como también demuestran los sistemas de exención europeos.

16. Por todas esas razones, la nueva exclusión establecida por los Estados Unidos es una medida legítima, e incluso convencional, "para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero", como permite el texto de la nota 59 a pie de página.

17. Por lo que respecta a las tres cuestiones principales objeto del presente asunto, se plantea el problema subyacente de la aplicabilidad general de las resoluciones a que dé lugar esta diferencia. Cierto es, desde luego, que no se trata aquí de los sistemas fiscales europeos, que no son objeto del mandato de este Grupo Especial. Igualmente es cierto que la existencia de una subvención equivalente en un sistema fiscal europeo no puede esgrimirse como defensa contra la impugnación de una medida estadounidense. Sin embargo, al mismo tiempo también es cierto que cualquiera de los principios de la OMC articulados en el presente asunto es igualmente aplicable a todos los Miembros de la OMC, incluidos los países europeos. También es cierto que los sistemas fiscales europeos que establecen límites territoriales otorgan, sin genero de dudas, una ventaja fiscal a los exportadores que obtienen tanto ingresos nacionales como ingresos extraterritoriales de las ventas de exportación. Y no es menos cierto que con la nueva exclusión los Estados Unidos han introducido una medida que es parecida, aunque no idéntica, a determinadas características de los sistemas fiscales europeos.

18. Los Estados Unidos no pretenden condenar los sistemas fiscales europeos ni justificar el suyo mediante referencias a prácticas análogas en otros países. Sin embargo, *sí* tenemos intención de sugerir que esta diferencia se ha distanciado considerablemente de su punto de partida, que la medida impugnada y los límites territoriales aplicados en muchos sistemas europeos son mecanismos distintos para llegar a un resultado fundamentalmente análogo, y que es improbable que los redactores del *Acuerdo SMC* tuvieran intención de invalidar todos esos sistemas. El sentido corriente del texto que elaboraron no sugiere tal cosa.

19. En conclusión, los Estados Unidos sostienen que esta medida, como la que la precedió, debe evaluarse con arreglo al sentido corriente del texto de las disposiciones que le son aplicables. A nuestro juicio, ese análisis llevaría a concluir que en sus aspectos básicos la medida adoptada por los Estados Unidos no es incompatible con el *Acuerdo SMC*.

20. Los Estados Unidos reconocen que han asumido voluntariamente las obligaciones establecidas en el Acuerdo sobre la OMC. Al mismo tiempo entienden, y sin duda este Grupo Especial también entiende, que ni ellos ni los demás proponentes del *Acuerdo SMC* previeron que las obligaciones que asumían en virtud de ese Acuerdo restringirían gravemente su capacidad para tomar sus propias decisiones en materia de política fiscal y para mantener una paridad fiscal aproximada con respecto a las ventajas y desventajas competitivas conferidas por los distintos sistemas fiscales. Muchas gracias.

ANEXO E

Declaraciones orales de los terceros

Índice		Página
Anexo E-1	Declaración oral del Canadá en calidad de tercero	E-2
Anexo E-2	Declaración oral de la India en calidad de tercero	E-4
Anexo E-3	Declaración oral del Japón en calidad de tercero	E-7

ANEXO E-1

DECLARACIÓN ORAL DEL CANADÁ

(14 de marzo de 2001)

Señor Presidente, señores miembros del Grupo Especial.

Les agradecemos la oportunidad de exponer la opinión del Canadá en el presente procedimiento, que aprovecharemos para poner brevemente de relieve algunos de los puntos clave mencionados en nuestra comunicación escrita.

Como indicamos en nuestra comunicación, estamos de acuerdo con las CE en que los Estados Unidos, al promulgar la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000*, no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD en la presente diferencia.

En apoyo de esta posición formularemos dos argumentos principales.

En primer lugar, a nuestro juicio, el Programa de sustitución de las EVE otorga a las empresas con sede en los Estados Unidos una "subvención" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC.

En segundo lugar, la subvención otorgada a las empresas con sede en los Estados Unidos en el marco del Programa de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación, en infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

Brevemente, en lo tocante al primer argumento:

A nuestro entender, existe una "contribución financiera" a empresas con sede en los Estados Unidos en el sentido del inciso ii) del apartado a) del párrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC. El Programa de sustitución de las EVE sigue haciendo una contribución financiera a empresas con sede en los Estados Unidos al excluir de tributación determinados ingresos nacionales que esas empresas pueden obtener de transacciones de exportación.

Como ya indicó el Órgano de Apelación en esta diferencia, la "condonación" de ingresos "que en otro caso se percibirían" implica que el Gobierno ha recaudado menos ingresos de los que hubiera recaudado en una situación distinta, y que ha renunciado a su derecho a recaudar ingresos públicos que en otro caso hubiera recaudado.

Como base para la comparación deben utilizarse las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión. En este caso, los ingresos obtenidos por empresas con sede en los Estados Unidos mediante transacciones de exportación, que son parte de los ingresos excluidos de tributación en virtud de la definición de "ingresos extraterritoriales", habrían estado sujetos a tributación de no existir el Programa de sustitución de las EVE. Además, como han indicado las CE, los ingresos obtenidos de transacciones de exportación en el marco del Programa de sustitución de las EVE corresponden matemáticamente a los ingresos procedentes de fuentes extranjeras exentos en virtud del Programa EVE. Los Estados Unidos siguen concediendo subvenciones a las empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen ese tipo de ingresos.

Los ingresos públicos o impuestos que en otro caso se percibirían sobre los "ingresos obtenidos de transacciones de exportación", que son parte de los ingresos excluidos de tributación en virtud del Programa de sustitución de las EVE, serían los impuestos aplicables a esos ingresos con

arreglo a la legislación estadounidense. Por tanto, a nuestro juicio, los Estados Unidos, al condonar ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del inciso ii) del apartado a) del párrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC, están haciendo una contribución financiera a las empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen ese tipo de ingresos. Además, como se indica en nuestra comunicación, y dado que los ingresos obtenidos de transacciones de exportación no pueden, por definición, ser objeto de doble imposición, la exclusión tributaria prevista para esos ingresos en virtud del Programa de sustitución de las EVE no puede sino reducir la cuantía de impuestos estadounidenses pagaderos en otro caso.

Además, es evidente que la contribución financiera otorga un "beneficio" a las empresas con sede en los Estados Unidos que obtienen ingresos nacionales de transacciones de exportación.

Opinamos, por consiguiente, que existe una "subvención" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC, ya que hay tanto una "contribución financiera" como un "beneficio". Se han satisfecho los dos componentes de la definición.

En lo tocante al segundo punto:

El Canadá sostiene asimismo que la "subvención" otorgada a las empresas con sede en los Estados Unidos está "supeditada a los resultados de exportación". Con arreglo a la Ley, para poder beneficiarse de la subvención, los productos no deben venderse "para uso final en los Estados Unidos". Como se indica en nuestra comunicación escrita, estamos de acuerdo con las CE en que esto es otra forma de decir, con respecto a los productos nacionales, que los productos tienen que exportarse. Como tal, la subvención está supeditada *de jure* a la exportación.

El Programa de sustitución de las EVE, cuando se aplica a los ingresos obtenidos de exportaciones de productos nacionales de empresas con sede en los Estados Unidos, tiene por consecuencia una reducción permanente de impuestos estadounidenses pagaderos en otro caso. La supeditación a la exportación del Programa pone claramente de manifiesto que los ingresos derivados de la venta de un producto nacional sólo pueden reunir las condiciones establecidas por el Programa si el producto se exporta.

En conclusión, el Canadá solicita respetuosamente al Grupo Especial que constate que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD, y que mediante el Programa de sustitución de las EVE siguen concediendo subvenciones a la exportación prohibidas en forma incompatible con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

Muchas gracias.

ANEXO E-2

DECLARACIÓN DE LA INDIA EN CALIDAD DE TERCERO

(14 de marzo de 2001)

La India agradece esta oportunidad de presentar sus puntos de vista sobre la presente diferencia.

La cuestión sometida a la consideración del Grupo Especial es si la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 (en lo sucesivo denominada "Ley de sustitución de las EVE") es compatible con las recomendaciones y resoluciones del OSD de retirar la medida relativa a las EVE que se constató constituía una subvención a la exportación prohibida y era por tanto incompatible con las obligaciones asumidas por los Estados Unidos en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y el párrafo 2 del artículo 3 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC) y en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura.

Limitaremos nuestra exposición a las alegaciones en virtud del Acuerdo SMC, especialmente el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

Los Estados Unidos no retiraron "sin demora" las subvenciones EVE originales

La India señala a la atención del Grupo Especial las disposiciones transitorias de la Ley de sustitución de las EVE. El artículo 5 (c) (1) (A) de esa Ley estipula que para cualquier EVE que ya existiera el 30 de septiembre de 2000, y en lo sucesivo, la Ley no se aplicará a ninguna transacción que tenga lugar:

- antes del 1º de enero de 2002; o
- después del 31 de diciembre de 2001, en virtud de un contrato vinculante

- con partes no vinculadas; y
- en vigor al 30 de septiembre de 2000.

La India sostiene que estas disposiciones de la Ley de sustitución de las EVE permitirán a las empresas estadounidenses seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, tras haber transcurrido el plazo prudencial. Por tanto, solicita al Grupo Especial que constate que los Estados Unidos no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SMC y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y también que han incumplido las obligaciones asumidas en virtud del artículo 21 del ESD.

Las resoluciones del OSD y el Acuerdo SMC

El 24 de febrero de 2000, el Órgano de Apelación confirmó la constatación del Grupo Especial de que varias exenciones para determinados tipos de ingresos obtenidos por empresas de venta en el extranjero establecidas por el Código de Rentas Internas de 1986 (Código) de los Estados Unidos (es decir, el Programa EVE), consideradas en su conjunto, constituían una subvención a la exportación prohibida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. El Órgano de Apelación convino con el Grupo Especial en que los Estados Unidos, habiendo decidido gravar los ingresos procedentes del extranjero, no podían excluir de tributación determinados tipos de esos ingresos sin por ello condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían, y, por ende, sin

hacer una contribución financiera con arreglo al inciso ii) del párrafo 1 a) 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC. Tras convenir también con el Grupo Especial en que la medida relativa a las EVE otorgaba un "beneficio" a los receptores de la exención, el Órgano de Apelación convino en que esa medida representaba una "subvención" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC. Por último, el Órgano de Apelación confirmó la constatación del Grupo Especial de que la "subvención" estaba supeditada a los resultados de exportación, y por ello prohibida en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

El Órgano de Apelación recomendó al OSD que pidiera a los Estados Unidos que pusieran la medida relativa a las EVE en conformidad con las obligaciones asumidas en el marco de la OMC.

El Órgano de Apelación hizo hincapié en que su resolución no prejuzgaba en modo alguno la compatibilidad o incompatibilidad de las ventajas relativas del sistema fiscal elegido por los Estados Unidos. El Órgano de Apelación observó que:

> "Los Miembros de la OMC pueden elegir el tipo de sistema impositivo que deseen, siempre que al hacerlo apliquen ese sistema de una manera que sea compatible con las obligaciones que les corresponden en el marco de la OMC. Cualquiera sea el tipo de sistema impositivo que un Miembro elija, ese Miembro no cumplirá sus obligaciones en el marco de la OMC si otorga, a través de su sistema impositivo, subvenciones supeditadas a los resultados de exportación que no están permitidas en los acuerdos abarcados" (párrafo 179 del informe del Órgano de Apelación).

El OSD adoptó el 20 de marzo de 2000 esas constataciones y conclusiones del Órgano de Apelación.

La Ley de sustitución del régimen de las EVE

Los Estados Unidos han promulgado la Ley de sustitución del régimen de las EVE y enmendado su Código de Rentas Internas en lo tocante a la tributación de las EVE, y sostienen que con ello han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD. La Ley excluye los "ingresos extraterritoriales" de los ingresos brutos sobre los cuales se calcula la cuota tributaria. Por "ingresos extraterritoriales" se entiende los ingresos brutos imputables a las "entradas brutas del comercio exterior". Las entradas brutas del comercio exterior incluyen las entradas derivadas de la venta, el intercambio, el alquiler o el arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y de los servicios conexos y subsidiarios.

Con arreglo al artículo 114 del Código, no todos los ingresos extraterritoriales, sino únicamente los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" pueden beneficiarse de la exclusión tributaria. Esos ingresos comprenden 1) los ingresos obtenidos mediante transacciones de exportación por empresas con sede en los Estados Unidos; y 2) los ingresos procedentes del extranjero obtenidos por empresas estadounidenses por intermedio de una sucursal o filial en el extranjero. Los ingresos obtenidos de las transacciones de exportación están excluidos del pago de impuestos.

Con arreglo al inciso ii) del párrafo 1 a) 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC, existe contribución financiera del Gobierno cuando se condonan o no se recaudan ingresos públicos que en otro caso se percibirían. La expresión "que en otro caso se percibirían" entraña una comparación entre los ingresos que se percibirán con arreglo a la medida impugnada y los que se percibirían en alguna otra situación. Como indicaron el Grupo Especial y el Órgano de Apelación al examinar la medida relativa a las EVE original, la base de la comparación es la legislación aplicada por los Estados Unidos (informe del Órgano de Apelación, párrafo 90).

La exclusión tiene por consecuencia la reducción de la cuota tributaria de la empresa beneficiaria. Esto representa una desviación de las disposiciones fiscales que "en otro caso" se aplicarían a esos ingresos brutos. Por consiguiente, se condonan o no se recaudan ingresos públicos que en otro caso se percibirían en el sentido del inciso ii) del párrafo 1 a) 1 del artículo 1 del Acuerdo SMC. También se otorga un beneficio, como contempla el apartado b) del párrafo 1 del artículo 1, en forma de reducción de la cuota tributaria.

La India sostiene que la "subvención" concedida a las empresas con sede en los Estados Unidos está claramente "supeditada a los resultados de exportación", ya que para beneficiarse de la "subvención" los productos no deben venderse "para uso final en los Estados Unidos" (artículo 942 (a) (2) (A) de la Ley de sustitución de las EVE). La India está de acuerdo con el Canadá y las CE en que esto no es sino otra manera de decir que esos productos tienen que exportarse, y en que esas palabras son suficientes para que la subvención esté supeditada *de jure* a la exportación. Como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* (DS139-142):

> "cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, 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" (párrafo 100 del informe del Órgano de Apelación).

Los Estados Unidos aducen que esos ingresos extraterritoriales se excluyen de la definición de "ingresos brutos" como medida para evitar la doble imposición. En ese sentido, la India considera que los ingresos obtenidos de transacciones de exportación son ingresos que por lo general sólo serían gravables en los Estados Unidos, ya que derivan de actividades económicas que tienen lugar en los Estados Unidos. El hecho de que el producto de las ventas proceda del extranjero no transforma los ingresos de exportación en "ingresos extranjeros" a efectos fiscales. La exportación de mercancías en un país extranjero no crea un nexo suficiente para activar la tributación en el país importador, aunque se tengan en cuenta los "procesos económicos en el extranjero" requeridos con arreglo a la Ley de sustitución de las EVE. La India sostiene que esos procesos no crean una presencia gravable en el extranjero, y que por tanto no se considerarán ingresos mercantiles en el extranjero sujetos a doble imposición. En consecuencia, por lo que respecta a este componente de los ingresos "extraterritoriales" no existe doble imposición que sea necesario evitar.

La India sostiene, por consiguiente, que los Estados Unidos, al mantener estas disposiciones en la Ley de sustitución de las EVE, siguen otorgando subvenciones a la exportación prohibidas que son incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

Conclusión

Por tanto, la India solicita respetuosamente al Grupo Especial que constate que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD y que, en virtud de la Ley de sustitución de las EVE, siguen otorgando subvenciones a la exportación prohibidas que son incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

ANEXO E-3

DECLARACIÓN ORAL DEL JAPÓN

(14 de marzo de 2001)

I. INTRODUCCIÓN

1. El Japón centrará sus observaciones en dos cuestiones jurídicas concretas: el incumplimiento por los Estados Unidos de las obligaciones asumidas en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y de las asumidas en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Sin embargo, el hecho de centrarse en esos dos aspectos del presente asunto no significa que el Japón esté de acuerdo con los Estados Unidos por lo que respecta a otras cuestiones planteadas al Grupo Especial por las CE.

2. El Japón reconoce el principio confirmado por el Órgano de Apelación en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*[1], en virtud del cual y en el marco de los derechos y obligaciones establecidos en el Acuerdo sobre la OMC, todo Miembro soberano está facultado para administrar su propio sistema tributario como desee, siempre que sus medidas sean compatibles con las obligaciones asumidas en virtud de ese Acuerdo. Sin dejar por ello de respetar esa facultad soberana de los Miembros, el Japón se permite expresar su opinión, en la medida en que la estima pertinente para las deliberaciones del Grupo Especial, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la interpretación adecuada de las disposiciones pertinentes del Acuerdo SMC y el GATT de 1994, especialmente en tanto que esas disposiciones guardan relación con la medida específica de los Estados Unidos, la nueva disposición fiscal que sustituye a las antiguas disposiciones relativas a las EVE (en lo sucesivo denominada "Programa de sustitución de las EVE").

II. EL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE SIGUE OTORGANDO BENEFICIOS A LAS EXPORTACIONES, Y SIGUE ENGLOBADO EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1 DEL ACUERDO SMC

3. En defensa del Programa de sustitución de las EVE, los Estados Unidos afirman que el Programa "modificó el punto de referencia normativo" establecido por el anterior régimen relativo a las EVE, con objeto de cumplir la resolución del Grupo Especial y el Órgano de Apelación; por tanto, el Programa de sustitución no constituye una subvención en el sentido del inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del Acuerdo SMC; el Programa de sustitución es una medida para evitar la doble imposición.

A. LA LEY NO ESTABLECE EL PUNTO DE REFERENCIA NORMATIVO COMO ALEGAN LOS ESTADOS UNIDOS

4. Los Estados Unidos afirman reiteradamente en su primera comunicación que la Ley crea un nuevo punto de referencia normativo que sustituye al antiguo, y que ese nuevo punto de referencia excluye los "ingresos extraterritoriales" de los "ingresos brutos", situando así a los "ingresos extraterritoriales" fuera de los límites territoriales de la autoridad fiscal estadounidense. Además, los Estados Unidos afirman que los Estados Miembros tienen la potestad soberana, no modificada por ninguna disposición del Acuerdo sobre la OMC, de modificar el punto de referencia tributario.

[1] *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas*, WT/DS8/AB/R, página 16.

5. Sin embargo, el Japón estima que el concepto "que en otro caso se percibirían" consagrado en el artículo 1 del Acuerdo SMC y el punto de referencia normativo utilizado por el Órgano de Apelación para determinar si algo "se percibiría en otro caso" deben reflejar la verdadera naturaleza de la exclusión y sus relaciones con la subvención subyacente. En el presente asunto, la categoría normativa pertinente debería ser todos los ingresos de comercio exterior, lo que incluye los ingresos de exportación. Como los Estados Unidos no han excluido esta categoría de ingresos en su totalidad, sino sólo en parte, es dentro de la categoría de ingresos de comercio exterior donde debe aplicarse el criterio "que en otro caso se percibirían". Por consiguiente, lo que hay que determinar es si con arreglo al sistema estadounidense "en otro caso se percibirían" impuestos aplicables a los ingresos de comercio exterior.

6. Con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, dentro de la categoría de los ingresos de comercio exterior, la mayoría de esos ingresos es gravable. Por tanto, las disposiciones tributarias aplicables a la mayor parte de los ingresos de comercio exterior establecen que desde un punto de vista normativo los impuestos aplicables a los ingresos de comercio exterior "se percibirían en otro caso" con arreglo al sistema tributario estadounidense. Sólo en virtud del Programa de sustitución de las EVE queda excluida una pequeña parte de esos ingresos (concretamente, los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas").

7. A este respecto, el Japón se permite señalar a la atención del Grupo Especial la comunicación del Canadá. Como se indica acertadamente en la nota 19 de pie de página de esa comunicación, "las disposiciones sobre bonificaciones fiscales extranjeras del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos no han sido derogadas por la Ley de Sustitución de las EVE, y siguen siendo el principal criterio utilizado por los Estados Unidos para mitigar la doble imposición por lo que respecta a los ingresos sujetos a imposición en otros países".[2]

8. El Japón, en su calidad de tercero, no ha recibido copia de la comunicación de réplica de los Estados Unidos, por tanto, el Japón no ha tenido conocimiento de la réplica de los Estados Unidos sobre esta cuestión. Sin embargo, sobre la base de los materiales y argumentos de los que el Japón ha tenido conocimiento, cabe afirmar que los Estados Unidos aún no han demostrado que la Ley establece un nuevo punto de referencia para la tributación de los ingresos extranjeros en los Estados Unidos que sustituya al antiguo. A no ser que los Estados Unidos demuestren lo contrario, el Japón estima que la Ley sigue otorgando una subvención en el sentido del inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del Acuerdo SMC, y que la "exclusión" de los ingresos brutos establecida por la Ley no crea un nuevo punto de referencia como alegan los Estados Unidos, sino que, por el contrario, reproduce la exención tributaria a la que tenían acceso las EVE en el marco del anterior programa.

B. LA DEFENSA DE LOS ESTADOS UNIDOS BASADA EN LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA NO JUSTIFICA MUCHOS ELEMENTOS DEL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN

9. Me referiré seguidamente al argumento de los Estados Unidos basado en la nota 59 de pie de página. Como indiqué al principio de esta exposición, el Japón respeta plenamente la potestad soberana de los Miembros para administrar sus respectivos sistemas tributarios. Por tanto, a continuación me limitaré a destacar los elementos del Programa de sustitución que merecen un examen pormenorizado, y dejaré la decisión final en manos del Grupo Especial.

10. En primer lugar, y basándose en referencias anecdóticas a los antecedentes legislativos relacionados con la aprobación del Programa de sustitución de las EVE, los Estados Unidos insinúan que el principal objetivo del Programa es ayudar a las empresas estadounidenses a evitar la doble imposición. Si el Programa tuviera únicamente por objeto evitar la doble imposición, se aplicaría

[2] *Comunicación del Canadá en calidad de tercero al Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 33.

al 100 por ciento de los ingresos de comercio exterior, salvo excepciones legítimas como las encaminadas a impedir la evasión fiscal. En lugar de ello, el Programa permite a las empresas excluir de tributación únicamente una pequeña parte de los ingresos de comercio exterior. Si el Programa estuviera realmente destinado a evitar la doble imposición, cabe preguntarse por qué motivo sólo resuelve este problema para una pequeña parte de las exportaciones de las empresas, y no para todas las ventas que pudieran estar sujetas a doble imposición.

11. En segundo lugar, si el Programa de sustitución es realmente una medida para evitar la doble imposición, ¿cómo puede esto conciliarse con la aseveración de los Estados Unidos, en su comunicación, de que "el único requisito [es que esos contribuyentes] estén sujetos a tributación en los Estados Unidos"?[3] A juzgar por esa declaración de los Estados Unidos, no parece que la existencia de doble imposición sea un requisito previo para obtener ventajas en el marco del Programa. En otras palabras, las empresas pueden beneficiarse del Programa de sustitución de las EVE tanto si están sujetas a doble imposición como si no lo están. La frase "medidas para evitar" sugiere un vínculo sólido entre las medidas y la eliminación de la doble imposición. Hasta el momento, los Estados Unidos no han logrado justificar plenamente esa falta de un vínculo claro entre su alegación en virtud de la nota 59 de pie de página y lo que alegan en su propia comunicación.

12. Por último, aunque la nota 59 de pie de página justifica las "medidas para evitar la doble imposición", no por ello da a los Miembros *carta blanca* para introducir cualquier medida bajo el nombre de "medida para evitar la doble imposición". Como ocurre con cualquier excepción permitida por el Acuerdo sobre la OMC, las excepciones sólo se autorizan en la medida en que no vulneren los principios generalmente aplicables a todos los Miembros, que en este caso incluyen la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación.

13. Para justificar la Ley como medida para evitar la doble imposición invocando la nota 59 de pie de página, los Estados Unidos tendrán que demostrar que las medidas introducidas en virtud de la Ley están claramente vinculadas, tanto por su letra como por su contenido, con lo necesario para evitar la doble imposición. Por tanto, el análisis de la invocación de excepciones debe realizarse no sólo por lo que respecta a los títulos o categorías de ingresos utilizados en la Ley en cuestión, sino también por lo que respecta al contenido de esos elementos y de la Ley -que en el presente caso representan diversas condiciones aplicables a los denominados "ingresos extraterritoriales", incluidas las condiciones aplicables a los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

14. Ese análisis nos lleva a preguntarnos por qué motivo la Ley establece condiciones como:

> los *"ingresos extranjeros que reúnen las condiciones establecidas" tendrán que haber sido obtenidos por una "empresa que reúna las condiciones establecidas" mediante la venta, el alquiler o el arrendamiento financiero de productos* -cuando "esas empresas que reúnen las condiciones establecidas" pueden estar generando ingresos gravables mediante actividades distintas de la venta, el alquiler o el arrendamiento financiero de productos.
>
> o
>
> *de las que no más del 50 por ciento de su valor equitativo de mercado sea imputable a contenido extranjero* -cuando podría producirse doble imposición con independencia de la cuantía imputable al contenido nacional.

[3] *Primera comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 34.

15. A juicio del Japón, los Estados Unidos no han cumplido sus obligaciones en materia de pruebas demostrando la existencia de un vínculo claro entre la Ley y lo que alegan en virtud de la nota 59 de pie de página. Si no lo hacen, su tentativa de interpretar la nota 59 de pie de página de modo que justifique las medidas que otorgan subvenciones a la exportación siempre que esas medidas puedan asimismo ayudar a algunas empresas a evitar la doble imposición debe rechazarse.

III. LA ADICIÓN DE UNA CATEGORÍA DISTINTA DE ACTIVIDADES QUE TAMBIÉN PUEDEN BENEFICIARSE DE LA SUBVENCIÓN NO ELIMINA LOS BENEFICIOS CONDICIONADOS A LA EXPORTACIÓN

16. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC estipula que cuando los resultados de exportación sean una condición única o *una entre otras varias condiciones*, las subvenciones se considerarán prohibidas. El elemento fundamental del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es si los resultados de exportación son en sí mismos una de las condiciones subyacentes para obtener beneficios. La adición de *otra* categoría de actividades que permiten acceder a las subvenciones en nada modifica los beneficios para las exportaciones.

17. Los Estados Unidos tratan de defender el Programa de sustitución de las EVE recurriendo a esa treta, es decir, a la adición de una nueva categoría a las que podían anteriormente acceder a los beneficios otorgados a las exportaciones. Esa nueva categoría significa simplemente que el Programa de sustitución de las EVE ahora otorga subvenciones a más de una categoría de actividades: una directamente vinculada a los ingresos de exportación, y otra vinculada a las mercancías producidas en el extranjero. Como la capacidad para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE para mercancías producidas en el extranjero es una condición separada e independiente de la capacidad para obtener esas ventajas mediante exportaciones directas de los Estados Unidos, las ventajas son distintas. La ventaja supeditada a la exportación de mercancías no guarda ninguna relación analítica con la subvención relacionada con las mercancías producidas en el extranjero. El hecho de que las ventajas sean también aplicables a la categoría de mercancías producidas en el extranjero en ningún caso hace que la subvención, en tanto que accesible a los exportadores, sea compatible con el Acuerdo SMC.

18. El Grupo Especial debe rechazar toda alegación de que la adición de una categoría de producción en el extranjero a las actividades a las que se puede aplicar la exención fiscal EVE transforma de algún modo el Programa de sustitución de las EVE de una subvención prohibida en una subvención aceptable y disponible con carácter general. Si los Miembros sólo tuvieran que añadir a una subvención a la exportación alguna categoría nueva de actividades, aunque fuera de importancia mínima, para excluir a la subvención del ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, cualquier Miembro podría eludir fácilmente las disciplinas del artículo 3.

19. Los Estados Unidos aducen que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 obliga a constatar que cuando hay varias condiciones que permiten acceder a una subvención a la exportación, los resultados de exportación deben ser una condición *preceptiva*. Según los Estados Unidos, la frase "otras varias condiciones" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 significa "una serie de condiciones precedentes, todas las cuales deben cumplirse".[4] Esto implica que si las condiciones son alternativas, y una empresa puede obtener las ventajas de la subvención sin necesidad de exportar, de algún modo la totalidad del Programa no puede considerarse como una disposición que otorga a las empresas una subvención a la exportación.

20. Esta interpretación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 debe rechazarse. En primer lugar, el argumento de los Estados Unidos no encuentra fundamento en el texto de esa disposición.

[4] *Primera comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 135.

Los Estados Unidos atribuyen al texto la prescripción crucial de que deben cumplirse "todas" las condiciones. Sin embargo, el texto no contiene esas palabras ni ese concepto. Antes bien, se refiere únicamente a la supeditación de las ventajas a la exportación, lo cual puede ser una entre otras varias condiciones.

21. En segundo lugar, esta interpretación pasa por alto el contexto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, que establece disciplinas para evitar las subvenciones a la exportación. El mero hecho de que una empresa exporte no activa la disciplina. Sin embargo, cuando un gobierno ofrece alguna ventaja condicionada a la exportación, la disciplina se hace efectiva. La mera existencia de otras condiciones y de otras categorías de actividades que permitan a la empresa beneficiarse de la subvención por medios distintos de las exportaciones no convierte el Programa en su totalidad, por arte de magia, en un programa compatible con la OMC. La condición de exportar sigue siendo una condición de exportar. El hecho de que también otros puedan beneficiarse no modifica esa situación.

22. En tercer lugar, el argumento de los Estados Unidos privaría en buena medida de sentido al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Con arreglo a la interpretación de los Estados Unidos, un Programa podría ofrecer ventajas a 99 empresas que cumplieran la condición de exportación, y a una sola empresa que cumpliera alguna otra condición no basada en la exportación. Sin embargo, el programa en sí mismo seguiría siendo aceptable, porque no todos los receptores obtienen beneficios basados en la exportación. Este criterio no tiene sentido como medio para imponer disciplinas a las subvenciones a la exportación, y no puede reflejar la finalidad del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

23. Por último, como las CE y el Canadá señalan acertadamente en sus comunicaciones [5], el Órgano de Apelación encargado del asunto *Canadá - Automóviles* dejó en claro que "una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida". El Japón estima que el texto mismo de las condiciones determinantes de los "ingresos de comercio exterior" en virtud de la Ley activa las disciplinas derivadas de ese criterio.

24. En la presente diferencia, las alegaciones de las CE se centran sobre todo en el hecho de que el Programa de sustitución de las EVE sigue permitiendo que una categoría de actividad -la exportación- tenga acceso a las ventajas de la subvención. La finalidad fundamental de este procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 es determinar si las mismas actividades comerciales -las exportaciones- siguen teniendo acceso a las ventajas de la subvención con arreglo al Programa de sustitución de las EVE. En caso afirmativo, el problema fundamental planteado en el procedimiento inicial sigue siendo el mismo, y el Programa de sustitución sigue infringiendo el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

IV. LA NORMA DEL 50 POR CIENTO ESTABLECIDA POR EL PROGRAMA DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE ES INCOMPATIBLE CON EL ARTÍCULO III DEL GATT DE 1994

25. Los Estados Unidos aducen que el Programa de sustitución de las EVE no obliga a utilizar productos nacionales, por lo que es necesariamente compatible con el artículo III del GATT de 1994. Sin embargo, este argumento no tiene en cuenta el objetivo esencial del artículo III. Una medida infringe el artículo III cuando se otorga a un producto importado un trato menos favorable que el concedido al producto nacional. Una medida puede otorgar un trato "menos favorable" con independencia de que exista una prescripción jurídica específica de utilizar productos nacionales.

[5] *Primera comunicación de las CE al Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 84, *comunicación del Canadá en calidad de tercero al Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 40.

El artículo III prohíbe a los gobiernos adoptar medidas que creen incentivos legales que perturben "la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales".[6]

26. Aunque el Programa de sustitución de las EVE no se aplica únicamente a los productos nacionales, lo cierto es que la medida sí engloba esos productos. Siempre que exista esa diferencia de trato entre los productos importados y los productos nacionales se produce una infracción del artículo III. El Programa de sustitución de las EVE crea esa diferencia. Con arreglo a ese Programa fiscal, las empresas que reúnen las condiciones establecidas pueden aumentar su utilización de productos nacionales hasta cualquier nivel sin que ello afecte a la clasificación de los ingresos como "ingresos extranjeros que reúnen las condiciones establecidas", obteniendo así ventajas fiscales. En acusado contraste, las empresas que reúnen las condiciones establecidas no tienen esa flexibilidad por lo que respecta al contenido extranjero. Cuando éste supera el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los ingresos, éstos ya no pueden considerarse "ingresos extranjeros que reúnen las condiciones establecidas", y las ventajas fiscales se pierden. Esta diferencia de trato, que conlleva un incentivo para utilizar productos nacionales con preferencia a los importados, contraviene "la igualdad efectiva de oportunidades" garantizada por el artículo III.

27. La adición de nuevas formas de imputar el valor no cambia este problema fundamental. Es posible que los Estados Unidos tengan razón cuando afirman que el Programa de sustitución de las EVE no impone ninguna "limitación" jurídica que obligue a utilizar únicamente productos para determinar el valor. Las empresas que reúnen las condiciones establecidas, al asignar el valor, pueden utilizar no sólo productos sino también servicios, mano de obra, derechos de propiedad intelectual y otros efectos intangibles, o incluso optar por renunciar a la clasificación como "ingresos extranjeros que reúnen las condiciones establecidas" si así lo desean. Sin embargo, estas características adicionales no modifican el hecho fundamental de que el Programa de sustitución de las EVE crea un incentivo para utilizar productos nacionales, otorgando así a esos productos una preferencia protegida por la legislación. La disparidad entre los productos importados y los productos nacionales no desaparece simplemente porque se introduzcan esos otros medios para asignar el valor. Por consiguiente, el Programa de sustitución de las EVE infringe el párrafo 4 del artículo III.

V. CONCLUSIÓN

28. Tras un procedimiento de solución de diferencias bastante prolongado, el Programa EVE de los Estados Unidos, en buena medida sin modificar, se somete de nuevo a la consideración del Grupo Especial. El procedimiento, que ya era largo, se prolongó aún más como consecuencia del Acuerdo de Procedimiento entre los Estados Unidos y las CE de 29 de septiembre. El Japón considera que la necesidad de concertar ese Acuerdo temporal, aplicable únicamente a este asunto concreto, pone de manifiesto la necesidad urgente de que todos los Miembros de la OMC participen en un proceso conducente a la resolución permanente de las cuestiones pendientes. De otro modo, esta diferencia podría prorrogarse indefinidamente, requiriendo nuevas excepciones de los procedimientos normales del ESD para solucionar las diferencias.

29. Por todas las razones arriba expuestas, este Grupo Especial debe determinar que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones del Grupo Especial original y el Órgano de Apelación.

[6] *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 10.78.

ANEXO F

Respuestas a las preguntas y observaciones sobre estas respuestas

Índice		Página
Anexo F-1	Respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial	F-2
Anexo F-2	Respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas de los Estados Unidos	F-35
Anexo F-3	Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial	F-38
Anexo F-4	Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las Comunidades Europeas	F-71
Anexo F-5	Observaciones de las Comunidades Europeas sobre las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas formuladas después de la reunión del Grupo Especial	F-81
Anexo F-6	Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial	F-99
Anexo F-7	Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas de los Estados Unidos	F-119

ANEXO F-1

RESPUESTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS A
LAS PREGUNTAS DEL GRUPO ESPECIAL

(27 de marzo de 2001)

Pregunta 1

En la sección 3.2.5 de su primera comunicación, las Comunidades Europeas opinan que el Programa de sustitución de las EVE da lugar a dos subvenciones diferenciadas: la "subvención básica de sustitución de las EVE" y la "subvención ampliada de sustitución de las EVE".

- **¿Significa esto que las CE piden al Grupo Especial que dicte dos resoluciones distintas, una para cada una de las presuntas subvenciones?**

- **¿Consideran las CE que la aplicación de una parte distinta del Programa de sustitución de las EVE puede implicar distintos tipos de subvenciones con arreglo al Acuerdo SMC?**

- **Sírvanse identificar la parte pertinente de la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 ("la Ley") que regula esas dos presuntas subvenciones "diferenciadas".**

- **¿Creen las CE que la condición de una subvención con arreglo al Acuerdo SMC está determinada por las circunstancias jurídicas específicas en las que se otorga en cada caso?**

Respuesta

1. Las CE no estiman que el Grupo Especial deba necesariamente adoptar dos decisiones distintas, una para cada una de las subvenciones. Las CE no solicitan que se adopten dos decisiones independientes en el sentido en que habían solicitado dos decisiones distintas e independientes sobre las subvenciones de las EVE derivadas respectivamente de las exenciones tributarias y de las normas administrativas especiales de fijación de precios. Sin embargo, las CE sí consideran que, en su análisis y razonamiento, el Grupo Especial tendrá que abordar las subvenciones por separado.

2. Ello obedece, en primer lugar, a que las subvenciones se aplican a situaciones diferentes. Además, así se podrá comprender debidamente qué significa la supeditación establecida en la Ley de sustitución de las EVE respecto de las diferentes situaciones que ella contempla. Si bien tanto la subvención básica como la ampliada son subvenciones a la exportación prohibidas, las razones en que se sustenta la prohibición son diferentes.

3. La subvención básica de sustitución de las EVE está prohibida porque sólo se aplica a las utilidades derivadas de las *transacciones de exportación*. La subvención ampliada de sustitución de las EVE está prohibida porque a menudo será necesario utilizar productos (y, por lo tanto, exportaciones) de los Estados Unidos para cumplir la *limitación del contenido extranjero*. Además, aunque la cuantía de ambas subvenciones es idéntica, las condiciones que han de cumplirse para obtenerlas son diferentes en cada caso (esto es, la exportación de bienes estadounidenses en el primer caso y la exportación de insumos estadounidenses y la asimilación a las empresas nacionales en el segundo).

4. Respecto de otras preguntas precisas del Grupo Especial, cabe señalar lo siguiente:

- Las subvenciones se derivan de disposiciones legales relacionadas entre sí.

- Las CE impugnan un *régimen* de subvenciones (o un *programa* para utilizar el vocablo empleado en el *Acuerdo SMC*) y no los *pagos* individuales de subvenciones. Por lo tanto, lo que se ha de considerar son las condiciones de la *ley* y no las "circunstancias jurídicas específicas en que se las otorga *caso por caso*". Sin embargo, esas condiciones pueden ser distintas de una categoría de casos a otra (y, en verdad, lo son, en el caso del Programa de sustitución de las EVE, entre la subvención básica de sustitución de las EVE y la subvención ampliada de sustitución de las EVE).

- En lo que concierne a la condición jurídica conforme a la cual se conceden las subvenciones, las CE querrían añadir que el punto de referencia en cuanto a la subvención ampliada de sustitución de las EVE ha de ser la situación imperante si no se cumplieran las condiciones (en particular, la venta "para uso fuera de los Estados Unidos" y la limitación del contenido extranjero). La norma tributaria de aplicación general de los Estados Unidos requeriría entonces el pago de una mayor cuantía de impuesto.

5. En cuanto al anexo de las CE, las CE destacan que éste se presentó con carácter ilustrativo. Si bien se refiere a sociedades de las CE, las CE estiman que, habida cuenta de la comparabilidad y apertura de las economías de las CE y de los Estados Unidos, cabe presumir que las mismas estructuras de costos serán también ilustrativas de las condiciones imperantes en los Estados Unidos.

Pregunta 2

Las Comunidades Europeas alegan que el Programa de sustitución de las EVE está supeditado *de facto* a la exportación, por lo que es contrario al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.[1] **Sírvanse explicar en qué modo esa disposición en sí misma -que, con arreglo a sus propios términos, al menos en el caso de las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, no se aplica a las transacciones que tengan lugar antes del 1º de enero de 2002- puede constituir una infracción *de facto* del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. ¿Pueden las CE citar algún informe del GATT/OMC en el que se constate que una disposición constituye en sí misma una infracción *de facto* de alguna obligación asumida en el marco del Acuerdo GATT/OMC?**

Respuesta

6. Los límites precisos de las violaciones *de facto* no están enteramente definidos. Se puede considerar que todos los argumentos de las CE se vinculan con las subvenciones *de jure* porque, como se dice en la pregunta, las CE impugnan la ley *per se*.

7. Además, las CE señalan que el Órgano de Apelación ha considerado que existe una condición *de jure* cuando ésta dimana *expressis verbis* del texto de la ley o se *desprende necesariamente* de ese texto.[2] Así ocurre en el presente asunto. Quizás convenga más reservar la expresión "subvención supeditada *de facto* a los resultados de exportación" para los casos en que la supeditación a los

[1] Primera comunicación de las CE, párrafo 145.

[2] Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("*Canadá - Automóviles*"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 99.

resultados de exportación no se desprenda en absoluto del texto de la ley o incluso no se desprenda necesariamente de éste, sino que dimane del ejercicio de una facultad separada, por ejemplo, cuando una facultad discrecional para conceder una subvención se ejerce de modo tal que significa que la subvención "está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos" (véase el texto de la nota 4 de pie de página del *Acuerdo SMC*).

8. Las CE observan asimismo que el Órgano de Apelación ha decidido que el criterio jurídico expresado por la palabra "supeditadas" es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*.[3]

9. Las CE remiten también al Grupo Especial a lo que dijeron en su segunda comunicación escrita respecto de los requisitos de la prueba en cuanto a las cuestiones de hecho en asuntos como el presente.[4]

10. La impugnación de una ley imperativa que aún no se ha aplicado cabalmente sólo puede, en todo caso, examinarse a la luz del texto y de hechos patentes.

11. Las CE han sostenido subsidiariamente que existe una violación *de facto* para el caso de que el Grupo Especial adopte una interpretación diferente de la distinción.

Pregunta 3

Las CE afirman que "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".[5] ¿Significa esto que las CE opinan que las medidas que satisfacen lo prescrito en la última frase de la nota 59 de pie de página son "medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" con arreglo a la nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC?

Respuesta

12. Las CE no decían que, a su juicio, la última frase de la nota 59 de pie de página fuera una excepción a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. La jurisprudencia no ha aclarado todavía los requisitos precisos para que una declaración contenida en el Anexo I se considere abarcada en el ámbito de la nota 5 de pie de página. Las CE sólo afirmaban que no consideraban necesario que el Grupo Especial abordara la cuestión, pues no se cumplían en todo caso las condiciones estatuidas en la última frase de la nota 59 de pie de página.

13. Las CE querrían destacar, asimismo, que la última oración de la nota 59 de pie de página se aplica solamente a las medidas abarcadas por el párrafo e).

14. Las CE consideran que la última oración de la nota 59 de pie de página se puede considerar de carácter declaratorio. La simple exención de los ingresos procedentes del extranjero no constituye, a juicio de las CE, una subvención en ningún sentido o por lo menos no constituye una subvención específica. La cuestión se examinará con más detenimiento en la respuesta a la pregunta 45 *infra*.

[3] 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, párrafo 167.

[4] Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.1 (párrafos 41 a 58).

[5] Segunda comunicación de las CE, párrafo 181.

Pregunta 4

Sírvanse aclarar mejor el punto señalado en el párrafo 161 de la segunda comunicación de las CE, dentro de lo posible con mención de asuntos concretos en los cuales se haya hecho referencia al párrafo 4 del artículo III del GATT.

Respuesta

15. Las CE querían señalar que un análisis del origen de los subcomponentes habría complicado infinitamente los asuntos.

16. En respuesta a un párrafo de la primera comunicación de los Estados Unidos (párrafo 203) se señaló que, cuando se examina una reclamación respecto del requisito de contenido local (con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT y a otras disposiciones de la OMC), el carácter nacional de un producto determinado dependerá de su origen como producto "unitario". Es indiferente que ese insumo, a su vez, se haya fabricado con subcomponentes que eran originalmente extranjeros.

17. Análogamente, cuando se compara el empleo de productos "nacionales" con preferencia a los "importados" con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, el producto se ha de examinar en su totalidad, esto es, que si el producto es nacional, el origen (extranjero) anterior de algunos de sus subcomponentes carecerá de pertinencia para determinar si ha habido preferencia por los productos nacionales.

18. Se ha de atender al origen actual de los productos (nacionales y extranjeros) que se comparen. No existen ya subcomponentes individuales que puedan distinguirse de los productos nacionales que se comparan con los "importados".

19. Además, los subcomponentes no serán "similares" o "directamente competidores" respecto de productos extranjeros en relación con los cuales se hayan de preferir los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

20. Por lo que saben las CE no existen asuntos con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT en los cuales, al comparar productos nacionales e importados, los grupos especiales hayan ido más allá del origen nacional de los productos para verificar el origen extranjero anterior de los subcomponentes de productos nacionales (y atribuirle importancia).

Pregunta 5

Sírvanse proporcionar más aclaraciones sobre el contenido del párrafo 227 de la segunda comunicación de las CE.

Respuesta

21. Las CE se limitaron a señalar que (contrariamente a lo que el Canadá aparentemente cree) los ingresos que se benefician de la subvención ampliada de sustitución de las EVE no necesariamente han de ser ingresos procedentes del extranjero. El ejemplo citado por las CE fue el de una compañía estadounidense que distribuyera mercancías fabricadas en el extranjero. La remisión a la Ley de sustitución del régimen de las EVE debe decir artículo 943 (c) y no artículo 943 (e) (4) (C).

Pregunta 6

Las CE dicen que el Programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación que contraviene el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y el párrafo e) del

Anexo I del Acuerdo SMC. ¿Se trata, pues, de reclamaciones subsidiarias? A juicio de las CE, ¿qué reclamación debe el Grupo Especial examinar en primer término?

Respuesta

22. Las reclamaciones son subsidiarias.

23. La reclamación relacionada con el párrafo e) es también una reclamación relacionada con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es la norma que subsume las prácticas descritas en el Anexo dentro de la prohibición. Los ejemplos que figuran en el Anexo son ejemplos particulares de subvenciones prohibidas.

24. Al Grupo Especial le compete determinar si examinará primero los términos generales del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 o el Anexo. Las CE abordaron en primer lugar la reclamación con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, pero no consideran que el Grupo Especial "deba" hacer lo propio.

Pregunta 13

Por lo que respecta a la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el párrafo e) del Anexo I, ¿sería posible que una determinada medida no estuviera englobada en el ámbito de aplicación del segundo, pero sí en el del primero, y viceversa?

Respuesta

25. Las CE estiman que una medida bien podría estar englobada en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, pero no en el párrafo e) del Anexo I, y viceversa.

26. Por ejemplo:

- Las exenciones tributarias a favor de la promoción de exportaciones o de las compañías navieras (y no a favor de los exportadores mismos) acaso no queden englobadas en los términos generales del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, pero caerían dentro del ámbito del párrafo e).

- Una ventaja fiscal que no sea una exención, remisión o aplazamiento (por ejemplo, una deducción) no estaría englobada en el ámbito del párrafo e), pero sí dentro de los términos generales del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 si estuviera supeditada a los resultados de exportación.

Pregunta 14

El Grupo Especial es perfectamente consciente de que la compatibilidad con la OMC de los regímenes reguladores del impuesto sobre la renta de los países europeos trasciende su mandato para este asunto. En el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos, éstos exponen ejemplos de unos pocos sistemas tributarios europeos que "evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones".[6] Entre esos sistemas, ¿hay alguno que excluya los ingresos extranjeros del ámbito de los ingresos gravables en las siguientes condiciones:

[6] Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 97.

i) que los bienes en venta de los que derivan los ingresos estén destinados a uso final fuera del país (y no se vendan para consumo final en ese país);

ii) que el contenido extranjero de esos mismos bienes no sea superior a un determinado porcentaje de su valor equitativo de mercado?

Respuesta

27. Las CE abrigan la certeza de que ninguno de sus Estados miembros tiene establecido un régimen fiscal de esa índole.

28. Los Estados Unidos aparentemente opinan que el término "ingresos procedentes del extranjero" se ha de interpretar con gran latitud de modo de incluir los ingresos de exportación. Las CE observan que, si hubiera habido esa intención, las últimas palabras de la nota 59 de pie de página habrían sido "ingresos de exportación".

Pregunta 15

¿Se utilizan las expresiones "ingresos procedentes del extranjero", "origen extranjero" u "origen" en alguna disposición de un acuerdo de la OMC que no sea el Acuerdo SMC? ¿Qué pautas, si las hubiera, pueden extraerse del Acuerdo SMC o de otros Acuerdos de la OMC por lo que respecta al sentido de esas expresiones?

Respuesta

29. La expresión "ingresos procedentes del extranjero" se usa únicamente en la nota 59 de pie de página. La palabra fuente se emplea en otros textos, en particular en los acuerdos de defensa comercial, incluido el Acuerdo SMC, para referirse al origen de las importaciones o de la información.

30. Como lo han explicado las CE, en la nota 59 de pie de página el término "ingresos procedentes del extranjero" se utiliza como término fiscal técnico.

31. En la audiencia, el Grupo Especial preguntó también si la expresión se había empleado en los informes de grupos especiales o del Órgano de Apelación.

32. El término "renta obtenida en el exterior" fue empleado ampliamente por los Estados Unidos en los asuntos *DISC* y *Legislación fiscal* para describir los ingresos provenientes de fuentes fuera del territorio del país de imposición. Por ejemplo, los Estados Unidos explicaron lo siguiente:

> Con anterioridad a 1962, en los Estados Unidos no se gravaba la renta obtenida en el exterior por una sociedad extranjera sita fuera de su territorio. Los impuestos sobre esa renta no eran exigibles sino una vez repatriada. Cuando se promulgó la sección F de la *Revenue Act* de 1962, se comenzó a gravar la renta percibida por los accionistas estadounidenses de filiales extranjeras, derivada de ciertas ventas y servicios de éstas.[7]

33. Los Estados Unidos empleaban el término "renta obtenida en el exterior" en el sentido de "ingresos de fuentes fuera de los Estados Unidos" en el artículo 862 del IRC.[8]

[7] *Legislación fiscal de los Estados Unidos (DISC)*, (BISD 23S/98), párrafo 8.

[8] El texto figura en CE - Prueba documental 21.

Pregunta 16

Las Comunidades Europeas alegan que[9]:

"Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. Esa ventaja adicional sería también una subvención. Esta compensación excesiva e injustificada es también una subvención."

(Para las CE): Sírvanse hacer un análisis textual de la manera en que la presunta ventaja adicional y la compensación excesiva constituyen subvenciones con arreglo al artículo 1 del Acuerdo SMC.

(Para los Estados Unidos): ¿Cómo responden los Estados Unidos a esta alegación?

Respuesta

34. El argumento de que existe una subvención adicional es, en realidad, sólo otra forma de expresar lo que ya se dijo (en la anterior sección 4.6.4, párrafos 213 a 218 y 220): que una medida que da lugar a una "doble" mitigación de la doble imposición no se puede interpretar en el sentido de que esté destinada a "evitar la doble imposición".

35. Además, las CE sostienen en el párrafo 222 de su segunda comunicación escrita que la "doble" mitigación de la doble imposición a la que puede dar lugar el Programa de sustitución de las EVE (como se explicó en la sección 4.6.4, párrafos 213 a 218 y 220) es también una subvención en el sentido de que se condonan ingresos que de lo contrario se percibirían en virtud del régimen de aplicación general en materia de mitigación de la doble imposición (el régimen de créditos por impuestos extranjeros) que da lugar correlativamente a un beneficio.

36. Las CE estiman que el artículo 943 (d), si ha de tener algún sentido, debe dar la posibilidad de beneficiarse de esa doble bonificación por doble imposición.

Pregunta 17

Aparentemente, las CE aducen que puede existir una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando una determinada medida ofrece a los productores nacionales un "incentivo" para exportar.[10] En ese mismo sentido, las CE aducen que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, [y que] no hay en el Acuerdo SMC ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas".[11]

(Para las CE): ¿Cómo podría fundamentarse ese argumento mediante un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 conforme al artículo 31 de la Convención de Viena? ¿Pueden las Comunidades Europeas citar algún informe del Órgano de Apelación o de un Grupo Especial en el que la palabra "incentivo" se haya utilizado expresamente en el contexto del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC o el párrafo 4 del artículo XVI del GATT?

[9] Segunda comunicación de las CE, párrafos 221 y 222.

[10] Véase la Primera comunicación de las CE, párrafo 165.

[11] Segunda comunicación de las CE, párrafo 160.

(Para los Estados Unidos): ¿Llevaría un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 a concluir que el argumento de las CE arriba citado carece de fundamento? En caso afirmativo, ¿por qué y cómo? ¿Entienden los Estados Unidos que hay una norma *de minimis* para las subvenciones prohibidas en el Acuerdo SMC? En caso afirmativo, ¿cuáles son los límites cualitativos o cuantitativos de esa norma? ¿Es el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*[12] pertinente por lo que respecta a esta pregunta? Sírvanse razonar sus respuestas.

Respuesta

37. Las dos citas, en cierto modo, tienen "el mismo sentido", aunque se refieren a puntos distintos.

38. La primera oración se refería al argumento principal de las CE, esto es, que la regla del contenido nacional es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, porque instituye una prescripción en todos los casos y está también vinculada con otra cuestión (Nº 26).

39. La segunda oración respondía al argumento de los Estados Unidos en cuanto al origen de los subcomponentes y la respuesta puede enunciarse como sigue. La presencia de subcomponentes en productos nacionales carece de pertinencia a los efectos de aplicar el párrafo 4 del artículo III del GATT a una situación en la cual se alegue un trato más favorable de los productos extranjeros.

40. Además, no existe una norma *de minimis* en el sentido de que no hay un umbral mínimo de subcomponentes nacionales para que un producto estadounidense quede comprendido dentro de lo dispuesto en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

41. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se aplica a todos los productos estadounidenses (y compara todos esos productos con productos extranjeros), con prescindencia de su composición. Se trata de una prohibición absoluta.

42. En cambio, la primera oración citada por el Grupo Especial (párrafo 165 de la primera comunicación escrita de las CE) no se refiere al significado de la palabra "supeditadas", ni al significado de la palabra "nacionales", sino al significado de la cláusula "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

43. A los fines del análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, las CE se remiten a su declaración oral. Las CE han elucidado el significado del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en su totalidad, en tanto que los Estados Unidos siguen insistiendo en una interpretación selectiva. Al interpretar el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, el Grupo Especial debe imputar un significado a todas sus palabras, incluida la cláusula "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

44. En cuanto a los informes anteriores, deseamos señalar que en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Órgano de Apelación, al comparar el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, observó que este último "trata también de medidas que favorecen la utilización de productos nacionales con preferencia a los importados".[13]

[12] WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

[13] *Canadá - Automóviles*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 140.

Pregunta 18

En relación con el párrafo 4 del artículo III del GATT, las CE han mencionado[14], entre otros, el informe del Grupo Especial sobre Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola.[15] Observamos que en otros dos documentos -los documentos del GATT L/695 (1957) y L/740 (1957)- se trata de cuestiones similares. ¿Son estos documentos pertinentes a la cuestión relativa a saber si el párrafo 4 del artículo III del GATT en primer lugar abarca exenciones al impuesto sobre la "empresa"? Sírvanse formular sus observaciones respecto de si estos informes son pertinentes en el presente asunto y en qué forma lo son.

Respuesta

45. Las CE mencionaron el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola* en el párrafo 198 y en la nota 69 de pie de página del párrafo 192 de su primera comunicación escrita.

46. Al parecer, el Grupo Especial plantea una cuestión preliminar relativa a saber si las CE consideran que la cuestión pertinente no es la relativa a saber si el párrafo 4 del artículo III del GATT "abarca exenciones al impuesto sobre la empresa".

47. Las CE desean aclarar que no aducen que la exención tributaria *per se* sea "una prescripción que afecte a la venta … en el mercado interior" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

48. Como claramente se desprende de la primera comunicación de las CE[16], la reclamación de las CE con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 hace hincapié en la limitación del contenido extranjero, que afecta a la venta o el uso de productos en el mercado de los Estados Unidos y discrimina en perjuicio de los productos extranjeros.

49. Así lo comprendieron correctamente los Estados Unidos en su primera comunicación escrita[17], y, en consecuencia, no existe diferencia entre las partes a este respecto.

50. En particular, las CE sostienen que la limitación del contenido extranjero es una "prescripción", no porque "una empresa tiene [obligaciones] que cumplir según la ley", sino porque "una empresa acepta voluntariamente [obligaciones] con objeto de obtener una ventaja del gobierno".[18]

51. Las citas antes mencionadas del asunto *CEE - Piezas y componentes* indican que para el análisis con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT no es pertinente la "ventaja" que en última

[14] Primera comunicación de las CE, párrafo 98.

[15] Documento del GATT L/833 (1958), adoptado el 23 de octubre de 1958, BISD 7S/60.

[16] Véase, por ejemplo, Primera comunicación de las CE, párrafo 188.

[17] Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 211, donde los Estados Unidos señalan que "[l]as CE alegan que la regla del 50 por ciento establecida en la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable que a los productos similares nacionales, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994".

[18] *CEE - Piezas y componentes*, informe del Grupo Especial, párrafo 5.21; véanse, también, Primera comunicación de las CE, párrafos 191 a 195, y Segunda comunicación de las CE, párrafos 240 y siguientes.

instancia se solicita al Estado cuando se acepta voluntariamente una "prescripción" determinada. En particular, no es pertinente que la ventaja lo sea o no para una "empresa".

52. Una situación similar se dio en el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*.[19] En ese asunto, los productores agrícolas italianos (las "empresas") recibían una ventaja (facilidades especiales de crédito) con la condición de que cumplieran una prescripción determinada (la compra de productos nacionales - maquinaría agrícola).

53. Los dos documentos mencionados por el Grupo Especial confirman al parecer que prescripciones como la limitación del contenido extranjero están abarcadas por el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. El documento L/693, en particular, se refería a una ventaja en favor de los adquirentes de maquinaria agrícola (las "empresas"), que había pasado a depender de la compra de maquinaria agrícola desde la entrada en vigor del Decreto Nº 57.904. El Gobierno del Reino Unido impugnó precisamente la discriminación derivada de inducir a los productores agrícolas franceses a adquirir productos nacionales a fin de poder acogerse a esa ventaja.[20]

Preguntas del 13 de marzo

Pregunta 23

Las CE aducen que para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos la exportación es una condición para obtener los beneficios que el programa ofrece para esas mercancías[21], y que por tanto existe una subvención a la exportación. Supóngase que existe una exclusión tributaria para todos los ingresos procedentes del extranjero basada en la aplicación de un sistema territorial puro. ¿No sería la exportación también en ese caso una condición para que los propietarios de mercancías producidas en el país obtuvieran la exclusión? ¿Significa esto que la aplicación de un sistema territorial puro entrañaría también una subvención a la exportación? Sírvanse explicar.

Respuesta

54. En un sistema territorial puro, las utilidades de las empresas derivadas de las ventas en el mercado interior y de las exportaciones están gravadas exactamente de la misma manera. El impuesto sobre la renta se aplica a todos los ingresos generados en el país de que se trate. Si una empresa domiciliada en un país con régimen territorial vende a clientes no vinculados en los mercados interior y de exportación, y obtiene el mismo nivel de utilidades en ambas ventas, esas ventas estarán sujetas a idéntica imposición.

55. Si la misma empresa vende a una filial extranjera que asume la responsabilidad de la distribución (y, por lo tanto, de la reventa) de las mercancías en el mercado interior, la casa matriz pagará un impuesto sobre las utilidades que haya devengado con motivo de la venta a la filial extranjera en dicha transacción, pero no sobre las utilidades obtenidas por la filial extranjera. La situación es idéntica cuando la empresa vende a la filial extranjera para su ulterior distribución en mercados de exportación; la casa matriz tributará solamente sobre las utilidades que haya obtenido en la venta a la filial extranjera. En consecuencia, en ambas situaciones, las utilidades obtenidas por la filial extranjera en dichas operaciones por conducto de sus actividades en el país en el que esté domiciliada no están sujetas al impuesto sobre la renta aplicable a dichas utilidades en el país con un

[19] Informe del Grupo Especial, *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*, adoptado el 23 de octubre de 1958, BISD 7S/60.

[20] *Guide to EC Law and Practice*, Índice Analítico, Ginebra, 1995, volumen 1, página 173.

[21] Comunicación de réplica de las CE, párrafo 102.

régimen territorial puro. Ello se debe a que los países con regímenes de imposición territoriales sólo gravan los ingresos devengados de actividades en su territorio. La separación (imputación) de los ingresos se hace con criterio objetivo, conforme a la norma de la independencia (esto es, como si la transacción se hubiera concertado conforme a las condiciones comerciales y financieras que se aplicarían entre partes no vinculadas). A diferencia de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, un régimen territorial puro no exonera los ingresos generados por actividades realizadas dentro del territorio, ya se trate de exportaciones o de cualquier otra actividad. Por lo tanto, no se condonan ingresos ni existe subvención.

56. Los Estados Unidos dicen sistemáticamente que las CE han aceptado que los regímenes territoriales otorgan un trato más favorable a las ventas de exportación. Los Estados Unidos no han comprendido la posición de las CE. Como se explicó *supra*, un régimen territorial puro no otorga un trato más favorable a las ventas de exportación. El trato más favorable de las ventas de exportación por conducto de la distribución en el extranjero, por oposición a las ventas en el mercado interior por conducto de una filial de distribución en el interior, puede derivarse de la circunstancia de que el país extranjero tenga una tasa de imposición más baja (pero no ocurre así cuando la tasa de imposición extranjera es más elevada). Sin embargo, cuando se comparan elementos semejantes, no existe, como se explicó *supra*, un trato más favorable de esas ventas de exportación, en comparación con las ventas en el mercado interior.

57. Los Estados Unidos han dicho también que en los asuntos sobre legislación fiscal de 1981 se han hecho "constataciones fácticas" de que los regímenes territoriales brindan un trato más favorable a las ventas de exportación. Las CE no están de acuerdo con esa tesis y no consideran que esos asuntos, referidos a una disposición jurídica diferente en un acuerdo distinto y en el contexto de arreglos de solución de diferencias muy diferentes, sean pertinentes en la presente diferencia.

Pregunta 24

¿Sería una medida que eximiera de tributación a los ingresos procedentes del extranjero (es decir, un sistema territorial puro) una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 de pie de página?

Respuesta

58. Las CE consideran que, por cuanto el punto de referencia imperante en un sistema tributario territorial es la imposición de los ingresos generados en el territorio de que se trate, la exención de los ingresos procedentes del extranjero no involucra una condonación de ingresos ni constituye una subvención en sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. No está tampoco supeditada a los resultados de exportación ni está específicamente vinculada a las exportaciones. Sin embargo, es innegablemente una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

Pregunta 25

Las CE aducen que "el hecho de que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a los bienes producidos en el exterior esté sujeta a prescripciones de contenido extranjero crea, en muchos casos, la exigencia de que las exportaciones se hagan desde los Estados Unidos. Esto hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE también esté supeditada a las exportaciones y sea, por lo tanto, prohibida".[22] ¿Opinan las CE que la medida está supeditada *de jure* a los resultados de exportación? ¿O *de facto*? ¿Sólo está supeditada a la exportación en los casos en que su cumplimiento requiere la exportación de productos

[22] Primera comunicación de las CE, párrafo 119.

estadounidenses, o el hecho de que la exportación de productos estadounidenses pueda requerirse a veces hace que el "Programa ampliado de sustitución de las EVE" esté supeditado a la exportación en su totalidad?

Respuesta

59. Como dijeron en su respuesta a la pregunta 2, aunque consideran que su reclamación se refiere a una supeditación *de jure* a los resultados de exportación, las CE comprenden que algunos puedan considerar que se trata de una supeditación *de facto*.

60. El Órgano de Apelación dejó claramente establecido que una condición *de jure* es la que se desprende de los propios términos de la ley o se *desprende necesariamente* de esos términos.[23] Así ocurre en el presente asunto. Se desprendía claramente de hechos patentes, de todos conocidos al tiempo de sancionarse la ley, que la observancia de la limitación del contenido extranjero obligaría a emplear artículos estadounidenses en muchos casos.

61. Como también se dijo *supra*, las CE consideran que quizás convenga reservar la expresión "subvención supeditada *de facto* a los resultados de exportación" para los casos en que la supeditación a las exportaciones no se desprenda en absoluto de los propios términos de la ley o ni siquiera se desprenda necesariamente de ellos, sino que dimane del ejercicio de una facultad separada, por ejemplo, cuando una facultad discrecional para conceder una subvención se ejerce de modo tal que significa que la subvención "está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos" (véase el texto de la nota 4 de pie de página del *Acuerdo SMC*).

62. Volviendo, pues, a las preguntas precisas del Grupo Especial, cabe decir que las CE opinan que el Programa ampliado de sustitución de las EVE está supeditado *de jure* a los resultados de exportación; el hecho de que a veces se puedan requerir exportaciones de bienes estadounidenses hace que el "Programa ampliado de sustitución de las EVE" esté supeditado enteramente a los resultados de exportación.

Pregunta 26

Las CE afirman que la subvención EVE básica está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados porque "a menudo" será imprescindible utilizar artículos estadounidenses para tener la seguridad de que no se supera el límite de contenido extranjero.[24] ¿Opinan las CE que la frecuencia con que esto ocurrirá afecta a la determinación de si la norma del 50 por ciento de contenido extranjero es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3? ¿Sería la norma incompatible con esa disposición si los productos estadounidenses fueran necesarios "a veces"? ¿Ocasionalmente? ¿Rara vez?

Respuesta

63. Las CE consideran que la "norma del 50 por ciento de contenido extranjero" es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en razón de que da lugar a una prescripción de que se utilicen mercancías estadounidense en *todos* los casos.

64. El Programa de sustitución de las EVE es un programa de subvenciones, esto es, una medida general que da lugar a subvenciones prohibidas, y obliga a conceder esas subvenciones si se cumplen

[23] Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("*Canadá - Automóviles*"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 99.

[24] Primera comunicación de las CE, párrafo 174.

ciertas condiciones. Las CE la impugnan en calidad de medida general que obliga a conceder subvenciones individuales que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados y que no contiene ninguna disposición que impida concederlas. Un programa de subvenciones que da lugar a esas subvenciones está también prohibido en virtud de lo dispuesto en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

Pregunta 27

¿Acierta el Grupo Especial al suponer que la reclamación de las CE respecto del párrafo 4 del artículo III del GATT se limita a la aplicación de la "limitación del contenido extranjero" en el contexto de la "subvención básica de sustitución de las EVE"? En caso contrario, sírvanse explicar de qué manera podría aplicarse el párrafo 4 del artículo III a la "subvención ampliada de sustitución de las EVE" a la luz de la circunstancia de que el párrafo 4 del artículo III se vincula con el trato menos favorable a los productos importados en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte al empleo interior de ese producto.

Respuesta

66. Sí.

Pregunta 28

¿Es posible establecer, sobre la base de la *Ley* en sí misma, y sin referencia a elementos de hecho externos relacionados con la manufactura de productos específicos, que la norma del 50 por ciento de contenido extranjero obliga en algunos a casos a los beneficiarios a emplear productos nacionales con preferencia a los importados? Si no es así, y teniendo en cuenta la opinión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*[25] de que la supeditación *de jure* se demuestra "a partir del *texto* de la Ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente", sírvanse explicar en qué forma podría la Ley estar supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

Respuesta

67. El Órgano de Apelación dijo, además, después de la oración citada en la pregunta, que "[c]omo hemos aclarado ya, cabe que esa supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida" y mencionados en su nota de pie de página al párrafo 100 del informe.

68. El párrafo 100 del informe del Órgano de Apelación dice como sigue:

> El supuesto más sencillo, y por ello tal vez el menos frecuente, es aquel en que la supeditación a los resultados de exportación figura expresamente en los propios términos de la ley, reglamento y otro instrumento legal. Creemos, no obstante, que cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a los resultados de exportación cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida, En consecuencia, para que una subvención esté supeditada *de jure* a los resultados de exportación, no siempre es necesario que el instrumento legal en que se basa establezca *expressis verbis* que la subvención sólo puede obtenerse si se cumple la condición

[25] Informe del Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 123.

relativa a los resultados de exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida.

69. En consecuencia, la supeditación *de jure* a los resultados de exportación puede estar contenida "de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida". En el presente asunto, sobre la base del texto de la ley, esto es, sobre la base de los términos de la norma del 50 por ciento, cabe inferir que un productor, con una estructura de costos determinada, se verá obligado a utilizar artículos estadounidenses.

70. Las consecuencias de una ley requieren siempre el conocimiento de ciertos hechos (por ejemplo, que las compañías querrán obtener utilidades, que otros países impondrán gravámenes, etc.). Las CE consideran que el hecho de que en el caso de algunos productos el valor de los artículos empleados para producirlos represente más de la mitad del valor final del producto es un hecho tan conocido que la prescripción de emplear artículos de los Estados Unidos en ese caso se desprende necesariamente de los términos de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

71. La determinación de los productores que, en la práctica, tendrán que emplear artículos estadounidenses es una cuestión de hecho, que no es necesario decidir al examinar una reclamación *de jure*. En todo caso, las CE han presentado indicaciones sobre este asunto en relación con ciertos sectores.

Pregunta 29

Las CE sostienen que "si el Grupo Especial no estuviera de acuerdo en que la limitación del contenido extranjero aplicado a los productores extranjeros [da lugar a que la subvención "ampliada" sea una subvención a la exportación prohibida], las CE aducen, alternativamente, que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 debe interpretarse en el sentido de que también prohibe imponer una limitación del contenido extranjero a los productores extranjeros".[26] El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. En el caso de la aplicación de la "limitación del contenido extranjero" a productores extranjeros, la supuesta subvención se podría considerar supeditada al empleo de productos importados con preferencia a los nacionales. Se ruega formular observaciones a este respecto.

Respuesta

72. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se redactó en la hipótesis de que un gobierno otorgara una subvención a sus propias compañías, que por lo común estarían domiciliadas dentro de su territorio. Las palabras "nacionales" e "importados", por lo tanto, se refieren a productos "nacionales" y "extranjeros". En el caso desusado de una subvención concedida a una compañía extranjera, la interpretación literal de estas palabras produciría resultados absurdos que no corresponden a la patente intención de las partes.

73. El asunto *Brasil - Aeronaves* es un ejemplo de que los términos del párrafo 1 del artículo 3 se deben interpretar desde el punto de vista de la autoridad otorgante, y no desde el punto de vista del beneficiario. En ese asunto se otorgaban subvenciones a las empresas aéreas extranjeras a condición de que adquirieran aeronaves brasileñas. Esas subvenciones estaban supeditadas a las exportaciones sólo desde el punto de vista de la autoridad otorgante. Desde el punto de vista del beneficiario, eran más bien subvenciones supeditadas a la importación.

[26] Primera comunicación de las CE, párrafos 181 y 182.

74. Una vez que se acepta que el *Acuerdo SMC* se aplica a las subvenciones otorgadas a beneficiarios extranjeros, la interpretación literal de las palabras "nacionales" e "importados" en el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 produce resultados absurdos, manifiestamente contrarios a la intención de las partes. Como se explicó en la segunda comunicación escrita de las CE, esas palabras, por lo tanto, se han de interpretar, en el contexto de subvenciones a extranjeros, con el significado de "nacionales" y "extranjeros" (véase también la pregunta 29). Ello se justifica con arreglo a la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* por el hecho de que los tratados se deben interpretar de buena fe. Una interpretación absurda no es una interpretación de buena fe.

Pregunta 30

Las CE dicen que la limitación del contenido extranjero establecida por la Ley es "una prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.[27] ¿Acierta el Grupo Especial al interpretar que las CE no afirman que la limitación del contenido extranjero constituye una "ley" o "reglamento" en el sentido de dicha disposición?

Respuesta

75. Se trata de una prescripción contenida en una ley. La palabra "prescripción" es suficientemente amplia como para abarcar prescripciones contenidas en actos legislativos, razón por la cual la emplearon las CE.[28] Naturalmente, ello no significa que las CE nieguen o no afirmen que se trata de una prescripción de naturaleza legislativa y que es de aplicación general, al igual que el resto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, como se señaló claramente en toda la argumentación de las CE.

Pregunta 31

La mención en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 de "ley" y "reglamento" parece estar vinculada con la forma de ciertas medidas. En cambio, podría considerarse que el término "prescripción" tiene que ver con la naturaleza de las medidas. Se ruega formular observaciones al respecto.

Respuestas

76. Ciertamente, la palabra "prescripción" hace hincapié en el contenido de la medida que se examine.

77. El uso de la palabra "prescripción" confirma que el párrafo 4 del artículo III se aplica también a medidas que no tienen la forma de leyes o reglamentos.[29]

78. Las CE no consideran que la naturaleza de la prohibición contenida en el párrafo 4 del artículo III dependa de la forma de la medida.

---

[27] Primera comunicación de las CE, sesión 3.7.1.

[28] Véase, por ejemplo, la reseña de subvenciones y otras ventajas sujetas a "prescripciones" en *Guía de las normas y usos del GATT*, índice analítico, Ginebra, 1995, volumen I, página 192, que abarca, entre otras cosas, las prescripciones legislativas examinadas en el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola* y en el documento del GATT L/695 (véase *supra*, pregunta 18).

[29] Por ejemplo, en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial constató que había habido violación del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 respecto de las prescripciones sobre el valor añadido canadiense contenidas en las Cartas de Compromiso de las empresas privadas (véase el párrafo 10.130 del informe).

79. En todo caso, el criterio estatuido en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 es el mismo, tanto para la "ley" como para la "prescripción".

80. Existe un cierto grado de yuxtaposición en las palabras "ley, reglamento o prescripción" en el párrafo 4 del artículo III en el sentido de que las leyes y reglamentos por lo común establecen prescripciones.[30] El uso de un término amplio como "prescripción" tiene por objeto presumiblemente evitar lagunas en la cobertura del párrafo 4 del artículo III, de modo de evitar que los Miembros puedan eludir su prohibición eligiendo una forma particular para sus medidas discriminatorias.

Pregunta 32

¿Cuál es la relación, si la hubiera, entre el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT y el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*? ¿Es uno de ellos necesariamente más amplio que el otro? ¿Podría una medida estar englobada en una de esas disposiciones, pero no en la otra? Sírvanse fundamentar su respuesta haciendo referencia a anteriores informes sobre solución de diferencias en el GATT/OMC y a otros antecedentes.

Respuesta

81. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* tiene sus raíces en el párrafo 4 del artículo III del GATT. Los antecedentes de negociación del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 indican que la decisión de prohibir las subvenciones por él abarcadas se sustentó en la experiencia adquirida en la aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT.

82. El asunto *CEE - Proteínas destinadas a la alimentación animal*[31] fue iniciado por los Estados Unidos con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT y se refirió a la legislación de la CEE que preveía el pago de subvenciones a elaboradores de semillas oleaginosas que, mediante pruebas documentales, pudieran demostrar que habían transformado semillas oleaginosas de origen comunitario.

83. A juicio de las CE, existe una diferencia de ámbito en el sentido de que, naturalmente, el párrafo 4 del artículo III es más amplio que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por ejemplo, muchas medidas incompatibles con el párrafo 4 del artículo III (esto es, las prescripciones sobre contenido local) no constituyen una subvención. Es difícil ver de qué manera una medida violatoria del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* no estaría englobada en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

84. Bien se podría decir que un párrafo del informe del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* sintetiza esta cuestión. El Órgano de Apelación consideró que el párrafo 4 del artículo III era un elemento contextual pertinente para interpretar el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y enunció la siguiente opinión:

> En primer lugar, observamos que el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 trata también de medidas que favorecen la utilización de productos nacionales con preferencia a los importados, aunque emplea términos jurídicos diferentes y tiene un alcance distinto. Con todo, tanto el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 como

[30] Por ejemplo, el párrafo 1 del Anexo del Acuerdo sobre las MIC dice como sigue: "las MIC incompatibles con … el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 comprenden las que sean obligatorias o exigibles en virtud de la legislación nacional o de resoluciones administrativas, o cuyo cumplimiento sea necesario para obtener una ventaja, *y que prescriban* …".

[31] Informe del Grupo Especial, adoptado el 25 de enero de 1990, 37S/86.

el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* son aplicables a medidas que requieren el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.[32]

Pregunta 33

Las CE afirman que "el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la subparte F aún no se ha completado".[33] Sírvanse explicar si esa afirmación es pertinente, y cómo lo es, por lo que respecta al presente procedimiento.

Respuesta

85. Dicha afirmación tiene por exclusivo objeto refutar la alegación de los Estados Unidos de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE fue el fruto de un examen del régimen tributario aplicado por los Estados Unidos a los ingresos procedentes del extranjero cuando que simplemente fue una reformulación del programa de las EVE.

Preguntas del 16 de marzo

Pregunta 34

¿Debe el Grupo Especial entender de la sección 4.3.2 de la comunicación de réplica de las CE que éstas no se basan en las palabras "como condición única o entre otras varias condiciones" para aducir que la existencia de "alternativas" a la exportación como medio para acceder a la presunta subvención establecida por la Ley no elimina la presunta supeditación a la exportación?

Respuesta

86. Así es. El argumento de las CE no depende de esa cláusula. La presencia de esa cláusula, con todo, confirma la posición de las CE.

Pregunta 35

Sírvanse formular sus observaciones sobre los párrafos 91, 108, 159, 170-171 de la declaración oral de los Estados Unidos.

Respuesta

Párrafo 91

87. En el párrafo 91 los Estados Unidos sostienen que, a tenor de los argumentos de la CE, los regímenes de imposición territoriales serían subvenciones supeditadas a la exportación.

88. Esa tesis es incorrecta. Como se explicó ya en la respuesta de las CE a la pregunta 23 del Grupo Especial[34], en un régimen de imposición territorial, la tributación depende del lugar donde se devengaron los ingresos. Los ingresos se pueden obtener en el extranjero incluso cuando las mercancías se venden en el territorio del país de imposición. (Véase también el segundo inciso del párrafo 40 de la segunda comunicación escrita de las CE.)

[32] Párrafo 140 del informe (cursivas añadidas).

[33] Comunicación de réplica de las CE, párrafo 29.

[34] Respuesta de las CE a la pregunta 23 del Grupo Especial:

89. Por lo tanto, es erróneo el argumento de los Estados Unidos de que las ventas de exportación se gravan en régimen más favorable que las ventas nacionales. Además, en un régimen territorial, la exención tributaria de los ingresos procedentes del extranjero no requiere que el empleo final de un producto (después de su reventa o elaboración) se haga fuera del mercado interior. En un régimen territorial se grava el ingreso devengado de la actividad económica, y el destino final del producto carece de importancia.

90. Conforme al Programa de sustitución de las EVE, la imposición depende de que las mercancías no sean vendidas para "uso final en los Estados Unidos". En el caso de las mercancías estadounidenses, ello significa necesariamente que deben ser exportadas.

91. Esa supeditación a las exportaciones no es un atributo necesario de un régimen de imposición mundial. Tanto los regímenes territoriales como los mundiales son ordinariamente neutrales respecto de las exportaciones. Ambos se basan en aspiraciones perfectamente defendibles, aunque antagónicas, por lograr la equidad tributaria.

92. Como las CE explicaron en el curso de las actuaciones originales, el criterio mundial se inspira en un principio de neutralidad ante las exportaciones de capital y el criterio territorial en un principio de neutralidad ante las importaciones de capital.

93. De acuerdo con el principio de la neutralidad ante las exportaciones de capital, se considera injusto que los contribuyentes deban pagar menos impuestos cuando se establecen en el extranjero, y los países deben estructurar sus normas de imposición internacional de modo de no alentar ni desalentar las salidas de capital. De acuerdo con el principio de la neutralidad ante las importaciones de capital, se considera injusto que las compañías que se establezcan en el extranjero estén sujetas a una carga tributaria más elevada por causa de sus nexos con el país exportador de capitales, y los países, en consecuencia, debieran adoptar normas de imposición internacional encaminadas a evitar que sus compañías multinacionales soporten una carga tributaria efectiva más elevada en los mercados extranjeros que las compañías nacionales locales o las compañías multinacionales de otros países.

En un sistema territorial puro, las utilidades de las empresas derivadas de las ventas en el mercado interior y de las exportaciones están gravadas exactamente de la misma manera. El impuesto sobre la renta se aplica a todos los ingresos generados en el país de que se trate. Si una empresa domiciliada en un país con régimen territorial vende a clientes no vinculados en los mercados interior y de exportación, y obtiene el mismo nivel de utilidades en ambas ventas, esas ventas estarán sujetas a idéntica imposición.

Si la empresa vende por conducto de una filial extranjera en el mercado nacional, la casa matriz pagará un impuesto sobre las utilidades que haya devengado con motivo de la venta a la filial extranjera vinculada en dicha transacción. Análogamente, si la empresa vende por conducto de una filial extranjera en el mercado de exportación, la casa matriz tributará sobre las utilidades que haya obtenido en la venta a la filial extranjera en la transacción de exportación. En ambas situaciones, las utilidades obtenidas por la filial extranjera en dichas operaciones por conducto de sus actividades en el país en el que esté domiciliada no están sujetas al impuesto sobre estas utilidades en el país con un régimen territorial puro. Ello se debe a que los países con regímenes de imposición territoriales sólo gravan los ingresos devengados de actividades en su territorio. La separación (imputación) de los ingresos se hace con criterio objetivo, conforme a la norma de la independencia (esto es, como si la transacción se hubiera concertado conforme a las condiciones comerciales y financieras que se aplicarían entre partes no vinculadas). A diferencia de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, un régimen territorial puro no exonera los ingresos generados por actividades realizadas dentro del territorio, ya se trate de exportaciones o de cualquier otra actividad. Por lo tanto, no se condonan ingresos ni existe subvención.

94. Ambos regímenes tienen un fundamento racional, y elegir el uno o el otro no puede por sí solo, a juicio de las CE, dar lugar a una subvención. Como observó el Grupo Especial en las actuaciones originales[35]:

> Por ende, los Estados Unidos tienen libertad para mantener un sistema fiscal de ámbito mundial, un sistema territorial o cualquier otro tipo de sistema que prefieran. A la OMC esto no le interesa. Lo que los Estados Unidos no pueden hacer es establecer un régimen de tributación directa, otorgar una exención de impuestos directos específicamente relacionada con las exportaciones y después alegar que tienen derecho a otorgar tal subvención a la exportación porque es necesario eliminar una desventaja para los exportadores creada por el propio sistema fiscal estadounidense.[36] En nuestra opinión, esto no es diferente de aplicar un impuesto sobre la renta de las sociedades de, por ejemplo, el 75 por ciento, y alegar después que se necesita un tipo impositivo especial del 25 por ciento para los exportadores porque el tipo impositivo aplicable en general a las sociedades en otros Miembros es sólo del 25 por ciento.

Párrafo 108

95. En el párrafo 108, los Estados Unidos afirman, en respuesta a la reclamación de la CE con arreglo al párrafo e), que no comprenden cómo puede decirse que una medida que no hace referencia alguna a la exportación, no requiere la exportación y se aplica a una amplia gama de transacciones que no son de exportación está "relacionada específicamente con las exportaciones".

96. Las CE ya han explicado que el Programa de sustitución de las EVE sí requiere exportaciones, a pesar de que no emplea los vocablos "exportación" o "exportaciones".[37]

97. La palabra "específicamente" no significa "expresamente". Significa, en cambio, que "que guardan una relación especial, precisa o claramente definida o están conectados con las exportaciones".[38]

98. La subvención básica de sustitución de las EVE (en relación con bienes estadounidenses) guarda esa relación con las exportaciones, porque es necesario exportar para beneficiarse del

---

[35] Informe del Grupo Especial, párrafo 7.122.

[36] La nota de pie de página del Grupo Especial dice como sigue:

> Como ha establecido el Órgano de Apelación, "[l]os Miembros de la OMC son libres de perseguir sus propios objetivos nacionales mediante la tributación o la reglamentación interiores *siempre y cuando no lo hagan de manera que infrinjan lo dispuesto en el artículo III o cualquier otro compromiso contraído en el marco del Acuerdo sobre la OMC*" (cursivas añadidas). *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas*, WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, informe del Órgano de Apelación adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 20.

[37] Véase, por ejemplo, Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 71. Cabe señalar que la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en la Ley de sustitución del régimen de las EVE es, a este respecto, idéntica a la definición de "bienes de *exportación*" en la Ley relativa a las EVE, de acuerdo con la cual "[l]a expresión 'bienes de exportación' significa bienes…B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales o, para una EVE, para su *utilización* directa, *consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos*" (cursivas añadidas). Los Estados Unidos, por lo tanto, no tenían dificultad para emplear la palabra "exportación" a fin de designar bienes "destinados … a [la] enajenación fuera de los Estados Unidos".

[38] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 153.

programa. La subvención ampliada de sustitución de las EVE (en relación con bienes producidos en el extranjero) guarda esa relación, porque en muchos casos será necesario que se exporten mercancías estadounidenses en la forma de componentes o materias primas a fin de respetar la limitación del contenido extranjero.

Párrafo 159

99. En el párrafo 159, los Estados Unidos tratan de responder al argumento de las CE de que las declaraciones del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* (en el cual el Órgano de Apelación concluyó que una medida que requería el 60 por ciento de valor nacional no necesariamente llevaba a la conclusión de que había una supeditación *de jure*) no eran pertinentes en el presente asunto, pues la Ley de sustitución del régimen de las EVE es una medida legislativa que se aplica a una serie indeterminada e ilimitada de casos, en tanto que el asunto *Canadá - Automóviles* se refería a *medidas individuales*, cada una de las cuales aplicaba una prescripción específica de contenido local a empresas específicas.[39]

100. Los Estados Unidos sostienen que la argumentación de las CE "pasa por alto la característica más significativa" de la decisión en el asunto *Canadá - Automóviles* que, a estar por los Estados Unidos, es que "el Órgano de Apelación concluyó que no podía determinar si una prescripción basada en el valor estaba supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados sin saber cómo se aplicaba en la práctica esa medida".

101. Los Estados Unidos simplemente no responden al punto señalado por las CE, que a decir verdad pasan por alto. Se trata de que el Programa de sustitución de las EVE se impugna *qua* medida legislativa y no en su aplicación a bienes o compañías determinados. En ese caso, todo lo que las CE tienen que demostrar es que la supeditación al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados puede darse o que la medida no lo impide.

Párrafos 170 y 171

102. En el párrafo 170, los Estados Unidos se remiten a los párrafos 217 y 218 de su primera comunicación escrita y a los informes de los grupos especiales y del Órgano de Apelación allí citados, en la presunción de que sustentan la pretensión de los Estados Unidos de que las "medidas de aplicación general" imponen una carga de la prueba más estricta que cuando se trata de una "clase o categoría de importaciones en particular".

103. En su segunda comunicación escrita, las CE refutaron la pretensión de los Estados Unidos acerca de los dos criterios probatorios con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, pretensión que carece de sustento en el texto de dicha disposición, y demostraron que el criterio requerido es el que en fecha más reciente enunció el Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles*.[40] Grupos especiales anteriores se habían referido indistintamente a informes de grupos especiales relativos a medidas aplicables a clases de productos en particular y a medidas de aplicación general.[41] Ello es sumamente lógico, pues de lo contrario los Miembros de la OMC podrían fácilmente eludir la prohibición contenida en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 mediante

[39] Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 171 a 173.

[40] Mencionado en la Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 201 a 204, y en la Segunda comunicación escrita de las CE, párrafo 232.

[41] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 201; Declaración oral de las CE, párrafo 87. Por ejemplo, en *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial hizo referencia al asunto *Estados Unidos - Artículo 337* (en el cual la diferencia se refería a una medida de aplicación general) en el párrafo 10.78 de su informe.

la transformación de una serie de medidas aplicables a productos determinados -que presuntamente se prestan más fácilmente a impugnación- en una sola medida de aplicación general.

104. Sea cual fuere su contenido, la categorización hecha por los Estados Unidos, por lo tanto, carece en absoluto de pertinencia cuando se trata de examinar la reclamación de las CE con arreglo al párrafo 4 del artículo III.

105. Ello no obstante, habida cuenta de la solicitud del Grupo Especial, las CE desean recordar lo siguiente: en los párrafos 217 y 218 de su primera comunicación escrita (mencionados en el párrafo 170 de la declaración oral de los Estados Unidos), los Estados Unidos habían dado un ejemplo de la nueva categoría que habían creado de prescripciones aplicables a "una clase o categoría de productos importados en particular" mediante la remisión a los informes de los grupos especiales que entendieron en los asuntos *Canadá - Automóviles* y *Estados Unidos - Gasolina*.[42] Esos informes estaban claramente referidos a medidas aplicables a productos específicos (en relación con los automóviles y otros automotores en el primer asunto y con la gasolina en el último). Se sigue, pues, que la frase "clase o categoría de productos importados en particular" significa "medidas aplicables a productos específicos", como las que estaban en litigio en los dos informes de grupos especiales citados. Los Estados Unidos seguidamente contrastaron esa categoría con la de "medidas de aplicación general".

106. En el párrafo 171 de su declaración oral, los Estados Unidos al parecer han modificado el significado de esta categoría de medidas que ellos mismos han creado respecto de una "clase o categoría de productos importados en particular", pues ahora emplean ese término para designar las medidas que se examinaron en el asunto *CEE - Piezas y componentes*.

107. Como lo explicaron las CE[43], las medidas que se examinaron en *CEE - Piezas y componentes* no se referían a una "clase o categoría específica de productos importados", sino que se aplicaban horizontalmente a todos los componentes posibles empleados en la producción de todos los productos posibles sujetos a medidas antidumping. A decir verdad, esas medidas eran notablemente similares a la limitación del contenido extranjero estatuida en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, que se aplica a todos los productos posibles que se pueden exportar de los Estados Unidos y se emplean en la producción de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.[44]

108. Por último, las CE observan que los Estados Unidos continúan haciendo referencia al informe del Grupo Especial en el asunto *Japón - Películas*[45] en sustento de su argumentación a favor de una "carga de la prueba … más estricta". Las CE señalan que en el párrafo mismo al que hicieron referencia los Estados Unidos[46], el Grupo Especial constataba que las medidas impugnadas por los Estados Unidos eran neutrales en cuanto al origen y que los Estados Unidos no habían demostrado

[42] Análogamente, en el párrafo 218, los Estados Unidos se refieren a una "clase similar de mercancías importadas".

[43] Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 240 y siguientes.

[44] En todo caso, es difícil concebir cómo se puede decir que una medida que afecta a "componentes importados" es una medida que "se refería … a una categoría específica de productos importados" o, en verdad, a una "clase de productos". Se trata de productos que de manera indiferente se pueden vender y emplear en el estado en que se encuentran o se pueden usar como componentes en la producción de otros productos. En consecuencia, una categoría de esa índole sería indefinida y de composición abierta.

[45] Informe del Grupo Especial, *Japón - Medidas que afectan a las películas y al papel fotográfico de consumo* ("*Japón - Películas*"), WT/DS44/R, adoptado el 31 de marzo de 1998.

[46] Informe del Grupo Especial, *Japón - Películas*, párrafo 10.381.

que, a pesar de que no eran *prima facie* discriminatorias, dichas medidas tuvieran un efecto diferenciado sobre los productos importados (esto es, los Estados Unidos no habían probado que hubiera discriminación *de facto*).

109. La situación que tuvo ante sí el Grupo Especial en el asunto *Japón - Películas* fue, por lo tanto, la opuesta de la que se litiga en el presente asunto. Las CE han interpuesto una reclamación *de jure* contra una prescripción imperativa basada en el origen, pues específicamente establece una limitación sólo para los productos extranjeros.

110. Por lo tanto, en el presente asunto es totalmente injustificado referirse a si las medidas, "al aplicarse afectaban en forma distinta" a los productos importados. Como dijo el Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles*:

> una medida que establezca que una ventaja puede obtenerse utilizando productos nacionales pero no utilizando productos importados tiene efectos en las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y los productos importados y por ello afecta a "la venta, … o uso en el mercado interno" de los productos importados, incluso si la medida permite que se utilicen otros medios para obtener la ventaja, como el uso de servicios en lugar de productos nacionales. Por consiguiente, las prescripciones en materia de VAC, que confieren una ventaja por la utilización de productos nacionales y no la ofrecen en caso de utilización de productos importados, deben considerarse como medidas que "afectan" a "la venta, … o uso en el mercado interno" de productos importados a pesar de que las prescripciones en materia de VAC no requieren jurídicamente la utilización de productos nacionales.[47]

111. Las CE, además, desean señalar que el único "nexo significativo" a que se hace referencia en ese párrafo del informe del Grupo Especial en el asunto *Japón - Películas* es el que existe entre dos de las medidas impugnadas por los Estados Unidos y la estructura de mercado preexistente. El examen de la estructura de mercado que existía con anterioridad a la adopción de una medida no es pertinente para el examen de una reclamación *de jure*.

112. El Grupo Especial habrá observado también que las palabras "carga de la prueba … más estricta" no figuran en parte alguna del informe del Grupo Especial encargado del asunto *Japón - Películas*.

113. Las CE desean observar también que el informe sobre el asunto *Japón - Películas* sustenta también sus conclusiones, pues hace referencia al informe del Grupo Especial en el asunto *Estados Unidos - Artículo 337*, esto es, un informe en el que se examina una medida que auténticamente se puede considerar "medida de aplicación general".

Pregunta 36

¿Hay, por lo que respecta al Programa "ampliado" de sustitución de las EVE, "condonación de ingresos" que "en otro caso se percibirían"? ¿Cuál es la disposición jurídica de los Estados Unidos que se aplicaría a los beneficiarios extranjeros del Programa ampliado si no existiera el Programa "ampliado"? ¿Cuál es la "alguna otra situación" para beneficiarios extranjeros del régimen "ampliado" en virtud de la cual sus ingresos estarían sujetos a tributación en los Estados Unidos? Si a juicio de las CE es distinta de la norma jurídica -punto de referencia normativo- aplicable al Programa "básico", sírvanse especificarlo.

[47] *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.82.

Respuesta

114. Las palabras "alguna otra situación" o el punto de referencia normativo aplicable en el caso de la subvención ampliada de sustitución de las EVE es la situación que se daría si no se cumplieran las condiciones para acogerse al beneficio del Programa de sustitución de las EVE. Esa situación se daría si las mercancías estuvieran destinadas "para uso final en los Estados Unidos" o si no se observara la limitación del contenido extranjero.

115. En esos casos, los ingresos provenientes de las transacciones no estarían "excluidos" de imposición porque serían imponibles conforme a la norma de aplicación general.[48]

116. En el caso de los contribuyentes estadounidenses (esto es, cuando una transacción la realiza la sucursal extranjera de una compañía estadounidense o involucra actividades de distribución realizadas en los Estados Unidos en relación con mercancías producidas en el extranjero), los ingresos serían imponibles en virtud del artículo 11 del IRC[49], juntamente con el artículo 61 (véase, también, la respuesta a la pregunta 37 *infra*).

117. Si una compañía extranjera realiza la transacción, los ingresos obtenidos de ésta, de no aplicarse el Programa de sustitución de las EVE, no serían por lo común directamente imponibles en los Estados Unidos.

118. Las compañías extranjeras sólo pagan impuestos en los Estados Unidos sobre los ingresos "derivados de fuentes dentro de los Estados Unidos" (esto es, los ingresos de fuentes estadounidenses) conforme al artículo 881 del IRC y sobre los ingresos "con conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial de los Estados Unidos" conforme al artículo 882 del IRC. A este respecto, cabe señalar que la definición de fuente estadounidense y fuente extranjera (esto es, "fuentes fuera de los Estados Unidos") figura en el artículo 862 del IRC.

119. En consecuencia, los ingresos de fuente extranjera de una compañía extranjera que no tiene una conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos no son directamente imponibles en los Estados Unidos.

120. Si la compañía extranjera es filial de una compañía norteamericana, los ingresos serían imponibles cuando se remitieran a los Estados Unidos en calidad de dividendos (en virtud del artículo 61 (a) (7), los dividendos recibidos forman parte del ingreso bruto). La deducción por dividendos recibidos en el artículo 243 del IRC no se aplica a dividendos recibidos de entidades no contribuyentes, como la filial extranjera. La casa matriz acaso tenga que pagar impuestos en fecha anterior sobre dividendos presuntos si se aplican las disposiciones anti-aplazamiento de la subparte F del IRC.

121. La compañía, con todo, conforme a la norma estadounidense de aplicación general, puede reclamar un crédito por impuesto extranjero por el impuesto que ha debido pagar fuera de los Estados Unidos, pero sólo respecto de los ingresos de fuente extranjera (artículo 904 del IRC).

122. Si una compañía extranjera que no sea una filial de una compañía estadounidense realiza la transacción, los ingresos no serían imponibles en los Estados Unidos ni directa ni indirectamente. En

[48] En esta pregunta y en la siguiente, las CE se referirán a las disposiciones del derecho estadounidense. Los Estados Unidos han citado algunas de las disposiciones en EE.UU. - Prueba documental 4. Otras figuran en CE - Prueba documental 21. Si el Grupo Especial desea consultar otras disposiciones del IRC, acaso le interese saber que se pueden consultar en la Internet (por ejemplo, en el sitio www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.htlm).

[49] Los extractos del IRC que no tenga ante sí el Grupo Especial figuran en CE - Prueba documental 21.

ese caso, la aplicación del Programa de sustitución de las EVE no daría lugar a subvención, porque no se condonarían ingresos.

123. Las CE aceptan que la subvención ampliada de sustitución de las EVE no dará lugar, en muchos casos, a condonación de ingresos y, en verdad, bien podría ocurrir que esa situación se diera sólo en poquísimos casos. Ello se debe a que el aplazamiento del impuesto sobre los ingresos de una filial extranjera, cuando es posible acogerse a ese régimen conforme al derecho estadounidense, puede muchas veces ser más ventajoso que el Programa de sustitución de las EVE y porque las compañías extranjeras que no sean filiales de compañías estadounidenses no estarán sujetas a imposición en los Estados Unidos sobre sus ingresos de fuente extranjera y, por lo tanto, no tendrán interés alguno en acogerse a la subvención (ampliada) del Programa de sustitución de las EVE. Sin embargo, el programa ampliado de sustitución de las EVE es optativo y es evidente que las compañías sólo lo invocarán cuando dé lugar a una reducción de los impuestos. Por esa razón, cabe decir que se trata de una subvención por poquísimas que sean las veces que se la emplee.

Pregunta 37

¿Cuál es la "norma" estadounidense que puede constituir un "punto de referencia normativo" a los efectos del artículo 1 del Acuerdo SMC? ¿Pueden las CE identificar específicamente alguna disposición fiscal estadounidense, además del nuevo artículo 941(a)(1) del IRC, donde se defina la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"? En otras palabras, ¿cuál es la base legal del argumento de las CE de que los Estados Unidos siguen manteniendo su sistema tributario "mundial"?

Respuesta

124. Uno de los puntos de partida de este análisis bien podría ser la Constitución de los Estados Unidos. La facultad para establecer el impuesto sobre la renta se deriva de la Enmienda XVI a la Constitución.[50] En su parte pertinente, en la Enmienda XVI dice:

> El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan …

125. Desde los primeros días del impuesto sobre la renta, el Tribunal Supremo dejó claramente establecido que esa facultad comprendía la facultad para sujetar a imposición los ingresos de fuente extranjera de los ciudadanos estadounidenses.[51]

126. El artículo 61 del Código de Rentas Internas[52] plasma el ejercicio por el Congreso de la amplia facultad conferida por la Enmienda XVI. El artículo 61 dice en su parte pertinente que:

> Salvo otra disposición en contrario en el presente capítulo, se entiende por ingreso bruto todos los ingresos sea cual fuere la fuente de que se deriven … .

[50] El texto completo de la Enmienda XVI es como sigue:

> El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.

[51] Véase la causa *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924).

[52] El texto figura en EE.UU. - Prueba documental 4.

127. El Tribunal Supremo ha formulado observaciones respecto del "amplísimo ámbito" y de la "amplísima cobertura" de la disposición ahora codificada en el artículo 61, diciendo que "el Tribunal ha interpretado en forma liberal esta fraseología amplia atento a la intención del Congreso de sujetar a imposición todas las ganancias, salvo las específicamente exoneradas".[53]

128. Debe observarse que el concepto de "ingreso imponible" se define así en el artículo 63 del IRC: "el ingreso bruto menos las deducciones autorizadas por el presente capítulo …". El artículo 11 del IRC dispone que las compañías están sujetas a imposición sobre "su ingreso imponible". Por lo tanto, las compañías estadounidenses están sujetas a imposición sobre sus ingresos "sea cual fuere la fuente de que se deriven …".

129. Esta situación está reconocida en diversas obras de doctrina sobre la imposición estadounidense de las operaciones extranjeras. Por ejemplo, en una de esas obras de doctrina se dice los siguiente[54]:

> Los Estados Unidos, en general, sujetan a imposición a los ciudadanos extranjeros residentes en su territorio y a las compañías nacionales respecto de sus ingresos en todo el mundo.

130. Otro tratadista dice que las compañías nacionales de los Estados Unidos[55]:

> Están sujetas a imposición por los Estados Unidos respecto de sus ingresos en todo el mundo.

131. El mantenimiento del sistema de imposición mundial por parte de los Estados Unidos también quedó claramente reconocido en fecha reciente (en diciembre de 2000, esto es, tras la sanción del Programa de sustitución de las EVE) en un estudio preparado por el Tesoro de los Estados Unidos sobre "el aplazamiento de los ingresos devengados por conducto de sociedades extranjeras controladas por entidades estadounidenses".[56] La circunstancia de que los Estados Unidos tengan todavía establecido un régimen de imposición que fundamentalmente se basa en la tributación corriente de los ingresos mundiales de los contribuyentes estadounidenses es, en verdad y según el estudio, la razón subyacente que sustenta la necesidad de medidas antiaplazamiento (subparte F del IRC). Este estado de cosas se refleja en todo el estudio, cuyas conclusiones sugieren también que, por cuanto el régimen de imposición de los Estados Unidos sigue basado en el principio de la tributación corriente de los ingresos mundiales de los contribuyentes estadounidenses y, por cuanto las sociedades se consideran contribuyentes separados y entidades jurídicas separadas de sus propietarios, existe una necesidad permanente de contar con una normativa antiaplazamiento dentro del régimen de imposición estadounidense. A guisa de ejemplo, en el capítulo 8 del estudio (Reiteración de las conclusiones), en relación con los antecedentes de la legislación de la subparte F, se dice lo siguiente:

> … la subparte F fue, en general, una de una serie de medidas encaminadas a abordar los problemas de evitación tributaria causados por la tensión estructural dentro del

---

[53] *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*,348 US 426 (1955).

[54] Kuntz y Peroni, *U.S. International Taxation*, volumen 1, página A1-19 (1992).

[55] Isenbergh, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, volumen 1, página 2:32 (segunda edición, 2000).

[56] *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations; A Policy Study*. Oficina de Política Tributaria del Departamento del Tesoro, diciembre de 2000, capítulo 8 (el *Restatement of Conclusions* de este voluminoso estudio figura en CE - Prueba documental 22; las CE están dispuestas a distribuir el texto completo si el Grupo Especial así lo desea).

> régimen tributario. Esa tensión tiene su origen en la incompatibilidad de *ciertos atributos fundamentales del régimen de imposición de los Estados Unidos, principalmente la tributación corriente de los ingresos mundiales* y el trato de las sociedades en calidad de contribuyentes y personas jurídicas distintas de sus propietarios. *Estos atributos incompatibles son todavía un elemento fundamental del régimen fiscal estadounidense*.[57]

132. En los artículos 101 a 139 del Código figura una lista relativamente breve de los elementos específicamente excluidos del ingreso bruto. La Ley de sustitución del régimen de las EVE añadió a esa lista el artículo 114. De conformidad con su opinión de que, al sancionar el Código de Rentas Internas, el Congreso tuvo la intención de ejercer con relativa plenitud su facultad de gravar los ingresos, los tribunales de larga data han sostenido que las disposiciones relativas al otorgamiento de deducciones o exclusiones de partidas del ingreso bruto son "cuestiones de gracia legislativa" y, por lo tanto, se han de "interpretar estrictamente"[58]:

133. Las CE han explicado que el artículo 114(a), junto con las demás condiciones enunciadas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, crean una exención relativamente circunscrita de la norma general de imposición por los Estados Unidos de los ingresos mundiales.

134. En algunos aspectos, el artículo 114 es similar al artículo 911 del IRC. El artículo 911(a) dice, en términos aparentemente expansivos, que los ingresos obtenidos en el extranjero por un ciudadano estadounidense que reside en el extranjero podrán, si así lo desea el contribuyente, excluirse del ingreso bruto del contribuyente. El artículo 911(c), con todo, limita la suma que puede excluirse a una cuantía anual determinada (78.000 dólares en 2001).

135. Del mismo modo que el artículo 911 del IRC no establece un punto de referencia normativo de la desgravación de los ingresos devengados en el extranjero por ciudadanos estadounidenses residentes en el extranjero (particularmente a la luz de la limitación y de la naturaleza electiva de la exclusión), el nuevo artículo 114(a) tampoco lo hace. En verdad, en ambos casos la existencia de una exclusión o exención limitada, en realidad, *confirma la norma general* de imposición.

136. El término "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" proviene de la nueva legislación. El concepto no se emplea en ninguna otra parte del Código. En consecuencia, las disposiciones legales que se aplicarían a los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en ausencia del Programa de sustitución de las EVE se consignan en el artículo 11 del IRC, que determina que las sociedades están sujetas a imposición sobre su "ingreso imponible".

137. Por último, las CE remiten al Grupo Especial a las muchas razones que ya enunciaron en los párrafos 40 a 52 y 55 de su primera comunicación escrita para demostrar que la exclusión de ingresos en virtud del Programa de sustitución de las EVE fue, en realidad, una excepción y no la norma general.[59] Más significativa quizás sea la circunstancia de que, conforme a la Ley de sustitución del régimen de las EVE (el nuevo artículo 941 del IRC), sólo una parte determinada de los ingresos de los

---

[57] *Ibíd.*, página 96, cursivas añadidas.

[58] Véanse, por ejemplo, *Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 U.S. 590 (1943); *Jones v. Kyle*, 190 F.2d 353 (10th Cir. 1951), cert. denied, 342 US 886.

[59] Una razón más que las CE no mencionaron en su Primera comunicación escrita es que el Programa de sustitución de las EVE no se aplica a bienes que se consideran escasos (y cuya exportación los Estados Unidos no desean estimular). Véase el párrafo 15 de la Declaración final de las CE en la reunión del Grupo Especial.

contribuyentes estadounidenses imputable a los ingresos de comercio exterior reúne las condiciones para acogerse a la exclusión, esto es, la exclusión es sólo parcial.

138. Las CE sostienen que, por lo tanto, es patente que el Programa de sustitución de las EVE no representa el punto de referencia normativo o la norma general, sino que es una excepción.

Pregunta 38

En el párrafo 185 de su declaración oral, los Estados Unidos aducen que "como se deduce del párrafo 1 del artículo 19 del ESD, la OMC no prevé la reparación retroactiva de actos ilícitos pasados". Sírvanse formular observaciones, en particular, respecto de la remisión por los Estados Unidos al párrafo 1 del artículo 19 del ESD y su pertinencia en el presente asunto.

Respuesta

139. Los informes de los grupos especiales inevitablemente se vinculan con actos ocurridos en el pasado. En algunos casos, las infracciones pueden ser continuadas y en otros habrán sido instantáneas.

140. No existe un principio general en la OMC a tenor del cual los grupos especiales no puedan decidir sobre infracciones instantáneas. No sólo no existe una disposición en la OMC a ese efecto, sino que los grupos especiales normalmente adoptan decisiones sobre infracciones instantáneas. Las CE mencionarán dos ejemplos recientes:

⇒ en el asunto *Corea - Productos lácteos* se constataron violaciones de los plazos de notificación estatuidos en el A*cuerdo sobre Salvaguardias*, a pesar de que de las notificaciones se habían cursado antes de la solicitud de establecimiento del grupo especial[60];

⇒ en el asunto *Estados Unidos - Medidas de importación*[61] se constataron violaciones de diversas disposiciones de la OMC, a pesar de que la medida (la suspensión provisional de la liquidación de ciertas importaciones de las CE) había dejado de existir antes de la solicitud de establecimiento del grupo especial.

141. Los Estados Unidos tratan de derivar ese principio de la circunstancia de que la OMC no prevé medidas correctivas de carácter retroactivo, principio que los Estados Unidos considera plasmado en el párrafo 1 del artículo 19 del *ESD*.

142. Sin embargo, las CE no solicitan "reparación" en las presentes actuaciones. Solicitan que se dirima una diferencia. El OSD adoptó los informes del Grupo Especial y del Órgano de Apelación que declaraban que el Programa de las EVE era incompatible con las obligaciones de los Estados Unidos con arreglo al *Acuerdo sobre la OMC* el 20 de marzo de 2000. Decidió que los Estados Unidos debían retirar la subvención y ponerse en conformidad con sus obligaciones con efecto a partir del 1º de octubre de 2000 y, en última instancia, decidió que los Estados Unidos debían adoptar las medidas necesarias para el 1º de noviembre de 2000.

[60] Informe del Grupo Especial, *Corea - Medida de salvaguardia definitiva impuesta a las importaciones de determinados productos lácteos* ("*Corea - Productos lácteos*"), WT/DS98/R, adoptado el 12 de enero de 2000 y modificado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS98/AB/R, párrafo 8.1.

[61] Informe del Grupo Especial, *Estados Unidos - Medidas aplicadas a la importación de determinados productos procedentes de las Comunidades Europeas* ("*Estados Unidos - Medidas de importación*"), WT/DS165/R, adoptado el 10 de enero de 2001, WT/DS165/AB/R, párrafo 7.1.

143. Aunque no adoptaron las medidas necesarias para el 1º de noviembre de 2000, los Estados Unidos continúan sosteniendo que "cumplieron los plazos especificados por el OSD".[62] Las CE discrepan y piden al Grupo Especial que adopte una decisión sobre este desacuerdo.

144. Si los Estados Unidos tuvieran razón en su pretensión, los grupos especiales en particular nunca podrían adoptar decisiones sobre diferencias vinculadas exclusivamente con la *oportunidad* de una medida (por oposición a su existencia), pues esas diferencias se vincularían con violaciones que han cesado. La oportunidad de aplicación es una de las cuestiones que un grupo especial debe decidir con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del ESD.

145. La cuestión relativa a las recomendaciones, si las hay, que un grupo especial ha de formular en un asunto de esa índole es una cuestión distinta que se plantea sólo una vez que se ha decidido sobre la naturaleza y el grado de las violaciones. Ello queda demostrado por la circunstancia de que los grupos especiales pueden hacer constataciones y acto seguido considerar que es innecesario formular recomendaciones, como lo hizo el Órgano de Apelación, por ejemplo, en el asunto *Estados Unidos - Medidas de importación*.[63]

146. En general, los grupos especiales establecidos con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* no se establecen para formular recomendaciones con arreglo al párrafo 1 del artículo 19, sino simplemente para hacer constataciones y dirimir una diferencia relativa a la aplicación. Como dijo el Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21 en el asunto *Canadá - Aeronaves* (cuando se le solicitó que formulara una sugerencia con arreglo al párrafo 1 del artículo 19)[64]:

> En nuestra opinión, el párrafo 1 del artículo 19 prevé la posibilidad de formular sugerencias acerca de lo que podría hacerse para poner una medida en conformidad o, en el caso del párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SMC, de lo que podría hacerse para "retirar" una subvención prohibida, y no aborda la cuestión de la supervisión de esas medidas. Por esa razón, nos abstenemos de formular la sugerencia solicitada por el Canadá.

147. Las CE desean recordar al Grupo Especial que las declaraciones del Sr. Suringa dadas a conocer en BNA Daily tax report (véase CE - Prueba documental 14) y confirmadas durante la audiencia, indican que aún no se han expedido las disposiciones reglamentarias de aplicación ni las directrices relativas a las tres opciones primarias con arreglo a la Ley de sustitución del régimen de las EVE. Esas declaraciones hacen dudar de que los Estados Unidos hayan dado efecto a las recomendaciones y decisiones del OSD y dejan pendiente la cuestión de la oportunidad en que lo harán.

Pregunta 39

A juicio de las CE, ¿sería la Ley compatible con el Acuerdo SMC si los Estados Unidos eliminaran la obligación de que los bienes estén destinados a uso "fuera de los Estados Unidos" y la "limitación del contenido extranjero"?

---

[62] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, sección V.H.2 (en particular, el título).

[63] Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Medidas aplicadas a la importación de determinados productos procedentes de las Comunidades Europeas* ("*Estados Unidos - Medidas de importación*"), WT/DS165/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001, párrafo 129.

[64] Informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles* ("*Canadá - Aeronaves*"), WT/DS70/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, confirmado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS70/AB/RW, párrafo 6.4

Respuesta

148. Sí, pues ya no habría una subvención prohibida en el sentido del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

Preguntas para ambas partes

Pregunta 43

¿Puede una medida establecida por un Miembro para regular la producción de una mercancía fuera del territorio de ese Miembro ser una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC? Sírvanse explicar su respuesta, teniendo en cuenta cualquier disposición pertinente del Acuerdo SMC.

Respuesta

149. En el párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* se dispone lo siguiente: (…)

> A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe una subvención:
>
> cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público *en el territorio de un Miembro*…

150. Las palabras destacadas en cursivas en el párrafo 1 a) 1) del artículo 1 que se citan *supra* caracterizan la naturaleza del "organismo público" que puede también otorgar una subvención. Ello no implica una limitación territorial respecto del lugar en el cual se puede otorgar o recibir una "contribución financiera".

151. El significado ordinario del texto encuentra confirmación en los antecedentes de su negociación. El texto original del Presidente de fecha 18 de julio de 1990[65] se refería únicamente a una "contribución financiera" al definir la subvención en el entonces apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En la siguiente revisión del texto[66] se aclaró la definición en los siguientes términos: "una contribución financiera de un gobierno o un organismo público existente en el territorio del signatario (denominado en adelante "gobierno")".

152. Esta definición, aunque elucidaba y probablemente ampliaba la definición de gobierno, precisaba la definición de subvención, pues aclaraba que no constituiría subvención la contribución financiera de un organismo público *fuera* del territorio del Miembro interesado.

153. En todo caso, la contribución financiera de un gobierno, por lo menos cuando se otorga por conducto de la condonación de ingresos recaudados por ese gobierno, siempre se producirá en el territorio del Miembro otorgante, pues es allí donde está situado el gobierno en cuestión.

154. Por otra parte, no existe limitación en el texto del otro componente de una subvención en el artículo 1 del *Acuerdo SMC* en cuanto al lugar en que ha de conferirse ese beneficio.

155. Cuando el contribuyente que se beneficia del Programa de sustitución de las EVE está situado fuera de los Estados Unidos, se puede considerar que el beneficio se confiere fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, ninguna disposición del texto del apartado b) del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* sugiere que sólo estén abarcados los beneficios conferidos dentro del territorio del Miembro otorgante. Por el contrario, el hecho de que las palabras "en el territorio de un Miembro" no se apliquen al beneficio en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 1, aunque sean un atributo de la

[65] Documento MTN.GNG/NG10/W/38, de 18 de julio de 1990.

[66] Documento MTN.GNG/NG10/W/38/Rev.1, de 4 de septiembre de 1990.

"contribución financiera" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 1, implica que no existe una limitación territorial en cuanto al lugar en el cual se puede disfrutar del beneficio.

156. Esta fue también, como lo observaron las CE en el párrafo 65 de su primera comunicación escrita, la opinión adoptada por todas las partes, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *Brasil - Proex*, que también se refería a una subvención otorgada a extranjeros (aerolíneas extranjeras).

157. Las CE están al corriente de que los Estados Unidos consideran que las llamadas "subvenciones transnacionales" no están, en principio, sujetas a derechos compensatorios con arreglo al artículo 351.527 de la legislación estadounidense sobre derechos compensatorios.

158. Las CE dudan de que esta falta de susceptibilidad a la compensación de las "subvenciones transnacionales" esté prescrita con arreglo a la Parte V sobre medidas compensatorias del *Acuerdo SMC*. Las CE observan que la Parte V no limita la participación en las investigaciones de derechos compensatorios, sino que la amplía a todos los "Miembros interesados", razón por la cual también podría participar el país de exportación que no otorgue la subvención. Aunque no adoptan una posición respecto de esta cuestión, las CE desean señalar únicamente que las dificultades que se plantean cuando se aplica un derecho compensatorio en esas circunstancias no se presentan en el caso de subvenciones prohibidas o recurribles. Ello se debe a que un derecho compensatorio solo se puede imponer al país "que exporta" las mercancías en cuestión, que en la hipótesis que se examina no es responsable por el otorgamiento de la subvención. El procedimiento de solución de diferencias en la OMC respecto de una subvención prohibida o recurrible, con todo, se invocaría contra el país otorgante de la subvención (en este caso, los Estados Unidos), y no contra el país en el cual estuviera situado el beneficiario primario de la subvención (en este caso, el país de la compañía extranjera).

159. Incluso si se interpretara que el artículo 1 del *Acuerdo SMC* se relaciona exclusivamente con las subvenciones a la producción de mercancías dentro del territorio del Miembro responsable por la medida, sería necesario considerar que la subvención ampliada de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida.

160. El Programa de sustitución de las EVE es una subvención directa a la producción no "destinada a su utilización final en los Estados Unidos" de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Sin embargo, la limitación del contenido extranjero hace también que haya en este caso una subvención *indirecta* a la producción en los Estados Unidos de materias primas y componentes ("artículos" en la terminología de la Ley de sustitución del régimen de las EVE) de toda clase que se puedan utilizar para fabricar bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas mientras se respete la limitación del contenido extranjero.

161. En el caso de la subvención ampliada de sustitución de las EVE, la subvención *indirecta* a la producción en los Estados Unidos de artículos de toda clase que se puedan utilizar para fabricar bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas está supeditada a la exportación. Está supeditada a la exportación porque, en los casos en que los artículos representen más del 50 por ciento del justo valor de mercado de las mercancías producidas en el extranjero, será necesario que las mercancías sean exportadas desde los Estados Unidos para que se respete la limitación del contenido extranjero.

162. Cabe señalar también que, según los Estados Unidos mismos, la subvención ampliada de sustitución de las EVE está también disponible para las compañías estadounidenses que distribuyan desde los Estados Unidos bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas y que hayan sido fabricados fuera de los Estados Unidos.

Pregunta 44

A los efectos de la argumentación, supóngase que la respuesta a la pregunta 43 es negativa. ¿Qué pertinencia, si corresponde, tendría esa conclusión respecto de las cuestiones de supeditación a los resultados de exportación que tiene ante sí el Grupo Especial en la presente diferencia?

Respuesta

163. Como se explicó en la respuesta a la última pregunta, la subvención ampliada de sustitución de las EVE sería todavía una subvención indirecta a artículos estadounidenses que está supeditada a la exportación de éstos.

164. Tampoco tendría efecto sobre la supeditación a los resultados de exportación de la subvención básica de sustitución de las EVE.

165. Como han argüido *in extenso* las CE, el hecho de que una ventaja pueda obtenerse en algunas circunstancias sin exportar no impide que esté supeditada a la exportación cuando la exportación sea una condición necesaria para obtener la subvención.[67] Una subvención supeditada a los resultados de exportación no deja de serlo porque se la incluya en una medida más amplia en virtud de la cual se confiera una ventaja similar de manera inobjetable.

166. La subvención ampliada de sustitución de las EVE y la subvención básica de sustitución de las EVE están disponibles en circunstancias mutuamente excluyentes, esto es, una mercancía, o bien se produce dentro de los Estados Unidos o bien se produce fuera de los Estados Unidos.

167. Estos argumentos sólo se refuerzan cuando la ventaja tributaria conferida a las transacciones que involucran mercancías producidas en el extranjero no se considera en modo alguno subvención (y, por lo tanto, no es pertinente a los fines del *Acuerdo SMC*). Después de todo, "la ventaja" de no pagar impuestos también se puede obtener absteniéndose de producir mercancías en absoluto o de obtener utilidades por la venta de las mercancías que se producen. En este caso, claro está, no existe subvención y ello no es pertinente a los efectos del *Acuerdo SMC*.

Pregunta 45

¿Son los ingresos de exportación ingresos procedentes del extranjero? Algunos podrían opinar que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página deben incluir los ingresos de exportación, ya que la nota figura en el párrafo e), que se refiere a un tipo de subvención específicamente relacionada con la exportación. Sírvanse comentar.

Respuesta

168. La última oración de la nota 59 de pie de página está redactada en forma declaratoria:

> 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.

169. La nota 59 de pie de página aclara, por si hubiera alguna duda, que esas medidas no son subvenciones a la exportación prohibidas. Ello se puede comprender teniendo en cuenta el contexto

[67] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 62 a 66 y 123 a 127; Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 8 a 15, y Declaración oral de las CE, párrafos 35 a 38.

histórico representado por la decisión en los informes de los grupos especiales en los asuntos de *Legislación fiscal* que sugerían que esas medidas podían, en algunos casos, ser subvenciones a la exportación a los efectos del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947.

170. Si la oración hubiera tenido por objeto establecer una *excepción* al párrafo e), se la habría redactado de manera diferente, por ejemplo del siguiente modo:

> No se considerarán subvenciones a la exportación las medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro.

171. En verdad, para que tuviera los efectos que aducen los Estados Unidos, el párrafo e) tendría que haber sido redactado del siguiente modo:

> La exención, remisión o aplazamiento de impuestos relacionados específicamente con los ingresos de exportación no se considerará subvención a la exportación si guarda relación de alguna manera con medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos [procedentes del extranjero] devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro.

172. A no dudarlo, también habría que omitir la referencia a los ingresos procedentes del extranjero.

173. Los ingresos de exportación, por definición, no son ingresos procedentes del extranjero. Los ingresos de exportación son la diferencia entre el precio de un producto vendido a un cliente en un país extranjero y el costo de fabricación del producto. Por lo tanto, aunque el cliente sea extranjero, los costos corresponden a la actividad económica nacional y los ingresos, por lo tanto, se generan en el interior del país. Este punto se ha señalado en el párrafo 206 de la segunda comunicación de las CE y también lo ha mencionado el Canadá en su comunicación de tercero (párrafo 34). A decir verdad, el Canadá atinadamente lo describe diciendo que se trata de "ingresos nacionales de transacciones de exportación".

174. Apenas si puede concebirse una situación en la cual esos ingresos estarían sujetos a imposición por otro Miembro, porque ninguna parte de la actividad económica se ha realizado en un país extranjero.

Lista de las pruebas documentales

CE-21 Extractos de textos de leyes estadounidenses.

CE-22 Extracto del documento titulado *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations; a Policy Study*. Oficina de Política Tributaria, Departamento del Tesoro, diciembre de 2000. Capítulo 8, Reiteración de las conclusiones.

ANEXO F-2

RESPUESTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
A LAS PREGUNTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS

(27 de marzo de 2001)

Pregunta 1

¿Cuál es la "norma vigente" o la "norma general" de tributación en un país que grava a algunas personas sobre una base mundial y a otras sobre la base de una exención, en algunos casos por decisión de esas personas (y en tales casos con sujeción al arbitrio del Gobierno)? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.

Respuesta

1. Las CE consideran imposible responder a esa pregunta. No se puede extraer una "norma general" o una "norma vigente" de una característica aislada de un sistema fiscal.

Pregunta 2

¿Es la exención tributaria de los "ingresos procedentes del extranjero" por parte de un país (a los efectos de la nota 59 a pie de página) aceptable con arreglo al *Acuerdo SMC* únicamente si todos los "ingresos procedentes del extranjero" están exentos de tributación? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.

Respuesta

2. La última frase de la nota 59 a pie de página del *Acuerdo SMC* no requiere que todos los ingresos procedentes del extranjero estén exentos de tributación.

3. Sin embargo, como han explicado las CE[1], un régimen fiscal que ofrezca un medio más ventajoso de evitar la doble imposición restringido a ciertos contribuyentes privilegiados puede estar otorgando una subvención, y es posible que esa subvención no esté englobada en los términos de la última frase de la nota 59 a pie de página del *Acuerdo SMC*.

Pregunta 3

¿Otorgaría la Ley subvenciones supeditadas a los resultados de exportación si no existieran los artículos 942(a)(2)(A)(i) y 943(a)(1)(B) y (C)? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.

Respuesta

4. Las CE remiten a los Estados Unidos a su respuesta a la misma pregunta formulada por el Grupo Especial (número 39).

Pregunta 4

¿Están los Estados miembros de las CE dispuestos a renunciar a toda tributación basada en el origen por lo que respecta a los beneficios empresariales cuando no existe un

[1] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 221 y respuesta de las CE a la pregunta 16 del Grupo Especial.

"establecimiento permanente" tal como esa expresión se define en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE?

Respuesta

5. No hay en el Acuerdo sobre la OMC nada que impida a los Miembros gravar lo que deseen, siempre que no otorguen subvenciones prohibidas o específicas y perjudiciales.

6. Sin embargo, la definición de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE es el fundamento de las respectivas disposiciones adoptadas en todos los tratados bilaterales o multilaterales modernos concertados por Estados miembros de las CE con otros países, es decir, en la inmensa mayoría de los tratados fiscales concertados por los Estados miembros de las CE. Los Estados miembros de las CE aplican esos tratados, por lo que no intentan gravar los beneficios comerciales de empresas de sus interlocutores en los tratados si éstos no mantienen establecimientos permanentes en los Estados miembros de las CE de que se trate. En esos casos los beneficios empresariales sólo se gravan en la medida en que sean imputables a esos establecimientos permanentes.

7. En consecuencia, por ejemplo, cuando una empresa estadounidense exporta mercancías a un Estado miembro de las CE sin mantener en ese Estado un establecimiento permanente, los beneficios derivados de las actividades de exportación de la empresa estadounidense no son gravables en ese Estado. De manera análoga, aunque la empresa estadounidense mantuviera un establecimiento permanente en el Estado miembro de las CE en cuestión, si ninguna parte de los beneficios derivados de las exportaciones a ese Estado miembro de las CE fuera imputable a ese establecimiento permanente, el Estado miembro de las CE no gravaría los beneficios comerciales derivados de las actividades de exportación de la empresa estadounidense.

Pregunta 5

¿Condiciona la mayoría de los países, con arreglo a sus propias leyes y reglamentos, la tributación de los beneficios empresariales basada en el origen al mantenimiento por una empresa extranjera de un "establecimiento permanente" tal como se define en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, dentro de sus límites territoriales? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.

Respuesta

8. Aparte de que las CE no pueden verificar la concordancia de los criterios jurisdiccionales establecidos en las leyes y reglamentos nacionales de todos los países con el criterio del "establecimiento permanente", ello tampoco es necesario para la resolución de la presente diferencia.

9. Es bien sabido que el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y su Comentario han tenido un efecto "armonizador" significativo para la definición e interpretación del concepto de establecimiento permanente tanto en los tratados fiscales bilaterales como en la legislación nacional de muchos países. Así ocurre especialmente en países industrializados con sistemas fiscales relativamente complejos, pero también en muchos países en desarrollo, ya sea porque han hecho suyo el artículo 5 del Modelo OCDE o porque éste ha servido como base del artículo equivalente (artículo 5) del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas. Por tanto, con arreglo a esas disposiciones nacionales, el concepto de establecimiento permanente suele utilizarse para determinar los límites de las facultades tributarias del país de origen sobre los beneficios comerciales de una empresa residente en otro país.

10. Más importante aún, la inmensa mayoría de los aproximadamente 2.000 tratados fiscales principalmente bilaterales que existen actualmente en el mundo se basa, por lo que respecta a la definición del establecimiento permanente y con ello a las facultades del país de origen para gravar los beneficios comerciales de una empresa residente en el otro Estado contratante, en la definición

normalizada del concepto de establecimiento permanente consagrada en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Como esos tratados bilaterales (o multilaterales) son acuerdos entre países independientes, están sujetos a las normas del derecho internacional público, y en particular a la Convención de Viena.[2] Su condición jurídica en el marco de la legislación nacional es variable, pero por lo general prevalecen sobre cualquier norma nacional con la que entren en conflicto. En los casos en que un sistema jurídico en particular les autoriza en principio a declarar inaplicables esos tratados, los legisladores procuran no hacerlo, y a falta de una intención clara de declarar que un tratado es inaplicable, los tribunales nacionales suelen presuponer la intención de observarlo.

11. Dado el gran número de tratados fiscales bilaterales existentes, y el hecho de que regulan la inmensa mayoría de esas relaciones bilaterales, en el marco de las cuales tiene lugar la mayor parte del comercio y las inversiones internacionales, la importancia de las normas nacionales reguladoras de las condiciones en las que un país de origen puede gravar los beneficios comerciales de una empresa residente en otro país es muy reducida. Esto se debe a que las normas nacionales contrarias, si las hubiera, no se observarían y no podrían observarse cuando existe un tratado.

12. De manera análoga, muchos países han incorporado a su legislación nacional normas que definen la existencia de un establecimiento permanente sobre la base de la definición del artículo 5 del Modelo OCDE. Así, por ejemplo, muchos Estados miembros europeos, para definir sus derechos tributarios sobre los beneficios comerciales de empresas residentes en países con los que no han concertado tratados fiscales bilaterales, aplican las mismas normas que en virtud de los tratados.

Pregunta 6

¿Contiene el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE una definición de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"? En caso afirmativo, sírvanse identificar la disposición que contiene esa definición.

Respuesta

13. El Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE no utiliza la expresión "ingresos procedentes del extranjero" como tal. El Modelo de Convenio de la OCDE expresa el mismo concepto en formas distintas, como también hace el IRC de los Estados Unidos, que utiliza las expresiones "fuentes dentro de los Estados Unidos" y "fuentes fuera de los Estados Unidos".

14. Por ejemplo, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (Residente) estipula que:

A los efectos de este Convenio, la expresión "residente en un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Sin embargo, esa expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado únicamente por la renta procedente del citado Estado o por su patrimonio situado en él.

[2] Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 22 de mayo de 1969.

ANEXO F-3

RESPUESTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS A LAS
PREGUNTAS DEL GRUPO ESPECIAL

(27 de marzo de 2001)

Observación preliminar

1. Antes de abordar las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos quisieran primero formular unas breves observaciones sobre las pruebas documentales que acompañan a la declaración final de las CE de fecha 16 de marzo de 2001. Si el Grupo Especial quisiera examinar esa información, observará que tiende a corroborar, más que a refutar, la posición de los Estados Unidos.

2. Con respecto a CE - Prueba documental 19, que consta de una copia de páginas del número del 14 de noviembre de 2000 de la publicación titulada *Congressional Record* relativas al debate en la Cámara de Representantes de los Estados Unidos sobre el proyecto de ley que luego pasó a ser la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 ("la Ley"), los Estados Unidos deben aclarar, para ilustración del Grupo Especial, la importancia de las declaraciones de los legisladores en el debate legislativo en lo que concierne a discernir la intención legislativa en el derecho estadounidense. Aunque cuando la situación lo autoriza, los tribunales pueden tener en cuenta las declaraciones hechas por los legisladores en el debate legislativo, esas declaraciones, en general, se consideran en una categoría decididamente inferior a la de los despachos de las comisiones legislativas. Esta tesis fue enunciada admirablemente por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos -el más alto tribunal en la administración de justicia estadounidense- en la causa *Garcia v. United States*, 469 US 70, 76 (1984) (véase el texto en EE.UU. - Prueba documental 19); en dicha causa el Tribunal Supremo declaró lo siguiente:

> Cuando se trata de examinar la historia legislativa, hemos dicho reiteradamente que la fuente autoritativa para determinar la intención del órgano legislativo son los despachos de comisión sobre el proyecto de ley, que "representan el entendimiento ponderado y colectivo de los miembros del Congreso que intervinieron en la redacción y el estudio del proyecto de legislación". Nos hemos abstenido de basarnos en los comentarios al pasar de un Miembro y en declaraciones fortuitas en debates legislativos. En la causa *O'Brien*, dijimos que los despachos de comisión son "más autoritativos" que las observaciones formuladas en el curso del debate, y en la causa *Zuber* expresamos una preferencia similar … (Se han omitido las citas.)

3. Un principio similar enunció el Juez Jackson del Tribunal Supremo -de recordada actuación en los Juicios de Nuremberg-, en la causa *Schwegmann Bros. v. Calvert Distillers Corp.*, 341 US 384, 395-96 (1951) (voto concurrente) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 20), donde dijo lo siguiente:

> Recurrir a la historia legislativa se justifica sólo cuando *prima facie* la Ley es ineludiblemente ambigua y, en ese caso, a mi juicio, no debemos ir más allá de los despachos de comisión, que presumiblemente han sido bien ponderados y cuidadosamente preparados … [E]scoger declaraciones fortuitas hechas en los debates legislativos, que no siempre se distinguen por su franqueza o exactitud, como fundamento para formarnos una idea de la ley que el Congreso tuvo intención de sancionar equivale a que nos sustituyamos al Congreso en una de sus importantes funciones.

4. Además, cuando consideran las declaraciones hechas en los debates legislativos, los tribunales estadounidenses pasan por alto las declaraciones formuladas por quienes se opusieron a la legislación. Como señaló el Tribunal Supremo en la causa *Bryan v. United States*, 524 US 184, 196 (1998) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 21): "Como hemos dicho, sin embargo, '[l]os temores y dudas de la oposición no constituyen una guía autoritativa para interpretar la legislación.' 'En su celo por derrotar un proyecto de ley, es comprensible que la oposición exagere el alcance de éste.'" (Se omiten las citas.)

5. En consecuencia, si un tribunal estadounidense fuera a tener en cuenta las declaraciones hechas en el debate legislativo que figuran en CE - Prueba documental 19, las declaraciones a las cuales el tribunal más probablemente atribuiría importancia serían las del Representante Archer, entonces Presidente de la Comisión de Medios y Arbitrios de la Cámara Baja, y las del Representante Crane, entonces Presidente de la Subcomisión de Comercio de la Comisión de Medios y Arbitrios de la Cámara Baja, que eran importantes promotores de la Ley. Las CE no han citado las declaraciones de estos legisladores. Seguidamente se reproduce una declaración del Representante Archer:

> Sr. Presidente: Hago uso de la palabra sencillamente para decir que el Representante de California dice que habrá una subvención a las empresas si no duplicamos la imposición de todos los ingresos obtenidos en el extranjero. Somos uno de los pocos países desarrollados del mundo que duplica la imposición de los ingresos obtenidos en el extranjero. Por lo tanto, si eliminamos parcialmente -y sólo parcialmente- la doble imposición de esos ingresos a fin de poder ser sólo parcialmente competitivos con nuestros competidores extranjeros, el Representante de California dice que estamos otorgando una subvención. A mi juicio, el pueblo estadounidense no estaría de acuerdo con esa tesis.[1]

Esta declaración es una prueba más de que la intención del Congreso fue que la Ley fuera una medida destinada a evitar la doble imposición.

6. El Representante Crane, por su parte, hizo la siguiente declaración: "El proyecto de ley H.R. 4986 tiene por objeto aproximar a los Estados Unidos a un sistema de imposición territorial, más similar al que rige las actividades internacionales de tantas empresas europeas."[2] Esta declaración es una prueba más de la deliberada intención del Congreso, por medio de esta Ley, de incorporar atributos del régimen de imposición territorial en el sistema fiscal de los Estados Unidos.

7. En igual sentido, las afirmaciones de las CE respecto de la renuencia de los funcionarios del poder ejecutivo de los Estados Unidos de conjeturar respecto de los motivos del Congreso al sancionar la Ley son igualmente equivocadas. Hay que aclarar, sí, que esa renuencia no se debe a que estos funcionarios no tengan conocimiento del proceso de redacción de la Ley, sino a que ese conocimiento carece de pertinencia cuando se trata de determinar la intención del Congreso. En cambio, sí es pertinente la historia legislativa creada por el Congreso mismo.

8. El Tribunal Supremo ha constatado que las observaciones *post hoc* hechas por quienes intervinieron en la redacción de una ley tienen poca importancia cuando se trata de discernir el significado de una ley. Véase la causa *Bread Political Action Committee v. FEC*, 455 US 577, 582 (1982) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 22). Según el Tribunal Supremo, esas declaraciones carecen de valor probatorio porque sólo "representan las opiniones personales del [redactor]" y las "declaraciones [se hacen] después de la sanción de la Ley." *Ibid.* Esta tesis es válida

[1] CE - Prueba documental 19, página H11892.

[2] *Ibid.*, página H11891.

incluso cuando esas observaciones *post hoc* emanan de un miembro del Congreso. Véase la causa *Quern v. Mandley*, 436 US 725, 736 (1978) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 23).

9. En consecuencia, las conjeturas *post hoc*, como las que interesaron a las CE, en cuanto a la intención del Congreso no serían otra cosa que meras conjeturas, carentes de toda pertinencia jurídica.

PREGUNTAS PARA LOS ESTADOS UNIDOS

Pregunta 7

Los Estados Unidos afirman que, por conducto de la Ley, modificaron la norma general respecto de su jurisdicción fiscal[3] y que, por ende, en cuanto a los "ingresos extraterritoriales", no existe una norma general de imposición que se aplicaría "si no fuera por" la definición de ingresos brutos.[4] En su parte pertinente, el nuevo artículo 941(a)(1) del IRC dice como sigue:

> **"La expresión 'ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas' significa, con respecto a cualquier operación, la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación …" (Subrayado añadido.)**

¿Cómo puede conciliarse o armonizarse el argumento de los Estados Unidos con las palabras subrayadas que se citan *supra*?

Respuesta

10. Las declaraciones antes citadas no son contradictorias. La reducción de los ingresos imponibles a que se hace referencia en la Ley es la etapa intermedia de una fórmula para calcular la cuantía de los ingresos excluidos. El empleo de esa etapa intermedia no indica que los ingresos excluidos estarían por otros conceptos sujetos a imposición en los Estados Unidos.

11. Un principio básico del derecho tributario estadounidense es que el contribuyente puede deducir los gastos que realice para producir ingresos imponibles. Corolario de ese principio es que el contribuyente no puede deducir los gastos que realice para producir ingresos que estén excluidos de la base tributaria. De lo contrario, un contribuyente podría pagar impuestos en una cuantía inferior a la debida.

12. La exclusión de los ingresos extraterritoriales es una exclusión que se aplica a los ingresos brutos, y no una reducción del ingreso imponible. Conforme al régimen fiscal estadounidense, por ingresos brutos se entienden los ingresos del contribuyente antes de efectuar deducciones. Sin embargo, como los ingresos extraterritoriales excluidos se excluyen de la base tributaria estadounidense, la Ley no autoriza a hacer deducciones imputables a esos ingresos. Ello plantea un problema de cálculo: ¿cómo se han de eliminar las deducciones no autorizadas si la cuantía excluida se basa en los ingresos brutos, que no tienen en cuenta ninguna deducción? Para resolver el problema, se calcula, primero, el ingreso imponible; segundo, no se autorizan las deducciones imputables a los ingresos extraterritoriales excluidos; tercero, la cifra resultante se convierte a una exclusión de los ingresos brutos mediante la imputación de las deducciones autorizadas contra la cuantía del ingreso imponible. La historia legislativa de la Ley contiene el siguiente resumen: "[A] fin de calcular la cuantía que se excluye de los ingresos brutos, se determina el ingreso imponible y seguidamente se

[3] Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 72.

[4] Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 77.

convierte ese ingreso en una cifra bruta para imputarle los gastos autorizados y calcular así la cifra de ingresos brutos correspondiente."[5] En la historia legislativa de la Ley figura un ejemplo numérico completo del proceso.[6]

13. En consecuencia, la exclusión de ingresos extraterritoriales es una exclusión de los ingresos brutos y la etapa de conversión de la cuantía de la exclusión en una reducción del ingreso imponible es sólo un mecanismo para determinar la cuantía de la exclusión de los ingresos brutos.

14. En general, uno de los efectos prácticos de una exclusión es que, en última instancia, reduce los impuestos en relación con la suma que habría correspondido pagar en ausencia de la exclusión. Esa misma cuestión se plantea en el caso de los regímenes de exención. Reconocer esta circunstancia nada tiene que ver con la cuestión relativa a saber si la exclusión forma parte de la norma general de imposición de un país.

15. A este respecto, en una pregunta oral complementaria, el Grupo Especial preguntó si la pregunta 33 era pertinente en relación con la pregunta 7. A juicio de los Estados Unidos, el estudio del Tesoro relativo a la subparte F no es pertinente en relación con la fórmula para calcular los ingresos extraterritoriales excluidos.

Pregunta 8

Las Comunidades Europeas dicen que, a fin de que los ingresos extraterritoriales sean excluidos de la imposición, "deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de otros insumos (no artículos ni mano de obra directas) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, el justo valor de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías".[7] ¿Puede decirse que ésta sea una descripción correcta de la Ley? En caso contrario, ¿podrían los Estados Unidos presentar lo que, a su juicio, sea una descripción correcta?

Respuesta

16. Esa descripción de la Ley es incorrecta. No es necesario que se usen artículos estadounidenses en esta situación, porque se puede emplear mano de obra estadounidense para cumplir la limitación del 50 por ciento, sin aumentar la cantidad de artículos estadounidenses. Por ejemplo, en la hipótesis de que las partidas (C) y (D) de las CE equivalgan al 49 por ciento del justo valor de mercado, dejando un 51 por ciento para artículos y trabajo. Conforme a la Ley, la totalidad de ese 51 por ciento, menos un 1 por ciento, podría corresponder a trabajo y artículos extranjeros, en tanto que el 1 por ciento restante podría corresponder a trabajo estadounidense.

17. En general, sin embargo, las CE han circunscrito de manera inapropiada el ámbito de la pregunta pertinente. La pregunta más apropiada es la relativa a saber si la Ley contiene una prescripción afirmativa de que se usen artículos estadounidenses, y la Ley no contiene una prescripción de esa índole.

18. Esta descripción inexacta de la Ley refleja la limitada comprensión que tienen las CE respecto de la estructura y el diseño de ésta. A ese respecto, el desglose algebraico que presentan las CE no refleja la distinción que la Ley hace entre componentes de trabajo extranjero y trabajo estadounidense.

[5] *Senate Report* (EE.UU. - 2), página 12.

[6] *Ibid.*, páginas 11 a 14.

[7] Primera comunicación de las CE, párrafo 112.

Pregunta 9

En el anexo a sus comunicaciones primera y segunda, las Comunidades Europeas identifican casos en los que el costo de los "artículos" utilizados para producir bienes acabados supera el 50 por ciento del valor del producto acabado, situación en la cual "ha de plantearse en la práctica la exigencia de utilizar artículos estadounidenses".[8] ¿Qué responden los Estados Unidos ante esta alegación? ¿Impide la Ley que se produzcan estas situaciones?

Respuesta

19. No cabe duda de que se puede formular una hipótesis de acuerdo con la cual en algunas situaciones no se pueda cumplir la regla del 50 por ciento. Aunque las CE afirman que sus ejemplos hipotéticos se basan en datos reales, los Estados Unidos, como no han tenido acceso a esos datos, no están en condiciones de responder ni de la exactitud de los datos ni de la validez de las conclusiones que las CE han derivado de esos datos. Los Estados Unidos desean observar que una fuente fidedigna les ha informado de que las cifras porcentuales de las CE correspondientes a motores de aviación y aviónica son excesivamente elevadas. De ello los Estados Unidos sólo pueden suponer que las demás cifras citadas por las CE también pueden ser inexactas.

20. En una pregunta oral complementaria, el Grupo Especial preguntó si, en el caso de que una compañía sólo pudiera satisfacer la regla del 50 por ciento mediante el uso de artículos estadounidenses, tendría el contribuyente automáticamente derecho a la exclusión. La respuesta a esa pregunta es negativa, pues el cumplimiento de la regla del 50 por ciento mediante el uso de artículos estadounidenses no garantiza el derecho a acogerse a la exclusión prevista en la Ley respecto de los ingresos procedentes de la venta del producto acabado. El contribuyente tendría todavía que satisfacer los demás requisitos de la Ley, como, por ejemplo, los requisitos relativos al proceso económico en el extranjero que impone el artículo 942(b).

Pregunta 10

Las Comunidades Europeas sostienen[9] que "la expresión 'exportación' que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC se refiere a la venta de:

- **Mercancías;**
- **Originarias del país que otorga la subvención;**
- **Destinadas al mercado de otro país, es decir al consumo final en otro país".**

¿Están los Estados Unidos de acuerdo con esta definición de la expresión "exportación" a los fines del Acuerdo SMC?

Respuesta

21. Los Estados Unidos no están de acuerdo con esa definición. A su juicio, las CE enunciaron erróneamente la definición desde un principio, cuando se atuvieron a la definición del diccionario: "*Send (esp. goods) to another country* (enviar (especialmente mercancías) a otro país)."[10] En consecuencia, conforme al sentido corriente de "exportación", el lugar en que se produce el

[8] Primera comunicación de las CE, párrafo 116.

[9] Primera comunicación de las CE, párrafo 91.

[10] Comunicación de las CE, párrafo 85.

consumo final de la mercancía carece de pertinencia para determinar si la mercancía ha sido exportada, y un producto se puede exportar múltiples veces hasta que se produce su consumo final. Las CE no aducen ningún fundamento en sustento de su afirmación de que se debe descartar el sentido corriente de "exportación".

Pregunta 11

Cuando un bien de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas se fabrica, produce cultiva o extrae dentro de los Estados Unidos, ¿existe la posibilidad, con arreglo a la Ley, de que el contribuyente excluya una cuantía de los ingresos brutos devengados de la venta de la mercancía -que dé lugar así a una reducción de sus ingresos imponibles- si esa transacción no involucra la exportación de la mercancía de los Estados Unidos a otro país?

Respuesta

22. Sí. Un fabricante de mercancías puede obtener ingresos excluidos por concepto de ventas a compradores nacionales, siempre que las mercancías en cuestión se usen fuera de los Estados Unidos. El uso fuera de los Estados Unidos puede producirse, por ejemplo, si la mercancía de que se trata es un barco de pesca vendido a una persona de los Estados Unidos para su empleo fuera de las aguas territoriales de los Estados Unidos. En ese caso, los ingresos procedentes de la venta del barco pueden reunir las condiciones establecidas, a pesar de que el barco no se haya "consumido" en una jurisdicción extranjera. El empleo fuera de los Estados Unidos también podría producirse en ciertas circunstancias si el artículo se incorpora a una mercancía que se vende para su empleo fuera de los Estados Unidos. Así, por ejemplo, un fabricante estadounidense podría obtener ingresos extraterritoriales si vendiera un motor de aviación a un fabricante de aeronaves estadounidense para incorporarlo a una aeronave acabada que se ha de emplear fuera de los Estados Unidos. Aunque los ejemplos precedentes se conforman al texto de la Ley, el ámbito preciso de esas normas será objeto de disposiciones reglamentarias que se expedirán en el futuro.

23. En una pregunta oral complementaria, el Grupo Especial preguntó, por un lado, si no había forma alguna de beneficiarse de la exclusión cuando el destino final de una mercancía fueran los Estados Unidos y, por el otro, si una mercancía debía cruzar la frontera antes de su empleo final.

24. Con respecto a la primera pregunta, cabe decir que los contribuyentes pueden obtener ingresos extraterritoriales excluidos en relación con algunas transacciones en las cuales el "destino final" de la mercancía sean los Estados Unidos. La historia legislativa dice como sigue:

> No se considerará que los bienes que se vendan a una persona no vinculada en calidad de componente que se ha de incorporar a un segundo producto que se produzca, fabrique o monte fuera de los Estados Unidos han sido empleados dentro de los Estados Unidos (incluso cuando el segundo producto, en última instancia, se emplee en los Estados Unidos), siempre que el justo valor de mercado de los componentes de ese vendedor, al tiempo de su entrega al comprador, represente menos del 20 por ciento del justo valor de mercado del segundo producto al cual se hayan incorporado los componentes (determinado al tiempo de acabar la producción, fabricación o montaje del segundo producto).[11]

Así, por ejemplo, un fabricante de neumáticos de automóvil estadounidense puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos mediante la venta de neumáticos a un fabricante de automóviles estadounidense no vinculado que tenga una fábrica en el Canadá, incluso si los neumáticos se instalan en automóviles destinados a la venta en el mercado interior de los Estados Unidos.

[11] *Senate Report* (EE.UU. - 2), página 19.

25. Además, la prescripción de empleo en el extranjero sólo requiere un empleo en el extranjero *predominante*. Así, pues, se autoriza en alguna medida el empleo nacional. De acuerdo con la historia legislativa:

> se considera que un bien se ha de utilizar predominantemente fuera de los Estados Unidos en cualquier período si, durante dicho período, el bien se encuentra fuera de los Estados Unidos más del 50 por ciento del tiempo.[12]

26. Con respecto a la segunda parte de la pregunta, la Ley, en general, no exige que haya un cruce de fronteras. Por ejemplo, un contribuyente puede obtener ingresos excluidos en relación con bienes producidos en el extranjero que se produzcan y consuman dentro de la misma jurisdicción extranjera.

Pregunta 12

En el supuesto de que un bien de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas sea fabricado, producido, cultivado o extraído dentro de los Estados Unidos por una compañía estadounidense o una persona física establecida permanentemente en los Estados Unidos, y de que esa compañía o persona física no mantenga un establecimiento permanente fuera de los Estados Unidos, ¿se plantean situaciones en las cuales los ingresos extraterritoriales obtenidos mediante la venta de ese bien puedan estar sujetos a imposición por un país distinto de los Estados Unidos?

Respuesta

27. Los Estados Unidos creen que existen situaciones de esa índole, y la Ley se formuló con el objeto de tenerlas en cuenta. Los Estados Unidos, por ejemplo, sujetan a las personas extranjeras a imposición cuando éstas no tienen un establecimiento permanente en los Estados Unidos.

28. Los Estados Unidos desafortunadamente no están en condiciones de opinar respecto de todas las leyes fiscales del mundo. Los Estados Unidos, sin embargo, quisieran citar algunos ejemplos de países con los cuales no tienen concertados tratados relativos al impuesto sobre la renta y que pueden imponer una tributación basada en la fuente conforme al derecho nacional en ausencia de un establecimiento permanente, a saber:

- El derecho brasileño no define propiamente el término "establecimiento permanente". De hecho, en el Brasil no existen normas que confieran un trato fiscal especial a los establecimientos permanentes en el Brasil.[13]

- Los ingresos de fuente chilena están sujetos a imposición en Chile incluso cuando son devengados por un no residente que no tiene un establecimiento o un representante en Chile. El derecho chileno no reconoce el concepto de establecimiento permanente. El ingreso de fuente chilena está sujeto a imposición incluso en transacciones ocasionales.[14]

[12] *Ibid*., página 20.

[13] Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation in Latin America*, sección C, Brasil 21-23 (LA, Suppl. Nº 121, septiembre de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 24).

[14] Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation in Latin America*, sección C, Chile 23, 26 (LA, Suppl. Nº 117, septiembre de 1999) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 25).

- Malasia sujeta a imposición a los no residentes por los ingresos recibidos en o derivados de Malasia. El concepto de establecimiento permanente es extraño al derecho fiscal de Malasia.[15]

- Los ingresos de fuente panameña están sujetos a imposición en Panamá incluso cuando son obtenidos por un no residente que no tiene un establecimiento o un representante en Panamá. Esos ingresos, cuando se pagan a no residentes, están sujetos a un impuesto de retención en la fuente. Que los ingresos sean o no de fuente panameña no depende de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del receptor, ni tampoco del foro en el cual se haya celebrado el contrato. El derecho panameño no reconoce el concepto de "establecimiento permanente".[16]

- Taiwán impone un impuesto sobre la renta a todos los ingresos derivados de fuentes dentro de Taiwán, con prescindencia de que esos ingresos sean recibidos por residentes o no residentes. El derecho taiwanés no utiliza el término "establecimiento permanente". Si una persona física extranjera o una "empresa con fines de lucro" extranjera sin un "lugar fijo de negocios" o un "representante comercial" obtiene ingresos en Taiwán, esos ingresos están sujetos a un impuesto de retención final en la fuente.[17]

- Arabia Saudita sujeta a imposición todos los ingresos de fuentes de Arabia Saudita. Así ocurre incluso en los casos en que la entidad extranjera no tiene una presencia en Arabia Saudita y, por lo tanto, el Gobierno carece de facultades para compelerla a presentar una declaración de impuestos. En esos casos, la fuente de los ingresos es responsable por el pago de impuesto que, de esta manera, se transforma esencialmente en un impuesto de retención en la fuente. En el derecho de Arabia Saudita no existe el concepto de "establecimiento permanente".[18]

Los Estados Unidos destacan que éstos son apenas algunos ejemplos de países cuyo derecho fiscal no reconoce el concepto de establecimiento permanente.

29. En consecuencia, el concepto de "establecimiento permanente" no es un concepto universalmente aceptado como quieren dar a entender las CE. Los regímenes territoriales no definen el ámbito de la exención en función de la cuantía de los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el extranjero. Los regímenes territoriales se limitan a excluir los ingresos obtenidos fuera de los límites territoriales del país de que se trate.

30. Existen otras razones independientes para rechazar el criterio de las CE. Primero, los Estados Unidos recuerdan que tienen concertados tratados relativos a los impuestos sobre la renta con sólo 63 países, por lo cual las empresas estadounidenses tienen que hacer frente a los derechos fiscales de los demás países sin el beneficio de un artículo sobre el establecimiento permanente.

---

[15] Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Malasia 33-34, 38, 43 (AP, Suppl. Nº 189, mayo de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 26).

[16] Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation in Latin America*, sección C, Panamá 4, 13, 14-16 (LA, Suppl. Nº 113, marzo de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 27).

[17] Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Taiwán 17, 19 (AP, Suppl. Nº 111, noviembre de 1993) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 28).

[18] Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation and Investment in the Middle East*, Arabia Saudita 43-46 (ME, Suppl. Nº 90, agosto de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 29).

31. Segundo, el argumento de las CE es incongruente. Si el concepto de establecimiento permanente fuera un concepto de aceptación internacional, como alegan las CE, no habría entonces necesidad de haber adoptado el artículo 7 de la Convención Modelo de la OCDE, que tiene por objeto imponerse a la legislación interna de los signatarios de un tratado fiscal.

32. Tercero, el argumento de las CE es contratextual. Incluso en la hipótesis de que el concepto de establecimiento permanente fuera una norma de aceptación internacional -que no lo es- la nota 59 de pie de página en ninguna parte menciona la expresión "establecimiento permanente" ni dice en ninguna parte que una medida constituye una medida destinada a evitar la doble imposición sólo si condiciona la mitigación de la doble imposición a la existencia de un establecimiento permanente.

33. Cuarto, poco prudente sería validar el argumento de las CE dada la evolución normativa en lo que concierne a la doble imposición. Cabe pensar, por ejemplo, en la evolución reciente del comercio electrónico. En el contexto de las transacciones electrónicas transfronterizas, la definición de establecimiento permanente es ahora objeto de debate. Diferentes países han adoptado tesis distintas respecto del grado de actividad que constituye un establecimiento permanente, y ello da lugar al espectro de la doble imposición a pesar de la ausencia de un establecimiento permanente.

34. En consecuencia, el enfoque sugerido por las CE es poco prudente e injustificado.

PREGUNTAS PARA AMBAS PARTES

Pregunta 13

Por lo que respecta a la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el párrafo e) del Anexo I, ¿sería posible que una determinada medida no estuviera englobada en el ámbito de aplicación del segundo, pero sí en el del primero, y viceversa?

Respuesta

35. En los párrafos 157 a 161 de su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron su posición en cuanto a la relación entre el párrafo e) del Anexo I y el párrafo 1 a) del artículo 3. Los Estados Unidos señalaron allí que el párrafo e) identifica un tipo particular de subvención a la exportación prohibida, esto es, una categoría particular de subvención supeditada a los resultados de exportación.

36. Los Estados Unidos formularon sus observaciones en respuesta al argumento de las CE de que el párrafo e) amplía el párrafo 1 a) del artículo 3 y prohíbe las subvenciones a la exportación que no están englobadas en el párrafo 1 a) del artículo 3. Los Estados Unidos recordaron que, como parte de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, el párrafo e) presenta un ejemplo de subvención a la exportación prohibida. Los Estados Unidos sostuvieron entonces, y sostienen ahora que el párrafo e) ayuda a elucidar y aplicar el párrafo 1 a) del artículo 3, pero no prohíbe algo que el párrafo 1 a) del artículo 3 tampoco prohíbe. Los Estados Unidos observan que el Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles* parece haber adoptado una posición similar.[19]

[19] *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Grupo Especial, modificado por otras razones por el Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 10.196 ("De hecho, el uso de las palabras 'incluidas' e 'ilustradas' evidencia que si bien todas las prácticas identificadas en la Lista ilustrativa son subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, puede haber otras prácticas, no identificadas en la Lista ilustrativa, que sean también subvenciones supeditadas a los resultados de exportación.") Este aspecto particular del informe del Grupo Especial no fue objeto de apelación.

37. La cuestión clave, al parecer, es que las CE quieren que el Grupo Especial constate que la circunstancia de que una medida esté disponible para las exportaciones es suficiente para violar el Acuerdo SMC. Los Estados Unidos sostienen que no puede ser así. Una exención, remisión o aplazamiento de los impuestos que estén "relacionados específicamente con las exportaciones" requiere una vinculación mucho más estrecha con las exportaciones que la mera disponibilidad. Si esa es la teoría de las CE, el Grupo Especial no tiene siquiera necesidad de examinar el nexo entre el párrafo e) y el párrafo 1 a) del artículo 3. Aunque un nexo tan atenuado pudiera estar abarcado por las palabras "relacionados específicamente con las exportaciones", los Estados Unidos estiman que el nexo con las exportaciones debe todavía constituir una supeditación. De lo contrario, no se puede demostrar que haya habido violación del párrafo 1 a) del artículo 3.

Pregunta 14

El Grupo Especial es perfectamente consciente de que la compatibilidad con la OMC de los regímenes reguladores del impuesto sobre la renta de los países europeos trasciende su mandato para este asunto. En el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos, éstos exponen ejemplos de unos pocos sistemas tributarios europeos que "evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones".[20] Entre esos sistemas, ¿hay alguno que excluya los ingresos extranjeros del ámbito de los ingresos gravables en las siguientes condiciones:

i) que los bienes en venta de los que derivan los ingresos estén destinados a uso final fuera del país (y no se vendan para consumo final en ese país);

ii) que el contenido extranjero de esos mismos bienes no sea superior a un determinado porcentaje de su valor equitativo de mercado?

38. Con respecto a la condición i), todo país que se abstiene de sujetar a imposición los ingresos que las compañías nacionales obtienen fuera de su territorio en el mismo grado que los ingresos que obtienen en el interior del país otorga a esas compañías un incentivo fiscal a la exportación. Ello se debe a que toda sociedad nacional que exporte y que pueda imputar una parte de los ingresos de exportación a actividades extraterritoriales puede, en virtud de los atributos territoriales de algunos regímenes fiscales europeos, estar sujeta a imposición a tasas inferiores en la jurisdicción extranjera. Los exportadores de toda Europa tienen muy presente este beneficio y organizan sus actividades comerciales en consecuencia.

39. Las condiciones para acogerse a ese incentivo fiscal en esos países europeos son similares, pero no idénticas, a las de la Ley. Una sociedad nacional que fabrique productos dentro del territorio puede obtener ingresos exonerados sólo si exporta (condición que es similar, pero no idéntica, al requisito de la Ley de que haya una venta en el extranjero). Desde el punto de vista práctico, en los países europeos que usan el método de la exención, es indudable que los beneficiarios primarios de la exención son los exportadores.

40. Con respecto a la condición ii), que es una característica de la Ley que rara vez entra en juego, los Estados Unidos no tienen noticia de ninguna disposición similar en un país europeo. La disposición estadounidense probablemente sea singular.

Pregunta 15

¿Se utilizan las expresiones "ingresos procedentes del extranjero", "origen extranjero" u "origen" en alguna disposición de un Acuerdo de la OMC que no sea el Acuerdo SMC?

[20] Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 97.

¿Qué pautas, si las hubiera, pueden extraerse del Acuerdo SMC o de otros Acuerdos de la OMC por lo que respecta al sentido de esas expresiones?

Respuesta

41. Hemos encontrado dos lugares en los acuerdos abarcados en los cuales se utilizan algunas de esas palabras o todas ellas. En el párrafo 1 a) del Anexo al Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio, se utiliza la palabra "fuente" en relación con las prescripciones de contenido nacional. En particular, se hace referencia a "la compra o la utilización por una empresa de productos de origen nacional o de fuentes nacionales ..." (subrayado añadido). El uso de la palabra "fuentes" en este contexto no se refiere, al parecer, a una situación en la cual un Miembro condiciona una oportunidad de inversión basado en una prescripción de que las mercancías se fabriquen dentro de sus fronteras, sino a que los productos se compren a una empresa o persona física nacional (con prescindencia del origen de los productos).

42. Este uso de la palabra "fuentes" es congruente con la posición estadounidense respecto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página. Los Estados Unidos han observado que un atributo de los ingresos que puede dar lugar a que éstos sean "ingresos procedentes del extranjero" es que el comprador de la mercancía sea extranjero o la fuente del pago sea extranjera. El uso de la palabra "fuentes" en el Acuerdo sobre las MIC es paralelo a esta interpretación de la palabra "procedentes (*source* en inglés)" en la nota 59 de pie de página.

43. Otra referencia figura en el artículo XIV del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, que dice como sigue:

> [N]inguna disposición del presente Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir que un Miembro adopte o aplique medidas:
>
> (...)
>
> d) incompatibles con el artículo XVII [Trato nacional], siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva [6] de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros.[21]

44. La nota 6 de pie de página del apartado d) del artículo XIV dice en su parte pertinente como sigue:

> En las medidas que tienen por objeto garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos están comprendidas las medidas adoptadas por un Miembro en virtud de su régimen fiscal que:
>
> i) se aplican a los proveedores de servicios no residentes en reconocimiento del hecho de que la obligación fiscal de los no residentes se determina con respecto a las partidas imponibles cuya fuente o emplazamiento se halla en el territorio del Miembro; o

[21] En el artículo XXVIII del AGCS se definen los "impuestos directos" diciendo que "abarca[n] todos los impuestos sobre los ingresos totales, sobre el capital total o sobre elementos de los ingresos o del capital, incluidos los impuestos sobre los beneficios por enajenación de bienes, los impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones y los impuestos sobre las cantidades totales de sueldos o salarios pagadas por las empresas, así como los impuestos sobre plusvalías". Esta definición de "impuestos directos" es ligeramente distinta de la definición de "impuestos directos" que figura en la nota 58 de pie de página del Acuerdo SMC, pero no es incompatible con ella.

(...)

iv) se aplican a los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Miembro con el fin de garantizar la imposición o recaudación con respecto a tales consumidores de impuestos derivados de fuentes que se hallan en el territorio del Miembro; o

(...)

vi) determinan, asignan o reparten ingresos, beneficios, ganancias, pérdidas, deducciones o créditos de personas residentes o sucursales, o entre personas vinculadas o sucursales de la misma persona, con el fin de salvaguardar la base impositiva del Miembro.

Los términos o conceptos fiscales que figuran en el apartado d) del artículo XIV y en esta nota de pie de página se determinan según las definiciones y conceptos fiscales, o las definiciones y conceptos equivalentes o similares, contenidas en la legislación nacional del Miembro que adopte la medida. (Subrayado añadido.)

45. El objeto del apartado d) y su nota explicativa de pie de página es aclarar que, con respecto a la imposición de ingresos por concepto de servicios, los Miembros tienen derecho a apartarse de la norma ordinaria de trato nacional a fin de garantizar "la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos". En otras palabras, se autoriza a los Miembros a adoptar medidas especiales para evitar la evasión que de lo contrario podría producirse de resultas del emplazamiento extranjero de los proveedores de servicios o de la prestación de servicios en el extranjero. Un punto clave en la nota 6 de pie de página, a los efectos de la presente diferencia, es la circunstancia de que la oración final dispone que los términos fiscales utilizados en el texto pertinente no tienen significados universalmente convenidos. Así, pues, la última oración indica que los negociadores del AGCS quisieron establecer un margen de flexibilidad para englobar los diversos casos en los cuales se puede considerar que los ingresos tienen su "fuente" en el territorio de un Miembro.

46. Un punto igualmente importante es que los redactores comprendieron que los impuestos se pueden derivar de las fuentes de muchísimas maneras. Reconocieron que los Miembros de la OMC utilizan distintas reglas en cuanto a la determinación de la fuentes y tienen diferentes límites jurisdiccionales. Así pues, lo que un país podría considerar ingresos imponibles, otro bien podría considerar fuera del ámbito de su régimen fiscal. Como mínimo, este texto del AGCS indica que el "criterio de los procesos económicos en el extranjero" es demasiado estricto. Por ejemplo, el inciso iv) aclara que los Miembros pueden gravar los ingresos de los proveedores de servicios extranjeros sujetando a imposición a los consumidores nacionales cuando los servicios de que se trate sean "suministrados en o desde el territorio de otro Miembro". Que ese servicio pueda tener su "fuente" dentro del país del consumidor significa que un "criterio de procesos económicos en el extranjero" es demasiado rígido para englobar las complejidades de la actividad comercial y la imposición internacionales en el mundo moderno.

47. En otras palabras, los redactores del AGCS, como los redactores del Acuerdo SMC, quisieron que al término "fuente" se le atribuyera su sentido corriente. El vocablo "fuente" puede significar cosas diferentes según el contexto en que se use. No fue intención de los redactores que tuviera un solo sentido aplicable en todos los casos.[22] Tampoco tuvieron la intención de incorporar una

[22] Por cuanto la quinta oración de la nota 59 de pie de página no habla de imponer límites a la capacidad de un Miembro de la OMC de adoptar medidas para evitar la doble imposición, los Estados Unidos estiman que el término "ingresos procedentes del extranjero" en el contexto de la nota 59 de pie de página se ha de interpretar de manera amplia. Una interpretación amplia en este caso tendría en cuenta la posibilidad real de que una jurisdicción extranjera sujetara a imposición los ingresos extraterritoriales excluidos. Como se señaló

definición extrínseca de la expresión, incluido el "significado específico" de "ingresos procedentes del extranjero" que las CE pretenden que existe en la Convención de la OCDE. Los Estados Unidos han hecho ver previamente que la Convención de la OCDE no contiene una definición de los ingresos procedentes del extranjero y reconoce que los ingresos que no se pueden atribuir a procesos económicos en el extranjero -esto es, los ingresos pasivos derivados de "fuentes" extranjeras- pueden estar exentos de imposición.[23]

48. Por último, los Estados Unidos observan que el apartado e) del artículo XIV y el párrafo 3 del artículo XXII del AGCS confirman la flexibilidad incorporada en la quinta oración de la nota 59 de pie de página. El apartado e) del artículo XIV instituye una excepción en relación con el artículo II (Trato de la nación más favorecida) "siempre que la diferencia de trato resulte de un acuerdo destinado a evitar la doble imposición o de las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición contenidas en cualquier otro acuerdo o convenio internacional que sea vinculante para el Miembro". El párrafo 3 del artículo XXII dispone que ningún Miembro podrá invocar el artículo XVII (Trato nacional) en el marco de las disposiciones de solución de diferencias del AGCS "con respecto a una medida de otro Miembro que esté comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre ellos destinado a evitar la doble imposición". Estas disposiciones establecen una excepción a las normas de no discriminación del AGCS sólo en la medida en que la mitigación de la doble imposición esté dispuesta o autorizada por otro acuerdo. La nota 59 de pie de página no contiene esa limitación. La cuestión de si ha de evitarse la doble imposición y en qué forma queda librada a la discreción de cada uno de los Miembros de la OMC individualmente.

49. En una pregunta oral de seguimiento formulada en la reunión del Grupo Especial, éste preguntó si las referencias del Órgano de Apelación a los "ingresos procedentes del extranjero" en su informe en el asunto *EVE* tenían pertinencia en relación con las presentes actuaciones.

50. Aunque el Órgano de Apelación no definió el término "ingresos procedentes del extranjero" en el contexto de la nota 59 de pie de página, sí aplicó ese término en forma amplia y no vinculó el

---

antes, los Estados Unidos consideran que los ingresos extraterritoriales poseen muchos atributos que los caracterizan como "extranjeros" y, de resultas de ello, que los hacen pasibles de imposición en el extranjero. Si el Grupo Especial adoptara en el presente asunto la estrecha interpretación de las CE respecto de los ingresos procedentes del extranjero, esa decisión impediría que en ciertos casos los Miembros mitigaran la doble imposición por imperio de las normas de la OMC.

[23] Si la intención de los redactores del Acuerdo SMC hubiera sido la de incorporar la Convención de la OCDE en la quinta oración de la nota 59 de pie de página, no lo habrían hecho a las calladas. En cambio, el párrafo k) del Anexo I contiene una referencia específica a fuentes extrínsecas. El párrafo k) del Anexo I habla de "un compromiso internacional en materia de créditos oficiales a la exportación en el cual sean partes por lo menos 12 Miembros originarios del presente Acuerdo al 1º de enero de 1979 (o en un compromiso que haya sustituido al primero y que haya sido aceptado por estos Miembros originarios)". Los Estados Unidos tienen noticia de un único compromiso que se conforma a esa descripción, a saber, el Acuerdo de la OCDE relativo a las directrices para los créditos a la exportación concedidos con apoyo oficial. Por lo tanto, no se puede suponer que las circunstancias de que los redactores del Acuerdo SMC no vincularan la quinta oración de la nota 59 de pie de página con documentos extrínsecos haya sido "meramente accidental o sea imputable a la inadvertencia de ocupados negociadores o redactores poco atentos". *Estados Unidos - Restricciones aplicadas a las importaciones de ropa interior de algodón y fibras sintéticas o artificiales*, WT/DS24/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 25 de febrero de 1997, página 19.

A este respecto, en la reunión con el Grupo Especial, éste preguntó si la referencia en la cuarta oración de la nota 59 de pie de página a tratados bilaterales en materia fiscal y la OCDE sugería que los redactores habían tenido intención de que se aplicaran documentos extrínsecos a los fines de la quinta oración. A juicio de los Estados Unidos, la respuesta a esta pregunta es negativa. En verdad, la ausencia de una referencia similar en la quinta oración sugiere la conclusión opuesta, esto es, que los redactores no tuvieron la intención de incorporar normas o definiciones de fuentes extrínsecas.

concepto con el derecho fiscal de un Miembro determinado. En un plano más general, el Órgano de Apelación reafirmó que los Miembros tienen derecho a no gravar una categoría determinada de ingresos procedentes del extranjero.[24] Esta reafirmación corrobora la tesis de los Estados Unidos de que los ingresos extraterritoriales excluidos constituyen una categoría de "ingresos procedentes del extranjero" que los Estados Unidos han optado por no gravar. En cambio, las CE aparentemente sostienen que un Miembro sólo puede abstenerse de gravar los ingresos procedentes del extranjero si decide abstenerse de gravar *todos* los ingresos procedentes del extranjero. Con arreglo a la tesis de las CE, únicamente una exclusión plena puede dar lugar a una "excepción" a una "norma general" de imposición. La opinión del Órgano de Apelación demuestra que el argumento de las CE carece de fundamento.

51. Además, incluso en el mejor de los casos, el criterio de las CE carece de congruencia interna. Al parecer, las CE piden al Grupo Especial que decida que el término "ingresos procedentes del extranjero" tiene cualquier sentido que pueda asignarle el derecho estadounidense. Este criterio corrobora los argumentos de los Estados Unidos, porque los ingresos extraterritoriales excluidos serían ingresos procedentes del extranjero conforme a las normas de determinación del origen de los ingresos que aplican los Estados Unidos, consignadas en los artículos 862(a)(4) y 863(b) del IRC. Ello no obstante, los Estados Unidos observan que el criterio de las CE es contradictorio, porque afirman simultáneamente que los ingresos en cuestión deben estar sujetos a imposición conforme al derecho extranjero. Salvo que estén dispuestas a afirmar que todo el mundo emplea las normas de determinación del origen del derecho estadounidense, las CE tienen que admitir que estos dos criterios para determinar la fuente muchas veces producirán resultados diferentes. La diferencia entre las normas de determinación del origen de los Estados Unidos y de los países extranjeros refleja la circunstancia básica de que no existe un consenso internacional general respecto de la forma óptima de determinar el origen de los ingresos obtenidos en transacciones transfronterizas, transacciones como las que generan los ingresos extraterritoriales excluidos. Pese a la ausencia de ese consenso, las CE invitan al Grupo Especial a que imponga una única regla -sin ninguna justificación teórica apropiada- a las autoridades fiscales de todos los Miembros de la OMC.

Pregunta 16

> **Las Comunidades Europeas alegan que[25]:**
>
> **"Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. … Esa ventaja adicional sería también una subvención. … Esta *compensación excesiva* e injustificada es también una subvención supeditada a los resultados de exportación …"**
>
> **(Para las CE): Sírvanse hacer un análisis textual de la manera en que la presunta *ventaja adicional* y la *compensación excesiva* constituyen subvenciones con arreglo al artículo 1 del Acuerdo SMC.**
>
> **(Para los Estados Unidos): ¿Cómo responden los Estados Unidos a esta alegación?**

[24] *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 99.

[25] Segunda comunicación de las CE, párrafos 221 y 222.

Respuesta

52. Los Estados Unidos explicaron en los párrafos 35 a 38 de su segunda comunicación por qué los países pueden recurrir, y recurren, a distintos métodos para evitar la doble imposición. Se trata de una práctica común y ampliamente aceptada. Por ejemplo, en Francia, previa autorización del Ministerio de Economía y Finanzas, una sociedad francesa puede optar por que se sujeten a imposición sus ingresos mundiales y obtener una mitigación por sus pérdidas mundiales. En consecuencia, en el contexto de las subvenciones a la exportación, los diversos métodos para evitar la doble imposición no debieran tener importancia, en particular cuando no se conceden exclusivamente a los exportadores unos beneficios singulares o especiales. Así ocurre en relación con la Ley, que no se aplica singularmente a los exportadores o a los ingresos de exportación.

Pregunta 17

Aparentemente, las CE aducen que puede existir una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando una determinada medida ofrece a los productores naciones un "incentivo" para exportar.[26] En ese mismo sentido, las CE aducen que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, [y que] no hay en el Acuerdo SMC ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas".[27]

> **(Para las CE): ¿Cómo podría fundamentarse ese argumento mediante un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 conforme al artículo 31 de la *Convención de Viena*? ¿Pueden las Comunidades Europeas citar algún informe del Órgano de Apelación o de un grupo especial en el que la palabra "incentivo" se haya utilizado expresamente en el contexto del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC o el párrafo 4 del artículo XVI del GATT?**
>
> **(Para los Estados Unidos): ¿Llevaría un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 a concluir que el argumento de las CE arriba citado carece de fundamento? En caso afirmativo, ¿por qué y cómo? ¿Entienden los Estados Unidos que hay una norma *de minimis* para las subvenciones prohibidas en el Acuerdo SMC? En caso afirmativo, ¿cuáles son los límites cualitativos o cuantitativos de esa norma? ¿Es el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* [28] pertinente por lo que respecta a esta pregunta? Sírvanse razonar sus respuestas.**

Respuesta

53. Las CE hacen un análisis "textual" incompleto del párrafo 1 b) del artículo 3. Las CE observan que el diccionario (que, por alguna razón que sólo las CE saben, es útil en este caso, pero no en relación con otras partes del Acuerdo SMC) define el vocablo "over" diciendo que significa "in preference to". Sin embargo, en lugar de interpretar las palabras "in preference to", las CE deciden abandonar el diccionario y considerar simplemente que "preference" es sinónimo de "incentive" o "boost". Sin embargo, el mismo diccionario citado por las CE -*The New Shorter Oxford English Dictionary*- dice que "in preference to" significa "rather than".

54. En consecuencia, el análisis textual llevaría a la conclusión de que el argumento de las CE carece de fundamento. Las palabras clave en el párrafo 1 b) del artículo 3 son "supeditadas" y

---

[26] *Véase* la Primera comunicación de las CE, párrafo 165.

[27] Segunda comunicación de las CE, párrafo 160.

[28] WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R.

"empleo". Las palabras "supeditadas al empleo de productos nacionales" en modo alguno tienen el mismo sentido que "incentivo para el empleo de productos nacionales".

55. Con respecto a la segunda parte de la pregunta, cabe decir que ésta omite una parte de la frase citada, esto es, las palabras "incluso una ligera preferencia por los productos nacionales". A juicio de los Estados Unidos, una "ligera preferencia" no constituye una supeditación. Una medida -al menos una medida impugnada *de jure*- está o no está supeditada. Los Estados Unidos no sostienen que la supeditación *de minimis* esté autorizada con arreglo al párrafo 1 b) del artículo 3; sostienen, en cambio, que una "ligera preferencia" o incentivo no constituye una supeditación. Por estas razones, los Estados Unidos no comprenden en qué forma el concepto *de minimis* está vinculado con una determinación de supeditación.

56. En cuanto al asunto *Canadá - Automóviles*, los Estados Unidos consideran que el informe del Órgano de Apelación es sumamente pertinente. En dicho asunto, el Órgano de Apelación dijo que no se podía considerar automáticamente que las prescripciones basadas en el valor crearan una supeditación en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 3. De hecho, se debe realizar un análisis de la forma en que las prescripciones se aplican a los fabricantes individuales. A juicio de los Estados Unidos, las CE no han demostrado que la regla del 50 por ciento requiera realmente que un fabricante, ya sea domiciliado en los Estados Unidos o en el extranjero, emplee artículos estadounidenses.

57. A este respecto, las CE esgrimen el mismo argumento respecto del párrafo 1 b) del artículo 3 que fue rechazado en el asunto *Canadá - Automóviles*, a saber, que el criterio del párrafo 1 b) del artículo 3 se cumple cuando una medida "favorezca o privilegie el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".[29] Ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación aceptaron esa interpretación. Si bien el Órgano de Apelación no la rechazó expresamente, se desprende claramente de su informe que la desestimó implícitamente. El análisis del Órgano de Apelación, consignado en los párrafos 126 a 131, indica que una "ligera preferencia" es insuficiente para demostrar que haya una supeditación con arreglo al párrafo 1 b) del artículo 3. En cambio, es necesario analizar la forma en que las prescripciones basadas en el valor se aplican a fabricantes individuales.

Pregunta 18

En relación con el párrafo 4 del artículo III del GATT, las CE han mencionado[30], entre otros, el informe del Grupo Especial sobre *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*.[31] Observamos que en otros dos documentos -los documentos del GATT L/695 (1957) y L/740 (1957)- se trata de cuestiones similares. ¿Son estos documentos pertinentes a la cuestión relativa a saber si el párrafo 4 del artículo III del GATT en primer lugar abarca exenciones al impuesto sobre la "empresa"? Sírvanse formular sus observaciones respecto de si estos informes son pertinentes en el presente asunto y en qué forma lo son.

Respuesta

58. Estos asuntos se pueden distinguir *prima facie* de la presente diferencia. Esencialmente, estos asuntos se referían a programas que se aplicaban directamente a productos. Los gobiernos concedían financiación subvencionada u otorgaban donaciones que sólo se podían emplear para adquirir productos nacionales. Como los productos importados similares no podían acogerse a una financiación similar, los programas violaban las disposiciones de trato nacional del párrafo 4 del

[29] Este argumento se refleja en el párrafo 10.214 del informe del Grupo Especial y en el párrafo 119 del informe del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*.

[30] Primera comunicación de las CE, párrafo 98.

[31] Documento del GATT L/833 (1958), adoptado el 23 de octubre de 1958, IBDD 7S/60.

artículo III del GATT. En cambio, el presente asunto no se refiere a una medida que afecte directamente a productos, sino, en cambio, a impuestos sobre la renta. Habría una analogía más estrecha con los asuntos relacionados con la financiación de maquinaria agrícola si un país impusiera diferentes niveles de impuestos indirectos a los productos importados, por oposición a los productos nacionales; esa situación se tendría que examinar con arreglo al párrafo 2 del artículo III y no con arreglo al párrafo 4 del artículo III.

59. En verdad, en la historia del GATT existe sustento para la tesis de que el párrafo 4 del artículo III nunca tuvo por objeto aplicarse a los impuestos sobre la renta. En los informes de la Convención de La Habana, en la cual se redactó el artículo 18 de la Carta de La Habana[32] (predecesor inmediato del artículo III del GATT, que tiene un texto esencialmente idéntico), se dice que "ni los impuestos sobre la renta ni los derechos de importación caen dentro del ámbito del artículo 18, que se refiere exclusivamente a los impuestos interiores sobre las mercancías".[33] Es notable, por un lado, que, en más de medio siglo de jurisprudencia del GATT y de la OMC, pocos son los asuntos que se han incoado en los cuales se alegue que las medidas relativas a los impuestos sobre la renta son violatorios del párrafo 4 del artículo III[34], y, por el otro, que no haya habido decisiones de grupos especiales respecto de esa cuestión. Un grupo especial de la OMC, al referirse en general al ámbito de aplicación del artículo III, observó al pasar que "las subvenciones concedidas respecto de los impuestos directos, aunque ... pueden infringir lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III en la medida en que estén supeditadas a otras condiciones que favorezcan el empleo, la compra, etc. de productos nacionales".[35] Esta afirmación es puramente *obiter dicta*, porque ninguna de las medidas comprendidas en el mandato del grupo especial era un impuesto sobre la renta.

PREGUNTAS PARA LOS ESTADOS UNIDOS

Pregunta 19

Al parecer, los Estados Unidos sostienen que, cuando una compañía fabrica mercancías en los Estados Unidos y las vende en el extranjero, los ingresos generados pueden ser a la vez de fuente nacional y de fuente extranjera. En ese caso, ¿no es igualmente cierto que, cuando una compañía fabrica mercancías en el extranjero y las vende en los Estados Unidos, los ingresos generados pueden ser a la vez de fuente nacional y de fuente extranjera? En ese caso, y dada la afirmación de los Estados Unidos de que la Ley es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, sírvanse explicar por qué la exclusión prevista en la

[32] Acta Final de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, de fecha 24 de marzo de 1948.

[33] Comisión Interina de la Organización Internacional de Comercio, *Report of Committees and Principal Sub-Committees*, Report of Sub-Committee A of the Third Committee on Articles 16, 17, 18 and 19, E/CONF.2/C.3/59, párrafo 44, página 63, Ginebra, 1948.

[34] En *Índice Analítico, Guía de las normas y usos del GATT*, volumen 1, Ginebra, 1995, se cita un recurso interpuesto por Austria en 1952 en el que se alegaba que Italia condonaba el impuesto sobre la renta a las empresas que utilizaban chapas para buques de origen nacional, L/875; un Grupo de Trabajo de 1971 encargado de examinar el recargo transitorio sobre las importaciones en los Estados Unidos procedió a un cambio de impresiones sobre la deducción fiscal para la creación de puestos de trabajo, un crédito contra los impuestos sobre la renta de los Estados Unidos que se autorizaba sólo en el caso de equipo de fabricación nacional, L/3575; y un recurso de la CEE de 1987 relativo a la prórroga transitoria de créditos tributarios y depreciación para aeronaves pequeñas para pasajeros montadas en ciertos Estados de los Estados Unidos, L/6153.

[35] *Indonesia - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, informe del Grupo Especial adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.38.

Ley a favor de los ingresos "extraterritoriales" se limita a los casos en los cuales los bienes se venden o arriendan para su empleo fuera de los Estados Unidos.

Respuesta

60. Según las circunstancias, una parte de los ingresos serían ingresos de fuente estadounidense y otra parte serían ingresos de fuente extranjera. La exclusión de los ingresos extraterritoriales, con todo, se limita a los ingresos de fuente extranjera que se producen cuando los bienes se venden o arriendan para su empleo fuera de los Estados Unidos, porque los Estados Unidos han decidido que no cederán su jurisdicción fiscal primaria sobre los ingresos de fuente estadounidense. En consecuencia, en el caso de una persona extranjera que obtiene ingresos de fuente estadounidense, derivados de ventas en el mercado interior estadounidense, los Estados Unidos mantendrán su jurisdicción fiscal primaria sobre esos ingresos, dejando librada a la jurisdicción extranjera la mitigación de la doble imposición. A ese respecto, la Ley establece un régimen paralelo al método de exención. Así como los Estados Unidos, en general, ceden derechos de imposición sobre los ingresos extraterritoriales excluidos, un régimen de exención extranjero también cede, en general, los derechos de imposición sobre ingresos de fuente estadounidense en el caso de una persona extranjera que obtenga ingresos de fuente estadounidense derivados de ventas en el mercado interior estadounidense.

61. En un plano más general, sin embargo, en la nota 59 de pie de página nada se dice que requiera que una medida para evitar la doble imposición resuelva el problema de la doble imposición completa o precisamente. La nota 59 de pie de página dice que el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad" de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición. En verdad, es sumamente improbable que un régimen para evitar la doble imposición dé lugar a una eliminación completa de la doble imposición sin crear casos de doble no imposición. Esa precisión probablemente sea imposible, dadas las múltiples diferencias entre los regímenes de imposición de los países y las muchas y diversas maneras en que se puede estructurar el comercio internacional. Este problema persistente en la armonización de regímenes diferentes es una razón por la cual la OCDE sólo ha establecido directrices generales respecto de la mitigación de la doble imposición. Es también la razón por la cual los Estados Unidos sugieren que el Grupo Especial no debiera tratar de imponer una interpretación única del término ingresos "procedentes del extranjero" que figura en la nota 59 de pie de página. Interpretar la nota 59 de pie de página en la forma postulada por las CE en realidad impondría a los países la forma en que deberían estructurar sus regímenes fiscales internos en relación con las actividades internacionales. Es fundado afirmar que los redactores de la nota de pie de página perseguían una meta completamente opuesta, que era la de permitir que los Miembros continuaran decidiendo cuál era la forma óptima de evitar una doble imposición de los ingresos.

Pregunta 20

Supóngase que la legislación estadounidense dispusiera lo siguiente: "Los ingresos brutos no comprenden los ingresos generados por las actividades de exportación." ¿Habría entonces ingresos condonados "que de otro modo se percibirían" de modo tal que hubiera una contribución financiera en el sentido del artículo 1? ¿De qué manera, en todo caso, se podría distinguir esta situación de la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" del cálculo de los ingresos brutos conforme a la Ley?

Respuesta

62. El sentido corriente de los términos del párrafo 1 a) ii) del artículo 1 sugiere que en esa situación no habría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) del artículo 1. Ello se debe a que las rentas fiscales derivadas de actividades de exportación no serían ingresos públicos "que en otro caso se percibirían" conforme al derecho del Miembro, que es el punto de referencia normativo para un análisis con arreglo al artículo 1. Aunque ello probablemente permitiría que los países excluyeran categorías circunscritas de ingresos del pago de impuestos si estuvieran dispuestos a

modificar en ese sentido su norma general de la autoridad de imposición, esta interpretación es la que sugiere más directamente el sentido corriente de los términos.

63. Si el Grupo Especial estima que es necesario apartarse del sentido corriente del artículo 1 e interpretarlo más ampliamente, la única interpretación más amplia defendible, a nuestro juicio, sería que los ingresos brutos (o un concepto comparable en un país distinto de los Estados Unidos) se pueden definir en cualquier forma en que un Estado soberano lo desee, salvo que si la norma general crea una exclusión expresamente específica en el sentido del artículo 2, esa exclusión constituiría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 1. Conforme a esa interpretación, una exclusión que fuera aplicable únicamente a un universo específico de empresas, según la definición del artículo 2, constituiría una contribución financiera y, por ende, una subvención en el sentido del artículo 1.

64. Una interpretación más amplia no sería defendible porque, si la exclusión no fuera expresamente específica, los grupos especiales tendrían entonces que determinar qué exclusiones genéricas, de las que formara parte algún grupo particular, harían que la exclusión constituyera una contribución financiera. Ello no sería viable, porque en un caso dado la composición de usuarios de un grupo específico y de un grupo no específico podría registrar una amplitud de un extremo al otro del intervalo. Por ejemplo, ¿constituirían los límites territoriales una contribución financiera si se demostrara que el 30 por ciento de los beneficiarios de los límites territoriales son exportadores? ¿O el 70 por ciento? ¿O el 95 por ciento? No habría, pues, criterios con arreglo a los cuales se pudiera efectuar una demarcación racional en una situación de esa índole.

65. De ahí que nuestra respuesta sea la siguiente: a) el sentido corriente del texto sugiere que la respuesta a la pregunta 20 del Grupo Especial es negativa; b) si se considera inaceptable el sentido corriente, una interpretación más amplia del texto podría llevar a que una exclusión incorporada a una norma general constituyera una contribución financiera si la excepción fuera expresamente aplicable sólo a un grupo específico; y c) ninguna norma más amplia tendría fundamento o sería viable.

66. A nuestro juicio, el Grupo Especial aplicara nuestro principio subsidiario más amplio a este caso, la exclusión consignada en la Ley no sería específica en el sentido del párrafo 3 del artículo 2 porque, dadas las razones previamente enunciadas, la exclusión ni está supeditada a los resultados de exportación ni está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Análogamente, no se ha hecho ningún alegato ni se ha alegado prueba alguna de que la exclusión sea específica en el sentido de los párrafos 1 ó 2 del artículo 2 y no creemos que se pueda argumentar de manera verosímil que sí lo es.

Pregunta 21

Supóngase que las exenciones "condicionales" aplicables a la imposición de ingresos procedentes del extranjero que se describen en el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos sean "subvenciones" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC. ¿Serían esas subvenciones específicas en el sentido del artículo 2?

67. Los Estados Unidos tienen dos respuestas: una basada en el enfoque de los Estados Unidos y la otra basada en el enfoque de las CE.

68. Las exenciones condicionales creadas por los límites territoriales en los regímenes fiscales europeos son, a los efectos de la especificidad, similares a la nueva legislación estadounidense. En nuestra opinión, ni las exenciones europeas ni la exclusión en la Ley estadounidense son específicas, por las razones que a continuación se expondrán.

69. Supongamos *ad arguendo* que, como las CE afirman, la mayor parte de los contribuyentes estadounidenses que se acojan a la exclusión de la Ley sean exportadores. Supongamos, también

ad arguendo, que como lo creen los Estados Unidos, la mayor parte de los contribuyentes europeos que se benefician de las exenciones condicionales creadas por los límites territoriales sean también exportadores. Ello significaría, en los hechos, que la mayor parte del universo de beneficiarios de las exenciones y de la exclusión serían exportadores que aprovecharían la ventaja de la exención o de la exclusión por medio de la exportación.

70. La cuestión de derecho sería entonces la de determinar, conforme a los hechos supuestos, si la exención y la exclusión son específicas en el sentido del artículo 2. En cada caso, un subgrupo importante del universo de beneficiarios sería el de los exportadores, que podrían aprovechar el beneficio mediante la exportación. Desde el punto de vista del derecho, pues, ¿sería toda la exención o toda la exclusión específica porque un subgrupo importante de los beneficiarios de cada una se compusiera de exportadores?

71. La respuesta a esta pregunta es más clara cuando se recuerda que los exportadores son un tipo de grupo "específico". La Parte II del Acuerdo SMC se aplica únicamente en el caso de programas que sean "subvenciones" en el sentido del artículo 1 y que sean "específicos" en el sentido del artículo 2. El párrafo 2 del artículo 1 dispone expresamente que si no se cumplen esos dos criterios, el artículo 3 no se aplica. Los exportadores quedan englobados en la definición de especificidad del artículo 2 porque el párrafo 3 del artículo 2 dispone expresamente que toda subvención supeditada a los resultados de exportación "se considerará específica". Por ende, una subvención supeditada a los resultados de exportación es una subvención que se considera subvención "específica para una empresa o rama de producción o un grupo de empresas o ramas de producción" ("determinadas empresas").

72. Esta interpretación, que elucida la estructura y la redacción de los artículos 1 y 2, es útil, pues, para responder a la pregunta del Grupo Especial. Si, como dispone el artículo 2, las subvenciones a la exportación son una modalidad de subvención "específica", la cuestión de derecho enunciada *supra* resulta más fácil de responder. Supóngase, verbigracia, que el subgrupo del universo de beneficiarios no está compuesto de exportadores, sino que es un grupo de ramas de producción, por ejemplo, ramas de servicios o de recursos naturales. Supóngase, asimismo, que el resto del universo de usuarios no es un grupo específico de empresas o ramas de producción. ¿Será la subvención "específica" porque un subgrupo del universo de beneficiarios, considerado aisladamente, es "específico"? La respuesta, claro está, es negativa. A la inversa, el arbitrio común para quitar especificidad a una subvención específica es ampliar el universo de usuarios o beneficiarios. Una vez ampliada más allá de un grupo específico de "determinadas empresas", la subvención cesa de ser específica.

73. Por precisamente las mismas razones, la subvención que se otorga a un grupo amplio de usuarios no es específica porque un subconjunto de los usuarios esté compuesto de exportadores. En cambio, la forma de subsanar una subvención a la exportación es velar por que el beneficio se otorgue a un grupo más amplio que el de los exportadores solamente, esto es, que se otorgue a un grupo no específico. (Esta fue una pregunta formulada por el Grupo Especial en las actuaciones originales que las CE esencialmente se negaron a responder.)[36] No sería más legítimo constatar que una subvención es específica mediante el análisis del universo de usuarios hasta que se encuentre un subconjunto de exportadores que constatar que una subvención es específica mediante el análisis del universo de sus usuarios hasta que se encuentre un subconjunto de "determinadas empresas". En ambos casos se privaría de todo significado al concepto de especificidad del artículo 2.

74. Por estas razones, las exenciones condicionales creadas por los límites de imposición territoriales no se deben considerar específicas, por las mismas razones que la nueva exclusión estadounidense no se debe considerar específica.

[36] *EVE* (Grupo Especial), párrafo 4.1068, nota 468.

75. Por otra parte, si se aceptara el criterio de supeditación a los resultados de exportación que proponen las CE -esto es, que las transacciones de exportación se sujeten a una imposición más favorable que las transacciones nacionales comparables-, los Estados Unidos estiman que las subvenciones descritas en la pregunta serían específicas, porque esas medidas darían lugar a que las exportaciones se sujetaran a una imposición más favorable que las transacciones nacionales comparables. Conforme al párrafo 3 del artículo 2 del Acuerdo SMC, "[t]oda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 [esto es, una subvención supeditada a los resultados de exportación] se considerará específica".

Pregunta 22

En el caso de una EVE existente el 30 de septiembre de 2000, ¿en qué momento nacería por ley el derecho incondicional de una EVE beneficiaria a recibir la reducción tributaria, antes o después del 30 de septiembre de 2000?

Respuesta

76. En el caso de una EVE existente el 30 de septiembre de 2000, el artículo 5(c) de la Ley confiere el derecho a una exención tributaria porque autoriza la exención a pesar de la derogación del régimen de las EVE en vigor en esa fecha. Este derecho, sin embargo, no es incondicional porque está sujeto a las condiciones prescritas en la Ley.

PREGUNTAS PARA AMBAS PARTES

Pregunta 32

¿Cuál es la relación, si la hubiera, entre el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT y el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC? ¿Es uno de ellos necesariamente más amplio que el otro? ¿Podría una medida estar englobada en una de esas disposiciones, pero no en la otra? Sírvanse fundamentar su respuesta haciendo referencia a anteriores informes sobre solución de diferencias en el GATT/OMC y a otros antecedentes.

Respuesta

77. El párrafo 4 del artículo III es más amplio que el párrafo 1 b) del artículo 3, razón por la cual una medida bien podría quedar englobada en el párrafo 4 del artículo III, pero no en el párrafo 1 b) del artículo 3. Ello se sigue del sentido corriente de los términos utilizados en ambas disposiciones. El párrafo 4 del artículo III dice que no deberá haber "un trato menos favorable" y habla de la ley, reglamento o prescripción que "afecte" a la venta en el mercado interior; en cambio, el párrafo 1 b) del artículo 3 habla de subvenciones "supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". De acuerdo con la interpretación dada por el Órgano de Apelación a "supeditadas", éste parecería un criterio más difícil de satisfacer que el criterio establecido en el párrafo 4 del artículo III.

78. El Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles* llegó a una conclusión similar cuando dijo lo siguiente en el párrafo 10.215:

> Reconocemos que en cierto sentido el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 tiene arraigo en el párrafo 4 del artículo III del GATT y en determinadas interpretaciones de esa disposición, que se refiere a la no discriminación. Sin embargo, no creemos que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 tenga *ipso facto* el mismo alcance que el párrafo 4 del artículo III. Por el contrario, mientras que el párrafo 4 del artículo III del GATT se refiere al "trato no menos favorable" y a prescripciones que "afectan" a la venta en el mercado interior, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se refiere a las subvenciones "supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". No nos parece oportuno atribuir al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 principios jurídicos derivados de la interpretación de un texto tan marcadamente distinto.

Este aspecto particular del informe no fue objeto de apelación.

Pregunta 33

Las CE afirman que "el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la de subparte F aún no se ha completado".[37] Sírvanse explicar si esa afirmación es pertinente, y cómo lo es, por lo que respecta al presente procedimiento.

Respuesta

79. La declaración de las CE es incorrecta. El estudio de la subparte F se publicó en diciembre de 2000. Además, si lo hubieran leído realmente, las CE habrían reconocido que el estudio carecía de pertinencia. El estudio se refiere a los mecanismos estadounidenses de antiaplazamiento, que no tienen ninguna relación especial con ninguna de las cuestiones que se plantean en el presente asunto.

PREGUNTAS PARA LOS ESTADOS UNIDOS

Pregunta 40

Sírvanse formular sus observaciones sobre el párrafo 36 de la declaración oral de las CE.

Respuesta

80. En el párrafo 36, las CE hicieron la siguiente declaración:

> En el asunto *Canadá - Aeronaves*, el Órgano de Apelación afirmó que los beneficios no existen en abstracto. Del mismo modo, la supeditación a la exportación no existe en abstracto; debe analizarse en relación con el receptor, con la transacción y con el producto de que se trate. El criterio propugnado por los Estados Unidos privaría de toda eficacia a las disciplinas del SMC.

81. En cuanto las CE sólo digan que la existencia de una supeditación a la exportación con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC se puede determinar únicamente sobre la base de la medida o los hechos que tenga ante sí un grupo especial, los Estados Unidos no pueden estar en desacuerdo con esa tesis. Sin embargo, la pretensión de las CE de que el Grupo Especial debe hacer hincapié en "el receptor, … la transacción y … el producto" en un asunto que ellas mismas califican *de jure* parece bastante extraña. De hecho, el pasaje citado refleja un yerro importante que informa toda la argumentación de las CE: su incapacidad para fundar sus argumentos en el texto pertinente de

[37] Comunicación de réplica de las CE, párrafo 29.

las disposiciones de la OMC y la necesidad correlativa de incorporar conceptos y principios que no figuran en ese texto para subsanar esa deficiencia fundamental.

82. Por ejemplo, en el párrafo 36, las CE citan una declaración hecha por el Órgano de Apelación respecto del término "beneficios" y tratan de aplicarla a la del término "supeditación a la exportación". Esa declaración refleja un argumento circular que se deriva del criterio esquizofrénico empleado por las CE para interpretar el párrafo 1 a) del artículo 3.

83. En el párrafo 35 en su declaración oral, las CE explicaron lo siguiente:

> En el caso de la subvención de sustitución de las EVE, las CE no discuten la posibilidad teórica de acceder a los beneficios sin necesidad de exportar. No obstante, el hecho de que esa posibilidad exista no significa que ninguna subvención otorgada al amparo de la Ley esté supeditada a la exportación.
>
> En consecuencia, el párrafo 35 sugiere que las CE impugnan la Ley porque (presuntamente) ciertas transacciones que reúnen las condiciones establecidas para la exclusión estatuida por la Ley pueden estar supeditadas a los resultados de exportación.

84. Sin embargo, en el párrafo 4 de las *Respuestas preliminares de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial* (16 de marzo de 2001) ("*Respuestas preliminares de las CE*"), las CE dicen que no es así. En el párrafo 4, las CE dijeron lo siguiente:

> Las CE impugnan un *régimen* de subvenciones (o un *programa*) para utilizar el vocablo empleado en el *Acuerdo SMC*) y no los *pagos* individuales de subvenciones. Por lo tanto, lo que se ha de considerar son las condiciones de la *ley* y no las "circunstancias jurídicas específicas en que se las otorga *caso por caso*." (Las cursivas figuran en el original.)

85. Fundamentalmente, las CE están tratando de sacar ventaja de dos puntos de vista contradictorios. Por un lado, dicen que impugnan la Ley en su totalidad, pero seguidamente tratan de escindir la Ley en presuntas subvenciones distintas. Las CE tienen que hacerlo, claro está, ya que la Ley, cuando se la examina *in toto*, simplemente no se puede considerar como una supeditación a la exportación, tal como el término ha sido interpretado por el Órgano de Apelación, porque un contribuyente puede obtener ingresos excluidos sin siquiera exportar.

86. Además, como ya lo explicaron los Estados Unidos, el análisis de las CE es análogo a una aplicación del criterio de "especificidad" del artículo 2 con arreglo a la cual una medida gubernamental se consideraría específica porque un subconjunto de usuarios dentro del universo de usuarios constituye un grupo específico, resultado que, a todas luces, sería erróneo.

87. Por último, la afirmación de las CE de que "[e]l criterio propugnado por los Estados Unidos privaría de toda eficacia a las disciplinas del SMC" es circular e incorrecta. Circular porque asume la respuesta a la pregunta planteada, es decir que, una "subvención", que no esté limitada a los exportadores, está supeditada a los resultados de exportación porque los exportadores pueden acogerse a ella. Incorrecta porque un método de subsanar el problema de una "subvención" a la exportación prohibida es ampliar el número de beneficiarios, de modo que la "subvención" deje de estar supeditada a las exportaciones, tal como el término ha sido definido por el Órgano de Apelación. Por lo tanto, las disciplinas del Acuerdo SMC no se ven privadas de "eficacia" en la medida en que no prohíben "subvenciones" que no estén supeditadas a los resultados de exportación.

Pregunta 41

En los párrafos 110 a 114 de la declaración oral de los Estados Unidos, los Estados Unidos sostienen que las CE "no se remiten en ningún momento de su análisis al sentido corriente del texto" de la nota 59 de pie de página. ¿Por qué y cómo debiera el análisis por los Estados Unidos del "sentido corriente del texto" conducir a una conclusión diferente?

Respuesta

88. Los enfoques divergentes de las CE y los Estados Unidos en cuanto a la interpretación de la quinta oración de la nota 59 de pie de página conducen a conclusiones diferentes en cuanto a la aplicación de esa disposición a la presente diferencia. Las CE intentan restringir el ámbito de la quinta oración de la nota 59 de pie de página en formas que el texto de ésta simplemente no autoriza. Las CE buscan de hacerlo de varias maneras:

- Primero, piden al Grupo Especial que adopte *in toto* las disposiciones de la Convención Modelo de la OCDE.

- Segundo, de resultas de sustentarse indebidamente en la Convención de la OCDE, sostienen que una medida para evitar la doble imposición debe exigir que los contribuyentes mantengan un "establecimiento permanente" en todos los países y respecto de todas las transacciones que producen ingresos extraterritoriales.

- Tercero, afirman que los ingresos procedentes del extranjero están limitados exclusivamente a los ingresos que sean directamente imputables a procesos económicos realizados por el contribuyente en el extranjero.

- Cuarto, aducen que un país puede establecer una medida para evitar la doble imposición únicamente cuando se demuestra que es "necesario" hacerlo.

- Quinto, postulan que una medida que autorice una reducción general del impuesto no queda englobada en la quinta oración de la nota 59 de pie de página porque autoriza una "compensación excesiva" impropia.

89. Los Estados Unidos discrepan con todos estos puntos. Su desacuerdo se deriva de que los Estados Unidos y las CE han adoptado criterios muy diferentes para interpretar la quinta oración de la nota 59 de pie de página. A diferencia de las CE, que han recurrido a fuentes extrínsecas a fin de hallar el sentido de la disposición en cuestión, los Estados Unidos han hecho hincapié en el sentido corriente del texto pertinente.[38] Son los Estados Unidos, y no las CE, quienes emplean el método correcto de interpretación conforme al derecho internacional público. No se trata meramente de una distinción teórica, pues produce un sentido notablemente distinto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página en su aplicación al presente asunto.

90. A juicio de los Estados Unidos, el texto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página no prescribe los *tipos* de medidas que pueden ser medidas para evitar la doble imposición. Ese texto deja librada a los Miembros de la OMC individualmente la determinación de la naturaleza y metodología de las medidas para evitar la doble imposición. También autoriza a los Miembros a adoptar un enfoque preventivo, en lugar de quedar a la espera de que se aplique un doble impuesto para mitigar la doble imposición sólo *ex post facto.* Ello se echa de ver en el texto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página, a tenor del cual el párrafo e) del Anexo I no tiene por efecto "coartar" la

[38] *Véase* Primera comunicación de los Estados Unidos con arreglo al párrafo 5 del artículo 21, párrafos 166 y 167.

"posibilidad" de los Miembros de adoptar "medidas" destinadas a "evitar" la doble imposición. La nota 59 de pie de página hace hincapié en no coartar la capacidad de los Miembros de formular medidas para mitigar la doble imposición.

91. La flexibilidad reconocida a los Miembros se refleja también en el hecho de que el sentido corriente de la quinta oración de la nota 59 de pie de página condensa en una oración lo que estudios y tratados tratan de lograr. Estos temas son objeto de un considerable debate entre los Miembros de la OMC.

92. De resultas de ello, los Estados Unidos no creen que existan "significados específicos" internacionalmente aceptados que se puedan utilizar para colmar las "lagunas" percibidas en la nota 59 de pie de página. Bien puede ser conveniente para las CE remitirse a la Convención de la OCDE para allegar requisitos y condiciones que no están contenidos en el Acuerdo SMC, pero ese razonamiento sencillamente no está en concordancia con una interpretación apropiada de acuerdo con la Convención de Viena y el ESD. A diferencia de las CE, los Estados Unidos han citado estos acuerdos sólo como prueba en sustento de sus argumentos textuales. Los Estados Unidos no han tratado de reemplazar el texto del Acuerdo SMC con esos convenios.

93. Por lo tanto, estimamos respetuosamente que el Grupo Especial no puede suponer que el concepto de "establecimiento permanente" forma parte de la nota 59 de pie de página. Como lo han explicado los Estados Unidos, muchos países no recurren al concepto de "establecimiento permanente" y tienen establecidos regímenes tributarios más amplios. Incluso si el concepto formara parte de la nota 59 de pie de página, no existe una definición internacionalmente aceptada de "establecimiento permanente". El término "establecimiento permanente" que se usa en la Convención de la OCDE puede tener el sentido de un lugar fijo y permanente de negocios, pero también puede significar que un agente actúa en nombre de un no residente. Además, ese concepto tiene un sentido distinto en la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

94. De hecho, una de las razones principales por los cuales estos convenios imponen el requisito del "establecimiento permanente" es que muchos países sujetan a imposición a los no residentes que no mantienen "establecimientos permanentes". Los Miembros de la OMC debieran estar en condiciones de proteger a sus contribuyentes de la doble imposición incluso cuando éstos no mantengan un "establecimiento permanente" en un país extranjero.

95. Por lo mismo, el Grupo Especial no debiera interpretar que "ingresos procedentes del extranjero" significa sólo ingresos directamente imputables a procesos económicos en el extranjero. Ese criterio es incompatible con el sentido corriente de esas palabras, que al parecer se aplicarían a ingresos que tienen un origen extranjero o proceden de una fuente extranjera o son atribuibles a ella. Las CE no sólo no pueden explicar por qué las palabras "ingresos procedentes del extranjero" poseen el sentido singular que postulan: tampoco pueden explicar cómo se han de valorar o imputar las actividades económicas en el extranjero. Además, la aplicación amplia de las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos pasivos (dividendos, intereses, etc.), incluso en las CE, no sería legítima con arreglo a la argumentación de las CE, porque no existen actividades económicas asociadas con dichos ingresos.

96. Tampoco pueden las CE explicar por qué un Miembro de la OMC debe demostrar "necesidad" para instituir una medida destinada a evitar la doble imposición. El Acuerdo SMC no impone ese requisito. Los redactores de los Acuerdos de la OMC sabían claramente cómo imponer un requisito de "necesidad" -pues lo impusieron en otros textos-, pero no lo hicieron en la quinta oración de la nota 59 de pie de página. Más aún, que un Miembro use un método para evitar la doble imposición no significa que no pueda adoptar otro. Esa cuestión queda librada a la decisión del Miembro. Muchos países, entre ellos Francia, brindan métodos alternativos a sus contribuyentes.

97. Por último, la quinta oración de la nota 59 de pie de página no exige que los Miembros establezcan medidas destinadas a evitar la doble imposición en una forma que esté calibrada con precisión para compensar -dólar por dólar, libra por libra o euro por euro- los impuestos extranjeros realmente pagados. La esencia de la quinta oración de la nota 59 de pie de página es que deja a los Miembros una latitud ilimitada en su capacidad para evitar la doble imposición. Ello significa que esa mitigación puede ser de naturaleza preventiva. Por esa razón, diversos países recurren al método de la exención para evitar la doble imposición. A diferencia del método del crédito, que brinda mitigación de acuerdo con la cuantía de impuestos extranjeros que se han pagado, en el método de la exención se examina si los ingresos podrían ser objeto de imposición en otra jurisdicción. Como lo explica el comentario a la Convención de la OCDE, "[f]undamentalmente, la diferencia entre ambos métodos es que los métodos de la exención contemplan los ingresos y los métodos del crédito contemplan el impuesto".[39]

98. En consecuencia, la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición en el sentido de la quinta oración de la nota 59 de pie de página porque el sentido corriente de esa disposición autoriza a los Estados Unidos a excluir de la imposición los ingresos que se podrían sujetar a imposición en otro país. Las transacciones que dan lugar a ingresos extraterritoriales deben involucrar la venta, el uso o la enajenación de los productos fuera de los estados Unidos. Los adquirentes de esos productos pueden ser personas extranjeras, el título de dominio sobre los productos se puede traspasar en el extranjero y los contratos pertinentes se pueden otorgar fuera de los Estados Unidos y estar sujetos a derecho extranjero. Además, la Ley exige que por lo menos haya un grado mínimo de actividades económicas en el extranjero. Al redactar las disposiciones de la Ley de esta manera, los Estados Unidos han adoptado un enfoque flexible de brindar a sus contribuyentes una mitigación frente a las innumerables modalidades de doble imposición que se les pueden presentar.

Pregunta 42

¿Aciertan las CE en su declaración de que los requisitos sobre "procesos económicos en el extranjero" establecidos en el artículo 942(b) de la Ley se pueden cumplir incluso cuando las funciones en realidad se realizaron dentro de los Estados Unidos? Sírvanse explicar.

Respuesta

99. Las CE se equivocan. El artículo 942(b) dispone expresamente que la exclusión estatuida por la Ley se aplica respecto de una transacción determinada "sólo si los procesos económicos relacionados con esa transacción se realizan fuera de los Estados Unidos".[40] La Ley no autoriza a cumplir ese requisito mediante la ejecución de las funciones enumeradas dentro de los Estados Unidos, como alegan las CE. Como se explica en uno de los informes legislativos que acompañaron la sanción de la Ley:

> [c]onforme al proyecto de ley, los ingresos brutos derivados de una transacción constituyen ingresos brutos del comercio exterior únicamente si ciertos procesos económicos se realizan fuera de los Estados Unidos. El requisito de los procesos económicos en el extranjero se cumple si el contribuyente (o la persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente) participa fuera de los Estados Unidos en actividades de promoción (distintas de la publicidad), negociación u otorgamiento del contrato relacionado con esa transacción e incurre en una cuantía determinada de costos directos extranjeros imputables a la transacción. A ese fin, por costos directos extranjeros se entiende sólo los gastos que se realizan en las siguientes categorías:

[39] EE.UU. - 7.

[40] Artículo 3 de la Ley, que reforma el artículo 942(b)(1) del IRC.

> 1) publicación y promoción de ventas; 2) tramitación de los pedidos de los clientes y arreglos de entrega; 3) transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente; 4) preparación y transmisión de una factura o estado de cuenta finales o recibo del pago; y 5) asunción del riesgo de crédito.[41]

100. Sólo porque el contribuyente pueda contratar a un agente para que éste realice las actividades en su nombre y representación *no* significa que el agente pueda realizar esas actividades dentro de los Estados Unidos. Ese agente, por ejemplo, debe todavía negociar o promover ventas fuera de los Estados Unidos en representación del contribuyente. En consecuencia, los Estados Unidos no atenían a explicar por qué las CE alegan que ese requisito se puede cumplir exclusivamente por conducto de actividades nacionales (en los Estados Unidos). La afirmación de las CE está contradicha por el texto de la Ley y el informe legislativo que la explica.

PREGUNTAS PARA AMBAS PARTES

Pregunta 43

¿Puede una medida establecida por un Miembro para regular la producción de una mercancía fuera del territorio de ese Miembro ser una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC? Sírvanse explicar su respuesta, teniendo en cuenta cualquier disposición pertinente del Acuerdo SMC.

Respuesta

101. La respuesta es afirmativa. Aunque las disposiciones del Acuerdo SMC que abordan esta cuestión en términos generales no son del todo claras, en ciertos párrafos del Anexo I se contempla claramente el otorgamiento de subvenciones a receptores que se encuentran fuera del territorio del Miembro otorgante de la subvención. Por lo tanto, los Estados Unidos no están en desacuerdo con la declaración que hacen las CE en el párrafo 65 de su primera comunicación.

102. En primer lugar, los Estados Unidos observan que la referencia de la pregunta a la frase "regular la producción" puede en cierto modo ser inexacta a la luz de la reciente decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - Barras plomosas*.[42] Aunque los Estados Unidos habían opinado que las subvenciones se otorgaban a operaciones productivas, el Órgano de Apelación rechazó ese criterio y constató, en cambio, que las subvenciones se otorgaban a personas naturales o jurídicas.[43]

103. Con este antecedente, se pueden mencionar varias disposiciones del Acuerdo SMC que probablemente se refieren a la pregunta formulada por el Grupo Especial. El párrafo 1 a) 1) del artículo 1 habla de "una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo 'gobierno') …". La frase "en el territorio de un Miembro" puede calificar o bien a la "contribución financiera" o bien a "cualquier organismo público". Sin embargo, la ubicación del texto entre paréntesis hace pensar que las palabras "en el territorio de un Miembro" se aplican a la frase "cualquier organismo público", de modo que el organismo público que otorga una contribución financiera debe estar en el territorio del Miembro que presuntamente otorga la subvención, pero el receptor de una contribución financiera no

[41] *Senate Report*, páginas 8 y 9, EE.UU. - 3.

[42] *Estados Unidos - Establecimiento de derechos compensatorios sobre determinados productos de acero al carbón aleado con plomo y bismuto y laminado en caliente originarios del Reino Unido*, WT/DS138/AB/R, informe del Órgano de Apelación adoptado el 7 de junio de 2000.

[43] *Ibid*.

necesariamente tiene que estar en el territorio de ese Miembro. Si se hubiera querido darle este último sentido, la disposición presumiblemente rezaría así: "una contribución financiera *dentro del territorio de un Miembro* por parte de un gobierno, etc.".

104. El párrafo 2 b) del artículo 8 -que ya no está en vigor- habla de "asistencia para regiones desfavorecidas situadas en el territorio de un Miembro". Sin embargo, esta disposición no arroja luz alguna respecto de la pregunta formulada por el Grupo Especial, porque la referencia al "territorio de un Miembro" probablemente tenía por único objeto limitar las circunstancias en las cuales se podía considerar que una subvención no era recurrible, por oposición a la cuestión relativa a saber si había o no subvención.

105. El párrafo 1 del artículo 28 se refiere a "programas de subvención establecidos en el territorio de un Miembro". Sin embargo, esta referencia no impide que el beneficiario de una subvención pueda encontrarse fuera del territorio de un Miembro.

106. El párrafo 6 del Anexo IV -que tampoco está ahora en vigor- disponía que "se sumarán las subvenciones concedidas … por autoridades diferentes en el territorio de un Miembro". Sin embargo, esta disposición, como el párrafo 1 a) 1) del artículo 1, probablemente se refiere al domicilio de la entidad que otorga la subvención, por oposición al domicilio del receptor.

107. Por último, en lo que concierne al concepto de "territorio", el párrafo 2 del Anexo IV que se refiere al cálculo de una tasa global de subvención, disponía, entre otras cosas, que "se estimará que el valor del producto es el valor total de las ventas de la empresa receptora". La nota 63 de pie de página a este párrafo decía que "[l]a empresa receptora es una empresa del territorio del Miembro que otorga la subvención". Esta nota se puede interpretar de dos maneras distintas. Una interpretación es que se limita a repetir lo que se supone en el resto del Acuerdo SMC, esto es, que el receptor de una subvención debe estar ubicado dentro del territorio del Miembro que otorga la subvención. Otra interpretación, con todo, es que la nota es necesaria porque *no* se supone en el resto del Acuerdo que el receptor deba estar ubicado en el territorio del Miembro que otorga la subvención. Esta última interpretación parecería estar más en consonancia con el principio de eficacia en la interpretación de los tratados.

108. Otro término pertinente es el de "jurisdicción", que en el párrafo 1 del artículo 2 se refiere a empresas, grupos de empresas o ramas de producción "dentro de la jurisdicción de la autoridad otorgante". En el caso de que la presunta subvención adopte la forma de una medida fiscal, sería apropiado interpretar que por "jurisdicción" se entiende la jurisdicción fiscal del Miembro de que se trate.

109. Por último, ciertas disposiciones del Anexo I se refieren a prácticas que muchas veces entrañan el otorgamiento de una subvención a un receptor ubicado fuera del territorio del Miembro que otorga la subvención. En el caso de los créditos de exportación englobados en el párrafo k), los créditos muchas veces se otorgan en la forma de "créditos al comprador" que son recibidos por una persona extranjera. Análogamente, los tipos de subvenciones englobados en el párrafo j) con frecuencia se otorgan a personas extranjeras.

110. Aunque la práctica estadounidense en materia de derechos compensatorios no es vinculante para el Grupo Especial, los Estados Unidos observan que su Departamento de Comercio, en general, sigue la práctica de tratar como no recurrible las que denomina "subvenciones transnacionales". En otras palabras, puede existir una subvención cuando el gobierno de un país otorga una contribución financiera a un receptor en otro país, pero el Departamento de Comercio no la sujeta a derechos compensatorios. Sin embargo, esta política reconoce algunas excepciones.

Pregunta 44

***Ad arguendo* supóngase que la respuesta a la pregunta 43 es negativa. ¿Qué pertinencia, si la hubiera, tendría esa conclusión respecto de las cuestiones de supeditación a los resultados de exportación que tiene ante sí el Grupo Especial en la presente diferencia?**

Respuesta

111. Esta conclusión no parecería pertinente a los efectos de analizar la supeditación a los resultados de exportación y, en verdad, podría tener consecuencias perjudiciales imprevistas si se la considerara pertinente.

112. Aparentemente, la circunstancia de que una determinada contribución financiera se pueda calificar de "subvención" cuando se otorga a ciertos receptores y no cuando se otorga a otros tendría poca pertinencia en relación con la cuestión de saber si la medida está supeditada a los resultados de exportación. También en este caso ayuda a aclarar las cosas la referencia al concepto de especificidad, del cual forma parte la supeditación a los resultados de exportación.

113. Supóngase que en el marco de un programa de créditos oficiales se otorgan préstamos a miles de empresas de una amplia variedad de ramas de producción, a un tipo de interés común, por ejemplo, del 10 por ciento. Para todos los prestatarios menos uno, la contribución financiera del gobierno -en la forma de un préstamo- no constituye una "subvención" porque no existe "beneficio". En particular, para todos los receptores menos uno, el tipo de interés del 10 por ciento no produce una diferencia entre lo que el receptor paga por el préstamo oficial y el tipo de interés que habría debido pagar en un préstamo comercial comparable en el sentido del párrafo b) del artículo 14 del Acuerdo SMC.

114. Sin embargo, para una empresa -que esté en estrecheces financieras más pronunciadas que otros participantes en el programa-, el tipo de interés del 10 por ciento *sí* marca una diferencia, razón por la cual existe subvención. Al determinar si esa subvención es específica, ¿habría que pasar por alto el hecho de que los préstamos en iguales condiciones se otorgaron a miles de otras ramas de producción, aunque estos préstamos técnicamente no se conformaran a la definición de "subvención" en el sentido del Acuerdo SMC? La respuesta a todas luces tiene que ser negativa.

115. Por lo tanto, un análisis de la especificidad o de la supeditación a las exportaciones que sólo hiciera hincapié en los gastos públicos (o los ingresos condonados) que se conformaran a la definición técnica de "subvención" produciría resultados peculiares e imprevistos. Muy probablemente, medidas que antes se hubieran considerado no específicas se transformarían repentinamente en subvenciones específicas.

116. En verdad, en lo que concierne a la imposición de ingresos procedentes del extranjero, un enfoque que se concentrara exclusivamente en sólo una categoría de transacciones que pudieran producir ingresos procedentes del extranjero, como las exportaciones, con exclusión de otras categorías, podría dar lugar a que se dijera que los sistemas fiscales de muchos Miembros son subvenciones. Ello se sigue del hecho de que si, de las categorías de transacciones que pueden generar ingresos procedentes del extranjero, se excluyera todas las categorías relacionadas con productos producidos en el extranjero, todo lo que podría quedar es la categoría de transacciones de exportación. Conforme a la lógica implícita en la pregunta, la falta de imposición (total o parcial) de los ingresos procedentes del extranjero obtenidos en transacciones de exportación estaría automáticamente supeditada a los resultados de la exportación, a pesar de que la norma tributaria aplicada a los ingresos procedentes del extranjero obtenidos en transacciones de exportación fuera la misma norma aplicada a los ingresos procedentes del extranjero obtenidos en otros tipos de transacciones. Lo absurdo de este resultado demuestra que este enfoque debe ser incorrecto.

Pregunta 45

¿Son los ingresos de exportación ingresos procedentes del extranjero? Algunos podrían opinar que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página deben incluir los ingresos de exportación, ya que la nota figura en el párrafo e), que se refiere a un tipo de subvención específicamente relacionada con la exportación. Sírvanse comentar.

Respuesta

117. Los ingresos de exportación pueden involucrar, y por lo común involucran, alguna cuantía de ingresos procedentes del extranjero. Por su misma naturaleza, en las exportaciones intervienen más de dos países en una transacción mercantil. En estas transacciones puede haber: compradores extranjeros, el uso del producto en el extranjero, ventas y actividades de promoción en el extranjero, distribución en el extranjero, negociación y otorgamiento de contratos en el extranjero, traspaso del título de dominio en el extranjero, origen extranjero de los pagos y otros atributos extranjeros. Algunos de estos atributos, o todos ellos, pueden dar lugar a que los ingresos queden sujetos a imposición en el país de residencia del contribuyente y también en otro país extranjero.

118. Que un país considere que los ingresos son o no imponibles depende del derecho interno. En los países de todo el mundo se emplean dos tipos de normas muy diferentes que pueden incidir en la presente cuestión: las normas de la jurisdicción de imposición y las normas sobre las fuentes. En cuanto a la jurisdicción, algunos países gravan a las empresas sólo cuando éstas tienen un lugar de negocios fijo y permanente con operaciones activas e incluso rentables; otros países, en cambio, exigen un grado menor de presencia y algunos no exigen una presencia fija o establecida en modo alguno. Con respecto a las fuentes, algunos países consideran que gran parte de una transacción de exportación es "extranjera"; otros atribuyen ese carácter a una parte más pequeña y algunos países consideran que esa parte es relativamente pequeña. No existe una norma internacionalmente aceptada que determine en qué circunstancias los exportadores pueden estar sujetos a imposición en el país al que despachan sus productos, y no existe una norma que determine qué partes de los ingresos obtenidos en una transacción de exportación se podrán calificar de "extranjeros".

119. El nexo entre la nota 59 de pie de página y el párrafo e) confirma que los ingresos de exportación pueden ser ingresos procedentes del extranjero, por lo menos en parte. El párrafo e) aclara que la "exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos" está prohibido por el párrafo 1 a) del artículo 3. Que la quinta oración de la nota 59 de pie de página diga que el párrafo e) no coarta la posibilidad de que los Miembros adopten medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero significa que los Miembros podrán hacerlo incluso mediante una exención, remisión o aplazamiento que estén "relacionados específicamente con las exportaciones". Si las transacciones de exportación no producen "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 de pie de página, es difícil entender por qué los redactores insertaron la quinta oración en una nota de pie de página al párrafo e).

PREGUNTAS A LAS CE

120. Los Estados Unidos quisieran formular observaciones respecto de las siguientes preguntas formuladas por el Grupo Especial a las CE.

Pregunta 1

En la sección 3.2.5 de su primera comunicación, las Comunidades Europeas opinan que el Programa de sustitución de las EVE da lugar a dos subvenciones diferenciadas: la

"subvención básica de sustitución de las EVE" y la "subvención ampliada de sustitución de las EVE".

- **¿Significa esto que las CE piden al Grupo Especial que dicte dos resoluciones distintas, una para cada una de las presuntas subvenciones?**

- **¿Consideran las CE que la aplicación de una parte distinta del Programa de sustitución de las EVE puede implicar distintos tipos de subvenciones con arreglo al Acuerdo SMC?**

- **Sírvanse identificar la parte pertinente de la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("la Ley") que regula esas dos presuntas subvenciones "diferenciadas".**

- **¿Creen las CE que la condición de una subvención con arreglo al Acuerdo SMC está determinada por las circunstancias jurídicas específicas en las que se otorga en cada caso?**

Respuesta

121. A juicio de los Estados Unidos, el Grupo Especial no debiera escindir la Ley en la forma sugerida por las CE. Las CE querrían que el Grupo Especial examinara la Ley como si ésta estableciera una categoría para los ingresos derivados de las transacciones de exportación y otra para los ingresos derivados de todos los demás tipos de transacciones. Como los Estados Unidos han explicado, la Ley no trata de manera diferenciada las exportaciones en relación con otras transacciones que pueden dar lugar a ingresos extraterritoriales. Existe una sola exclusión que se aplica a distintos tipos de transacciones extranjeras.

122. En lugar del análisis artificial que postulan las CE, los Estados Unidos proponen que el Grupo Especial examine la medida tal como ésta existe. Los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial debiera determinar si la exclusión (al menos parcial) de los ingresos extraterritoriales derivados de una amplia gama de ventas, arrendamientos y otras transacciones en el extranjero es una subvención o una subvención a la exportación (entre otras cosas). Si adoptara el criterio de las CE, el Grupo Especial estaría diciendo en efecto que el método apropiado para analizar toda exclusión o exención fiscal de los ingresos extranjeros consistiría, primero, en examinar en qué forma se aplica exclusivamente a las exportaciones y, segundo, en examinar cómo se aplica a otras transacciones. Este criterio condenaría muchas medidas fiscales neutrales ante las exportaciones por el solo hecho de que una subcategoría de contribuyentes sujetos a la medida son exportadores. Este criterio establecería también una distinción artificial que no encuentra sustento en el texto del Acuerdo SMC y que no existe con respecto a la medida que se examina en el presente asunto.

123. Irónicamente, aunque las CE piden al Grupo Especial que escinda lo que la Ley no escinde, toman la regla del 50 por ciento del valor y tratan de integrarla en todos los aspectos de la Ley. Si bien no existe ninguna parte de la Ley que trate de manera diferenciada a las transacciones que reúnan las condiciones establecidas, sí existe una disposición discreta de la Ley que impone la regla del 50 por ciento. Como la Ley instituye esa norma mediante una disposición autónoma, los Estados Unidos sugieren que sería apropiado que el Grupo Especial decidiera por separado sobre las reclamaciones de las CE respecto de esa regla. Por ejemplo, si constatara que la Ley otorga subvenciones o subvenciones a la exportación debido a la regla del 50 por ciento, el Grupo Especial debiera decirlo así. El Grupo Especial no debiera condenar todas las disposiciones de la Ley sólo porque constate que una parte potencialmente separable de ésta es problemática.

124. En consecuencia, al examinar la Ley, el Grupo Especial debiera distinguir entre sus disposiciones aquéllas que están separadas dentro de la arquitectura y el diseño de la medida.

Los Estados Unidos se oponen a que se impongan las distinciones que postulan las CE, pero que no se pueden encontrar en la Ley.

Pregunta 3

Las Comunidades Europeas afirman que "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".[44] ¿Significa esto que las CE opinan que las medidas que satisfacen lo prescrito en la última frase de la nota 59 de pie de página son "medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" con arreglo a la nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC?

Respuesta

125. Los Estados Unidos respetuosamente señalan a la atención del Grupo Especial los párrafos 170 a 176 de su primera comunicación en los cuales explicaron por qué, en virtud de la nota 5 de pie de página, una medida destinada a evitar la doble imposición con arreglo a la nota 59 de pie de página no está prohibida por el párrafo 1 a) del artículo 3 u otra disposición del Acuerdo SMC. Ni las CE ni los terceros han refutado este punto.[45]

126. A este respecto, varias de las preguntas complementarias formuladas por el Grupo Especial a las CE aparentemente se vinculan con lo siguiente: si se constata que la Ley está supeditada a los resultados de exportación con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3, y no con arreglo al párrafo e), ¿se aplicaría la nota 59 de pie de página? A juicio de los Estados Unidos, la respuesta será a todas luces afirmativa.

127. La nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC dice como sigue: "Las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo." Las "medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" están "mencionadas en el Anexo I [específicamente, en la nota 59 de pie de página] como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación". Por lo tanto, esas medidas están sujetas a la nota 5 de pie de página, con prescindencia del párrafo del Anexo I al cual corresponde la nota 59 de pie de página.

128. Cualquier otra interpretación tendría el resultado absurdo y perverso de que estarían autorizadas las medidas destinadas a evitar la doble tributación que estuvieran relacionadas "específicamente con las exportaciones", en el sentido del criterio más estricto del párrafo e), pero que estuvieran prohibidas medidas comparables *no* relacionadas "específicamente con las exportaciones", a pesar de estar supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3.

Pregunta 5

Sírvanse proporcionar más aclaraciones sobre el contenido del párrafo 227 de la segunda comunicación de las CE.

[44] Segunda comunicación de las CE, párrafo 181.

[45] Los Estados Unidos observan que en su Primera comunicación en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves - Segundo recurso presentado por el Canadá con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46 (2 de marzo de 2001), párrafo 54, nota 42, el Canadá sostiene que la nota 59 de pie de página es una de cuatro disposiciones del Anexo I que están sujetas a la nota 5 de pie de página. Los Estados Unidos añaden que el Canadá, al igual que los Estados Unidos, de ordinario dan a conocer públicamente sus comunicaciones en las actuaciones de solución de diferencias de la OMC.

Respuesta

129. Los Estados Unidos no advierten con claridad de qué forma, conforme a la Ley, los "ingresos obtenidos por una empresa estadounidense que distribuye mercancías extranjeras pueden en buena medida obtenerse dentro de los Estados Unidos". A juicio de los Estados Unidos, si una compañía distribuye mercancías extranjeras, lo hace fuera de los Estados Unidos. Si una compañía obtiene ingresos mediante la distribución de mercancías para su uso dentro de los Estados Unidos, esos ingresos pueden no estar excluidos.

130. Los Estados Unidos no atinan a comprender de qué manera los ingresos obtenidos en transacciones enteramente realizadas en el extranjero no darían lugar a ingresos sujetos a imposición en una jurisdicción extranjera y, por ende, a doble imposición. Los Estados Unidos observan que el Canadá ha concordado con los Estados Unidos en este punto. Como dijo el Canadá en su comunicación, "el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición". En consecuencia, es enteramente legítimo que los Estados Unidos adopten medidas de mitigación de la doble imposición respecto de estos ingresos.

131. Los Estados Unidos querrían observar también que las CE, en el curso de las presentes actuaciones, han hecho hincapié en el caso en que las actividades del contribuyente en la jurisdicción extranjera no llegan a constituir un establecimiento permanente. Lo que las CE han pasado por alto es que los contribuyentes pueden obtener ingresos extraterritoriales excluidos cuando sus actividades sí equivalen a un establecimiento permanente. La Ley otorgaría una mitigación de la doble imposición en ese caso, incluso con arreglo al argumento de las CE.

Pregunta 6

Las Comunidades Europeas dicen que el Programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida que contraviene el párrafo 1 a) del artículo 3 *y* el párrafo e) del Anexo I del Acuerdo SMC. ¿Se trata de reclamaciones subsidiarias? A juicio de las CE, ¿qué reclamación debe el Grupo Especial examinar en primer término?

Respuesta

132. A juicio de los Estados Unidos, existe sólo una obligación -la de no otorgar subvenciones a la exportación- y una sola reclamación, esto es, que los Estados Unidos no han cumplido con esta obligación. Las CE acaso estén haciendo argumentos subsidiarios en sustento de lo que, en realidad, es una única reclamación.

ANEXO F-4

RESPUESTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS A LAS PREGUNTAS
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(27 de marzo de 2001)

Pregunta 1

Los Estados Unidos no niegan que el beneficio para los contribuyentes disponible en virtud del Programa EVE es matemáticamente equivalente al disponible en virtud de la Ley. ¿Hay alguna razón por la que las transacciones y los contribuyentes que se hayan beneficiado del Programa EVE no obtendrían en el futuro beneficios equivalentes en virtud de la Ley?

Respuesta

El "beneficio" del régimen EVE **no** es "matemáticamente equivalente" al cálculo de los ingresos extraterritoriales excluidos, porque las cantidades utilizadas para determinar el componente cuantitativo de la exclusión establecida por la Ley no son idénticas a las utilizadas en el régimen EVE. Además, aunque hubiera una equivalencia matemática, esta cuestión es irrelevante. Ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* pusieron objeciones a los porcentajes establecidos en las disposiciones relativas a las EVE. Por tanto, los intentos de las CE de comparar esas disposiciones con las de la Ley no son ni exactos ni significativos.

Con arreglo a la Ley, la categoría de ingresos excluidos de los ingresos brutos en los Estados Unidos se define sobre la base de un componente cuantitativo y un componente cualitativo. Los porcentajes previstos en el artículo 941 representan el componente cuantitativo. El componente cualitativo define una categoría de ingresos sujetos a la exclusión más amplia que la que con arreglo al anterior régimen relativo a las EVE podría haberse beneficiado de la exención EVE. Lo que es más importante, la definición cualitativa de la categoría de ingresos que los Estados Unidos han decidido no gravar se aplica con independencia de que los ingresos deriven de exportaciones, y con independencia de que quien los obtenga sea un ciudadano estadounidense o un ciudadano extranjero, una empresa estadounidense o extranjera, o una asociación u otra entidad instrumental. Por tanto, no es adecuado intentar comparar el anterior régimen EVE con la Ley sobre la base de analogías de las medidas cuantitativas.

Pregunta 2

Según la Oficina Presupuestaria del Congreso, el nuevo programa, comparado con las disposiciones relativas a las EVE, dará lugar a un aumento de gastos impositivos. Sírvanse dar detalles sobre la forma en que ese aumento se produce.

Respuesta

La Ley define una categoría de ingresos que están excluidos de los ingresos brutos y por ello no sujetos a tributación. Como la Ley, en contraste con el régimen EVE, se aplica a una categoría de ingresos definida, con independencia de que éstos deriven de una venta de exportación y con independencia del contribuyente que los obtiene, la pérdida de ingresos públicos estimada como consecuencia de la Ley es independiente de la derivada del anterior régimen EVE, y mayor que ésta. En ese sentido, la Oficina Presupuestaria del Congreso publicaría el mismo tipo de pérdida de ingresos públicos prevista si el Congreso redujera el tipo generalmente aplicable a la renta de las sociedades.

En términos más generales, las CE utilizan reiterada e indebidamente la expresión "gastos impositivos". Esa utilización indebida parece deberse a que las CE no han comprendido lo que la expresión significa. La determinación de si una disposición constituye un gasto impositivo se hace sobre la base de un concepto amplio y teórico del término "ingresos", que tiene mayor alcance que los "ingresos" tal como éstos se definen en la legislación del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos. En el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación rechazó el uso de puntos de referencia basados en los ingresos que teóricamente podrían estar sujetos al pago de impuestos en favor del punto de referencia establecido por la ley vigente del Miembro en cuestión. Por consiguiente, la utilización por las CE del análisis basado en los gastos impositivos no contribuye gran cosa a la resolución del presente caso.

Pregunta 3

¿Qué parte del aumento estimado de gastos impositivos se imputa a transacciones de productos manufacturados en el extranjero? ¿Cuáles son las otras fuentes del aumento de gastos impositivos?

Respuesta

Véase la respuesta a las preguntas 2 y 4.

Pregunta 4

¿Ha realizado el Gobierno de los Estados Unidos algún otro estudio o estimación de las repercusiones de la Ley?

Respuesta

Los Estados Unidos no tienen conocimiento de la publicación de ningún otro estudio o estimación de las repercusiones de la Ley.

Pregunta 5

¿Por qué ofrece a los contribuyentes el artículo 942 a) 3) de la Ley la opción de excluir cualquier transacción de la categoría de los ingresos del comercio exterior con arreglo a la Ley, y por ello de la exclusión tributaria de los ingresos extraterritoriales?

Respuesta

La siguiente razón figura en los antecedentes legislativos de la Ley: "El contribuyente podrá optar por tratar las entradas brutas de una transacción como entradas brutas no derivadas del comercio exterior. Como consecuencia de esa opción, el contribuyente podrá utilizar cualquier bonificación conexa de los impuestos pagados en el extranjero en lugar de la exclusión como medio para evitar la doble imposición". *Informe del Senado* (US-2), página 8; *véase también el Informe de la Cámara* (US-3), página 21.

Pregunta 6

¿Por qué excluye el artículo 943 a) 3) de la Ley cinco categorías de bienes de la posibilidad de generar ingresos excluidos con arreglo a la Ley? ¿Por qué permite al Presidente el artículo 943 a) 4) excluir otros bienes que considere afectados por la escasez de oferta de la posibilidad de generar ingresos excluidos con arreglo a la Ley?

Respuesta

Ni la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley, tal como figuran en los informes de los comités competentes del Congreso, enuncian la intención legislativa subyacente en el artículo 943 a) 3) y 4).

Pregunta 7

¿Por qué estipula el nuevo artículo 943 d) 1) que: "A los efectos del artículo 114 d), ningún impuesto retenido en la fuente … se considerará pagado o pagadero con respecto a los ingresos extraterritoriales excluidos de los ingresos brutos en virtud del artículo 114 a)"? ¿Por qué hace el artículo 943 d) 2) una excepción en el caso de que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se calculen con arreglo al artículo 943 a) 1) A)?

Respuesta

Ni la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley, tal como figuran en los informes de los comités competentes del Congreso, enuncian la intención legislativa subyacente en el artículo 943 d).

Pregunta 8

¿Qué pautas o reglamentos relacionados con la Ley han preparado o prevén preparar los Estados Unidos?

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos ("el Tesoro") y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos ("el IRS") ya han publicado el formulario 8873, que se utilizará en el cálculo de la cuantía de la exclusión. El Tesoro y el IRS tienen ahora intención de publicar las siguientes pautas adicionales: i) un procedimiento recaudatorio que ofrece orientación sobre las opciones permitidas por la Ley, ii) una comunicación con orientaciones sobre cuestiones específicas reguladas en la Ley y iii) un proyecto de reglamento de interpretación de la Ley.

Pregunta 9

Al imponer derechos compensatorios en el asunto *Pasta from Italy* (Caso C-475-819, 14 de junio de 1996), el Departamento de Comercio constató que el Gobierno de Italia estaba otorgando una subvención porque eximía a las empresas del sur de Italia del pago de impuestos sobre la renta locales por un período de diez años, mientras que las empresas del Norte de Italia tenían que pagar esos impuestos. Si el Gobierno italiano restringiera su autoridad impositiva y excluyera los beneficios pertinentes de las empresas del Sur de Italia de su definición de los ingresos brutos (modificando así su punto de referencia nacional vigente). ¿Considerarían los Estados Unidos que no existe una subvención?

Respuesta

Véase la respuesta a la pregunta 11.

Pregunta 10

Con arreglo al artículo 80 HHC de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la India, el Gobierno de la India permite a los exportadores deducir de la base imponible los beneficios derivados de la exportación de mercancías. En diversas investigaciones sobre imposición de derechos compensatorios, por ejemplo, *Certain Iron-Metal Castings From India: Preliminary Results of Countervailing Duty Administrative Review* (Caso C-533-063, 64 FR 61592, 12 de noviembre de 1999), el Departamento de Comercio ha compensado esta exención del impuesto

sobre la renta para los beneficios de exportación considerándola como subvención a la exportación. Si el Gobierno de la India restringiera su autoridad impositiva y excluyera los beneficios pertinentes derivados de la exportación de su definición de los ingresos brutos (modificando así su punto de referencia nacional vigente). ¿Considerarían los Estados Unidos que no existe una subvención?

Respuesta

Véase la respuesta a la pregunta 11

Pregunta 11

Desde un punto de vista más general, ¿cómo reaccionarían los Estados Unidos si un Miembro de la OMC excluyera de su jurisdicción fiscal todos los beneficios derivados de ventas de productos para consumo final en el extranjero?

En lo tocante a la pregunta 9, la medida adoptada por Italia constituía una excepción del punto de referencia nacional vigente. De manera análoga, en lo tocante a la pregunta 10, la medida adoptada por la India ofrecía una deducción especial con respecto a impuestos que se gravarían en virtud del punto de referencia nacional vigente en la India. Las preguntas 9 a 11 son en realidad una misma pregunta: ¿Cómo reaccionarían los Estados Unidos si otro Miembro modificara su punto de referencia nacional vigente?

Por lo que respecta a esas preguntas, los Estados Unidos remiten a las CE a la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 20 del Grupo Especial.

Pregunta 12

En relación con las subvenciones a la exportación a que se hace referencia en el artículo 351.514 de su Reglamento sobre derechos compensatorios, el Departamento de Comercio afirma lo siguiente:

> **Sin embargo, de conformidad con las nuevas disposiciones del artículo 351.514, si la exportación o los resultados previstos de exportación fueran la condición única o una condición más sumada a otras condiciones para reconocer la condición de "pionera" a una empresa, consideraremos que los beneficios otorgados en el marco del programa a esa empresa son subvenciones a la exportación a no ser que la empresa en cuestión pueda claramente demostrar que ha sido autorizada a recibir esos beneficios exclusivamente mediante la aplicación de criterios no relacionados con la exportación. En esas circunstancias no consideraremos que la subvención concedida a esa empresa es una subvención a la exportación.**

¿Consideran los Estados Unidos que esta práctica está en conformidad con el *Acuerdo SMC*?

Respuesta

De la misma manera que las CE no han querido referirse con detalle a la repercusión que las interpretaciones del Acuerdo SMC propugnadas por las CE en el presente asunto tendrían en los regímenes fiscales de sus propios Estados miembros, los Estados Unidos se niegan a hacer especulaciones sobre la condición del artículo 351.514 en el marco del Acuerdo SMC. Los Estados Unidos se limitan a observar que esa disposición se promulgó antes de que en ningún informe del Órgano de Apelación se analizara el sentido de la palabra "supeditadas" tal como se utiliza en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

Los Estados Unidos se permiten asimismo añadir que el texto citado se refiere a la exportación como "condición" para el otorgamiento del estatuto de empresa pionera, y que de hecho puede exigirse a las empresas que exporten un determinado porcentaje de su producción para que se les reconozca ese estatuto, como se indica en la parte de la comunicación del Departamento de Comercio que las CE han omitido.[1] En esto se diferencia mucho de la Ley, con arreglo a la cual un contribuyente dado puede obtener ingresos excluidos mediante transacciones de exportación, pero no está obligado a exportar para obtener esos ingresos.

Pregunta 13

Una empresa con sede en Texas produce únicamente tractores agropecuarios y los vende directamente a dos clientes no vinculados. Un cliente está en California, el otro en Francia. La empresa obtiene los mismos beneficios de ambas transacciones. ¿Con respecto a cuál de esas transacciones puede la empresa acceder a las ventajas de la Ley de sustitución de las EVE? Sírvanse explicar por qué.

Respuesta

La empresa puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos tanto de las ventas al cliente de California como de las ventas al cliente de Francia. Como explicaron los Estados Unidos en respuesta a la pregunta 11 del Grupo Especial, la Ley permite a los fabricantes de mercancías estadounidenses obtener ingresos excluidos de las ventas a compradores nacionales, siempre que las mercancías de que se trate se utilicen fuera de los Estados Unidos. A condición de que los tractores se utilicen fuera de los Estados Unidos, la empresa puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos tanto de la venta al cliente de California como de la venta al cliente de Francia.

Esto puede suceder de varias formas. Por ejemplo, un cliente del Sur de California puede comprar tractores para utilizarlos en operaciones agropecuarios al otro lado de la frontera mexicana. La venta hipotética de los tractores por la empresa generaría en esas circunstancias ingresos excluidos con arreglo a la Ley, siempre que la empresa de Texas cumpliera las demás prescripciones de la Ley.

Pregunta 14

La misma empresa empieza después a producir tractores cortacésped. ¿En qué circunstancias puede usar ese producto para obtener otras ventajas con arreglo a la Ley?

Respuesta

La Ley ofrece a la empresa de Texas mucha flexibilidad para tomar decisiones en materia de producción. La empresa podría obtener ingresos extraterritoriales excluidos i) vendiendo o alquilando tractores producidos en los Estados Unidos, ii) vendiendo o alquilando tractores adquiridos a una empresa estadounidense vinculada o no vinculada que disponga de instalaciones de producción en el extranjero, iii) vendiendo o alquilando tractores producidos en virtud de un contrato de pedido con una empresa estadounidense vinculada o no vinculada que disponga de instalaciones de producción en el extranjero, iv) vendiendo o alquilando tractores adquiridos a una empresa manufacturera extranjera vinculada o no vinculada que haya hecho una opción de asimilación, v) vendiendo o alquilando tractores producidos en virtud de un acuerdo de pedido con una empresa manufacturera extranjera vinculada o no vinculada que haya hecho una opción de asimilación, o vi) estableciendo sus propias instalaciones de producción en el extranjero y vendiendo o alquilando tractores producidos en esas instalaciones.

[1] Desde un punto de vista técnico, cabe señalar que las CE no han citado el reglamento mismo, sino su preámbulo, donde se explica el reglamento y se responde a las observaciones presentadas por el público en general en el curso del procedimiento legislativo que desembocó en el reglamento.

En términos más generales, el que la empresa en cuestión fabrique tractores agropecuarios, tractores cortacésped o productos totalmente distintos carece de importancia.

Pregunta 15

¿Pueden los Estados Unidos explicar los objetivos/metas económicos, sociales, políticos o fiscales que se quieren alcanzar con la limitación del 50 por ciento del contenido extranjero?

Respuesta

Ni la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley, tal como figuran en los informes de los comités competentes del Congreso, enuncian la intención legislativa subyacente en la norma del 50 por ciento.

Pregunta 16

¿Qué efectos prevén los Estados Unidos que producirá la limitación del 50 por ciento del contenido extranjero?

Respuesta

No está claro lo que las CE quieren decir cuando hablan de "efectos" en esta pregunta. Además, no es adecuado hacer referencia a la disposición pertinente caracterizándola como "la limitación del 50 por ciento del contenido extranjero", porque no impone ninguna restricción general al contenido extranjero; los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" podrían consistir en un producto totalmente compuesto por contenido extranjero. En el contexto de las cuestiones planteadas por las CE con respecto a la norma del 50 por ciento, los Estados Unidos no prevén que ésta tenga el "efecto" de obligar a los contribuyentes a emplear productos nacionales con preferencia a los importados con objeto de obtener ingresos extraterritoriales.

Pregunta 17

¿Están los Estados Unidos de acuerdo en que cuando más del 50 por ciento del valor equitativo de un producto sea imputable a artículos y costos directos de la mano de obra en el sentido del artículo 943 a) 1) C) del IRC no todo ese 50 por ciento puede ser extranjero?

Respuesta

Véase la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 8 del Grupo Especial.

Pregunta 18

¿No significa esto que parte de ello debe tener su origen en los Estados Unidos?

Respuesta

En la medida en que el "ello" al que las CE hacen referencia sea artículos, la respuesta es "no". Véase la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 8 del Grupo Especial.

Pregunta 19

¿Cómo se aplica el Programa de sustitución de las EVE a la venta de productos agropecuarios producidos en el extranjero? ¿Cómo se aplica la limitación del contenido

extranjero a las cosechas en pie, las cosechas recién recogidas y los productos básicos agrícolas limpios y clasificados?

Respuesta

La Ley no contiene disposiciones especiales sobre productos agropecuarios.

En este sentido, parece que las CE opinan que las declaraciones hechas por los Estados Unidos en la fase inicial del presente procedimiento por lo que respecta a la definición de "bienes de exportación" y la aplicación de esa definición a los productos agropecuarios de algún modo significa que los Estados Unidos reconocen en el presente procedimiento que un producto agrícola producido en el extranjero nunca podría satisfacer el límite del 50 por ciento de determinado valor extranjero, por lo que la exclusión establecida en la Ley nunca se le podría aplicar. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 220 y 221. Naturalmente, en la declaración citada por las CE los Estados Unidos se limitaban a expresar su opinión de que, habida cuenta de las pautas previsibles en materia de origen de los insumos de los productores agropecuarios estadounidenses, era improbable que la definición de "bienes de exportación" en las disposiciones relativas a las EVE tuviera efectos prácticos.

Conviene, sin embargo, que quede claro que los Estados Unidos nunca han reconocido lo que las CE les atribuyen, y que la afirmación de las CE pasa por alto las diferencias entre la definición de los "bienes de exportación" en las disposiciones relativas a las EVE y la norma del 50 por ciento establecida en la Ley. Con arreglo a las disposiciones relativas a las EVE, uno de los criterios definitorios de los "bienes de exportación" era que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los bienes podía imputarse a importaciones. Sin embargo, con arreglo a la Ley, el criterio aplicable a los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" es que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de un producto puede imputarse a la suma de artículos extranjeros y mano de obra directa extranjera. Los Estados Unidos consideran que los productos agropecuarios producidos en el extranjero pueden satisfacer esa norma, y por tanto generar ingresos extraterritoriales excluidos.

Naturalmente, incumbe a las CE, como parte demandante, demostrar que los productos agropecuarios no podrían satisfacer la definición de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y las CE no han presentado ninguna prueba a este respecto. De todos modos, los Estados Unidos, aunque no están obligados a demostrar que las alegaciones de las CE no tienen fundamento, se permiten observar que los datos disponibles demuestran que los productos agropecuarios producidos en el extranjero podrían satisfacer la norma del 50 por ciento.

Por ejemplo, y con arreglo a los datos correspondientes a la producción estadounidense en 1999 facilitados por el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos, el "valor total bruto de la producción"[2] de habas de soja (en dólares por acre plantado) fue de 178 dólares EE.UU. El costo de las partidas que podrían justificadamente considerarse "artículos" (semillas, fertilizantes, mejoradores de suelos, estiércol y productos químicos) se cifró en 52,98 dólares. El costo de la mano de obra contratada y el costo de oportunidad de la mano de obra no pagada se cifró en 20,90 dólares. Por tanto, el costo total de los artículos y la mano de obra fue de 73,88 dólares, cifra muy inferior al 50 por ciento de 178 dólares. De hecho, esta cifra es inferior a la correspondiente a la partida de mayor costo, que era el costo de oportunidad de la tierra (precio de alquiler), cifrado en 77,66 dólares.

[2] El "valor bruto de la producción" puede no corresponder exactamente al "valor equitativo de mercado" tal como esta expresión se utiliza en la Ley, pero es la expresión más aproximada que se utiliza en los datos.

Naturalmente, estos son datos aportados por los Estados Unidos, pero no por ello más o menos representativos que los presuntos datos europeos presentados por las CE en los anexos de sus comunicaciones. Y, naturalmente, no está de más reiterar que la carga de la prueba incumbe a las CE y no a los Estados Unidos.

Pregunta 20

Los Estados Unidos aducen que la exclusión tributaria de los "ingresos extraterritoriales" está justificada como medida para evitar la doble imposición. Esto implica necesariamente que esos ingresos podrían gravarse en otros países. Por consiguiente, ¿convendrían los Estados Unidos en que otros países que no tengan tratados fiscales bilaterales con los Estados Unidos o los hayan denunciado podrían exigir a los exportadores estadounidenses que pagaran impuestos sobre los beneficios que obtuvieran de la exportación a sus territorios?

Respuesta

Como los Estados Unidos han explicado en sus anteriores comunicaciones al Grupo Especial, la Ley requiere que las transacciones que generen ingresos extraterritoriales tengan una serie de atributos extranjeros que creen un nexo con un régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses puedan verse sujetos al pago de impuestos en el extranjero.

Las transacciones que generan ingresos extraterritoriales son transacciones de mercancías que tienen que usarse, consumirse o enajenarse fuera de los Estados Unidos. Por tanto, los compradores de esas mercancías estarán normalmente fuera de los Estados Unidos, generalmente autorizarán o efectuarán el pago de las mercancías en otro país, y en muchos casos el título se transmitirá también en ese país. Además, deberán tener lugar en el extranjero actividades económicas de un nivel prescrito por lo que respecta a las funciones de venta y distribución vinculadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas. Esos atributos extranjeros pueden justificar que un régimen fiscal extranjero grave los beneficios obtenidos de ventas de mercancías por exportadores estadounidenses a clientes extranjeros. En su respuesta a la pregunta 12 del Grupo Especial, los Estados Unidos han dado varios ejemplos de regímenes fiscales extranjeros que podrían gravar los ingresos extraterritoriales obtenidos de las ventas de exportación.

En consecuencia, los Estados Unidos estiman que hay un riesgo significativo de doble imposición por lo que respecta a los ingresos extraterritoriales excluidos, razón por la cual la Ley prevé la compensación necesaria para esa categoría de ingresos procedentes del extranjero. La pregunta de si las jurisdicciones fiscales extranjeras *deberían* tratar de gravar los ingresos extraterritoriales es una pregunta que sería más adecuado dirigir a funcionarios extranjeros encargados de la política fiscal.

Pregunta 21

Si un productor estadounidense vende una mercancía directamente a un cliente en un tercer país, ¿proceden del extranjero los ingresos derivados de esa transacción?

Respuesta

Véase la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 45 del Grupo Especial.

Pregunta 22

¿Cómo puede la exención de esos ingresos ser una medida para evitar la doble imposición?

Respuesta

La exclusión de los ingresos extraterritoriales es una medida para evitar la doble imposición precisamente porque esos ingresos pueden estar sujetos al pago de impuestos en una jurisdicción extranjera. Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas 12 y 45 del Grupo Especial y a la pregunta 20 de las CE.

Pregunta 23

Si la Ley tiene por objeto evitar la doble imposición, ¿por qué existe la limitación del contenido extranjero?

Respuesta

El que la aplicación de la norma del 50 por ciento pueda restringir la clase de transacciones que produce ingresos extraterritoriales excluidos es irrelevante para determinar si la exclusión está englobada en el ámbito de aplicación de la nota 59. Como explicaron los Estados Unidos en respuesta a la pregunta 19 del Grupo Especial, no hay en la nota 59 nada que requiera que una medida para evitar la doble imposición resuelva total o exactamente el problema de la doble imposición. Dicho de otra manera, no es preciso que todos los ingresos que puedan ser objeto de doble imposición estén regulados por una medida específica para evitar la doble imposición a fin de que esa medida "tenga por objeto" evitar la doble imposición o esté incluida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59. Esto se observa más claramente en el uso de bonificaciones fiscales, que sólo se aplican a determinados impuestos extranjeros, e incluso cuando se aplican a menudo ofrecen una compensación incompleta.

En consecuencia, los Estados Unidos sostienen que la norma del 50 por ciento en nada afecta a la interpretación y aplicación de la nota 59.

Pregunta 24

A juicio de los Estados Unidos, ¿es compatible con el *Acuerdo SMC* el que un Miembro de la OMC ofrezca a sus empresas favorecidas el derecho a optar por un sistema más generoso de compensación de la doble imposición, al que no tienen acceso otros contribuyentes?

Respuesta

Los Estados Unidos no saben a qué se refieren las CE cuando hablan de "empresas favorecidas". Los Estados Unidos sostienen que la Ley no se aplica en modo alguno a un grupo de contribuyentes limitado o "favorecido".

De manera análoga, los Estados Unidos, aunque se complacen en observar que las CE reconocen una vez más las ventajas del método de exención, no creen que sea exacto decir que ese método constituye siempre "un sistema más generoso para evitar la doble imposición". En función de las circunstancias que rodean a un contribuyente en particular, puede haber casos en los que el uso del método de descuento sea más favorable para el contribuyente.

Si en realidad esa pregunta representa otro intento de las CE de alegar que no debe permitirse a los Estados Unidos que establezcan distintos mecanismos para evitar la doble imposición, los Estados Unidos observan que en los párrafos 35 a 38 de su Segunda Comunicación explicaron los motivos por los que los países pueden utilizar, y utilizan, métodos alternativos para evitar la doble imposición. Ésta es una práctica habitual y bien aceptada. En Francia, por ejemplo, con autorización del Ministerio de Economía y Hacienda, una empresa francesa puede optar por pagar impuestos sobre sus ingresos en todo el mundo y por obtener desgravaciones por sus pérdidas en todo el mundo. Por tanto, en el contexto de las subvenciones a la exportación, la utilización de métodos alternativos para evitar la doble imposición debe ser irrelevante, sobre todo cuando no se otorgan beneficios exclusivos o especiales únicamente a los exportadores.

A juicio de los Estados Unidos, la cuestión clave es que en los Estados Unidos no pueden concederse bonificaciones por el pago en el extranjero de impuestos sobre los ingresos excluidos. No hay, por tanto, un "sistema más generoso para evitar la doble imposición".

Pregunta 25

Según los Estados Unidos, ¿es compatible con el *Acuerdo SMC* el otorgar a las empresas favorecidas el doble de beneficios que los disponibles con arreglo al sistema establecido por el Miembro de que se trate para evitar la doble imposición por lo que respecta a determinados beneficiarios?

Respuesta

Véase la respuesta a la pregunta 24.

Pregunta 26

¿Contiene la legislación de los Estados Unidos normas para evitar la evasión destinadas a impedir la exclusión injustificada de los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en todos los casos en los que ningún otro país gravará esos ingresos y en los que por consiguiente no existe doble imposición? Las normas de la subparte F de los Estados Unidos tienen por objeto evitar el aplazamiento injustificado del pago de impuestos, pero ¿tienen previsto los Estados Unidos adoptar alguna norma para evitar posibles abusos de la Ley de sustitución de las EVE?

Respuesta

La Ley sí contiene algunas medidas para evitar la evasión fiscal. Por ejemplo, con arreglo al artículo 943 e) 1), las empresas extranjeras que opten por ser tratadas como empresas estadounidenses en aplicación de la Ley deberán renunciar a todos los beneficios derivados de los tratados. Si la empresa extranjera que opta por la asimilación pudiera invocar los beneficios derivados de los tratados concluidos por los Estados Unidos, podría alegar que seguía siendo residente en su jurisdicción original en virtud de la disposición de "desempate" del tratado, obteniendo así una exención para todos los ingresos regulados por el tratado. Esto obraría en contra de la finalidad misma de la opción de asimilación, que es equiparar todas las actividades manufactureras en el extranjero por lo que respecta al sistema fiscal estadounidense. Aunque las CE han expresado vivamente su oposición a esa norma, lo cierto es que está destinada a evitar la evasión fiscal y a impedir la doble imposición de los ingresos.

ANEXO F-5

OBSERVACIONES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE LAS RESPUESTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS A LAS PREGUNTAS FORMULADAS DESPUÉS DE LA REUNIÓN DEL GRUPO ESPECIAL

(3 de abril de 2001)

1. Las CE[1] consideran que el Grupo Especial conoce su posición sobre la mayoría de las cuestiones planteadas por los Estados Unidos en sus respuestas a las preguntas de las CE y del Grupo Especial después de la reunión de este último con las partes. Limitarán por ello sus comentarios a las siguientes observaciones sucintas sobre cuestiones en las que el Grupo Especial podría no haber comprendido claramente la posición de las CE, o en las que éstas consideran que un comentario por su parte podría ayudar al Grupo Especial.

1. Pertinencia de los antecedentes legislativos

2. Los Estados Unidos inician sus respuestas a las preguntas del Grupo Especial con algunas observaciones sobre los elementos de los antecedentes legislativos que las CE expusieron en su declaración final en la reunión del Grupo Especial.[2]

3. Los Estados Unidos aducen que sus tribunales no atribuyen gran importancia, al interpretar la legislación estadounidense, a las declaraciones hechas en el Congreso de los Estados Unidos, y que para discernir la voluntad del Congreso consideran más importantes los informes de sus comités. Concluyen afirmando que:

> Por tanto, cualquier especulación posterior del tipo que sugieren las CE con respecto a la intención del Congreso no será más que eso: una mera especulación jurídicamente irrelevante.[3]

4. Las CE se limitarán a recordar que no han invocado los antecedentes legislativos a efectos de interpretar la Ley de sustitución del régimen de las EVE. El texto de esa disposición es perfectamente claro. Las CE estaban respondiendo a la negativa de los Estados Unidos a contestar a una serie de preguntas sobre la *finalidad* que los Estados Unidos (no sólo el Congreso) perseguían al adoptar esa medida. (Los Estados Unidos han invocado una supuesta finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE al alegar en su defensa que "el examen parlamentario en curso influyó en su contenido".[4])

5. Los Estados Unidos alegan que no saben por qué la Ley de sustitución del régimen de las EVE contiene una limitación del contenido extranjero, por qué los productos cuya oferta escasea no pueden acceder a las ventajas que la Ley ofrece, y por qué una supuesta medida para evitar la doble imposición sólo se aplica a productos con un contenido extranjero limitado "no destinados a uso

[1] En interés de la concisión, las Comunidades Europeas abrevian su propio nombre como CE. Solicitan, sin embargo, que en el informe del Grupo Especial se utilice la expresión "Comunidades Europeas".

[2] Declaración final de las CE en la reunión del Grupo Especial, párrafos 3 a 9 y CE - Pruebas documentales 16 a 19.

[3] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las CE, observaciones preliminares.

[4] Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 24 y 25.

final en los Estados Unidos".[5] Los antecedentes legislativos demuestran que en realidad los Estados Unidos eran conscientes de los motivos por los que esas disposiciones se copiaron del régimen relativo a las EVE o se insertaron en el Programa de sustitución de las EVE.

2. Afirmaciones erróneas de los Estados Unidos sobre la Ley de sustitución del régimen de las EVE

6. Los Estados Unidos han hecho algunas alegaciones fácticas falsas en relación a su Ley de sustitución del régimen de las EVE. Sorprende mucho a las CE que hagan tal cosa en una etapa tan avanzada del procedimiento.

7. En el párrafo 51 de sus respuestas a las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos afirman que:

> … los ingresos extraterritoriales excluidos serían ingresos procedentes del extranjero con arreglo a las normas estadounidenses sobre origen de los insumos, como se establece en los artículos 862(a)(4) y 863(b) del IRC.

Del mismo modo, los Estados Unidos alegan, en el párrafo 60, que:

> La exclusión de los ingresos extraterritoriales, sin embargo, está limitada a los ingresos procedentes del extranjero que se generan cuando se vender o arriendan bienes para uso fuera de los Estados Unidos, porque los Estados Unidos han decidido no ceder jurisdicción tributaria primaria sobre ingresos originarios de los Estados Unidos.

8. Puede demostrarse que esas declaraciones son falsas y contradicen las que los Estados Unidos hicieron en el curso de la reunión con el Grupo Especial.[6] Las CE se consideran obligadas a explicar por qué motivo los ingresos procedentes del extranjero y los ingresos extraterritoriales son conceptos que no guardan ninguna relación.

9. Los ingresos extraterritoriales son una nueva creación de la Ley de sustitución del régimen de las EVE. El concepto de ingresos procedentes del extranjero está bien establecido en la legislación fiscal estadounidense como medio para determinar la jurisdicción fiscal primaria a efectos de las disposiciones legales destinadas a eliminar o al menos mitigar la doble imposición. Por consiguiente, una empresa extranjera está por lo general sujeta a tributación en los Estados Unidos sobre sus ingresos originarios de los Estados Unidos, pero no sobre sus ingresos procedentes del extranjero.[7] Las empresas estadounidenses, aunque están sujetas al pago de impuestos sobre sus ingresos en todo el mundo, normalmente pueden obtener bonificaciones por los impuestos pagados en el extranjero basadas en la parte de sus ingresos originada fuera de los Estados Unidos.[8]

---

[5] Como se observa en los párrafos 3 a 9 de la declaración final de las CE a la reunión del Grupo Especial y se confirma en las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas 2, 3, 4, 6, 7, 15 y 16 de las CE.

[6] En su respuesta oral a lo que se convirtió en la pregunta 21 de las CE a los Estados Unidos, éstos respondieron (correctamente) y reiteraron varias veces que el origen de los ingresos en nada afecta a la determinación de los ingresos extraterritoriales. En sus respuestas escritas, los Estados Unidos evitan responder a esta pregunta.

[7] IRC, artículos 881 y 882 (CE - Prueba documental 21).

[8] IRC, artículo 904 (CE - Prueba documental 21).

10. Los ingresos extraterritoriales podrían proceder en su totalidad de los Estados Unidos, proceder en su totalidad del extranjero o una combinación de ambas cosas. Si un producto se fabricara en los Estados Unidos y después su fabricante lo vendiera a otra parte para su utilización fuera de los Estados Unidos en una transacción en la que el título se transmitiera del fabricante al comprador dentro de los Estados Unidos, los ingresos obtenidos por el fabricante procederían en su totalidad de los Estados Unidos. A la inversa, si el producto fuera fabricado y vendido en Europa por una empresa estadounidense o una empresa extranjera que optara por la asimilación, los ingresos obtenidos por el fabricante procederían en su totalidad de fuera de los Estados Unidos. Como caso intermedio, si el producto estuviera manufacturado en los Estados Unidos pero se vendiera en una transacción en la que el título se transmitiera al comprador fuera de los Estados Unidos, la transacción produciría una combinación de ingresos procedentes de los Estados Unidos e ingresos procedentes del extranjero. En las tres hipótesis se producirían los mismos ingresos extraterritoriales, siempre que se cumplieran las demás prescripciones de la Ley.

3. Existencia de una subvención - definición de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como reducción de los ingresos gravables

11. En su pregunta 7, el Grupo Especial pidió a los Estados Unidos que hicieran observaciones sobre la definición de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas en el nuevo artículo 941(a)(1) del IRC como "la cuantía de ingresos brutos que, si se excluyera, daría lugar a una reducción de la base imponible del contribuyente para esa transacción".

12. En la práctica, esa formulación convierte una reducción dada de la base imponible en una reducción equivalente de los ingresos brutos. La explicación que dan los Estados Unidos al respecto es reveladora. Afirman que[9]:

> Sin embargo, como los ingresos extraterritoriales excluidos están excluidos de la base imponible en los Estados Unidos, la Ley no permite deducciones imputables a esos ingresos. Esto presenta un problema de cálculo: ¿cómo pueden eliminarse las deducciones no autorizadas si la cantidad excluida se basa en los ingresos brutos, que no comprenden ninguna deducción? El problema se resuelve primero calculando los ingresos gravables, después suprimiendo las deducciones imputables a ingresos extraterritoriales excluidos, y finalmente calculando en cifras brutas la cantidad resultante para convertirla en una exclusión de los ingresos brutos mediante la atribución de cualquier deducción imputable a la cuantía de ingresos gravables.

13. En otras palabras, esa formulación es necesaria porque los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos, por lo que los ingresos gravables tienen que "convertirse en cifras brutas" para que los gastos se puedan deducir correctamente. Los Estados Unidos hacen referencia a la explicación que figura en los antecedentes legislativos:

> A fin de calcular la cuantía que está excluida de los ingresos brutos, los ingresos gravables deben determinarse y después "convertirse en cifras brutas" teniendo en cuenta los gastos imputables con objeto de llegar a la cifra exacta de ingresos brutos.[10]

---

[9] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 12.

[10] Los Estados Unidos hacen referencia al Informe del Senado en la EE.UU. - Prueba documental 2, página 12.

14. La explicación de los Estados Unidos demuestra que éstos están excluyendo del pago de impuestos una parte de una categoría de ingresos. Normalmente, los gastos guardan relación con un tipo de ingresos o son consecuencia de las actividades necesarias para producir esos ingresos. La razón por la que se plantea un "problema de cálculo" es que los Estados Unidos sólo excluyen de tributación una parte de una "categoría" de ingresos propiamente dicha.

15. La "exclusión" establecida por el Programa de sustitución de las EVE es de hecho una fracción, derivada de una fórmula, de un tipo o categoría de ingresos. Analizando el ejemplo que figura en el informe del Comité a que hacen referencia los Estados Unidos, parece que los "ingresos de comercio exterior" constituyen la mejor medida de los ingresos derivados de la venta de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas realmente gravables. De hecho, el IRC define los "ingresos de comercio exterior" como "los ingresos gravables del contribuyente imputables a las entradas brutas de comercio exterior del contribuyente".[11] En el ejemplo, esa cifra es 100 dólares. Sin embargo, la exclusión en el ejemplo es de 60 dólares. Por tanto, el IRC no excluye todos los ingresos imputables a una actividad económica definida ni renuncia a su jurisdicción sobre ellos.

16. Por consiguiente, la respuesta de los Estados Unidos a esta pregunta simplemente pone de relieve que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no pueden considerarse como una verdadera categoría de ingresos.

4. ¿Podrían otros países gravar los ingresos extraterritoriales?

17. El Grupo Especial hizo la siguiente pregunta a los Estados Unidos (pregunta 12):

> Cuando los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas son manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro de los Estados Unidos por una empresa estadounidense o un particular establecido permanentemente en los Estados Unidos, y esa empresa o particular no mantienen ningún establecimiento permanente fuera de los Estados Unidos, ¿hay casos en que los ingresos extraterritoriales obtenidos de la venta de esos bienes pueden gravarse en un país distinto de los Estados Unidos?

18. Los Estados Unidos responden remitiéndose a la legislación de seis países, el Brasil, Chile, Malasia, Panamá, Taiwán y Arabia Saudita, que según ellos no aplican el concepto de "establecimiento permanente" como base para la tributación de los ingresos. Las afirmaciones de los Estados Unidos son inexactas. Hasta en las citas parciales de los documentos de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal[12] puede observarse que en muchos de los países mencionados por los Estados Unidos se aplican normas basadas en el concepto de "establecimiento permanente" o en un concepto análogo para regular la tributación de los beneficios comerciales de las empresas extranjeras. Por ejemplo:

- Brasil: con arreglo a la legislación brasileña, las empresas extranjeras pagan impuestos sobre los ingresos obtenidos por intermedio de sucursales o agencias. En lo tocante a las primeras, conforme al apartado 4.04 de la EE.UU. - Prueba documental 24, por lo general se entiende que las sucursales están registradas (es decir, que son oficinas "permanentes" o, en otras palabras, "lugares fijos de negocios" por medio de los cuales una empresa extranjera realiza transacciones comerciales). Por tanto, una sucursal está englobada en el concepto de establecimiento permanente

[11] Artículo 941(b) del IRC.

[12] EE.UU. - Pruebas documentales 24 a 29.

consagrado en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. En lo tocante a las agencias, las disposiciones que figuran en el tercer párrafo del apartado 4.05 se basan claramente en el párrafo 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. Con arreglo al Modelo de Convenio de la OCDE, un "agente dependiente" es un "establecimiento permanente".

Además, en el apartado 4.06 (comercio directo) se indica que: "los pagos por mercancías importadas a vendedores no residentes no están sujetos al impuesto sobre la renta, ya que los productos importados no proceden del Brasil".

- Chile: en el apartado 4.04 de la EE.UU. - Prueba documental 25 se afirma que "la administración fiscal ha declarado que *no puede considerarse* que una empresa extranjera que actúe en Chile por intermedio de una persona que no sea un representante con facultades para concluir contratos y que simplemente establece contactos y facilita información sobre posibles clientes *tiene un establecimiento permanente* en Chile" (cursiva añadida). Este texto es muy parecido al del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. En el mismo apartado (4.04) se afirma también que "los ingresos en Chile de agencias, sucursales y otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile se establecen …" También este texto sugiere claramente que Chile aplica criterios idénticos o muy parecidos a los del Modelo de Convenio de la OCDE.

- Malasia: en el apartado 11.3 de la EE.UU. - Prueba documental 26 se indica que: "En los tratados de doble imposición concertados por Malasia generalmente se usa la definición de establecimiento permanente del Modelo OCDE."

19. Más fundamentalmente, las CE se permiten señalar que:

- Los Estados Unidos no han identificado ningún problema de doble imposición con esos países o con ningún otro que el Programa de sustitución de las EVE tenga por objeto resolver. Simplemente sugieren que hay una posibilidad teórica de que se produzca doble imposición.

- De la descripción de esos regímenes fiscales y los anexos hecha por los Estados Unidos se desprende claramente que esos seis países sólo gravan los *ingresos de origen nacional* de las empresas extranjeras.

20. Aunque sea cierto que algunos países no se apoyan en un concepto claramente identificable de "establecimiento permanente" como base para la tributación, es evidente que ningún país trata de gravar los ingresos procedentes del extranjero de las empresas extranjeras. Los países sólo tratan de gravar los *ingresos de origen nacional* de las empresas extranjeras.

21. Por consiguiente, lo que hay que determinar es si los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas de los exportadores estadounidenses serían considerados ingresos de origen nacional por otros países.

22. La Ley de sustitución del régimen de las EVE excluye del pago de impuestos estadounidenses ingresos que jamás serían considerados ingresos de origen nacional en ningún otro país, porque no derivan de actividades o procesos económicos realizados en otro país. Las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero del Programa de sustitución de las EVE simplemente requieren una cantidad mínima de *costos en el extranjero*, y no de *ingresos en el extranjero*. Los países gravan los *ingresos* derivados de las actividades, y en ningún caso los *costos*.

23. Los Estados Unidos no han identificado ningún país del mundo que grave los ingresos de los exportadores extranjeros simplemente porque vendan productos a clientes en su territorio e incurran en algunos gastos mínimos en su territorio. Que las CE sepan, todos los países gravan únicamente los ingresos de origen nacional de las empresas extranjeras, y para ello es necesario que esos ingresos *se produzcan* en sus territorios, sin que sea suficiente que se incurra en algunos gastos en esos territorios.

24. En la práctica, los Estados Unidos están invitando a los Miembros de la OMC a imponer un nuevo tipo de impuesto a las importaciones, requiriendo a los exportadores extranjeros que paguen en sus territorios impuestos sobre los beneficios que obtengan de la exportación a esos territorios.

25. Por último, las CE reiteran que no se apoyan en el Modelo de Convenio de la OCDE para colmar una "laguna" en la nota 59 de pie de página, como alegan los Estados Unidos[13], sino simplemente como prueba de la práctica internacional. De hecho, las CE y los Estados Unidos están de acuerdo en que el Modelo de Convenio de la OCDE sólo es pertinente como prueba de una práctica fiscal de carácter internacional. La referencia al concepto de "establecimiento permanente" como base para la tributación de los ingresos comerciales es pertinente en cuanto representa:

- una descripción de la manera en que la mayoría de los países con sistemas tributarios desarrollados convienen en distribuir la autoridad tributaria;

- una demostración de que para que se considere que los ingresos proceden de un país, es decir, que tienen su origen en ese país, y para que sean gravables cuando son obtenidos por extranjeros, tiene que haber una presencia comercial mediante la cual se obtengan los ingresos;

- el reconocimiento de que *en la práctica* los países no pueden recaudar impuestos sobre los ingresos de empresas extranjeras si no hay una presencia física duradera que permita percibirlos y contra la cual puedan dirigirse los procedimientos para velar por la observancia.

5. La utilización de otros medios para evitar la doble imposición

26. En su respuesta a la pregunta 16 del Grupo Especial, los Estados Unidos aducen que otros países han establecido distintos mecanismos para evitar la doble imposición.

27. Las CE no están en condiciones de comentar si los regímenes fiscales de otros países en efecto establecen, y en qué medida lo hacen, mecanismos para evitar la doble imposición.

28. Las CE se limitan a observar que el permitir a ciertas empresas que escojan entre distintos mecanismos para evitar la doble imposición implica que se han dejado de recaudar ingresos que en otro caso se percibirían, por lo que constituye una subvención con arreglo al artículo 1 del *Acuerdo SMC*, al menos cuando esto se permite transacción por transacción, ya que puede darse por sentado que las empresas aprovecharán esa posibilidad para reducir sus cargas fiscales en una forma a la que no tienen acceso otras empresas.

29. El elemento de subvención del Programa de sustitución de las EVE, aunque se aceptara como mecanismo para evitar la doble imposición, se manifiesta aún más claramente como consecuencia de otra característica, el hecho de no estar limitado a los ingresos procedentes del extranjero. Con arreglo a las disposiciones fiscales generales de los Estados Unidos, los contribuyentes estadounidenses sólo pueden obtener compensación por sus ingresos procedentes del extranjero.[14]

[13] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 92.

[14] Artículo 904(a) del IRC (CE - Prueba documental 21).

El Programa de sustitución de las EVE permite lo que presuntamente constituye una compensación de la doble imposición tanto para los ingresos procedentes del extranjero como para los de origen nacional. Esto es una ventaja de la que no goza ningún otro contribuyente estadounidense, por la cual se dejan de recaudar ingresos y que está supeditada a los resultados de exportación.

30. La posibilidad de compensar la doble imposición de los ingresos de origen nacional en virtud del Programa de sustitución de las EVE tampoco está justificada en virtud de la última frase de la nota 59 de pie de página. En primer lugar, esa ventaja no es una "exención, remisión o aplazamiento de impuestos". En segundo lugar, la última frase de la nota 59 de pie de página se limita expresamente a las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los *impuestos procedentes del extranjero*.

31. Como comentario final sobre esta Sección, las CE rechazan formalmente, una vez más[15], la observación de los Estados Unidos, en su respuesta a la pregunta 24 de las CE[16], de que les "complace … observar que las CE reconocen una vez más las ventajas del método de exención …". Para que quede claro, las CE reconocen que cada sistema tiene sus ventajas para los contribuyentes y las autoridades fiscales en distintas circunstancias. No reconocen, sin embargo, que el uno o el otro ofrezca por sí mismo ventajas para las exportaciones.

6. El sentido de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"

32. Las CE ya han expuesto su opinión sobre el sentido de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en la nota 59 de pie de página, pero se permiten hacer dos observaciones sobre la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 15 del Grupo Especial.

33. En primer lugar, los Estados Unidos remiten al Grupo Especial[17] a la utilización de esa expresión en la nota 6 de pie de página del artículo XIV del AGCS, que en su último párrafo estipula que:

> Los términos o conceptos fiscales que figuran en el apartado d) del artículo XIV y en esta nota a pie de página se determinan según las definiciones y conceptos fiscales, o las definiciones y conceptos equivalentes o similares, contenidas en la legislación nacional del Miembro que adopte la medida.

34. Los Estados Unidos tratan de aprovechar este texto para afirmar que[18]:

> Un aspecto clave de la nota 6 de pie de página a los efectos de la presente diferencia es que la frase final establece que los términos fiscales utilizados en el texto pertinente no tienen un sentido universalmente acordado. Por tanto, la frase final indica que los negociadores del AGCS quisieron ofrecer la flexibilidad suficiente para abarcar los diversos casos en los que puede considerarse que los ingresos son "originarios" de un Miembro.

---

[15] Véanse también las respuestas de las CE a las preguntas 23 y 35 del Grupo Especial (especialmente los párrafos 56 y 94).

[16] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las CE, párrafo 39.

[17] Los Estados Unidos también remiten al Grupo Especial al uso de la palabra "fuente" en el Acuerdo sobre las MIC. Como este Acuerdo no se refiere a los ingresos ni a la tributación, las CE no creen que aporte nada a la utilización de esa palabra en los acuerdos de protección del comercio citados por las CE; todos ellos simplemente demuestran que la palabra "fuente" tiene un sentido similar al de la palabra "origen".

[18] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 45.

35. Las CE no están de acuerdo en que ese texto refleje el deseo de ofrecer flexibilidad en el sentido que los Estados Unidos desean, es decir, el de que la expresión "ingresos procedentes del extranjero" puede significar lo que cada vez resulte más conveniente. Atribuye, por el contrario, un sentido *preciso* a los términos y conceptos fiscales, concretamente el utilizado en el sistema fiscal del Miembro de que se trate.

36. Las CE no creen que el hecho de que algo se afirme expresamente en uno de los acuerdos de la OMC signifique necesariamente que lo mismo debe considerarse aplicable a otros acuerdos. En el caso de la nota 6 de pie de página del AGCS era preciso actuar con especial cautela, debido a las distintas cuestiones que en ella se abordaban, derivadas de las características especiales del comercio de servicios.

37. No obstante, si el criterio reflejado en la última frase de la nota 6 de pie de página del artículo XIV del AGCS se aplicara a la nota 59 de pie de página del *Acuerdo SMC*, el Programa de sustitución de las EVE no estaría englobado en su ámbito de aplicación, porque las ventajas que otorga no están limitadas a los ingresos procedentes del extranjero en el sentido que se da a esa expresión en el sistema fiscal estadounidense.

38. Al parecer, los Estados Unidos no han entendido el inciso iv) de la nota 6 de pie de página del articulo XIV del AGCS.[19] Este inciso parece referirse a las medidas para velar por la recaudación de los impuestos aplicables a los ingresos de los *consumidores* que procedan de fuentes que se hallen en el territorio del Miembro. No respalda la aparente opinión de los Estados Unidos de que la "fuente" de los ingresos puede ser el lugar donde se encuentre el cliente.[20]

39. Igualmente irrelevante es el argumento de los Estados Unidos de que se debe dar a la palabra "procedentes" un sentido más "amplio" en la nota 59 de pie de página a fin de que abarque las distintas formas en que pueden generarse ingresos pasivos. La nota 59 de pie de página, al figurar en el párrafo e), se refiere a las exenciones fiscales, etc. que estén "relacionadas específicamente con las exportaciones". Por consiguiente, se aplica a los ingresos derivados del comercio de mercancías, y no a los "ingresos pasivos".

40. En segundo lugar, los Estados Unidos hacen referencia a la utilización de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" por el Órgano de Apelación en el procedimiento original. Los Estados Unidos falsean el informe del Órgano de Apelación.

41. El Órgano de Apelación no "aplicó la expresión ampliamente"; se refería claramente a los ingresos generados en el extranjero. Además, aunque no se refirió expresamente al sentido de la expresión en el sistema fiscal objeto de examen, no excluyó esa interpretación. De hecho, en otra parte del informe, el Órgano de Apelación afirmó que:

> También coincidimos con el Grupo Especial en que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión.[21]

---

[19] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 46.

[20] Los Estados Unidos también citan, sin comentarios, los incisos i) y vi) de la nota. Tampoco el inciso i) justifica la teoría de los Estados Unidos, ya que, por el contrario, se refiere simplemente al lugar donde tienen su origen los ingresos, respaldando así la opinión de las CE sobre la palabra "fuente". El inciso vi) no hace referencia alguna a esa palabra.

[21] Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

7. El argumento de los Estados Unidos basado en la especificidad

42. En respuesta a las preguntas 20 y 21 del Grupo Especial, y en particular al hecho de que con arreglo a la interpretación del artículo 1 del *Acuerdo SMC* propugnada por los Estados Unidos la exclusión de todos los ingresos de exportación de los ingresos brutos, y por ello del pago de impuestos, no constituiría una subvención, los Estados Unidos inventan, como argumento alternativo, una novedosa teoría en virtud de la cual una exclusión de determinados ingresos de los "ingresos brutos" (o de una noción equivalente) se convertiría en subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* si fuera específica en el sentido del artículo 2 del mismo Acuerdo.[22]

43. Las CE consideran que ese argumento está totalmente desencaminado, porque el *Acuerdo SMC* dispone claramente que la cuestión de la especificidad sólo se plantea cuando se ha establecido la existencia de una subvención.

44. Por lo demás, el argumento tampoco tiene sentido, ya que en virtud del párrafo 3 del artículo 2 del *Acuerdo SMC*, todas las subvenciones comprendidas en las disposiciones del artículo 3 **se considerarán** específicas. Por consiguiente, no justifica el Programa de sustitución de las EVE.

45. En la práctica, lo que los Estados Unidos proponen es que se haga una excepción a lo dispuesto en el artículo 3 del *Acuerdo SMC* con respecto a las subvenciones prohibidas que no son específicas en el sentido de los párrafos 1 y 2 del artículo 2 del Acuerdo. No hay para ello fundamento alguno en el texto del Acuerdo, que de hecho dice precisamente lo contrario. En cualquier caso, las CE no están de acuerdo en que las subvenciones de sustitución de las EVE no son específicas.

8. La demostración por las CE del efecto de la norma del 50 por ciento (pregunta 8)

46. La pregunta 8 del Grupo Especial a los Estados Unidos dice así:

> Las Comunidades Europeas afirman que para que los ingresos extraterritoriales puedan excluirse de tributación, "deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de otros insumos (no artículos ni mano de obra directa) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, el justo valor de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías".[23] ¿Es correcta esta caracterización de la Ley? En caso contrario, ¿podrían los Estados Unidos indicar lo que consideran constituye la descripción correcta?

47. Aparte de repetir su opinión de que las CE sólo lograrán su objetivo si demuestran que la Ley contiene una prescripción positiva de utilizar artículos estadounidenses[24], los Estados Unidos se limitan a alegar que las afirmaciones de las CE son inexactas porque[25]:

> … el desglose algebraico de las CE no refleja la distinción que la Ley hace entre los componentes de mano de obra extranjera y mano de obra estadounidense.

---

[22] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 63.

[23] El Grupo Especial remitió a los Estados Unidos a la Primera comunicación de las CE, párrafo 112.

[24] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 17.

[25] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 16 y 18 (cita del párrafo 18).

48. Esto se debe sencillamente a que las CE presupusieron, para simplificar, que no habría costos directos de mano de obra estadounidense en la producción extranjera.

49. Los Estados Unidos no han respondido a la solicitud del Grupo Especial de que hagan su propia descripción de los efectos de la Ley. Una descripción más compleja de los efectos de la Ley que tenga en cuenta todos los aspectos de la crítica de los Estados Unidos es fácilmente formulable, como indicaron las CE en la reunión con el Grupo Especial. Basta con dividir el componente que representa los costos directos de la mano de obra en dos partes, B1, que representa la mano de obra directa estadounidense, y B2, que representa la mano de obra directa extranjera. Seguidamente, el párrafo 112 de la primera comunicación escrita de las CE puede modificarse como a continuación se indica:

> Dado que A2 + **B2** no puede superar el 50 por ciento del PV (es decir A2 + **B2** debe ser = o < PV/2), entonces matemáticamente,
>
> A1+**B1**+C+D debe constituir por lo menos el 50 por ciento de PV (es decir A1+**B1**+C+D debe ser = o > PV/2, lo que puede expresarse como A1 = o > PV/2-C-D-**B1**). Esto significa que A1 será positivo cuando PV/2 sea > C+D+**B1**.
>
> En otras palabras, deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de **la mano de obra estadounidense (B1)** y otros insumos (no artículos ni mano de obra directa) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, del valor equitativo de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías.[26]

50. Con esa corrección, la descripción de los efectos de la Ley hecha por las CE satisface la única crítica formulada por los Estados Unidos. Por consiguiente, podrá utilizarse también para demostrar en qué circunstancias la Ley requiere el empleo de artículos estadounidenses en la producción en los Estados Unidos de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

9. Supeditación a la exportación

51. En su primera comunicación escrita, las CE analizaron con bastante detalle el sentido de las palabras "exportar" o "exportación" en el *Acuerdo SMC*.[27] Las CE trataron de ir más allá de la definición del diccionario, alegando que la definición "enviar (especialmente mercancías) a otro país" no ayudaba mucho, es decir, no solucionaba totalmente la cuestión.

52. En su pregunta 10, el Grupo Especial invitó a los Estados Unidos a referirse a esta cuestión. Los Estados Unidos no han intentado analizarla, pero afirman que:

> Los Estados Unidos opinan que las CE acertaron con la definición la primera vez, cuando se atuvieron a la definición del diccionario: "enviar (especialmente mercancías) a otro país".[28]

53. Las CE no creen que esto pueda constituir una definición exhaustiva de la palabra "exportar" en el *Acuerdo SMC* o en el Acuerdo sobre la OMC. Sin embargo, pueden al menos aceptar que tal

[26] La negrita indica cambios de la descripción original para tener en cuenta las críticas de los Estados Unidos.

[27] Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 85 a 92.

[28] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 21.

vez no sea necesario que el Grupo Especial examine todos los matices de esa expresión a los efectos del presente asunto.

54. Dado que para tener acceso al Programa de sustitución de las EVE las transacciones en las que intervengan mercancías producidas en los Estados Unidos no deben estar destinadas "a uso final en los Estados Unidos", se sigue que esas mercancías tendrán que cruzar la frontera de los Estados Unidos para que la transacción reúna las condiciones establecidas.

55. Conscientes de que esto naturalmente significa que las mercancías tienen que enviarse a otro país, los Estados Unidos alegan, en respuesta a la siguiente pregunta del Grupo Especial, la pregunta 11, que la exportación puede no ser siempre necesaria, ya que un barco de pesca podría no estar destinado a uso final en los Estados Unidos aunque nunca llegara a un país extranjero.

56. Merece la pena señalar que los Estados Unidos no son capaces de afirmar definitivamente que una transacción de esa naturaleza se beneficiaría del Programa de sustitución de las EVE cuando señalan que:

> … el alcance exacto de esas normas será objeto de los reglamentos que se prevé publicar en el futuro.[29]

57. Pero aun en el caso de que los Estados Unidos adoptaran normas que permitieran que las transacciones de barcos de pesca y objetos similares se beneficiaran del Programa de sustitución de las EVE, y aunque se aceptara que esas transacciones no son "exportaciones", lo cierto es que las mercancías destinadas a uso en el territorio de un país (la inmensa mayoría de las mercancías) tendrían que exportarse, en el sentido de enviarse a otro país, para beneficiarse del Programa de sustitución de las EVE. Por lo que respecta a esas mercancías, el Programa de sustitución de las EVE está, incluso sobre la base de la definición de los Estados Unidos, supeditado a los resultados de exportación.

58. Los otros argumentos de los Estados Unidos relacionados con estas cuestiones se refieren a mercancías que pueden regresar a los Estados Unidos tras ser exportadas, en el sentido de enviadas a otro país, como las aeronaves y los neumáticos montados en automóviles producidos en el extranjero.

59. Las CE se permiten señalar que el Grupo Especial no tiene por qué ocuparse de esos ejemplos si adopta la simple definición de exportación propugnada por los Estados Unidos. El ser enviadas a otro país es en cualquier caso una condición que esas mercancías deben satisfacer para que el Programa de sustitución de las EVE pueda aplicarse.

60. Las CE señalan a la atención del Grupo Especial una última cuestión que simplifica el debate sobre este asunto. Concretamente, que la obligación de no "estar destinados a uso final en los Estados Unidos" establecida en las disposiciones relativas a las EVE y contenida en la definición de los "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es en todos sus aspectos materiales idéntica a la definición de "bienes de exportación" en el Programa EVE.[30]

61. Por tanto, el Programa de sustitución de las EVE está tan supeditado a la exportación como lo estaba el Programa EVE.

---

[29] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 22.

[30] Véase el cuadro comparativo en el párrafo 160 de la Primera comunicación escrita de las CE.

10. La aplicabilidad del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 a las prescripciones de contenido local contenidas en las medidas de carácter fiscal

62. En su respuesta a la pregunta 18 del Grupo Especial, los Estados Unidos opinan que las disposiciones sobre el impuesto sobre la renta no están englobadas en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

63. El párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se refiere a las leyes, reglamentos o prescripciones que afecten a la venta, la compra y el uso de productos en el mercado interior. Sin embargo, no especifica, y por ello no determina, dónde deben publicarse las prescripciones (incluidas las de carácter legislativo) para quedar englobadas en su prohibición.

64. Como indicaron en su primera comunicación escrita, las CE no impugnan en virtud del párrafo 4 del artículo III las ventajas fiscales, sino simplemente una de las condiciones para obtenerlas (la limitación del contenido extranjero).

65. En el pasaje del informe del Grupo Especial sobre el asunto *Indonesia - Automóviles* al que hacen referencia los Estados Unidos, esta cuestión se analiza correctamente, sin que ello pueda considerarse como *obiter dictum*. El Grupo Especial estaba obligado a evaluar el sentido y el alcance del artículo III con objeto de analizar la defensa de Indonesia, basada en ese artículo en su conjunto.

66. Si la norma en la que figura la prescripción relativa al contenido local fuera pertinente para decidir si está englobada en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III, sería muy fácil eludir la prohibición de conceder ventajas a los productos nacionales establecida en esa disposición.

67. Como recordaron las CE en la audiencia, las subvenciones que contienen una condición relativa al contenido local sí han sido objeto de examen en el marco del párrafo 4 del artículo III.[31] La posibilidad de realizar ese examen no se ha discutido ni limitado. Los Estados Unidos incluso reconocen en su respuesta que ha habido casos en los que se han hecho alegaciones contra ventajas relacionadas con *impuestos sobre la renta*.

68. Los Estados Unidos tratan de restar importancia a esa práctica refiriéndose a los antecedentes de elaboración del GATT de 1947. Aun en el caso de que esos antecedentes pudieran ser pertinentes a la vista de una prohibición clara y no matizada en el texto del párrafo 4 del artículo III[32], y aun en el caso de que los antecedentes de elaboración del GATT de 1947 significaran lo que sostienen los Estados Unidos, ello no quiere decir que esos antecedentes sean pertinentes para interpretar el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. El GATT de 1994 se negoció cuando ya se había establecido alguna práctica -incluidos los casos que los propios Estados Unidos señalan ahora a la atención del Grupo Especial- por lo que respecta a las alegaciones en virtud del párrafo 4 del artículo III contra subvenciones y medidas relativas al impuesto sobre la renta. Las CE se permiten añadir que en el asunto *Estados Unidos - Impuestos sobre los automóviles*[33] el Grupo Especial

[31] *CE - Proteínas destinadas a la alimentación animal* (véase la respuesta de las CE a la pregunta 32 del Grupo Especial).

[32] El artículo 32 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* establece que:

"Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para *confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31*, o para *determinar* el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:
a) *Deje ambiguo u oscuro el sentido*; o
b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable". (Cursiva añadida.)

[33] DS31/R, 11 de octubre de 1994.

examinó una medida estadounidense (la prescripción "CAFE"), que no se refería a productos, ya que era una sanción impuesta a personas (empresas). Esta diferencia, que comenzó el 20 de mayo de 1992, contribuye a su vez a demostrar que no se consideraba que el párrafo 4 del artículo III estuviera limitado a las medidas que afectaran directamente a los productos, en la medida en que éstas consagraban "prescripciones" que favorecían la venta, compra o uso de productos nacionales.

69. A la luz de la práctica recordada por el Grupo Especial en su pregunta, por las CE y por los Estados Unidos, es evidente que si los redactores de los acuerdos de la Ronda Uruguay sabían que esas interpretaciones eran posibles y hubieran tenido la intención de limitar el alcance del párrafo 4 del artículo III, habrían podido hacerlo, por ejemplo adjuntando como anexo un *Entendimiento* relativo a esa disposición específica. El texto y la nota del apartado d) del artículo XIV del AGCS, citados también por los Estados Unidos, demuestran asimismo que los redactores establecieron disposiciones específicas para regular los impuestos directos cuando quisieron hacerlo.

70. No hay, por tanto, razón alguna en virtud de la cual la prohibición no matizada establecida en el párrafo 4 del artículo III no abarcaría otras medidas relacionadas directamente con las personas, como las subvenciones de impuestos directos, en la medida en que éstas consagran una "prescripción" que favorece el empleo de productos nacionales.

11. Aplicabilidad del Programa de sustitución de las EVE a la producción agrícola

71. Las CE han aducido que el Programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida, con independencia de su aplicación a las mercancías producidas en el extranjero. Las CE han aducido asimismo que el supuesto método alternativo para obtener la subvención, es decir, la producción en el extranjero, está también supeditado a la exportación. Las CE han aducido que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a las mercancías producidas en el extranjero está sujeta a una norma del 50 por ciento que en muchos casos conlleva la necesidad de exportar de los Estados Unidos.

72. En lo tocante a la agricultura, las características inherentes de la producción agrícola, y en particular la de los productos básicos, suponen nuevos obstáculos para que los productos agrícolas procedentes del extranjero reúnan las condiciones establecidas en el Programa de sustitución de las EVE. De hecho, el ejemplo expuesto por los Estados Unidos ilustra perfectamente la posición de las CE.

73. En la pregunta 19, las CE preguntaron en qué forma se aplicaba el Programa de sustitución de las EVE a los productos agrícolas procedentes del extranjero. Los Estados Unidos no han hecho indicaciones específicas (lo que no es sorprendente, ya que no han ofrecido ninguna pauta por lo que respecta a la manera en que aplicarán la norma del 50 por ciento). Han dado un ejemplo, utilizando datos estadounidenses, cuya finalidad expresa es demostrar que los productos agrícolas procedentes del extranjero pueden reunir las condiciones establecidas para los ingresos de comercio exterior y beneficiarse de la subvención ampliada de sustitución de las EVE.

74. Aunque se aceptaran sin más[34], la metodología y los datos utilizados por los Estados Unidos ponen claramente de relieve los obstáculos que dificultan que los productos agrícolas procedentes del extranjero se beneficien del Programa. Un examen más completo de la serie de datos del Departamento de Agricultura de los Estados Unidos citados por lo que respecta a la producción estadounidense de habas de soja revela inmediatamente que, sobre la base de la aplicación exacta de la metodología estadounidense, la limitación del 50 por ciento del valor imputable a "artículos" y

[34] Las CE no procederán a analizar la metodología utilizada por los Estados Unidos, ya que consideran que en la presente etapa un examen del ejemplo presentado por los Estados Unidos basta por sí mismo para ilustrar la posición de las CE.

mano de obra se alcanzó y superó en varias regiones de los Estados Unidos tanto en 1998 como en 1999. En 1999, por ejemplo, los artículos + la mano de obra > 50 por ciento en las regiones estadounidenses denominadas *Southern Seaboard* (76,59 por ciento) y *Mississippi Portal*[35] (59,9 por ciento). En 1998 se superó el 50 por ciento en las regiones denominadas *Eastern Uplands* (57,27 por ciento) y *Mississippi Portal* (52,6 por ciento).[36]

75. También es extremadamente revelador el hecho de que los mismos productores, para los mismos productos y en la misma región de los Estados Unidos, pudieran hipotéticamente reunir un año las condiciones establecidas para la exención y el año siguiente superar con mucho el límite del 50 por ciento. En una región, *Southern Seaboard*, los artículos y la mano de obra saltaron del 43 por ciento del valor de producción en 1998 al 76 por ciento en 1999.

76. En la serie de datos del Departamento de Agricultura se observan pautas análogas por lo que respecta a otros productos. En lo tocante al trigo, por ejemplo, los datos correspondientes a los Estados Unidos en su conjunto revelan que entre 1998 y 1999 la proporción de los factores identificados pasó del 45,56 por ciento al 50,44 por ciento. En lo tocante a zonas específicas, la proporción fue siempre superior al 50 por ciento en la región *Basin and Range* (54,97 por ciento en 1998 y 53,43 por ciento en 1999), en la región *Heartland* (57,7 por ciento en 1998 y 56,5 por ciento en 1999) y en la región *Southern Seaboard* (83,7 por ciento en 1998 y 87,6 por ciento en 1999). Fue superior al 50 por ciento en la región *Fruitful Rim* (50,08 por ciento) en 1998, y en la región *Northern Great Plains* (50,49 por ciento) en 1999.[37]

---

[35] Estas son regiones delimitadas por el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos.

[36] En el párrafo 29 de su respuesta a la pregunta 19 de las CE, los Estados Unidos aducen seguidamente (cursiva añadida):

> con arreglo a los datos correspondientes a la producción estadounidense en 1999 facilitados por el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos, el "valor total bruto de la producción" de habas de soja (en dólares por acre plantado) fue de 178 dólares EE.UU. El costo de las partidas que podrían justificadamente considerarse "artículos" (semillas, fertilizantes, mejoradores de suelos, estiércol y productos químicos) se cifró en 52,98 dólares. El costo de la mano de obra contratada y el costo de oportunidad de la mano de obra no pagada se cifró en 20,90 dólares. *Por tanto, el costo total de los artículos y la mano de obra fue de 73,88 dólares, cifra muy inferior al 50 por ciento de 178 dólares*.

Para los "artículos" (semillas, fertilizantes, acondicionadores del suelo, estiércol y productos químicos) y la "mano de obra" las CE han utilizado los mismos factores identificados por los Estados Unidos y el mismo valor bruto de producción expresado en dólares por acre plantado.

<u>*Eastern Uplands*</u>:

1998: "artículos" + mano de obra = 100,43 dólares; valor de producción = 175,36 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 57,27

<u>*Southern Seaboard*</u>:

1998: "artículos" + mano de obra = 94,29 dólares; valor de producción = 217,20 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 43,4

1999: "artículos" + mano de obra = 92,65 dólares; valor de producción = 120,96 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 76,59

<u>*Mississippi Portal*</u>

1998: "artículos" + mano de obra = 75,51 dólares; valor de producción = 143,50 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 52,6

1999: "artículos" + mano de obra = 72,40 dólares; valor de producción = 120,75 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 59,9

[37] <u>Datos correspondientes al conjunto de los Estados Unidos</u>:

77. Por consiguiente, los casos en que los factores identificados por los Estados Unidos superan el 50 por ciento son muy comunes incluso con arreglo a los datos citados por los Estados Unidos. La proporción real de los factores pertinentes puede variar de una a otra región de un mismo país y, es más, de año a año en la misma región. La serie de datos presentada por los Estados Unidos pone así de manifiesto otro obstáculo para la aplicación del Programa a los productos agrícolas procedentes del extranjero: la imposibilidad en que se ven los productores de prever con alguna certeza si podrán tener acceso a la exención.

78. Naturalmente, el quid de la cuestión es la variación de los precios. Esto es una característica inherente de la producción agrícola. Es bien sabido que los precios de los productos agrícolas son extremadamente volátiles y guardan poca o ninguna relación con las variaciones de los costos.[38]

79. La consecuencia práctica de esto último es que los productores no pueden estar seguros de alcanzar sus objetivos en materia de costos para acceder al Programa de sustitución de las EVE, ya que normalmente el precio final no se conocerá hasta después de haberse incurrido en los gastos.

1998: "artículos" + mano de obra = 50,55 dólares; valor de producción = 110,95 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 45,56

1999: "artículos" + mano de obra = 48,04 dólares; valor de producción = 95,23 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 50,44

Región *Basin and Range*:

1998: "artículos" + mano de obra = 87,19 dólares; valor de producción = 158,6 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 54,97

1999: "artículos" + mano de obra = 82,74 dólares; valor de producción = 154,84 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 53,43

Región *Heartland*:

1998: "artículos" + mano de obra = 72,73 dólares; valor de producción = 125,97 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 57,7

1999: "artículos" + mano de obra = 68,28 dólares; valor de producción = 120,69 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 56,5

Southern Seaboard:

1998: "artículos" + mano de obra = 92,33 dólares; valor de producción = 110,25 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 83,7

1999: "artículos" + mano de obra = 89,30 dólares; valor de producción = 101,91 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 87,6

Fruitful Rim:

1998: "artículos" + mano de obra = 84,87 dólares; valor de producción = 169,44 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 50,08

Northern Great Plains

1999: "artículos" + mano de obra = 42,76 dólares; valor de producción = 84,69 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 50,49.

[38] Sin apartarse de los datos del Departamento de Agricultura citados por los Estados Unidos, el valor bruto de producción de las habas de soja fue en 1999 un 37 por ciento inferior al nivel de 1997 y un 21 por ciento inferior al nivel de 1998. El aumento del porcentaje arriba citado de los factores pertinentes identificados por los Estados Unidos en la producción de habas de soja en la región *Southern Seaboard*, del 43,4 por ciento en 1998 al 76 por ciento, estuvo de hecho acompañado por una disminución de los costos de esos factores.

80. El ejemplo presentado por los Estados Unidos sirve como demostración de lo alegado por las CE, ya que los precios y los costos varían no sólo por regiones dentro del mismo país sino también con el paso del tiempo. Aunque en algunas zonas y/o en algunos momentos un productor puede llegar a creer que su producto agrícola procedente del extranjero reuniría tal vez las condiciones establecidas, nunca lo sabrá con certeza, debido a las características inherentes de la producción agrícola, como la relación entre los costos y los precios agrícolas. En consecuencia, los contribuyentes harán bien en recurrir a la producción estadounidense si quieren acceder a las ventajas del Programa de sustitución de las EVE.

12. Las prescripciones relativas a los procesos en el extranjero

81. La pregunta 42 del Grupo Especial a los Estados Unidos se refiere a las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE.[39]

82. Hasta esta etapa del procedimiento, las CE no habían dedicado mucha atención a las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero, limitándose a observar que no guardaban relación alguna con la cuantía de ingresos excluidos.[40] Los Estados Unidos, por su parte, tampoco han hecho muchas referencias a las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero, y no han negado que no guardan relación alguna con la cuantía de los ingresos excluidos.

83. La aseveración de las CE que tal vez haya dado lugar a la pregunta del Grupo Especial fue parte de su declaración final en la reunión con el Grupo Especial[41]:

> … la prescripción relativa a los procesos económicos en el extranjero de la Ley de sustitución de las EVE se basa en un criterio de costo porcentual, y puede satisfacerse sin realizar ninguna actividad fuera de los Estados Unidos. En este contexto es igualmente importante tener en cuenta que los contribuyentes estadounidenses que quieran acceder a la subvención pueden encargar a terceros independientes todas las actividades que haya que realizar fuera de los Estados Unidos, si hubiera que realizar alguna.

84. A la luz de la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 42 del Grupo Especial, y por si éste lo estimara pertinente, las CE expondrán seguidamente con más detalle sus opiniones sobre las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

85. Las citadas prescripciones, que ahora figuran en el artículo 942(b) del IRC, no son materialmente distintas de las prescripciones correspondientes del Programa EVE que figuran en el artículo 924(d) del IRC, y son más simbólicas que sustantivas. El informe del Comité de Conferencias se refiere específicamente a las normas relativas a los procesos económicos en el

---

[39] La pregunta 42 dice así:

> ¿Es correcta la afirmación de las CE de que las prescripciones en materia de "procesos económicos en el extranjero" establecidas en el artículo 942(b) de la Ley pueden satisfacerse aun en el caso de que las funciones se hayan realizado en la práctica dentro de los Estados Unidos? Sírvanse explicar.

[40] Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 59, y Segunda comunicación escrita de las CE, párrafo 220.

[41] Párrafo 28.

extranjero como una de las esferas en las que las disposiciones relativas a las EVE existentes siguen siendo aplicables hasta que se publiquen otras normas en el marco de la nueva ley.[42]

86. Las disposiciones reglamentarias relativas a las EVE estipulan que:

> Cualquier persona, nacional o extranjera, y relacionada o no relacionada con la EVE, podrá realizar cualquier actividad necesaria para satisfacer lo dispuesto en el presente artículo, siempre que la actividad se realice de conformidad con un contrato para la realización de esa actividad por cuenta de la EVE.[43]
>
> Y que:
>
> Si la EVE no incurre en gastos directos con respecto a una categoría en particular, esa categoría no se tendrá en cuenta a efectos de determinar la satisfacción del criterio del 50 por ciento o el 85 por ciento, según proceda, de costos directos en el extranjero. Si se incurre en cualquier cantidad de gastos directos con respecto a una categoría en particular, esa categoría se tendrá en cuenta a los efectos del criterio relativo a los costos directos en el extranjero.[44]

87. Por tanto, aunque los costos no pueden ser literalmente nulos, sí pueden ser pequeños. Si se satisface la prueba del 85 por ciento con respecto a cualesquiera dos de las categorías establecidas en el artículo 942(b)(3) del IRC, la prescripción del artículo 942(b)(2)(B) quedaría satisfecha aunque los costos correspondientes a cada una de esas dos categorías fueran mínimos.

88. Por ejemplo, una empresa estadounidense podría satisfacer la prescripción relativa a los costos directos en el extranjero por lo que respecta a los costos publicitarios poniendo un anuncio en un periódico comercial extranjero. Evidentemente, el incurrir en un costo de esta naturaleza no haría que los ingresos obtenidos de una venta del producto anunciado fueran ingresos procedentes del extranjero.

89. En uno de los tratados dedicados a las EVE se afirma que:

> Algunos exportadores satisfacen la prescripción en materia de costos de publicidad insertando en un periódico comercial extranjero un anuncio anual que incluye todos los productos de exportación comercializados. Aunque los costos directos en el extranjero asignados a cada transacción de exportación serán mínimos, ello no impedirá que la EVE satisfaga la prueba relativa a esos costos. Si no hay gastos de promoción de ventas en el mercado interior imputables a los bienes de exportación …, esta actividad satisfará la categoría de costos directos de publicidad y promoción de ventas por lo que respecta a esos productos.[45]

90. Las disposiciones reglamentarias facilitan aún más la satisfacción de esta prueba, porque estipulan que:

---

[42] Explicación técnica del Comité Mixto de Tributación, 1º de noviembre de 2000, página 22 (CE - Prueba documental 5A).

[43] Reglamento, artículo 1.924 (d)-1(b)(1).

[44] Reglamento, artículo 1.924 (d)-1(d)(1).

[45] BNA *Tax Management Portfolio*, Nº 934, *Foreign Sales Corporation*, A-29 (1998).

> Los costos derivados de la inserción de anuncios en publicaciones en los Estados Unidos no se tratan como costos directos aunque la publicación tenga también una edición extranjera en inglés.[46]

91. Las CE se permiten asimismo recordar al Grupo Especial que con arreglo al Programa EVE los contribuyentes cuyas entradas brutas de comercio exterior no superen los 5 millones de dólares EE.UU. en cualquier ejercicio fiscal no están obligados a incurrir ningún gasto derivado de "procesos económicos en el extranjero".[47]

92. Para ver más claramente hasta qué punto las prescripciones relativas a los procesos económicos en el extranjero son mínimas en la práctica, el Grupo Especial tal vez desee tener en cuenta las explicaciones facilitadas en el procedimiento original, incluida la CE - Prueba documental 31.

[46] Reglamento, artículo 1.924 (e)-1(a)(iii)(C).

[47] Artículo 942(c)(1) del IRC.

ANEXO F-6

OBSERVACIONES DE LOS ESTADOS UNIDOS SOBRE LAS RESPUESTAS DE LAS CE A LAS PREGUNTAS DEL GRUPO ESPECIAL

Pregunta 1

En la sección 3.2.5 de su primera comunicación, las Comunidades Europeas opinan que el Programa de sustitución de las EVE da lugar a dos subvenciones diferenciadas: la "subvención básica de sustitución de las EVE" y la "subvención ampliada de sustitución de las EVE".

- **¿Significa esto que las CE piden al Grupo Especial que dicte dos resoluciones distintas, una para cada una de las presuntas subvenciones?**
- **¿Consideran las CE que la aplicación de una parte distinta del Programa de sustitución de las EVE puede implicar distintos tipos de subvenciones con arreglo al *Acuerdo SMC*?**
- **Sírvanse identificar la parte pertinente de la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("la Ley") que regula esas dos presuntas subvenciones "diferenciadas".**
- **¿Creen las CE que la condición de una subvención con arreglo al *Acuerdo SMC* está determinada por las circunstancias jurídicas específicas en las que se otorga en cada caso?**

Respuesta

1. Por lo que respecta a la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos remiten al Grupo Especial a su propia respuesta[1], y reiteran que sólo hay una exclusión, aplicable a distintos tipos de transacciones extranjeras. Para expresar con más exactitud la primera frase del párrafo 2 de las respuestas de las CE, cabe afirmar que "hay una exclusión única que abarca situaciones distintas".

2. En este sentido, los esfuerzos que las CE están dispuestas a hacer para dividir la Ley en dos partes se ponen de manifiesto en el párrafo 3 de sus respuestas, donde afirman que la "asimilación" es una condición de lo que denominan "subvención ampliada de sustitución de las EVE". Naturalmente, las CE tienen buen cuidado de omitir el hecho de que una sucursal en el extranjero de una empresa estadounidense puede obtener la "subvención ampliada" sin necesidad alguna de "asimilación".

3. También en el párrafo 3, las CE insinúan que en el marco de la "subvención ampliada" "*a menudo* será necesario utilizar artículos estadounidenses" (cursiva añadida). Naturalmente, las CE no han presentado prueba alguna que fundamente la aseveración de que será necesario usar artículos estadounidenses "a menudo". Las CE no han presentado una sola prueba de que esa necesidad se planteará en la práctica.

4. Por último, en el segundo apartado del párrafo 4 de las respuestas de las CE, éstas reiteran el argumento citado por los Estados Unidos en el párrafo 84 de sus propias respuestas a las preguntas del Grupo Especial. Los Estados Unidos remiten al Grupo Especial a los párrafos 80 a 87 de las respuestas de los Estados Unidos, donde se explica que las CE tratan de solucionar a su favor esta diferencia en formas contradictorias, es decir, primero alegando que impugnan la Ley en su totalidad, pero seguidamente tratando de dividir la Ley en presuntas subvenciones separadas.

[1] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 121 a 124; véase también *ibid.*, párrafos 67 a 75 y 80 a 87.

Pregunta 2

Las Comunidades Europeas alegan que el Programa de sustitución de las EVE está supeditado *de facto* a la exportación, por lo que es contrario al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.[2] Sírvanse explicar en qué modo esa disposición en sí misma -que, con arreglo a sus propios términos, al menos en el caso de las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, no se aplica a las transacciones que tengan lugar antes del 1º de enero de 2002- puede constituir una infracción *de facto* del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. ¿Pueden las CE citar algún informe del GATT/OMC en el que se constate que una disposición constituye en sí misma una infracción *de facto* de *alguna* obligación asumida en el marco del Acuerdo GATT/OMC?

Respuesta

5. Por lo que respecta al párrafo 8 de la respuesta de las CE a la pregunta 2 y a la afirmación de las CE de que "el criterio de supeditación es el mismo tanto si la subvención existe *de facto* como si existe *de jure*", los Estados Unidos reiteran que a lo largo de todo este asunto las CE han hecho caso omiso del sentido del término "supeditadas" tal como lo ha interpretado el Órgano de Apelación. Las decisiones pertinentes del Órgano de Apelación se analizan en los párrafos 109 y 110 de la primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, que los Estados Unidos reproducen a continuación para facilitar la labor del Grupo Especial:

> 109. Según el Órgano de Apelación, el "término fundamental" del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es "supeditadas". El Órgano de Apelación ha explicado que el sentido corriente del término "supeditadas" es "condicionadas a" o "dependientes para su existencia de algo". Por tanto, una subvención a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es una subvención que obliga a sus receptores a exportar si quieren obtenerla. O, en palabras del Órgano de Apelación, "sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación".
>
> 110. No basta con que una subvención se otorgue por la mera expectativa de que dé pie a otras exportaciones o a exportaciones nuevas; el otorgamiento de la subvención tiene que estar en sí mismo condicionado a los resultados de exportación. En palabras del Órgano de Apelación, "*No* basta con demostrar únicamente que el gobierno que otorgó la subvención *previó* que daría lugar a exportaciones. La prohibición contenida en el párrafo 1 a) del artículo 3 se aplica a las subvenciones que están *supeditadas* a los resultados de exportación. Una subvención puede muy bien otorgarse sabiendo o previendo que dará lugar a exportaciones. Sin embargo, esto no basta por sí solo porque por sí solo no es prueba de que la concesión de la subvención esté *vinculada a* la previsión de la exportación. (Se omiten las notas.)

6. En contraste, el criterio aplicado por las CE para determinar la supeditación a la exportación en el presente asunto hace caso omiso de las enseñanzas aplicables del Órgano de Apelación. La Ley, en sí misma, permite claramente al contribuyente obtener ingresos extraterritoriales sin exportar, por lo que no puede considerarse "condicionada" o "vinculada a" la exportación, o "dependiente de ella". Como se indica más arriba en relación con la respuesta de las CE a la pregunta 1, las CE, en un esfuerzo por eludir las enseñanzas del Órgano de Apelación, escinden inaceptablemente la exclusión establecida por la Ley en dos exclusiones separadas.

[2] Primera comunicación de las CE, párrafo 145.

7. Por lo que respecta al párrafo 11 de la respuesta de las CE, si lo que éstas en realidad están haciendo es alegar alternativamente la supeditación *de facto* a la exportación, lo cierto es que no han presentado absolutamente ninguna prueba para fundamentar tal alegación. Es significativo que las CE ni siquiera citen alguna prueba que hayan presentado y que pudiera fundamentar una alegación de supeditación *de facto* a la exportación.

Pregunta 3

Las Comunidades Europeas afirman que "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".[3] ¿Significa esto que las CE opinan que las medidas que satisfacen lo prescrito en la última frase de la nota 59 de pie de página son "medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" con arreglo a la nota 5 del *Acuerdo SMC*?

Respuesta

8. La afirmación de las CE, en su respuesta a la pregunta 3, de que la nota 59 de pie de página no es sino un recordatorio o advertencia de que las medidas para evitar la doble imposición no son subvenciones no puede aceptarse. En primer lugar, si esa hubiera sido la intención de los redactores, éstos habrían insertado la nota 59 de pie de página en el artículo 1, como hicieron con respecto a la exención de los impuestos indirectos.[4]

9. En segundo lugar, la respuesta de las CE a la pregunta 3 es incompatible con su anterior posición en esta diferencia. Anteriormente, las CE sostuvieron que la "última frase de la nota de pie de página 59 puede orientar la interpretación del párrafo e) de un modo más estricto que cualquiera otra interpretación que podría prevalecer en su ausencia".[5] Esto, traducido, significa que las CE reconocen que la quinta frase de la nota 59 de pie de página matiza el alcance del párrafo e). Los Estados Unidos se referirán de nuevo a la nota 59 de pie de página en sus comentarios sobre la respuesta de las CE a la pregunta 45.

Pregunta 5

Sírvanse proporcionar más aclaraciones sobre el contenido del párrafo 227 de la segunda comunicación de las CE.

Respuesta

10. Las CE no explican debidamente por qué consideran que los ingresos extraterritoriales obtenidos en una transacción totalmente extranjera no son ingresos procedentes del extranjero, y simplemente se remiten a un ejemplo en el cual una empresa estadounidense distribuye productos fabricados en el extranjero. En ese ejemplo se generarían ingresos extraterritoriales si la empresa estadounidense distribuyera productos fabricados en el extranjero a compradores extranjeros o para uso en el extranjero. De hecho, este ejemplo conllevaría, casi con toda seguridad, la distribución fuera de los Estados Unidos. No está claro por qué esas actividades serían "de origen nacional" o entrañarían alguna actividad de exportación.

[3] Segunda comunicación de las CE, párrafo 181.

[4] Véase EVE (Órgano de Apelación), párrafo 93.

[5] EVE (Grupo Especial), párrafo 4.949.

Pregunta 13

Por lo que respecta a la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y el párrafo e) del Anexo I, ¿sería posible que una determinada medida no estuviera englobada en el ámbito de aplicación del segundo, pero sí en el del primero, y viceversa?

Respuesta

11. A juicio de los Estados Unidos, las CE no han respondido a la pregunta del Grupo Especial, que tenía por objeto determinar si el criterio de "supeditación" es más estricto en el párrafo e) que en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

12. Los Estados Unidos observan asimismo que el ejemplo dado por las CE en el primer apartado del párrafo 26 es inexacto. Los Estados Unidos no saben a qué se refieren las CE cuando hablan de "promoción de las exportaciones", pero en el caso de las "empresas navieras" cabe señalar que éstas prestan un servicio. Por tanto, si una exención fiscal constituyera una subvención para empresas navieras, esa subvención en ningún caso estaría sujeta al *Acuerdo SMC*.

Pregunta 14

El Grupo Especial es perfectamente consciente de que la compatibilidad con la OMC de los regímenes reguladores del impuesto sobre la renta de los países europeos trasciende su mandato para este asunto. En el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos, éstos exponen ejemplos de unos pocos sistemas tributarios europeos que "evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones".[6] Entre esos sistemas, ¿hay alguno que excluya los ingresos extranjeros del ámbito de los ingresos gravables en las siguientes condiciones:

i) que los bienes en venta de los que derivan los ingresos estén destinados a uso final fuera del país (y no se vendan para consumo final en ese país);

ii) que el contenido extranjero de esos mismos bienes no sea superior a un determinado porcentaje de su valor equitativo de mercado?

Respuesta

13. Los Estados Unidos remiten al Grupo Especial a la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 14 y a nuestras observaciones sobre la respuesta de las CE a la pregunta 23. A juicio de los Estados Unidos, no puede discutirse seriamente que los regímenes fiscales europeos gravan las exportaciones más favorablemente que las transacciones internas.

14. Con respecto al párrafo 28 de la respuesta de las CE a la pregunta 14, los Estados Unidos no han aducido que "la expresión 'ingresos procedentes del extranjero' debe interpretarse ampliamente, de modo que signifique ingresos de exportación". Los Estados Unidos simplemente han aducido que las transacciones de exportación son un tipo de transacción extranjera que normalmente genera ingresos procedentes del extranjero. En relación con la carga de la prueba, cabe señalar que las CE no han demostrado que los tipos de transacciones de las que pueden derivar ingresos excluidos en virtud de la Ley no tienen un componente de "ingresos procedentes del extranjero", ni que la Ley de algún modo excluya los ingresos de origen nacional.

[6] Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 97.

Pregunta 15

¿Se utilizan las expresiones "ingresos procedentes del extranjero", "origen extranjero" u "origen" en alguna disposición de un acuerdo de la OMC que no sea el *Acuerdo SMC*? ¿Qué pautas, si las hubiera, pueden extraerse del *Acuerdo SMC* o de otros Acuerdos de la OMC por lo que respecta al sentido de esas expresiones?

Respuesta

15. Los Estados Unidos observan lo que el Grupo Especial probablemente ha determinado por sí mismo: que, con respecto a la pregunta del Grupo Especial relativa a la utilización de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, las CE, en lugar de responder, procedieron a realizar un examen, aparentemente irrelevante, de los *Casos de legislación fiscal*. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 15.

Pregunta 16

Las Comunidades Europeas alegan que[7]: "Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una *opción* a la que no tienen acceso otros agentes. Esa ventaja adicional sería también una subvención. Esta *compensación excesiva* e injustificada es también una subvención".

(Para las CE): Sírvanse hacer un análisis textual de la manera en que la presunta *ventaja adicional* y la *compensación excesiva* constituyen subvenciones con arreglo al artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

(Para los Estados Unidos): ¿Cómo responden los Estados Unidos a esta alegación?

Respuesta

16. Los Estados Unidos se complacen en observar que las CE, en su respuesta a esta pregunta, parecen haber abandonado su engañoso argumento de que la posibilidad de optar entre el uso de bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero y la exclusión constituye de algún modo una subvención. Ese argumento no es creíble, dado que: 1) el Convenio OCDE considera aceptable utilizar descuentos, exenciones o ambos métodos para evitar la doble imposición[8], 2) las CE han reconocido anteriormente que la mayoría de los países utiliza una combinación de métodos para evitar la doble imposición[9], y 3) algunos Estados miembros de las CE, como Francia, admiten esa opción.[10]

17. Los Estados Unidos reiteran asimismo que tanto la Ley como sus antecedentes legislativos ponen de manifiesto que no existe lo que las CE denominan "doble compensación de la doble imposición". Las bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero no pueden aplicarse a los

[7] Segunda comunicación de las CE, párrafos 221 y 222.

[8] Véase la Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 181.

[9] Véase la Declaración oral de los Estados Unidos, párrafo 141, donde se cita CE - Prueba documental 2, página 2 (EE.UU.-5).

[10] Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 52.

ingresos extraterritoriales excluidos.[11] Como ya han explicado los Estados Unidos, la Ley no ofrece ventajas especiales a una clase privilegiada de contribuyentes. En lugar de ello, se limita a establecer una forma alternativa de compensación de la doble imposición ampliamente accesible para los contribuyentes. La existencia de una alternativa en este contexto no se diferencia en nada de opciones análogas establecidas en sistemas fiscales de distintas partes del mundo. La inclusión del método de exención en la Ley será en sí misma problemática con arreglo a las normas de la OMC o no lo será. Sostener, como sugieren las CE que la Ley puede ser una subvención a la exportación prohibida porque establece un mecanismo de compensación alternativo -aunque ese método no sea por lo demás objetable- es necesariamente un error.

Pregunta 17

Aparentemente, las CE aducen que puede existir una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando una determinada medida ofrece a los productores nacionales un "incentivo" para exportar.[12] En ese mismo sentido, las CE aducen que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohibe la supeditación al contenido local en cualquier grado, [y que] no hay en el *Acuerdo SMC* ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas".[13]

> **(Para las CE): ¿Cómo podría fundamentarse ese argumento mediante un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 conforme al artículo 31 de la *Convención de Viena*? ¿Pueden las Comunidades Europeas citar algún informe del Órgano de Apelación o de un Grupo Especial en el que la palabra "incentivo" se haya utilizado expresamente en el contexto del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* o el párrafo 4 del artículo XVI del GATT?**
>
> **(Para los Estados Unidos): ¿Llevaría un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 a concluir que el argumento de las CE arriba citado carece de fundamento? En caso afirmativo, ¿por qué y cómo? ¿Entienden los Estados Unidos que hay una norma *de minimis* para las subvenciones prohibidas en el *Acuerdo SMC*? En caso afirmativo, ¿cuáles son los límites cualitativos o cuantitativos de esa norma? ¿Es el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*[14] pertinente por lo que respecta a esta pregunta? Sírvanse razonar sus respuestas.**

Respuesta

18. En lo tocante al párrafo 43 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos consideran que son las CE quienes han hecho una interpretación selectiva que no atribuye sentido a todas las palabras utilizadas en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por razones que se han expuesto anteriormente, las CE hacen caso omiso del sentido de la palabra "supeditadas". De manera

[11] Véase el artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 114(c)-(d) del IRC (EE.UU.-1); *Informe del Senado*, página 2 (EE.UU.-2); *Informe de la Cámara*, página 10 (EE.UU.-3); Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 26; Segunda comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 36 a 38; y Declaración oral de los Estados Unidos, párrafos 148 a 151.

[12] Véase la Primera comunicación de las CE, párrafo 165.

[13] Segunda comunicación de las CE, párrafo 160.

[14] WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

análoga, la interpretación que las CE hacen de las palabras "productos nacionales con preferencia a los importados" no se basa en el sentido corriente de las palabras utilizadas, y la conclusión que las CE sacan de esas palabras ya ha sido rechazada por el Órgano de Apelación.[15]

19. En lo tocante al párrafo 44 de la respuesta de las CE, éstas citan la afirmación del Órgano de Apelación de que el párrafo 4 del artículo III "también aborda medidas que favorecen el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".[16] De ello las CE sacan aparentemente la conclusión de que el Órgano de Apelación ha constatado que el criterio aplicable al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es el "otorgamiento de un trato de favor" a los productos nacionales.

20. Esto es un típico *non sequitur*. Una medida que esté "supeditada" al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 "favorecería" a los productos nacionales, pero esto no significa que el criterio aplicable al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se transforme de "supeditadas" a "favorables". Además, la frase que en el informe sobre el asunto *Canadá - Automóviles* sigue inmediatamente a la citada por las CE dice así: "con todo, tanto el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 como el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* son aplicables a medidas que requieren el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".[17] La norma del 50 por ciento no "requiere" el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

Pregunta 23

Las CE aducen que para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos la exportación es una condición para obtener los beneficios que el programa ofrece para esas mercancías[18], y que por tanto existe una subvención a la exportación. Supóngase que existe una exclusión tributaria para todos los ingresos procedentes del extranjero basada en la aplicación de un sistema territorial puro. ¿No sería la exportación también en ese caso una condición para que los propietarios de mercancías producidas en el país obtuvieran la exclusión? ¿Significa esto que la aplicación de un sistema territorial puro entrañaría también una subvención a la exportación? Sírvanse explicar.

Respuesta

21. Las CE sostienen que en los sistemas territoriales las transacciones de exportación se gravan del mismo modo que las que no son de exportación.[19] Esto es falso.

[15] Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 53 a 57.

[16] Como cuestión técnica, los Estados Unidos observan que las CE se abstuvieron de indicar que habían añadido a la cita un subrayado que no existía en el original.

[17] *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 140 (subrayado añadido).

[18] Comunicación de réplica de las CE, párrafo 102.

[19] Respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 54. Los Estados Unidos señalan respetuosamente asimismo que la pregunta del Grupo Especial se basa en un premisa falsa; en efecto, en el mundo real no hay sistemas territoriales "puros". De hecho, como los Estados Unidos ya han demostrado, las exenciones territoriales aplicadas por varios Estados miembros de las CE están todas sujetas a diversas matizaciones y condiciones. Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 96.

22. Para que un contribuyente obtenga ingresos excluidos en virtud de un sistema territorial, deberá exportar las mercancías a una jurisdicción extranjera. Lo que suceda a las mercancías después de su exportación carece de importancia. Algunas pueden reimportarse en la jurisdicción nacional en una venta "de ida y vuelta" para consumo en el mercado nacional.[20] Otras pueden venderse por intermedio de la sucursal o la filial del contribuyente en el extranjero para su consumo en un mercado extranjero. Sin embargo, y con independencia de su destino final, para que el contribuyente obtenga ingresos exentos es preciso que las mercancías *primero se exporten* a la sucursal o filial del contribuyente en el extranjero.

23. Cuando las mercancías se exportan -lo cual, reiteramos, es imprescindible para que tengan acceso a la exención-, se gravan más favorablemente que las ventas en el mercado interior comparables, como reconocen las CE: "El otorgamiento a las ventas de exportación por medio de una filial de distribución extranjera de un trato más favorable que el concedido a las ventas en el mercado interior puede deberse a que el país extranjero aplica un tipo fiscal más bajo (pero no se da cuando el tipo fiscal extranjero es más alto)".[21] Por consiguiente, la defensa que las CE hacen de la utilización por sus Estados miembros del método de exención territorial choca frontalmente con su ataque a la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley.

24. El intento de las CE de tratar las actividades de filiales extranjeras relacionadas con la exportación como actividades *que no son de exportación* no es una novedad. El Grupo Especial encargado del asunto *Casos de legislación fiscal* no se dejó engañar por la misma distinción artificial que las CE tratan de hacer ahora. Como indica en relación con estas cuestiones un destacado especialista:

> Dado que los tres demandados europeos habían optado por no invocar la defensa basada en la fijación de precios a dos niveles [al amparo del artículo XVI del GATT], el único aspecto real de las tres refutaciones era si el hecho de no gravar los ingresos en el extranjero constituía, para empezar, una subvención a la exportación. La clave de la constatación del Grupo Especial sobre este punto reside en su decisión de tratar las dos partes de la transacción en el paraíso fiscal -la exportación inicial del exportador a su *alter ego* extranjero y la reventa del *alter ego* al comprador final- como una sola transacción de exportación … . Esto implicaba que lo ocurrido fuera del país -la reventa- era también parte del mismo "proceso". Por tanto, al no gravar los ingresos derivados de la segunda venta, los gobiernos estaban otorgando una exención fiscal al proceso de exportación.[22]

---

[20] Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 112.

[21] *Ibid*, párrafo 56. Cuando el tipo impositivo extranjero es más alto, cabe suponer que los contribuyentes optarán por no realizar las ventas por intermedio de la filial de distribución extranjera.

[22] Robert E. Hudec, *Reforming GATT Adjudication Procedures: The Lessons of the DISC Case*, 78 Minn. L. Rev. 1443, 1482 (1998) (se adjunta copia como EE.UU. - Prueba documental 30). El Profesor Hudec añadió que: "Todos los involucrados en el sector fiscal sabían que un sistema fiscal territorial podía usarse para que la tributación de las transacciones de exportación fuera significativamente más baja que la tributación de transacciones idénticas en el mercado interior." *Ibid*.

En el párrafo 57 de la respuesta de las CE a esta pregunta, las CE niegan que el Grupo Especial encargado del asunto *Casos de legislación fiscal* "hizo 'constataciones fácticas' de que los sistemas territoriales otorgan mejor trato a las ventas de exportación". No obstante, si el Grupo Especial no hizo esas constataciones, la conducta posterior a 1976 en el Consejo del GATT de las CE y sus Estados miembros es inexplicable, y resulta difícil imaginar por qué insistieron en la adopción del Entendimiento de 1981. Para que esto quede claro, he aquí lo que constató el Grupo Especial encargado del asunto *Casos de legislación fiscal*:

> El Grupo de expertos llegó a la conclusión de que, aunque las prácticas pudieran ser una consecuencia indirecta de los principios fiscales belgas y no un objetivo concreto de política,

25. Las CE incurren en un grave error cuando afirman que las determinaciones del origen de los insumos a efectos fiscales deben basarse exclusivamente en precios de transferencia en condiciones de plena competencia. Esa afirmación es falsa, y en el presente caso peligrosa. Aunque guardan una relación muy estrecha con las actividades económicas, las determinaciones en materia de origen de los insumos obedecen a muchas normas de conveniencia administrativa. Muchas jurisdicciones, por ejemplo, se basan simplemente en la residencia del pagador para determinar el origen de los ingresos, con independencia del lugar donde éstos se hayan generado económicamente.

26. A pesar de ello, las CE invitan al Grupo Especial: 1) a definir la expresión "ingresos procedentes del extranjero" sobre la base de la legislación nacional de la parte que supuestamente otorga la subvención, y 2) a resolver que los "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de esa misma legislación deben determinarse sobre la base de precios de transferencia en condiciones de plena competencia. Una constatación de esa naturaleza podría obrar en favor de los intereses actuales de las CE, pero sería contraria a la intención expresada en la nota 59 de pie de página, que fue la de evitar que de algún modo se "coartase" la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y en ningún caso la de obligar a los Miembros a adoptar en sus normas sobre el origen de los insumos criterios estrictos de plena competencia para la fijación de los precios de transferencia.

Pregunta 24

¿Sería una medida que eximiera de tributación a los ingresos procedentes del extranjero (es decir, un sistema territorial puro) una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 de pie de página?

Respuesta

27. Los Estados Unidos sostienen que los sistemas fiscales territoriales deben examinarse de la misma manera que la Ley en el contexto de la nota 59 de pie de página.[23] Deben aprobarse o rechazarse por las mismas razones.

28. Las CE, sin embargo, tratan de establecer una distinción entre los sistemas de sus Estados miembros y la Ley que no tiene fundamento alguno en la realidad. Las CE afirman que el "punto de referencia vigente" en un sistema fiscal territorial consiste en gravar los ingresos generados dentro del territorio de la autoridad tributaria. Sin embargo, ese punto de referencia sólo existe porque las CE dicen que existe. La respuesta de las CE es sencillamente incompatible con la forma en que sus

---

> establecían no obstante una subvención respecto de las exportaciones, porque los beneficios antes mencionados relacionados con las exportaciones no se aplicaban a las actividades desarrolladas en el mercado interno … .
> … en los casos en que la diferencia de regímenes fiscales entre países diversos tenía por resultado que se tributara en conjunto por las exportaciones menos que por las ventas en el mercado interno, había una exoneración parcial de los impuestos directos … .

Prácticas seguidas por Bélgica en materia de impuestos sobre los ingresos, L/4424, IBDD 23S/141, párrafos 35 y 37. El Grupo Especial hizo constataciones similares en *Prácticas seguidas por Francia en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4423, IBDD 23S/127, párrafos 48 y 50, y en *Prácticas seguidas por los Países Bajos en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4425, IBDD 23S/152, párrafos 35 y 37.

La observación de las CE, en el párrafo 57, de que los *Casos de legislación fiscal* se referían a distintas obligaciones jurídicas y a distintos arreglos para la solución de diferencias es irrelevante por lo que respecta a la naturaleza de lo que el Grupo Especial constató como elemento de hecho. El Consejo del GATT adoptó esas constataciones fácticas, y la única alteración que hizo fue adoptar el Entendimiento de 1981, que modificó las conclusiones jurídicas derivadas de las constataciones fácticas del Grupo Especial.

[23] Una vez más, los Estados Unidos observan que no existen sistemas fiscales territoriales "puros".

sistemas "territoriales" se aplican en la práctica. Las CE explicaron al Grupo Especial encargado del asunto *EVE* que generalmente sus Estados miembros aplican impuestos a los ingresos comerciales sobre una base mundial, pero que después otorgan una exención para los ingresos procedentes del extranjero.[24] Los Estados Unidos han revelado anteriormente en qué modo cinco sistemas fiscales europeos hacen una excepción a las normas tributarias por lo demás aplicables por lo que respecta a los ingresos procedentes del extranjero.[25]

29. Como se indica más arriba, en las observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la pregunta 23, los denominados sistemas territoriales gravan los ingresos derivados de transacciones de exportación más favorablemente que las transacciones en el mercado interior comparables, porque los exportadores pueden eximir de impuestos parte de sus ingresos. Cuando los exportadores de un país que otorga una exención territorial realizan sus transacciones en una jurisdicción de nivel impositivo más bajo, consiguen un ahorro fiscal global neto. Según la argumentación de las CE en la presente diferencia, esto constituye una subvención supeditada a los resultados de exportación.

30. La pregunta del Grupo Especial plantea también otra interesante cuestión, a la que las CE se han negado reiteradamente a responder[26]: si un país que grava a algunas personas sobre la base de exenciones y a otras sobre una base mundial (a elección de esas personas) otorga subvenciones en el sentido del párrafo 1 del artículo 1.[27] Con arreglo a la argumentación de las CE, parece que la respuesta a esa pregunta debe ser afirmativa.

31. Los Estados Unidos toman nota asimismo de la afirmación de las CE de que la exención territorial es, indudablemente, una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Dado que los países que aplican el método de exención normalmente no gravan en la práctica los ingresos exentos, los Estados Unidos consideran que esa afirmación es incompatible con la posición adoptada por las CE por lo que respecta a la Ley.

Pregunta 25

Las CE aducen que "el hecho de que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a los bienes producidos en el exterior esté sujeta a prescripciones de contenido extranjero crea, en muchos casos, la exigencia de que las exportaciones se hagan desde los Estados Unidos. Esto hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE también esté supeditada a las exportaciones y sea, por lo tanto, prohibida".[28] ¿Opinan las CE que la medida está supeditada *de jure* a los resultados de exportación? ¿O *de facto*? ¿Sólo está supeditada a la exportación en los casos en que su cumplimiento requiere la exportación de productos estadounidenses, o el hecho de que la exportación de productos estadounidenses pueda requerirse a veces hace que el "Programa ampliado de sustitución de las EVE" esté supeditado a la exportación en su totalidad?

[24] Anexo CE-2 (U-5), párrafo 2; véase también la Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 41.

[25] Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 42 y 96.

[26] Respuestas de las CE a las preguntas de los Estados Unidos, párrafo 1.

[27] Como los Estados Unidos han observado anteriormente, Francia es uno de esos países. Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 52.

[28] Primera comunicación de las CE, párrafo 119.

32. Los Estados Unidos discrepan de la afirmación de las CE, en el párrafo 60 de la respuesta a esta pregunta, de que "hechos de todos conocidos en las fechas de aprobación de la Ley ponen claramente de manifiesto que el cumplimiento de los límites del contenido extranjero requeriría en muchos casos la utilización de artículos estadounidenses". Las CE no citan nada en apoyo de esa afirmación, y los Estados Unidos no creen que exista en el expediente del presente asunto nada que pueda justificarla. Las CE ni siquiera identifican esos hechos ni la identidad de todos los que según ellas los conocían. En la práctica, las CE están pidiendo al Grupo Especial que tenga en cuenta de oficio un hecho crucial que, con arreglo a la jurisprudencia de la OMC, las CE están obligadas a demostrar y no han conseguido demostrar.

33. Los Estados Unidos discrepan también de la afirmación de las CE, en el párrafo 62 de su respuesta a esta pregunta, de que "el hecho de que la exportación de productos estadounidenses pueda a veces requerirse hace que 'el Programa ampliado de sustitución de las EVE' esté supeditado a la exportación en su totalidad". Los Estados Unidos no están de acuerdo en que alguna vez algún contribuyente estará obligado a utilizar artículos estadounidenses, en lugar de artículos importados, para acceder a la exclusión establecida por la Ley. Los Estados Unidos tampoco creen que por el hecho de que algunos contribuyentes opten por emplear productos estadounidenses para satisfacer la norma del 50 por ciento, la Ley esté supeditada a la exportación. Las decisiones privadas de emplear productos nacionales -o de exportar- con objeto de satisfacer determinadas prescripciones pueden obedecer a muy diversas razones, pero no crean de por sí una supeditación a la exportación. Si así fuera, cualquier subvención a la producción generalmente aplicable estaría supeditada a la exportación si un fabricante decidiera que "tenía que" exportar para obtener la subvención.

Pregunta 26

Las CE afirman que la subvención EVE básica está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados porque "a menudo" será imprescindible utilizar artículos estadounidenses para tener la seguridad de que no se supera el límite de contenido extranjero.[29] **¿Opinan las CE que la frecuencia con que esto ocurrirá afecta a la determinación de si la norma del 50 por ciento de contenido extranjero es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3? ¿Sería la norma incompatible con esa disposición si los productos estadounidenses fueran necesarios "a veces"? ¿Ocasionalmente? ¿Rara vez?**

Respuesta

34. Por lo que respecta al párrafo 63 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos no saben qué conclusión sacar de la afirmación de las CE de que la Ley es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 por el hecho de que genera una obligación de utilizar artículos estadounidenses en *cualquier caso* (cursiva en el original). Los Estados Unidos suponen que esa declaración es simplemente producto de una redacción apresurada, y que lo que realmente aducen las CE es que la Ley infringiría el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 si en un caso único y real se requiriera el empleo de artículos estadounidenses. Si ese es realmente el argumento de las CE, lo cierto es que éstas no han presentado ninguna prueba de que tal cosa suceda, ya que se han limitado a exponer hipótesis supuestamente basadas en datos "reales" a los que sólo ellas han tenido acceso.

35. Por otro lado, si la afirmación de las CE representa un cambio en su argumentación en el sentido de que la Ley siempre requiere el empleo de artículos estadounidenses, lo cierto es que las CE tampoco han presentado ninguna prueba que lo justifique.

[29] Primera comunicación de las CE, párrafo 174.

Pregunta 28

¿Es posible establecer, sobre la base de la *Ley* en sí misma, y sin referencia a elementos de hecho externos relacionados con la manufactura de productos específicos, que la norma del 50 por ciento de contenido extranjero obliga en algunos a casos a los beneficiarios a emplear productos nacionales con preferencia a los importados? Si no es así, y teniendo en cuenta la opinión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*[30] de que la supeditación *de jure* se demuestra "a partir del *texto* de la Ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente", sírvanse explicar en qué forma podría la Ley estar supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

Respuesta

36. La respuesta de las CE a esta pregunta elude la sección crucial del informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, que figura en los párrafos 126 a 131 de dicho informe. En ellos, el Órgano de Apelación constató que la mera existencia de una prescripción de contenido no es suficiente para infringir el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por el contrario, y debido a las "diversas *posibilidades*", es preciso examinar en qué forma esa prescripción es "aplicable a un determinado fabricante". Los Estados Unidos no creen que las CE hayan cumplido sus obligaciones probatorias por lo que respecta al criterio articulado en el asunto *Canadá - Automóviles*.

Pregunta 32

¿Cuál es la relación, si la hubiera, entre el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT y el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*? ¿Es uno de ellos necesariamente más amplio que el otro? ¿Podría una medida estar englobada en una de esas disposiciones, pero no en la otra? Sírvanse fundamentar su respuesta haciendo referencia a anteriores informes sobre solución de diferencias en el GATT/OMC y a otros antecedentes.

Respuesta

37. Los Estados Unidos se complacen en observar que las CE están de acuerdo con ellos en que el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III es más amplio que el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

38. Además, por lo que respecta al párrafo 84 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos se complacen asimismo en observar que las CE finalmente hacen referencia a una parte pertinente del Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, donde se indica que el criterio determinante de la supeditación con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es que una medida debe "*requerir* el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" (cursiva añadida). Naturalmente, las CE no han conseguido demostrar que la Ley *requiera* el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, y en lugar de ello alegan, apoyándose en un criterio jurídico que no es el aplicable, que la Ley infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 porque supuestamente "favorece" a los productos nacionales con preferencia a los importados.

[30] Informe del Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 123.

Pregunta 33

Las CE afirman que "el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la subparte F aún no se ha completado".[31] Sírvanse explicar si esa afirmación es pertinente, y cómo lo es, por lo que respecta al presente procedimiento.

Respuesta

39. Las CE afirman que el estudio por el Departamento del Tesoro de la subparte F refuta la afirmación de los Estados Unidos de que la Ley era en parte resultado de un examen de las disposiciones internacionales del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos realizado por el Senado de los Estados Unidos.[32]

40. La afirmación de las CE no prueba tal cosa, y al hacerla, las CE parecen proyectar en los Estados Unidos las facultades atribuidas a las respectivas instituciones de la Unión Europea. Sin embargo, en los Estados Unidos el Congreso y el Ejecutivo son ramas separadas e iguales del gobierno (junto con el Poder Judicial), y el hecho de que la Administración pudiera haber estudiado la subparte F no obsta para que el Senado de los Estados Unidos realizara su propio examen independiente de las disposiciones internacionales del Código de Rentas Internas. El Senado afirmó que la Ley era en parte producto de su examen[33], y la afirmación en contrario de las CE es presuntuosa, además de injustificada.

Pregunta 34

¿Debe el Grupo Especial entender de la sección 4.3.2 de la comunicación de réplica de las CE que éstas no se basan en las palabras "como condición única o entre otras varias condiciones" para aducir que la existencia de "alternativas" a la exportación como medio para acceder a la presunta subvención establecida por la Ley no elimina la presunta supeditación a la exportación?

Respuesta

41. La respuesta de las CE de que su "argumento no depende de esas palabras" pone de manifiesto que las CE han hecho caso omiso de ellas. Sin embargo, a juicio de los Estados Unidos, esas palabras no pueden pasarse por alto, y la explicación de los Estados Unidos de su significado y su importancia para el presente asunto figura en los párrafos 133 a 136 de la primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21. Por los motivos expuestos en anteriores comunicaciones de los Estados Unidos, éstos consideran que esas palabras confirman la posición estadounidense, y no la de las CE, y que éstas no han refutado los argumentos de los Estados Unidos relativos al significado de esas palabras.

42. Además, los Estados Unidos entienden que la respuesta de las CE significa que su alegación en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 *no* se basa en la idea de que la Ley está supeditada a la exportación para una categoría de transacciones, pero no para otras. La respuesta de las CE pone de manifiesto que su argumento se basa en la teoría de que la Ley está supeditada a la exportación en su totalidad. Es decir, hay en la Ley una supeditación a la exportación que se aplica por igual en cualquier circunstancia. En la práctica, esto significa que las CE *no* aducen que la Ley infringe el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 porque obliga a exportar *o* a realizar algún otro tipo

[31] Comunicación de réplica de las CE, párrafo 29.

[32] Esa afirmación se hizo en la Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 24, donde se cita el *Informe del Senado*, página 5 (EE.UU.-2).

[33] *Informe del Senado*, página 5 (EE.UU.-2).

de actividad, sino que la Ley obliga a exportar en cualquier caso. No obstante, como los Estados Unidos han demostrado, la Ley no requiere de ningún modo la exportación, y mucho menos en cualquier caso. Las CE no han logrado demostrar lo contrario.

Pregunta 35

Sírvanse formular sus observaciones sobre los párrafos 91, 108, 159 y 170-171 de la Declaración Oral de los Estados Unidos.

Párrafo 91

Respuesta

43. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a las observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la pregunta 23.

44. Los Estados Unidos se permiten añadir a esas observaciones que no ven de qué modo el examen por las CE de lo que denominan neutralidad ante las "exportaciones de capital" y las "importaciones de capital" guarda relación con la presente diferencia. Sin embargo, por lo que respecta a la declaración de las CE, en el párrafo 93, sobre la neutralidad ante las importaciones de capital -donde las CE afirmaron que esa neutralidad significa no influir en que un contribuyente establezca operaciones en su país o en el extranjero-, los Estados Unidos observan que la Ley se aplica igualmente a las transacciones extranjeras, con independencia de que las mercancías se produzcan en los Estados Unidos o en el extranjero.

45. En su respuesta, las CE siguen sosteniendo que los regímenes fiscales de sus Estados miembros no están supeditados a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque los ingresos de exportación no reciben mejor trato que los ingresos nacionales. Los Estados Unidos señalan nuevamente, como hicieron en sus observaciones sobre la Pregunta 23, que los fabricantes nacionales sólo pueden beneficiarse de una exención territorial si exportan. Los intentos de las CE de hacer una distinción entre las ventas de exportación de los fabricantes nacionales a sus filiales, por un lado, y los ingresos obtenidos por esas filiales mediante la venta de productos exportados, por otro, pasan por alto la realidad de esas transacciones y el razonamiento del Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *EVE*. En sus informes, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación constataron que la exención parcial establecida por los Estados Unidos con respecto a los ingresos obtenidos por las filiales de venta en el extranjero -y la repatriación libre de impuestos de los dividendos de esos ingresos- constituían subvenciones a la exportación prohibidas. El hecho de que estuvieran involucrados ingresos de filiales extranjeras carecía de importancia.

Párrafo 108

46. Por lo que respecta a la respuesta de las CE relativa al párrafo 108, las CE afirman, en la nota 37 de pie de página, que la definición de los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en la Ley es "idéntica" a la definición de los "bienes de exportación" en las anteriores disposiciones relativas a las EVE. Al hacerlo, las CE tienen buen cuidado de pasar por alto el hecho de que la definición de las disposiciones relativas a las EVE requería que los productos abarcados estuvieran fabricados, producidos o extraídos en los Estados Unidos. En contraste, el aspecto más significativo de la definición de los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" es que esa expresión significa, entre otras cosas, "bienes … fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro *o fuera de los Estados Unidos*". Véase el artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943(a)(1)(A) del IRC (EE.UU.-1) (cursiva añadida).

47. En el párrafo 97, las CE afirman que la palabra "específicamente", tal como se utiliza en el párrafo e) del Anexo I, significa "que tiene una relación o conexión especial, precisa o claramente definida con las exportaciones". Suponiendo, a efectos de la argumentación, que la interpretación de las CE sea correcta, los Estados Unidos no consiguen comprender en qué modo una exclusión

aplicable a los ingresos obtenidos de productos que pueden fabricarse y venderse fuera de los Estados Unidos y sin incorporación de ningún artículo estadounidense, pueden tener una "relación o conexión especial, precisa o claramente definida con las exportaciones".

48. Por lo que respecta a la afirmación de las CE, en el párrafo 98, de que la "subvención ampliada" está supeditada a la exportación "porque en muchos casos será necesario exportar productos estadounidenses como componentes y materias primas para satisfacer la limitación del contenido extranjero", los Estados Unidos observan que: 1) las CE no han demostrado que en algún caso, y mucho menos "en muchos casos" se emplearán productos estadounidenses con preferencia a los importados, y 2) el hecho de que los particulares puedan *optar* por emplear productos estadounidenses no representa el tipo de condición que haría de la denominada "subvención ampliada" una subvención supeditada a la exportación con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

Párrafo 159

Respuesta

49. En el párrafo 101 de sus respuestas, las CE parecen haber introducido una vez más otro criterio aplicable al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 que se aparta del texto real de esa disposición. Las CE aducen ahora que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se infringe "si no se impide" la supeditación al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Como los Estados Unidos ni siquiera están seguros de lo que las CE quieren decir con esa frase, nuestros comentarios se limitan necesariamente a la observación de que ese nuevo criterio no encuentra fundamento en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en sí mismo ni en la jurisprudencia de grupos especiales y del Órgano de Apelación aplicable al sentido de la palabra "supeditadas".

Pregunta 36

¿Hay, por lo que respecta al Programa "ampliado" de sustitución de las EVE, "condonación de ingresos" que "en otro caso se percibirían"? ¿Cuál es la disposición jurídica de los Estados Unidos que se aplicaría a los beneficiarios extranjeros del Programa ampliado si no existiera el Programa "ampliado"? ¿Cuál es la "alguna otra situación" para beneficiarios extranjeros del régimen "ampliado" en virtud de la cual sus ingresos estarían sujetos a tributación en los Estados Unidos? Si a juicio de las CE es distinta de la norma jurídica -punto de referencia normativo- aplicable al Programa "básico", sírvanse especificarlo.

Respuesta

50. Los Estados Unidos se complacen en observar que las CE están ahora de acuerdo en que el punto de referencia normativo en los Estados Unidos está determinado por la definición de los "ingresos brutos" contenida en el artículo 61 del IRC.[34] Sin embargo, esa respuesta refuta la propia posición de las CE, porque la Ley, en el artículo 114, excluye una categoría de ingresos de la definición de los ingresos brutos que figura en el artículo 61. Por consiguiente, parece que las CE aducen ya sea 1) que el artículo 114, a pesar de la claridad de su texto, por algún motivo no enmienda realmente el artículo 61, ó 2) que cualquier enmienda del artículo 61 confiere automáticamente una subvención.

51. El artículo 61 sólo puede entenderse a la luz de las otras disposiciones del IRC que definen sus términos y su aplicación. El artículo 114 es parte integrante del artículo 61. Las CE pretenden desvincular el artículo 114 del artículo 61. Lo que en la práctica piden al Grupo Especial es que presuponga que el punto de referencia normativo de los Estados Unidos consiste en gravar todos los ingresos obtenidos por partes que pudieran estar sujetas al pago de impuestos estadounidenses.

[34] Respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 116, 126 y 127.

Sin embargo, en el sistema de los Estados Unidos, "ingresos brutos" es una expresión con significado especial. No se aplica a todos los ingresos, sino únicamente a los definidos por el IRC.

52. En cualquier caso, a pesar de los recursos retóricos de las CE, su respuesta a la pregunta del Grupo Especial demuestra hasta qué punto el presente caso difiere del asunto *EVE*. En aquél, el Grupo Especial constató que las disposiciones relativas a las EVE establecían excepciones a tres medidas fiscales específicas en otro caso aplicables: la subparte F (artículos 951(e) y 954(d)), el impuesto sobre los ingresos efectivamente vinculados (artículo 921(a)), y la limitación de la deducción por dividendos recibidos aplicable a las empresas extranjeras (artículo 245(a)).[35] Las CE no hacen referencia a esas excepciones en el presente caso. En lugar de ello, sostienen que los ingresos serían gravables en virtud del artículo 61 si la Ley no lo hubiera enmendado. Sin embargo, el párrafo 1 del artículo 1 no es lo bastante amplio para justificar ese razonamiento circular.

Pregunta 37

¿Cuál es la "norma" estadounidense que puede constituir un "punto de referencia normativo" a los efectos del artículo 1 del *Acuerdo SMC*? ¿Pueden las CE identificar específicamente alguna disposición fiscal estadounidense, además del nuevo artículo 941(a)(1) del IRC, donde se defina la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"? En otras palabras, ¿cuál es la base legal del argumento de las CE de que los Estados Unidos siguen manteniendo su sistema tributario "mundial"?

Respuesta

53. La respuesta de las CE a esta pregunta contiene un surtido de citas engañosas e irrelevantes.

54. En primer lugar, las CE citan algunos documentos históricos para sugerir que la Constitución de los Estados Unidos obliga a éstos a mantener un sistema tributario "mundial". Esta sugerencia es falsa. La Decimosexta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos otorga al Congreso de los Estados Unidos la *facultad* de percibir impuestos sobre la renta "sin prorrateo entre los diversos Estados y con independencia de cualquier censo o enumeración".[36] La Decimosexta Enmienda no *obliga* al Congreso a establecer ningún impuesto sobre la renta y mucho menos un impuesto sobre la renta aplicable a los ingresos extraterritoriales o procedentes del extranjero. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a la cita de las CE de los asuntos *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924), y *Commissioner v. Glenshaw Glass Co*., 348 US 426 (1955). En ninguno de esos casos se afirma que los Estados Unidos están obligados a gravar los ingresos extraterritoriales o procedentes del extranjero.

55. En segundo lugar, las CE citan dos publicaciones en apoyo de la falsa aseveración de que los Estados Unidos siguen gravando a sus ciudadanos y residentes sobre una base mundial a pesar de la exclusión de los ingresos extraterritoriales. Sin embargo, ambas publicaciones son de fechas anteriores a la Ley, por lo que no reflejan el cambio del punto de referencia normativo de la tributación en los Estados Unidos en ella establecido.[37]

[35] EVE (Grupo Especial), párrafo 7.100.

[36] La Decimosexta Enmienda se adoptó para derogar la disposición del artículo III de la Constitución de los Estados Unidos que prohibía la aplicación de cualquier capitación u otro impuesto directo salvo en proporción al censo o enumeración en ella previsto. Constitución de los Estados Unidos, artículo III, párrafo 9.

[37] La cita de las CE de la publicación de Isenbergh titulada "*International Taxation: US Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, volumen 1, página 2.32 (segunda edición 2000)," parece ser posterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley. De hecho, la cita procede de una inserción en la publicación efectuada en noviembre de 1997.

56. Las CE citan seguidamente el estudio de la subparte F efectuado por el Departamento del Tesoro como fundamento de la misma y errónea aseveración de que los Estados Unidos siguen aplicando un sistema tributario "mundial". Sin embargo, las CE se abstienen de señalar que en el Estudio se afirma asimismo que "los Estados Unidos aplican también elementos de un régimen territorial. Por ejemplo, el artículo 911 modifica el sistema tributario mundial de los Estados Unidos permitiendo a los particulares estadounidenses que trabajan en el extranjero excluir de sus ingresos en los Estados Unidos determinadas cantidades de ingresos obtenidos en el extranjero y gastos de vivienda. De manera análoga, el artículo 114 excluye de los ingresos brutos los ingresos extraterritoriales de los contribuyentes".[38] La cita selectiva del Estudio hecha por las CE obra en menoscabo tanto de su argumentación como de su credibilidad.

57. En cuarto lugar, las CE citan dos casos, *Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 US 590 (1943), y *Jones v. Kyle*, 190 F.2d 353 (10th Cir. 1951), para respaldar su aseveración de que "las disposiciones que establecen deducciones o exclusiones de partidas de los ingresos brutos son 'ejemplos de tolerancia legislativa', por lo que deben 'interpretarse estrictamente'". Con independencia de que la Ley se interprete estricta o ampliamente, los ingresos extraterritoriales excluidos ya no son parte de la base imponible en los Estados Unidos. Además, los casos citados no justifican la posición de las CE. En *Interstate Transit Lines* sólo se examinaron deducciones, y no exenciones o exclusiones, y en *Cook v. Tait* simplemente se reiteró la norma establecida en *Jones v. Kyle* en el sentido de que los Estados Unidos pueden gravar los ingresos procedentes del extranjero si así lo deciden. Los Estados Unidos han decidido no gravar los ingresos procedentes del extranjero que sean ingresos extraterritoriales excluidos.

58. Por tanto, lo único cierto en las afirmaciones que figuran en el párrafo 132 de las respuestas de las CE es que el artículo 114 es una entre varias exclusiones específicas de la definición de los ingresos brutos contenida en el artículo 61. Sin embargo, las CE siguen negándose a reconocer los efectos jurídicos de este hecho incontrovertible.

59. En quinto lugar, y por último, las CE citan la exclusión de los ingresos obtenidos establecida en el artículo 911 en apoyo de la "norma general", que ellas mismas han creado, según la cual los Estados Unidos siguen aplicando los impuestos sobre una base exclusivamente mundial. Por el contrario, como se observa más arriba en relación con el estudio de la subparte F, el artículo 911 representa otro aspecto de territorialidad adoptado por los Estados Unidos. Por tanto, la cita del artículo 911 que hacen las CE demuestra que esa presunta "norma general" no existe.

60. En términos más generales, los Estados Unidos no creen que esta utilización de citas engañosas e irrelevantes pueda ayudar al Grupo Especial a resolver el presente asunto.

Pregunta 39

A juicio de las CE, ¿sería la Ley compatible con el *Acuerdo SMC* si los Estados Unidos eliminaran la obligación de que los bienes estén destinados a uso "fuera de los Estados Unidos" y la "limitación del contenido extranjero"?

Respuesta

61. Los Estados Unidos se alegran de saber por fin a qué disposiciones específicas de la Ley se oponen realmente las CE: los artículos 942(a)(2)(A)(i) y 943(a)(1)(B) y (C). La respuesta de las CE confirma que la extensa crítica que éstas hacen de otras disposiciones de la Ley es irrelevante.

62. Dada la significación que las CE atribuyen a esas disposiciones, los Estados Unidos consideran esencial que el Grupo Especial explique en su decisión la importancia relativa de cada una de ellas. Por ejemplo, si el Grupo Especial constata que la "limitación del contenido extranjero" es

[38] Estudio de la subparte F, página xi, número 18.

problemática, deberá aclarar si la obligación de que los bienes estén destinados a uso "fuera de los Estados Unidos" sólo es problemática debido a la existencia de la "limitación del contenido extranjero" o si lo es por sí misma. Los Estados Unidos han explicado que a su entender en ninguno de esos casos es incompatible con las disposiciones de la OMC.

63. Además, los Estados Unidos sostienen que la respuesta de las CE a la pregunta 39 pone de relieve la superficialidad del criterio que han aplicado al presente caso. Las CE, por ejemplo, no abordan el hecho de que existen al menos dos tipos de ingresos reconocidos por la Ley que aparentemente podrían satisfacer incluso la interpretación errónea de la quinta frase de la nota 59 de pie de página propugnada por las CE. En primer lugar, por lo que respecta a las transacciones totalmente extranjeras -es decir, las que tienen lugar en su totalidad fuera de los Estados Unidos[39]- no puede decirse de *ninguno* de los ingresos derivados de esas transacciones que sean ingresos nacionales o estadounidenses. *Todos* los ingresos obtenidos en esas transacciones provienen de fuera de los Estados Unidos y pueden, por tanto, estar sujetos al pago de impuestos en otra jurisdicción.

64. Además, por lo que respecta a las transacciones originarias de los Estados Unidos, el nuevo artículo 941(a)(1)(A) del IRC, añadido por la Ley, establece que el 30 por ciento de los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero" está excluido de tributación. Según el nuevo artículo 941(c), los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero" representan la cuantía de los ingresos de comercio exterior del contribuyente (con respecto a una transacción) que puede imputarse debidamente a actividades que constituyan procesos económicos en el extranjero [con arreglo a las prescripciones de la Ley en materia de "procesos económicos en el extranjero"]. Con arreglo a la Ley, hay actividades que deben realizarse fuera de los Estados Unidos y que como consecuencia de ello son plenamente compatibles con la definición indebidamente estricta de las CE de los "ingresos procedentes del extranjero" basada en las "actividades económicas en el extranjero".

65. Uno de los informes legislativos que acompañaban a la Ley da el siguiente ejemplo de los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero": "Por ejemplo, los beneficios obtenidos por una compañía de distribución mediante la venta de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas que estén relacionados con actividades de venta, como la solicitud o la negociación de la venta, la publicidad, la tramitación de los pedidos de los clientes y la gestión de su entrega, el transporte fuera de los Estados Unidos y otras actividades enumeradas, constituirían ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero".[40] El mismo informe añade que, cuando intervienen partes vinculadas,

> los ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero no pueden ser superiores a la cuantía de ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero a la que se habría llegado si el contribuyente hubiera adquirido los bienes arrendados en una hipotética compra en condiciones de plena competencia para proceder después a la venta o arrendamiento efectivos de esos bienes. Por ejemplo, si un fabricante arrienda bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas por él manufacturados, los ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero derivados de ese arrendamiento no podrán ser superiores a la cuantía de los ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero que el fabricante hubiera obtenido con respecto a ese arrendamiento si hubiera comprado los bienes a un precio en condiciones de libre competencia el día en que concertó el arrendamiento.[41]

---

[39] Esto incluye los casos en que los productos de que se trate no contienen mercancías estadounidenses.

[40] *Informe del Senado* (EE.UU.-2), páginas 10-11.

[41] *Ibid.*

66. Esto significa que el artículo 941(a)(1)(A) de la Ley prevé una exclusión del 30 por ciento de los ingresos directamente imputables a una clase definida de actividades económicas en el extranjero basada en valores propios de la plena competencia. Esos ingresos parecen ser precisamente el tipo de ingresos que estarían englobados en la quinta frase de la nota 59 de pie de página incluso con arreglo a la interpretación de las CE. De hecho, son el tipo de ingresos que según las CE sus Estados miembros eximen en aplicación de sus sistemas "territoriales".

67. Como es natural, los Estados Unidos no están de acuerdo con las pruebas y criterios propuestos por las CE por lo que respecta a la nota 59 de pie de página. Sin embargo, aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que esas pruebas y criterios sean aplicables, las CE deberían como mínimo explicar por qué motivo son inaceptables las disposiciones de la Ley que parecen plenamente compatibles con los criterios propugnados por las CE son inaceptables. Las CE han hecho caso omiso de las transacciones totalmente extranjeras y del artículo 941(a)(1)(A).

68. Por consiguiente, los Estados Unidos solicitan respetuosamente al Grupo Especial que, si adopta la interpretación de la nota 59 de pie de página propugnada por las CE, constate si el trato otorgado por la Ley a los ingresos derivados de transacciones totalmente extranjeras y los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero" son, con arreglo a esa interpretación, medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Un examen en abstracto de la "limitación del contenido extranjero" y el "criterio de destino extranjero", sin más, no contribuiría a la solución de esta diferencia en particular, ni, en términos más generales, a la consecución de los objetivos del sistema multilateral.

Pregunta 43

¿Puede una medida establecida por un Miembro para regular la producción de una mercancía fuera del territorio de ese Miembro ser una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*? Sírvanse explicar su respuesta, teniendo en cuenta cualquier disposición pertinente del *Acuerdo SMC*.

Respuesta

69. Por lo que respecta al párrafo 157 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos se limitarán a recordar que la política consagrada en el artículo 351.527 del reglamento sobre medidas compensatorias del Departamento de Comercio de los Estados Unidos está sujeta a determinadas excepciones.[42]

Pregunta 45

¿Son los ingresos de exportación ingresos procedentes del extranjero? Algunos podrían opinar que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página deben incluir los ingresos de exportación, ya que la nota figura en el párrafo e), que se refiere a un tipo de subvención específicamente relacionada con la exportación. Sírvanse comentar.

Respuesta

70. En su respuesta a esta pregunta, las CE parecen adoptar la posición de que la quinta frase de la nota 59 de pie de página no matiza el párrafo e) del Anexo I. Como se indica más arriba en relación con las observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 3, el hecho de que la nota 59 de pie de página figure en el párrafo e) y no en el artículo 1 contradice la posición de las CE. Además, esa posición es incompatible con anteriores afirmaciones de las CE sobre el sentido de la quinta frase.

[42] Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 110.

71. La posición de las CE parece estar basada en el uso de las palabras "no tiene por objeto" en la quinta frase. Según las CE, si los redactores hubieran querido que la quinta frase matizara el párrafo e), habrían usado otras palabras. Sin embargo, hay muchas, muchas formas de redactar disposiciones eficaces en los tratados, y el conjunto de los acuerdos de la OMC ofrece numerosos ejemplos de distintos estilos de redacción. A juicio de los Estados Unidos, las palabras "no tiene por objeto" son una forma perfectamente aceptable (y habitual) de expresar la intención de los redactores por lo que respecta al alcance del párrafo e).

72. En este sentido cabe señalar que en la nota 56 de pie de página del *Acuerdo SMC*, que figura en el párrafo 1 del artículo 32, aparecen las palabras "no pretende". El párrafo 1 del artículo 32 estipula lo siguiente:

> No podrá adoptarse ninguna medida específica contra una subvención de otro Miembro si no es de conformidad con las disposiciones del GATT de 1994, según se interpretan en el presente Acuerdo.

En principio cabría aducir que el párrafo 1 del artículo 32 puede restringir las medidas contra una subvención a las adoptadas en virtud del *Acuerdo SMC* o los artículos VI y XVI del GATT con los que el *Acuerdo SMC* guarda relación.

73. Sin embargo, la nota 56 de pie de página establece lo siguiente:

> Esta cláusula no pretende excluir la adopción de medidas al amparo de otras disposiciones pertinentes del GATT de 1994, según proceda.

El sentido de esta nota se analizó en el asunto *Indonesia - Automóviles* en relación con el argumento de Indonesia de que el *Acuerdo SMC* era el único recurso contra las medidas que pudieran caracterizarse como subvenciones. Al rechazar el argumento de Indonesia, el Grupo Especial dio sentido a la nota 56 de pie de página, y la citó para justificar que las medidas contra las subvenciones son también posibles en el marco del GATT de 1994.[43]

74. Por último, otras partes de la nota 59 de pie de página refutan la alegación de las CE de que la quinta frase es meramente "declaratoria" de principios articulados por los redactores en otras disposiciones. En la segunda frase de la nota 59 de pie de página, los Miembros "reafirman el principio" relativo a la fijación de precios entre partes vinculadas en condiciones de plena competencia. Dada la forma en que esas palabras se utilizan en la segunda frase, si la quinta frase fuera meramente "declaratoria" de un principio articulado en el artículo 1, como alegan las CE, los redactores hubieran escrito la quinta frase en la forma siguiente:

> los Miembros reafirman el principio establecido en el artículo 1 de que una medida adoptada por un Miembro para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero obtenidos por sus empresas o las empresas de otro Miembro no es una subvención.

[43] *Indonesia - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.36, nota 659.

ANEXO F-7

OBSERVACIONES DE LOS ESTADOS UNIDOS SOBRE
LAS RESPUESTAS DE LAS CE A LAS PREGUNTAS
DE LOS ESTADOS UNIDOS

Pregunta 1

¿Cuál es la "norma vigente" o la "norma general" de tributación en un país que grava a algunas personas sobre una base mundial y a otras sobre la base de una exención, en algunos casos por decisión de esas personas (y en tales casos con sujeción al arbitrio del Gobierno)? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.

Respuesta

1. Es bastante curioso que las CE no sean capaces de responder a esta pregunta. Las CE no se han mostrado renuentes a la hora de caracterizar lo que en su opinión constituye la "norma vigente" o "norma general" del sistema tributario estadounidense. Es más, se han permitido incluso rechazar descripciones hechas por los Estados Unidos de su propio sistema tributario, entre ellas las hechas por el Congreso de los Estados Unidos en las fechas de aprobación de la Ley.

2. Es difícil eludir la conclusión de que las CE tratan de evitar responder a una pregunta bastante difícil. En particular, las CE se niegan a reconocer que algunos países, entre ellos Francia, permiten a los contribuyentes optar entre un sistema territorial/de exención y un sistema mundial/de descuento. En términos más generales, las CE parecen resistirse a reconocer las analogías fundamentales entre el sistema tributario estadounidense tras la adopción de la Ley y los sistemas tributarios de sus propios Estados miembros.

Pregunta 2

¿Es la exención tributaria de los "ingresos procedentes del extranjero" por parte de un país (a los efectos de la nota 59 de pie de página) aceptable con arreglo al Acuerdo SMC únicamente si *todos* los "ingresos procedentes del extranjero" están exentos de tributación? **Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

Respuesta

3. La respuesta de las CE es incompleta y difícil de entender. Preguntadas por los Estados Unidos si una exención aplicable a los ingresos procedentes del extranjero con arreglo a la nota 59 de pie de página debe aplicarse a todos esos ingresos, las CE se limitan a decir que "no", y seguidamente afirman que a ese respecto el problema de la Ley es que ofrece una opción a un número limitado de contribuyentes privilegiados. Esto no tiene sentido por dos razones.

4. En primer lugar, la respuesta negativa de las CE a la pregunta contradice directamente muchos de sus argumentos en el presente asunto, y en particular el de que la exclusión establecida por la Ley es inadmisible porque está condicionada a diversos factores y no se aplica a productos importados en los Estados Unidos. Los argumentos de las CE relativos al artículo 1 del Acuerdo SMC se basan en la premisa de que la exclusión establecida por la Ley, a diferencia de las exenciones territoriales de las CE, supuestamente no se ciñe a una fórmula o principio claro y limpio, ya que está sujeta a numerosas excepciones y prescripciones. Los argumentos de las CE relativos al artículo 3 del Acuerdo SMC se basan asimismo en la idea de que la exclusión, a juicio de las CE, se aplica a las exportaciones, a un conjunto casi inexistente de transacciones totalmente extranjeras, y no

a las importaciones. Parece imposible conciliar esos argumentos de las CE con su respuesta negativa a la pregunta.

5. En segundo lugar, como los Estados Unidos han explicado, la Ley no se aplica únicamente a "contribuyentes privilegiados", y no ofrece a esos contribuyentes un "método más ventajoso para evitar la doble imposición". La Ley se aplica a todos los contribuyentes estadounidenses que realicen transacciones que generen ingresos extraterritoriales. Esos contribuyentes pueden ser particulares o empresas, sociedades o asociaciones, y filiales o sucursales. De hecho, ni siquiera tienen que ser americanos, ya que la Ley se aplica igualmente a empresas no estadounidenses.

6. Además, la Ley no ofrece una compensación más generosa que las bonificaciones fiscales estadounidenses, sino más bien un medio alternativo de compensación. Para algunos contribuyentes, la Ley puede ser más ventajosa. A otros les beneficiarían más las bonificaciones fiscales. Este resultado puede ser distinto para los contribuyentes en cada una de sus transacciones. Al ofrecer soluciones alternativas, los Estados Unidos están haciendo precisamente lo mismo que muchos otros países (entre ellos Francia, como se indica en nuestras observaciones sobre la respuesta de las CE a la pregunta 1 de los Estados Unidos). Como prueba de ello, cabe destacar que el Comentario del artículo 23 del Convenio OCDE estipula que los países pueden utilizar descuentos, exenciones, o ambas cosas.

Pregunta 4

¿Están los Estados miembros de las CE dispuestos a renunciar a toda tributación basada en el origen por lo que respecta a los beneficios empresariales cuando no existe un "establecimiento permanente" tal como esa expresión se define en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE?

Respuesta

7. La respuesta de las CE no tiene en cuenta cuatro hechos fundamentales que afectan a la presente diferencia. En primer lugar, los países trazan sus fronteras tributarias de forma distinta, y muchos aplican impuestos a los no residentes aunque no exista un establecimiento permanente. En segundo lugar, uno de los motivos por los que los países conciertan tratados fiscales es para evitar la doble imposición que puede producirse cuando otros países gravan ingresos obtenidos dentro de sus fronteras aunque no sea por medio de establecimientos permanentes. En tercer lugar, ningún país ha concluido convenios fiscales con todos los demás países con los que sus ciudadanos y empresas realizan transacciones comerciales. Y en cuarto lugar, muchos países, cuando no la mayoría, han establecido medidas a nivel nacional para evitar la doble imposición que se aplican en conjunción con los tratados fiscales o como complemento de éstos.

8. Por consiguiente, es difícil comprender cómo las CE pueden aducir, como hacen implícitamente en su respuesta a la pregunta 4 de los Estados Unidos, que una medida para evitar la doble imposición con arreglo a la nota 59 de pie de página sólo puede aplicarse a establecimientos permanentes. Las CE parecen aducir que la nota 59 de pie de página sólo se aplica a los tratados fiscales basados en el Convenio OCDE o a las medidas nacionales para evitar la doble imposición que siguen los principios de la OCDE. El Convenio OCDE prueba que algunos países han llegado a un acuerdo sobre ciertos métodos para evitar la doble imposición en determinadas circunstancias. Sin embargo, no puede aceptarse que la quinta frase de la nota 59 de pie de página se aplique únicamente a los casos en que el Convenio OCDE recomienda la utilización de los métodos de exención o descuento.

9. Como las CE parecen considerar que el concepto de establecimiento permanente es tan esencial por lo que respecta no sólo al derecho de un país a evitar la doble imposición, sino también al derecho de un país simplemente a gravar ingresos, los Estados Unidos preguntaron a las CE si a su juicio los países no deben o no pueden aplicar impuestos a los no residentes cuando no existe un establecimiento permanente. El primer párrafo de la respuesta de las CE, donde se afirma que los países están generalmente facultados para gravar los ingresos que deseen, indica que las CE reconocen que pueden percibirse impuestos aunque no exista un establecimiento permanente. Dado este hecho innegable, los países pueden verse obligados a adoptar criterios flexibles para protegerse de la doble imposición. La aparentemente rígida adhesión de las CE al concepto de establecimiento permanente no coincide con los criterios, mucho más amplios, en los que se basan numerosos sistemas fiscales, y no permitiría evitar la doble imposición en los países donde se apliquen esos criterios.

10. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a su respuesta a la pregunta 12 del Grupo Especial, en la que dan ejemplos de diversos países en los que la determinación de la jurisdicción tributaria no se basa en el concepto de establecimiento permanente.

Pregunta 6

¿Contiene el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE una definición de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"? En caso afirmativo, sírvanse identificar la disposición que contiene esa definición.

Respuesta

11. Merece la pena señalar que las CE han reconocido que el Convenio OCDE no utiliza, y mucho menos define, la expresión "ingresos procedentes del extranjero". Pese a ello, las CE siguen aferrándose a la idea injustificada de que de algún modo el Convenio ofrece implícitamente una definición de esa expresión.

12. La cita del artículo 4 del Convenio que hacen las CE pone simplemente de manifiesto que la residencia y el origen son dos bases en las que los países pueden fundamentar su derecho a gravar. La residencia es la del contribuyente en un país determinado, por la que puede estar obligado al pago de impuestos. El origen se determina por la existencia de un nexo con un país que justifica la tributación. La primera se centra en la ubicación del contribuyente, y el segundo en la "ubicación" de los ingresos.

13. Las CE no explican en que forma el pasaje citado "expresa el mismo concepto" que los "ingresos procedentes del extranjero" en "forma distinta". El pasaje se refiere simplemente a la jurisdicción tributaria basada en los "orígenes" en un país en particular. No se define lo que esos "orígenes" son o pueden ser.

14. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a los párrafos 132 a 136 de su *Declaración Oral*, en los que explicaron que "las disposiciones del Convenio OCDE citadas por las CE, lejos de respaldar la interpretación estricta [de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"], confirman la posición de los Estados Unidos".